

# РЕШЕНИЕ

№ 1566

гр. София, 10.03.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 65  
състав**, в публично заседание на 15.02.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Ванина Колева**

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **9184** 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 Н. И. Г., ЕГН [ЕГН] от [населено място], против ревизионен акт (РА) № Р-22221519008549-091-001/30.03.2021 г., поправен с ревизионен акт за поправка на ревизионен акт (РАПРА) № П-22221521061056-003-001/07.04.2021 г., издаден от А. М., орган, възложил ревизията и Б. М., ръководител на ревизията, мълчаливо потвърден от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДД“ОДОП“) С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП), на осн. чл. 156, ал.4 ДОПК, с който на осн. чл. 19, ал.1 ДОПК е ангажирана отговорността ѝ за задълженията на „С енд Н Инвест“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], в общ размер на 325 088,55 лв. (от които 198 171,53 лв. главница и 126917,02 лв. лихва).

В жалбата се твърди, че оспореният РА е нищожен. Изложени са съображения за неговата незаконосъобразност поради съществено нарушение на административнопроизводствените правила и противоречие с материалноправните разпоредби на закона. Направено е оплакване, че нито в РД, нито в РА се посочва основанието, на което се извършва ревизията и по този начин се счита за нарушено правото на защита на жалбоподателката. Поддържа се, че не е доказано наличието на материалноправните предпоставки по чл.19, ал.1 от ДОПК, с които законът възлага като отговорност на управителя на търговско дружество несъбираемите вземания за това дружество. Твърди се, че по никакъв начин нито е обосновано, нито е доказано,

наличието на каузална връзка между сочените като укрити факти и обстоятелства и невъзможността за събиране на вземанията на дружеството. В допълнение се изтъква, че в качеството си на управител на дружеството жалбоподателката е действала добросъвестно, а от страна на ревизиращия орган не са изложени мотиви нито от фактическа, нито от правна страна в другата посока, които да обосновават отговорността ѝ. Излагат се съображения, че при издаване на обжалвания РА е нарушена разпоредбата на чл. 109 от ДОПК. Моли съда да отмени РА. Претендира направените по делото разноски, съгласно представен списък.

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 - неоснователна. Моли съда да я отхвърли. Претендира юрисконсултско възнаграждение и прави възражение за прекомерност на претендираното адвокатско възнаграждение.

Прокурор от Софийска градска прокуратура не участва при разглеждане на делото.

Административен съд София-град, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост на жалбата, събраните доказателства по делото, по отделно и в тяхната съвкупност, и взе предвид доводите на страните, съобразно с разпоредбата на чл.160 от ДОПК, прие за установено следното:

Предмет на разглеждане е РА № Р-22221519008549-091-001/30.03.2021 г., с който са установени задължения на Н. И. Г., в качеството ѝ на управител на „С енд Н Инвест“ ЕООД, заедно с Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт № П-22221521061056-003-001/307.04.2021 г., които видно от доказателствата за осъществената кореспонденция са връчени електронно на жалбоподателката на 06.04.2021 г. (л. 53, гръб) и на 16.04.2021 г. (л. 62).

С жалба вх. № 94-Н-129/19.04.2021 г. РА е обжалван пред директора на дирекция "ОДОП" – С. при ЦУ на НАП. С писмо изх. № 94-Н-129/21.04.2021 г. жалбата е изпратена на решаващия орган, на осн. чл.146 ДОПК (л. 96). На основание чл. 133, ал. 3 и чл. 152, ал. 1 от ДОПК ревизионният акт за поправка може да се обжалва изцяло или в отделни негови части, едновременно с ревизионния акт или самостоятелно в 14-дневен срок от връчването му пред директора на дирекция „ОДОП" С.. РАПРА е оспорен пред директора на дирекция ОДОП – С. при ЦУ на НАП с жалба вх. № 94-Н-148/29.04.2021 г. по регистъра на ТД на НАП С. (л. 102 по делото). В срока по чл. 155, ал.1 ДОПК директорът на дирекция "ОДОП"- С. не се е произнесъл и на основание чл. 156, ал.4 ДОПК РА, ведно с РАПРА, се смята за мълчаливо потвърден. Жалбата до съда е подадена в срока по чл.156, ал.5 ДОПК, чрез директора на дирекция "ОДОП", поради което е ДОПУСТИМА.

Обжалваният ревизионен акт е издаден след извършена ревизия за установяване отговорност по чл. 19, ал.1 от ДОПК на Н. И. Г. за задълженията на „С енд Н Инвест“ ЕООД - в качеството ѝ на управител на това дружество. Ревизията е възложена със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221519008549-020-001 от 27.12.2019 г., издадена от А. М., началник на сектор "Ревизии" в отдел "Ревизии" към дирекция "Контрол" при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед № РД-01-803 от 07.06.2017 г., издадена на основание чл.11, ал.3 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП), във вр. с чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК, от директора на ТД на НАП С.. Определено е ревизията за установяване на отговорност по чл.19 от ДОПК да обхване следните видове задължения по периоди: отговорност за корпоративен данък за периода 01.01.2014г. – 31.12.2014г. и ДДС за периода 01.12.2013г. - 31.08.2015г. В

заповедта е посочен влязъл в сила ревизионен акт, с който са установени задължения за данъци на „С енд Н Инвест“ ЕООД. Извършването на ревизията е възложено на Б. В. М. - главен инспектор по приходите /ръководител на ревизията/ и на Р. Я. М. - главен инспектор по приходите. Определено е ревизията да бъде извършена в срок от три месеца от връчване на ЗВР, което е станало на 07.05.2020г, видно от представената разписка за връчване (л. 36). Със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221519008549-020-002 от 26.02.2020 г., издадена и подписана от възложилия ревизията е определен друг състав на ревизиращия екип: Б. В. М. - главен инспектор по приходите /ръководител на ревизията/ и на Е. С. К. - инспектор по приходите. ЗВР и ЗИЗВР са издадени в електронен вид и подписани с валиден към датата на полагаането му квалифициран електронен подпис от длъжностното лице, посочено като издател в съответното длъжностно качество.

В хода на ревизията са предприети действия по събиране на доказателства, вкл. въз основа на отправени искания за представяне на документи и писмени обяснения от данъчно задълженото лице, както и от трети лица – лицензирани търговски банки; извършени са справки и са съставени протоколи за извършени насрещни проверки; присъединени са доказателства, вкл. и тези събрани в хода на извършена на жалбоподателката ПУФО, приключила с Протокол № Р-22221519085081-073-001/27.02.2020 г. (л. 166 и сл. по делото)

Извършените процесуални действия и събраните в хода на производството доказателства, са описани в ревизионен доклад (РД) № Р-22221519008549-092-001 от 22.02.2021 г. Същият е връчен на ревизираното лице по електронен път на 02.03.2021 г. (л. 46 от делото). Срещу ревизионния доклад е подадено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК с вх. № 59-00-237/15.03.2021 г.

Констатациите в РД са дали основание на ревизиращите да издадат процесния ревизионен акт. Ревизионен акт № Р-22221519008549-091-001/30.03.2021 г. е издаден от А. Г. М. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и Б. В. М. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК.

В ревизионния акт са посочени фактическите и правните основания за неговото издаване. Ревизиращият орган е извършил анализ на доказателствата, относими към данъчното облагане на жалбоподателя за посочения период, като е изложил подробно съображенията, мотивирали фактическите и правни изводи. РА и РД са издадени чрез ИС "Контрол" като електронни документи и са подписани с електронни подписи, като по делото са представени доказателства за датата и начина на подписване и такива за удостоверяване валидността на сертификатите към съответната дата.

В хода на ревизионното производство от фактическа страна е установено, че през ревизирания период Н. И. Г. е управител и едноличен собственик на капитала на „С енд Н ИНВЕСТ" ЕООД от 15.10.2013 г. до 10.08.2015 г., когато е вписан новият управител и едноличен собственик на капитала на дружеството К. П.. Установено е, че на 04.08.2015 г. с нотариално заверен договор за продажба на дружествените дялове жалбоподателката, в качеството си на едноличен собственик и управител на „С енд Н ИНВЕСТ" ЕООД продава на К. Л. П. всичките свои 50 дяла от капитала на дружеството с номинал по 10.00 лв. всеки, на обща стойност 500.00 лв. В тази връзка на 10.08.2015 г. Н. Г. е заличена в Търговски регистър като управител и едноличен собственик на капитала на дружеството. На същата дата е вписана и промяна на седалище и адрес на управление на дружеството - от [населено място] в [населено

място], предвид което дружеството е пререгистрирано в ТД на НАП П., офис П.. От наличните данни в ИС на НАП за свързани лица е установено, че лицето К. П., в качеството си на управител, едноличен собственик на капитала или представляващ е свързана с около 200 дружества, повечето от тях със задължения към РБ.

Установено е, че през ревизирия период основна дейност на дружеството била търговия на дребно с хранителни стоки, осъществявана в търговски обект – магазин, намиращ се в [населено място]. Констатирано е, че „С енд Н Инвест“ ЕООД е регистрирано по реда на ЗДДС на 05.11.2013 г. /регистрация по избор, независимо от облагаемия оборот/ и дерегистрирано на 29.07.2016 г. /при установени обстоятелства по чл.176 от ЗДДС/. Посочено е, че в обекта за търговия са регистрирани 3 броя ФУ - рег. № 3528409, № на ФУ DT351675 с дата на регистрация 02/12/2013г. и дата на дерегистрация 25.08.2015 г.; рег.№ 3528385, № на ФУ DT351696 с дата на регистрация 02/12/2013г. и дата на дерегистрация 19.08.2015 г.; рег.№ 3524369, № на ФУ DT490629 с дата на регистрация 12/11/2013г. и дата на дерегистрация 06.10.2015 г. Въз основа на справка за актуалното състояние на всички трудови договори ревизиращите органи установили, че за ревизирия период дружеството има назначени лица по трудови правоотношения - 12 лица на длъжност „продавач - консултант“, които са прекратени. От извършена справка по лице от И. за кадастър и имотен регистър към АВ е установено, че дружеството не притежава недвижими имоти или разпоредителни сделки с такива.

В хода на ревизията от органите по приходите е констатирано, че е предхождана от извършена на Н. И. Г. проверка за установяване на факти и обстоятелства /ПУФО/ по чл. 19 от ДОПК за ангажиране на отговорността ѝ за задължения на „С енд Н ИНВЕСТ“ ЕООД, приключила с Протокол № П-22221519085081-073-001/27.02.2020 г. /л. 167 по делото/. Проверката е била възложена във връзка с предприети действия от публичните изпълнители за категоризиране на дълга на „С енд Н ИНВЕСТ“ ЕООД в групата на лицата с "трудно събираем дълг" с общ размер 275 028.07 лв. към 20.06.2018 г. (и издадена служебна бележка изх. № С180013-178-0015987/21.06.2018 г. – л.119 и сл. от приложение № 2)

Вменените задължения произтичат от установени и невнесени изискуеми данъчни задължения по РА № Р-16001315010816-091-001/16.08.2016 г. (л. 270 и сл. по делото), издаден на „С енд Н ИНВЕСТ“ ЕООД, с който на дружеството са били определени задължения за корпоративен данък и за ДДС. Направени са констатации, въз основана които е прието, че отговорността на Н. Г. следва да бъде ангажирана за посочения размер, поради това, че е укрила факти и обстоятелства, относно действителния размер на дължимия корпоративен данък за 2014 г., както и поради декларираните със СД за ДДС неверни данни, а именно недеklarирани продажби, преминали като оборот през регистрираните ФУ на търговския обект.

От органите по приходите, извършили ревизията на „С енд Н Инвест“ ЕООД, е установена нереалност на декларираните стойности на реализираните от дружеството приходи за 2014 г. От страна на действащия управител - К. Л. П. не били представени изисканите счетоводни, търговски, платежни и др. документи, поради което основата за облагане с корпоративен данък за 2014 г. е определена по реда на чл.124 от ДОПК. Прието е, че продажби, отчетени чрез касовите апарати в търговския обект, не са отчетени в дневниците за продажби по ЗДДС и следователно не са отчетени като приход в ГДД по чл.92, ал.1 от ЗКПО. Установени били неотчетени продажби в размер на 18 483.48 лв. (с включен ДДС), тъй като при ревизията на дружеството са

установени общо приходи в размер на 438 519,72 лв., при декларирани в ГДД 420 036.24 лв. Отбелязано е, че основата за облагане с корпоративен данък за 2014 г. е определена по реда на чл.124 от ДОПК и е в размер на 48 554.02 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 4 855.40 лв. С издадения на дружеството РА, на основание неизпълнение на чл.71, т.1 от ЗДДС, е отказано и право на приспадане на данъчен кредит по всички отчетени фактури в дневника за покупки на „С енд Н Инвест“ ЕООД в ревизирия период, които са в общ размер 232 535,56 лв. Констатирано е, че съгласно данни от ПП С., към 31.08.2015 г. дължимият ДДС по подадените от А. Х. Б., с КЕП 9966CF, чрез e-mail: [електронна поща], СД за ДДС са погасени. В хода на ревизията изисканата от „С енд Н Инвест“ ЕООД документация, включително и първичните документи, не е представена. Поради това е прието, че не е установено отразени ли са фактурите от доставчици по счетоводна сметка 304 „Стоки“ и дали са извършени последващи облагаеми доставки на тези стоки. Установено е също, че продажби, отчетени чрез регистрираните в търговския обект касови апарати не са отчетени в дневниците за продажби по ЗДДС за съответните данъчни периоди.

Въз основа на констатациите, направени при ревизията на дружеството, в ревизията на Н. И. Г. е обоснован извод, че управителят и представляващият дружеството – Н. Г. е знаела реалния размер на реализираните от „С енд Н Инвест“ ЕООД приходи за 2014 г. и умишлено го е укрила, за да намали дължимия корпоративен данък. Относно ДДС е констатирано, че жалбоподателката е посочила съзнателно неверни данни в подадените СД по ЗДДС за ревизирия период и стойностите между дневните отчети на ФУ. Изтъкнато е, че е извършила умишлено укриване на факти и обстоятелства с цел намаляване на дължимите ДДС в съответните данъчни периоди.

В хода на ревизията на жалбоподателката е извършен и анализ на извлечения от банковите сметки на Н. Г. и не са установени постъпления на средства от продажби и/или други разпоредителни сделки с имоти и активи. Не са установени разходвани средства за покупка на недвижими имоти и/или други активи, както и трансфер на средства с неустановено основание.

Установено е, че в периода от 15.10.2013 г. - дата на регистрация на дружеството до 04.08.2015 г. – дата на прехвърляне на дяловете са подавани ГДД по чл.92, ал.1 от ЗКПО, както следва: за 2013 г. ГДД с вх.№ 2214И0077768/11.03.2014 г. с декларирана данъчна печалба в размер на 2533.87 лв. и годишен КД в размер на 253.39 лв. На 18.03.2014 г. са внесени 250.86 лв.; за 2014 г. ГДД с вх.№ 2214И0105287/19.03.2015 г. с декларирана данъчна загуба в размер на 29799,17 лв.; от 01.01.2015 г. до 31.12.2019 г. не са подавани ГДД по чл.92, ал.1 от ЗКПО. Органите по приходите са приели, че при недостиг на парични средства и/или задължения на дружеството към доставчици и/или кредитори, Н. И. Г., в качеството си на управител на „С енд Н Инвест“ ЕООД, е била задължена да подаде молба за откриване на процедура по обявяване на дружеството в несъстоятелност по реда на чл. 626 от Търговския закон, което не е сторено.

На следващо място е констатирано, че установените в тежест на дружеството задължения не са внесени по сметки на РБ. Съгласно Справка от У. - функция „Събиране“ е установено, че за същото дружеството е образувано ИД №[ЕИК]/2016 г. и са наложени обезпечителни мерки. Констатирано е, че на база събраните данни от проучване на имущественото състояние на „С енд Н Инвест“ ЕООД и в резултат на установеното, че дружеството не притежава недвижими имоти и/или други активи,

както и авоари по банкови сметки, които да послужат като обезпечение на вземанията, дългът е категоризиран като трудно събираем.

Невъзможността за събиране на задълженията на дружеството, органите по приходите са обосновали и приели за доказана въз основа на доклад на отдел „Публични вземания“, Дирекция "Събиране" при ТД на НАП. В РД е изложено, че задълженията на „С енд Н Инвест" ЕООД за корпоративен данък и ДДС са установени и не са внесени, като същите не са обезпечени и дълга на дружеството е категоризиран като трудно събираем. Според ревизиращите органи, управителят е допринесъл за формиране на задължения на дружеството, за които е бил наясно, че няма да бъдат събрани, тъй като предприятието не притежава недвижими имоти, а от 04.08.2015 г. новият управител и едноличен собственик на капитала на дружеството е К. П., която е свързана с 200 дружества, повечето от които със задължения към РБ.

В представените от Н. Г. в хода на ревизионното производство писмени обяснения е заявявано, че при продажба на дяловете на „С енд Н Инвест" ЕООД на К. Л. П. не е съставен опис и приемо-предавателен протокол на предадените на новия собственик счетоводни, търговски и платежни документи. В тази връзка с процесния РА е констатирано, че при извършената продажба на дялове, счетоводната документация на дружеството не е предадена на новия собственик К. П., което от своя страна е причина изискваната документация в хода на извършената на „С енд Н Инвест" ЕООД ревизия, приключила с РА № Р-16001315010816-091-001/16.08.2016 г. да не е представена от К. П. (последната в писменото обяснение твърди, че не са й били представени за получаване документи и книжа на дружеството от предходни периоди).

При така установените факти органите по приходите са приели, че са налице всички изискуеми предпоставки на Н. И. Г., в качеството ѝ на управител на „С енд Н ИНВЕСТ" ЕООД, да се вмени отговорност по чл. 19, ал. 1 от ДОПК за допълнително установените задължения на дружеството по ЗКПО и ЗДДС, установени с влязъл в сила РА № Р-16001315010816-091-001/16.08.2016 г. Според органите по приходите, жалбоподателката е действала абсолютно съзнателно и преднамерено за укриване на данъчни задължения на дружеството по ЗДДС и ЗКПО. С оглед на това е приета за доказана и причинно-следствена връзка между необявяването на фактите и обстоятелствата, и несъбираемостта на съответното задължение, като е направен извод, че вследствие от действията на управителя не могат да бъдат събрани задълженията за данъци.

По делото са представени и приети като доказателства документите, съдържащи се в административната преписка по издаването и обжалването по административен ред на ревизионния акт; доказателства във връзка с компетентността на органа, възложил ревизията; удостоверения за валидност на електронни подписи на лицата, подписали с квалифициран електронен подпис в съответното

длъжностно качество РА, РД и ЗВР; оптичен носител, на който се съдържат електронните документи; както и доказателства, представени и събрани по искане на жалбоподателя и по разпореждане на съда, вкл. и изпълнително дело №[ЕИК]/2016 г. срещу „С енд Н Инвест“ ЕООД, ведно с акта с който дългът е прекатегоризиран,

В съдебното производство бе допусната съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ), както и допълнителна такава. Вещото лице е съпоставило данните от дневниците за покупки на „С енд Н Инвест“ ЕООД с предоставените в НАП дневници за продажби на неговите доставчици за периода от месец 12.2013 г. до месец 08.2015 г. Въз основа на данните по делото експертът не е установил налични активи - дълготрайни и краткотрайни, съответно налични парични средства в брой или в банка, както и вземания от трети лица на „С енд Н Инвест“ ЕООД, които биха могли да покрият задълженията на дружеството, за които е ангажирана отговорността на Н. И. Г..

Заклученията са оспорени от процесуалния представител на жалбоподателката като необосновани с твърдението, че е недопустимо вещото лице да работи върху доказателства представени от ответната страна. Съдът намира, че приетите по делото заключения по допуснатата ССЕ и допълнителна такава следва да бъдат кредитирани като обективни, компетентни, безпристрастни и кореспондиращи с останалите доказателства по делото. Със заключението на съдебно – счетоводната експертиза се установява, че част от въпросите касаят осчетоводяването на фактурите от доставчиците на „С енд Н Инвест“ ЕООД, което е ирелевантно за отговорността по чл. 19, ал. 1 ДОПК, а е относимо към установяване задълженията на дружеството.

Съдът, като обсъди събраните по делото доказателства във връзка с направените в жалбата оплаквания, доводите и становищата на страните, ССЕ и като извърши цялостна проверка на законосъобразността и обосноваването на оспорения Ревизионен акт № Р-22221519008549-091-001/30.03.2021 г. поправен с РАПРА № № П-22221521061056-003-001/07.04.2021 г. намира следното:

Съобразно разпоредбата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия, съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК, в предвидената от закона форма, съгласно чл.113 от ДОПК, и съдържа всеки един от реквизитите, посочени в чл.120 от ДОПК.

Противно на твърдението на жалбоподателя в РД изрично е посочено основанийето, на което се издава и ЗВР и ЗИЗВР. В тях на свой ред е посочено, че ревизията се извършва за установяване на отговорността на Н. И. Г. за задълженията на „С енд Н Инвест“ ЕООД за КД и ДДС за съответните периоди. Съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК,

ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт. Изложените в РД мотиви предвид цитирания чл. 120, ал. 2 ДОПК представляват мотиви и на РА. В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективирана в множество решения на ВАС. В РД са изложени подробни мотиви на ревизиращите органи, обосноваващи изводите им относно ангажиране отговорността на Н. И. Г., в качеството ѝ на управител на „С енд Н ИНВЕСТ“ ЕООД по чл.19, ал.1 ДОПК за задълженията на дружеството в общ размер на 325 088,55 лв. /главница и лихви/, в т.ч. отговорност за корпоративен данък за 2014 г. в размер на 4 855,40 лв. и прилежащи лихви в размер на 2 956,13 лв. и за данък върху добавената стойност от 01.12.2013г. до 31.08.2015г. в размер на 193 316,13 лв. и прилежащи лихви в размер на 123 960,89 лв., изчислени към 30.03.2021г.

Ревизионното производство е образувано и проведено, съответно ревизионният доклад и ревизионният акт са издадени от компетентни органи в рамките на определените им правомощия.

Неоснователно е възражението на жалбоподателя, че не е издавана ЗВР. Видно от събраните доказателства, ЗВР е връчена на ревизираното лице. Ревизионният доклад също е връчен на адресата си, който е подал в срок възражение срещу него. В случая Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221519008549-020-001/27.12.2019 г. и ЗИЗВР №Р-22221018004513-020-003 от 25.04.2019 г., с която е променен съставът на органите по приходите, на които е възложена ревизията са издадени от А. М. на длъжност на началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. като същата, с оглед на заеманата длъжност, е сред органите, посочени в т. 2 от заповедта на директора на ТД на НАП - С., определени като компетентни да издават ЗВР и ЗИЗВР. Следователно Заповед за възлагане на ревизия е издадена от компетентен орган в кръга на неговите правомощия, като съдържанието ѝ отговаря на изискванията по чл. 113 от ДОПК, при подписване на заповедта с валиден към датата на издаването ѝ квалифициран електронен подпис на началник сектор в отдел "Ревизии" в ТД на НАП С..

Съгласно разпоредбата на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията /определен за това с акт на директора на компетентната териториална дирекция - чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК/ и от ръководителя на ревизията /определен със заповедта за възлагане на ревизия - чл. 113, ал. 1, т. 2 ДОПК/. Издателите на оспорения Ревизионен акт № Р-22221519008549-091-001/30.03.2021 г. са разполагали с материална компетентност и такава по степен, налице е и териториална компетентност на същите, тъй като са част от териториалната дирекция на НАП С., която е компетентна териториална дирекция по критериите на чл. 8, ал. 1, т. 1 от ДОПК.

Посочените по-горе ЗВР, съставения въз основа на ревизията Ревизионен доклад № Р-22221519008549-092-001 от 22.02.2021 г. и РА Р-22221519008549-091-001 от 30.03.2021 г., са издадени чрез информационна система "Контрол" като електронни документи, подписани с електронен подпис. Представянето на електронните документи на хартиен носител като заверен от страната препис, е допустимо по силата на чл. 184, ал. 1 от ГПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК, като самите електронни документи са представени по делото и на електронен носител /приложен по делото с административната преписка СД/. От представените електронни документи се установява, че подписалите ги лица са имали валидни електронни подписи. С оглед на изложеното съдът приема, че ЗВР, РД и РА са подписани от лицата, които са посочени като техни издатели и съответно не са налице основания да се считат за нищожни.

Оспореният ревизионен акт е издаден в предвидената в чл. 120 от ДОПК, във вр. с чл. 3, ал. 2 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги форма и при спазване на изискванията за неговото съдържание, като съставеният Ревизионен доклад, е неразделна част от него. РД съдържа предвидените в чл. 117, ал. 2 от ДОПК реквизити, при прилагане на събраните в хода на ревизионното производство доказателства.

Неоснователно е възражението за нарушение на чл. 109, ал. 1 от ДОПК при образуване на ревизионното производство против жалбоподателката по чл. 19 от ДОПК. Нормата гласи, че не се образува производство за установяване на задължения за данъци по този кодекс, когато са изтекли 5 години от изтичането на годината, в която е подадена декларация или е следвало да бъде подадена декларация, или от изтичането на годината, в която са постъпили данни, получени от трети лица и организации, в случаите, когато по този закон не е предвидено подаването на декларация. Тази разпоредба се отнася до производства за установяване на задължения за данъци на пряко дължащите ги лица, а не за вменяване отговорността на трето лице по чл. 19 от ДОПК за данъчни задължения на лицата по чл. 14, ал. 1 и 2 от ДОПК. Процесната заповед за възлагане на ревизия е връчена на Н. Г. на 07.05.2020 г., видно от разписката в административната преписка, за задължения на „С енд Н ИНВЕСТ“ ЕООД, установени с влязъл в сила ревизионен акт срещу дружеството № Р-16001315010816-091-001/16.08.2016 г., приложен по делото (л. 270). По чл. 19 от ДОПК, за да бъде вменена отговорност на трето лице за задължения на юридическо лице, те следва да са установени с влязъл в сила РА. Доколкото установените в РА задължения за данъци са предварително изпълняеми, ревизионно производство за вменяване на отговорност по чл. 19, ал. 1 и 2 от ДОПК може да бъде възложено

най-рано от влизане в сила на РА, установяващ данъчните задължения на дружеството, което пряко ги дължи. За ревизия за вменяване на отговорност по чл. 19 от ДОПК не е приложим чл. 109, ал. 1 от ДОПК, който се отнася за определяне на данъчни задължения на пряко дължащите ги лица. ( В този смисъл е и практиката на ВАС - Решение № 8769 от 11.06.2019 г. на ВАС по адм. д. № 7979/2018 г., VIII о., Решение № 13485 от 10.10.2019 г. на ВАС по адм. д. № 6149/2019 г., I о, Решение № 5631 от 15.04.2019 г. на ВАС по адм. д. № 14823/2018 г., I о. и др.).

Неоснователни са и твърденията на жалбоподателката за извършени процесуални нарушения на административнопроизводствените правила, водещи до ограничаване правото ѝ на защита, доколкото тя е разполагала с възможност да представя доказателства и да дава обяснения в хода на ревизията и след това пред горестоящия административен орган, включително и в производството по обжалване на РА пред съда.

Относно съответствието на обжалвания ревизионен акт с материалния закон:

С обжалвания в настоящото производство ревизионен акт е ангажирана отговорността на жалбоподателката на основание чл. 19, ал. 1 ДОПК.

С разпоредбата на чл. 19 от ДОПК е създаден особен случай на лична имуществена отговорност на лицата, управляващи задължени за данъци или осигурителни вноски субекти - задължени лица по чл. 14, т. 1 и т. 2 от ДОПК. Съгласно чл. 19, ал. 1 от ДОПК, който в качеството си на управител, член на орган на управление, прокурист, търговски представител, търговски пълномощник на задължено юридическо 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 и/или задължителни осигурителни вноски, отговаря за непогасеното задължение. Въз основа на посочената нормативна уредба следва извода, че за да бъде реализирана отговорността по чл. 19, ал. 1 от ДОПК за непогасени задължения на задължено юридическо лице по чл. 14, т. 1 и 2 от ДОПК, е необходимо в условията на кумулативност да са изпълнени следните законово регламентирани материалноправни предпоставки, а именно: 1. Субектът на отговорността да е физическо лице, имащо качеството на управител, член на орган на управление, прокурист, търговски представител или търговски пълномощник на задължено юридическо лице по чл. 14, т. 1 и 2 към момента, за който са установени публичните задължения; 2. Наличие на задължение на лице по чл. 14, т. 1 или 2 ДОПК, 3. Действие - лицето - субект на отговорността, да е укрило факти и обстоятелства, които по закон е било длъжно 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 и 4. Причинно - следствена връзка между поведението на субекта на отговорността /укриването на факти и обстоятелства/ и невъзможността да бъдат събрани публичните вземания 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, които 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 № 3447 от 11.03.2019 г. на ВАС по адм. д. № 14466/2018).

По аргумент от чл. 170, ал. 1 от АПК във връзка с § 2 от ДР на ДОПК, тежестта на установяване и доказване в съдебното производство на всички елементи от правопораждащия отговорността по чл. 19, ал. 1 от ДОПК фактически състав, е на органите на приходната администрация, за което на ответника са дадени съответните указания с разпореждане на съда по настоящото дело.

В случая такова главно доказване на всички елементи от фактическия състав не е проведено.

По делото не е спорно, че в периода от 15.10.2013 г. до 03.08.2015 г., Н. Г. е управител и едноличен собственик на капитала на „С енд Н ИНВЕСТ“ ЕООД. В това си качество, тя е легитимирана да отговаря по реда на чл. 19 ДОПК за недобросъвестни свои действия довели до неплащане на публични задължения в периода, в който е била управител. Отговорността по чл. 19, ал. 1 ДОПК е за лични недобросъвестни действия на конкретно лице, довели до посочения в нормата резултат. В тази връзка възраженията на жалбоподателя, че отговорността ѝ е ангажирана незаконосъобразно са неоснователни, тъй като в случая релевантен е моментът на възникване на задълженията, т.е. периодът за който са установени, а не моментът на тяхното установяване с РА.

От приетите по делото писмени доказателства се установява, че е налице и вторият елемент от фактическия състав на отговорността по чл. 19, ал. 1 ДОПК. Безспорно е, че с влязъл в сила РА № Р-16001315010816-091-001/16.08.2016 г., по отношение на „С енд Н ИНВЕСТ“ ЕООД са установени задължения за корпоративен данък за 2014 г. и по ЗДДС за периода от 01.12.2013 г. до 31.08.2015 г. - за период, в който Н. Г. е била управител. Тези задължения са били предмет на изпълнително дело №[ЕИК]/2016 г. по описа на ТД на НАП и не са събрани. Това обстоятелство се установява от приложеният на

лист 167 от делото Протокол № П-22221519085081-073-001/27.02.2020 г. за извършена проверка за установяване на отговорност по чл. 19 от ДОПК на физическо лице, възложена по доклад на отдел „Публични вземания“, дирекция „Събиране“, съгласно който „С енд Н ИНВЕСТ“ ЕООД е в категорията на дружествата с трудно събираем дълг, който дълг към 20.06.2018 г. е в размер на 275 028.07 лв., (видно от справка за проучено имуществено състояние и категоризация на задълженото лице – л. 165 и сл. от Приложение № 2). Документите, не са оспорени от жалбоподателя. Не се твърди задълженията да са погасени, с оглед на което и съдът приема, че е налице втората предпоставка на посочения по-горе фактически състав на отговорността по чл. 19, ал. 1 ДОПК. Нещо повече, от допълнително представеното по делото изпълнително дело №[ЕИК]/2016 г. по описа на ТД на НАП се установява, че по преценка на публичния изпълнител, вземането е несъбираемо, след като всички изпълнителни способности са били изчерпани, тъй като дружеството не разполага с парични средства и активи, с които да покрие задълженията си, дългът на дружеството е прекатегоризиран в несъбираем (л. 92 и сл. от Приложение № 2). Публичният изпълнител е издал и Разпореждане за прекратяване на производството по принудително изпълнение съгласно чл. 225, л. 1, т. 4 от ДОПК изх. № С180013-035-0299796/15.08.2018 г. (л. 99 и сл. от Приложение № 2). Тези обстоятелства не са обсъдени от органите по приходите в проведеното ревизионно производство.

Следователно, спорът по делото се свежда до наличието на другите две предпоставки за ангажиране на отговорността по реда на чл.19, ал.1 ДОПК – дали задълженото лице Н. Г. е укрила факти и обстоятелства, които по закон е била длъжна да обяви пред органа по приходите или публичния изпълнител и съществува ли причинно следствена връзка - между това укриване на факти и обстоятелства и невъзможността да могат да бъдат събрани задължения на дружеството.

Преди всичко следва да се посочи, че отговорността на чл.19, ал.1 ДОПК се отнася до укриване на факти и обстоятелства, свързани със събирането на задълженията на юридическото лице, а не с тяхното установяване. В конкретния случай такова поведение на Н. Г. не се установява от доказателствата по делото. От констативната част на ревизионния акт е видно, че като форма укриване на факти и обстоятелства по смисъла на закона, е посочено обстоятелството, че са налице недекларирани от задълженото лице приходи и доставки по ЗДДС, за които в следствие с влязъл в сила ревизионен акт.

Действително, по силата на чл.141, ал.2 от ТЗ управителят на търговското дружеството представлява същото, организира и ръководи дейността му. Това формира и представа относно сключването и изпълнението на сделките, които ЗДДС квалифицира като облагаеми

доставки. Информирването 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, а съгласно чл. 92, ал. 1 от ЗКПО данъчно задължените лица, които се облагат с корпоративен данък, подават ГДД по образец за данъчния финансов резултат и дължимия годишен корпоративен данък. Разминаването между декларираното и действителното е укриване, но това е така, 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 недеklarирането на реалните стойности на реализираните от дружеството приходи за 2014 г. и с подаването на СД по ЗДДС, в която не са включени продажби, преминали като оборот през регистрираните ФУ на търговския обект, които в последствие с влязъл в сила РА са установени, е налице укриване на факти и обстоятелства по смисъла на чл.19, ал.1 от ДОПК. Органът по приходите в обжалвания ревизионен акт е посочил единствено установените с влезлите в сила ревизионни актове на дружеството размери на задължения, но доказателства за невярно деклариране на обстоятелства в ревизионното производство по установяване на отговорността на жалбоподателя по чл.19 от ДОПК не са събрани. В РА се твърди, че жалбоподателят е декларирал факти и обстоятелства, за които е знаел, че са неверни. За обосноваване на тези твърдения, ревизиращите органи са се позовали и са възпроизвели изводите и заключенията, направени при ревизията на „С енд Н Инвест“ ЕООД, но доказателства в тази връзка не са ангажирани. Обсъждания и изводи на друг орган по приходите, изградени в друго ревизионно производство, са непротивопоставими на ревизираното лице в производството за реализиране на отговорност по чл.19 от ДОПК. Недопустимо е укриването на факти и обстоятелства да се презумира с наличието на влязъл в сила ревизионен акт, установяващ задължения на друг правен субект – търговското дружество. Влезният в сила ревизионен акт, с който са установени задълженията на „С енд Н Инвест“ ЕООД обвързва ревизията по чл.19 от ДОПК единствено по отношение на размера на данъчните задължения, подлежащи на събиране.

Според съда, за да има укриване и да е налице този законоустановен елемент за ангажиране на отговорност по чл.19 от ДОПК, следва да бъде доказан умисъл от страна на ревизираното лице. 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 е недоказано. В случая субективната страна на деянието не е установена с допустимите доказателствени средства. Още повече по делото са налице данни за лицето, което е реално е подавало справките-декларации по ЗДДС - упълномощен счетоводител.

От друга страна, подаването на декларации с неверни данни с цел намаляване на дължимия за внасяне данък или неправомерно ползване на данъчен кредит, е релевантно за установяване задълженията на дружеството. 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 релевантната е връзката между поведението на управителя и несъбирането на вземанията на дружеството, а такава връзка с декларираните данни не е налице. Това укриване на факти е относимо към дължимостта на данъци от дружеството, но не и към събирането им.

Предприетите от задълженото лице Н. Г. действия, свързани с прехвърляне на дружествените си дялове, с което е обоснован коментирания елемент от отговорността по чл.19, ал.1 ДОПК в РА не могат да установят причинно-следствената връзка между твърдяните укривани факти и обстоятелства при декларирането 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.

Изцяло в този смисъл е и практиката на ВАС по сходни дела, изразена в редица решения: напр. решение № 14533 от 24.11.2020 г. на ВАС по адм. д. № 8802/2020 г.; решение № 6250 от 28.05.2020 г. на ВАС по адм. д. № 1412/2020 г.; решение № 3776 от 11.03.2020 г. на ВАС по адм. д. № 11972/2019 г.; решение № 10929 от 12.07.2019 г. на ВАС по адм. д. № 5156/2019 г.; Решение № 1941 от 21.02.2023 г. на ВАС по адм. д. № 2927/2021 г., I о.; Решение № 8311 от 20.06.2018 г. на ВАС по адм. д. № 14694/2017 г.; Решение № 5803 от 17.04.2019 г. на ВАС по адм. д. № 1285/2019 г.; Решение № 3776 от 11.03.2020 г. на ВАС по адм. д. № 11972/2019 г.; Решение № 6250 от 28.05.2020 г. на ВАС по адм. д. № 1412/2020 г.

Не могат да бъдат споделени и доводите на ответника, че прехвърлянето на дружествени дялове на лице, което в качеството си на управител, едноличен собственик на капитала или представляващ е

свързано с около 200 дружества, повечето с установени задължения към НАП, свидетелства за пряк умисъл у ревизираното лице, че с продажбата на всичките притежавани от него дялове на „С енд Н Инвест“ ЕООД ще доведе до неплащане на задълженията. Действително, видно от събраните по делото доказателства Н. Г. е заличена като управител на дружеството и едноличен собственик на капитала на 04.08.2015г. Касае се за дружествени дялове от еднолично дружество с ограничена отговорност, поради което имущественото състояние на приобретателя (новият едноличен собственик на капитала) е ирелевантно за приложението на чл.19, ал.1 ДОПК.

От доказателствата по делото е установено, че невъзможността за събиране на публичните задължения от дружеството се дължи на липсата на финансови средства и ДМА. Липсват данни това обстоятелство да е било укрито от органите по приходите. В хода на ревизията не е установена промяна в имущественото състояние на дружеството преди и след ревизията, приключила с издаването на ревизионния акт от 16.08.2016 г. Имуществото на „С енд Н Инвест“ ЕООД преди и след твърдяното поведение на управителя не е претърпяло промяна, така че не се установява липсата на активи, които да служат за събиране на публичните задължения, да се дължи на поведението на управителя. Аргумент за това е и констатацията на ревизиращите органи, че не са установени разпоредителни сделки с имущество, собственост на дружеството, от страна на Н. Г. и не са налице предпоставките на чл. 19, ал. 2 от ДОПК. За дружество, което не е разполагало с активи и парични средства, т.е. поначало не може да изпълнява задълженията си поради финансовото си състояние, трудно може да се докаже, че не е изпълнило впоследствие установени данъчни задължения единствено поради укриване от страна на управителя на факти при подаване на декларации. В този смисъл, от събраните по делото доказателства не може да се установи сочената несъбираемост да се дължи само и единствено на твърдяното укриване на факти и обстоятелства от управителя.

С оглед на изложеното, съдът намира, че не е доказана пряка причинна връзка между укриването и невъзможността за събирането на публичните вземания. Причинно-следствената връзка представлява обусловеността на несъбираемостта на публичните задължения от укриването на фактите и обстоятелствата. В практиката на ВАС без противоречие се приема, че съставът на чл.19 от ДОПК изисква уникалност на каузалната връзка между поведението на субекта на отговорността и несъбирането на данъчните задължения на дружеството, от чиито управител се търси вземането. Деянието в тази хипотеза има две възможни проявни форми – действие или бездействие; тоест следва да е налице волево поведение на субекта,

което цели пряко укриването на проявените факти и обстоятелства от приходната администрация, като лицето съзнава, че с неговото поведение води до невъзможността да се събират публични задължения.

В случая не е доказано укриването на факти и обстоятелства в подадените от името на дружеството декларации да е извършено с цел възпрепятстване събираемостта на задълженията, нито е налице обусловеност на несъбираемостта на задълженията с тези действия.

Самите действия, предвид същността им, може да се приемат, че са насочени към препятстване установяването на публичните задължения, но нямат за своя задължителна, единствено възможна последица, невъзможността за събиране на установените задължения. Невярното деклариране на реализирани продажби, съответно приходи е причина за формиране на по-малък размер на данъка за внасяне за съответните данъчни периоди, но от това не може да се направи категоричен извод, че то е и пречка за събирането на произтичащите от тях задължения и именно поради нея тези задължения не са събрани. Декларацията е изпълнително основание по чл.209 ал.2 т.2 от ДОПК, липсата на такава или подадената с некоректни данни, може да се приеме, че затруднява установяването на задълженията, но не и събирането им.

Дори да се приеме за доказана тезата на приходния орган, че с поведението си управителят на дружеството е извършил действия по укриване на факти и обстоятелства, които по закон е следвало да обяви пред приходния орган или публичния изпълнител, в случая не е доказано съществуването на другия кумулативен елемент на отговорността по чл.19, ал.1 ДОПК – наличието на причинно-следствена връзка между поведението на управителя и невъзможността да бъдат събрани задълженията на дружеството за данъци и осигурителни вноски. Предвид изложеното, разпоредбата на чл.19 ал.1 от ДОПК е неправилно приложена в случая.

По изложените съображения, жалбата е основателна, а РА, поправен с РАПРА, като незаконосъобразен следва да бъде отменен.

Предвид изхода на делото и заявеното от жалбоподателя искане, на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК, ответникът следва да бъде осъден да заплати на оспорващия разноски по делото в общ размер на 8010,00 лв., както следва: 10,00 лв. – платена държавна такса; 800,00 лв. - платен депозит за вещо лице по ССЕ и допълнителна ССЕ и 7200,00 лв. - реално заплатено адвокатско възнаграждение по договор за правна защита и съдействие от 02.03.2021 г. Неоснователно е направеното от ответника възражение за прекомерност на адвокатския хонорар, с оглед актуалната към момента на сключване на договора за правна защита и съдействие разпоредба на чл. 7 ал. 2, т. 5, вр. чл. 8 от Наредба за минималните размери на адвокатските възнаграждения и

материалния интерес по делото.

Мотивиран от изложеното, Административен съд София - град, Л. състав,

### **Р Е Ш И:**

ОТМЕНЯ по жалба на Н. И. Г., ЕГН [ЕГН], [населено място], ревизионен акт № Р-22221519008549-091-001/30.03.2021 г., поправен с ревизионен акт за поправка на ревизионен акт № П-22221521061056-003-001/07.04.2021 г., издаден от органа, възложил ревизията и ръководителя на ревизията, мълчаливо потвърден от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, с който, на основания чл. 19, ал.1 ДОПК, е ангажирана отговорността ѝ за задълженията на „С енд Н Инвест“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], в общ размер на 325 088,55 лв. (от които 198 171,53 лв. главница и 126917,02 лв. лихва). ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на Н. И. Г., ЕГН [ЕГН], [населено място], разноски по делото в размер на 8010,00 (осем хиляди и десет) лева.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението, че е изготвено.

Съдия: