

# РЕШЕНИЕ

№ 445

гр. София, 16.01.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 75 състав,**  
в публично заседание на 11.12.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Геновева Йончева**

при участието на секретаря Наталия Дринова, като разгледа дело номер **9559** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство по чл. 156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).  
Образувано е по жалба на Е. З. Б. срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22002221000180-091-001/04.03.2022 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на Национална агенция за приходите (НАП), потвърден с Решение № 1127/15.07.2022 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) - С. при Централно управление (ЦУ) на НАП, с който на основание чл. 19, ал. 2 ДОПК е ангажирана отговорност на жалбоподателката за задължения на „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД в общ размер на 729 541,84 лв., в т.ч. главница в размер на 505 372,95 лв. и лихви в размер на 224 168,89 лв., произтичащи от декларирани, но невнесени от „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД задължения за данъци и осигурителни вноски, както следва: за данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения по Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) в размер на 97 580,53 лв. и лихви за забава в размер на 40 719,09 лв.; за вноски за ДОО – за осигурители по Кодекса за социалното осигуряване (КСО) в размер на 235 785,92 лв. и лихви за забава в размер на 101 980,27 лв.; за вноски за здравно осигуряване – за осигурители по Закона за здравното осигуряване (ЗЗО) в размер на 88 491,23 лв. и лихви за забава в размер на 38 878,98 лв.; за данък върху представителните разходи по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) в размер на 144,80 лв. и лихви за забава в размер на 70,18 лв.; за данък върху добавената стойност по Закона за данък върху

добавената стойност (ЗДДС) в размер на 55 806,06 лв. и лихви за забава в размер на 30 415,50 лв.; за вноски за универсален пенсионен фонд (УПФ) – за осигурители по КСО в размер на 27 564,41 лв. и лихви за забава в размер на 12 104,87 лв.

Жалбоподателката, чрез процесуалните си представители - адв. Т. Д. и адв. И. Д., излага доводи за незаконосъобразност на РА поради допуснати съществени процесуални нарушения и неправилно приложение на материалния закон. Оспорва наличието на законовите предпоставки по чл. 19, ал. 2 ДОПК и в частност извода на приходната администрация, че като управител на „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД е предоставила служебни аванси на 56 физически лица в общ размер на 1 056 095, 80 лв. Посочва, че в периода, когато е била управител на дружеството са предоставени служебни аванси в размер на 565 862,00 лв. Останалите служебни аванси до установения в ревизията размер били предоставени от предходния управител – С. Г., на която е ангажирана отговорност по чл. 19, ал. 2 ДОПК с друг РА. Възражава срещу извода, че от предоставените служебни аванси са възстановени 70 188, 60 лв., при което дружеството имало вземания от подотчетни лица в размер на 985 907, 20 лв. Защитната теза в тази насока се основава на представените с възражението към РД приходни касови ордери, от които било видно, че голяма част от отпуснатите аванси са възстановени в касата на дружеството. Акцентира, че връщането на служебните аванси е отразено в счетоводството на дружеството. Счита, че осчетоводяването на ордерите потвърждава фактите, отразени в тях. Посочва, че с възстановените служебни аванси в касата на дружеството в периода 2016 г. - 2018 г. то е придобило активи - закупило е художествени произведения на стойност 695 700 лв. Тези активи били декларирани в годишния финансов отчет на дружеството за 2019 г. Заявява, че художествените произведения са свързани с икономическата дейност на дружеството. Същите са заприходени през 2019 г. по счетоводна сметка 209 „Други дълготрайни материални активи“. Отбелязва се, че в периода 2016 г. - 2018 г. дружеството е организирано художествени пленери, като е закупувало част от представените художествени произведения, предимно на чуждестранни автори. Произведенията били изложени в стопанисвани от дружеството търговски обекти. От периода на закупуването им до настоящия момент тези художествени произведения се намирили във В. селище „Р.". Счита, че с това се опровергава заключението в РА, че дружеството няма активи, с които да покрие публичните си задължения. Допълнителни аргументи излага в писмени бележки, основани на събраните в съдебното производство писмени и гласни доказателства, които според жалбоподателката потвърждават тезата ѝ за неправомерно ангажиране на отговорността ѝ по чл. 19, ал. 2 ДОПК. Претендира отмяна на РА, ведно с присъждане на разноски съобразно представен списък по чл. 80 ГПК.

Ответникът - директорът на дирекция ОДОП С., чрез юрк. А. в с.з. и допълнително в писмени бележки оспорва жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд – София-град, III отделение, 75 състав, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство, приключило с оспорения РА, е иницирано със Заповед № Р-22002221000180-020-001/12.01.2021 г. /л. 56/, издадена от К. Г. М. на длъжност началник сектор “Ревизии” в Дирекция “Контрол” при ТД на НАП, с която е възложено извършването на ревизия на Е. З. Б. от органи по приходите - Е. М. И.-Г. и Р. Л. А., за ангажиране на отговорността ѝ по чл. 19 ДОПК за непогасени публични

задължения на „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД, както следва: за Универсален пенсионен фон за осигурители за периода от 01.12.2015 г. до 31.08.2019 г., за вноски за здравно осигуряване за осигурители за периода от 01.12.2015 г. до 31.08.2019 г., за данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения за периода от 01.12.2015 г. до 31.08.2019 г., отговорност за ДОО за осигурители за периода от 01.12.2015 г. до 31.08.2019 г. и отговорност за ДДС за периода от 01.06.2017 г. до 30.06.2017 г. ЗВР е връчена на ревизираното лице електронно на 27.05.2021 /л. 61/. Същата е изменена с последваща заповед № Р-22002221000180-020-002/26.08.2021 г. за удължаване на срока на ревизията до 27.10.2021 г.

ЗВР № Р-22002221000180-020-001/12.01.2021 г. е издадена във връзка с Решение № 1963/23.12.2020 г. на директора дирекция "ОДОП", с което е отменен и върнат за нова ревизия РА № Р-222221019006569-091-001/08.09.2020 г. С цитираното решение административната инстанция е указала да се изискат отново от лицето всички първични счетоводни документи, свързани с дейността на „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД през ревизираните периоди, включително разходните касови ордери за изплатени суми на физически лица под формата на служебни аванси. От лицата да се изиска информация за какво са изразходвани предадените им суми и как са отчетени пред дружеството. От лицата, които са възстановили сумите и са подписали приходните касови ордери, приложени към жалбата, да се изискат обяснения на какво основание са им предоставяли сумите и причината за връщането им в по-късен момент, каква длъжност са изпълнявали в дружеството. За изясняване на фактичката обстановка да се установи причината за неподаване на годишни финансови отчети и приложения към тях в Търговския регистър, като от управителя да се изискат изрично писмени обяснения. Да се имало предвид, че по обратна ведомост към 31.12.2019 г. разполагаемите парични средства на „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД по каса са 25 235,73 лв. Същите са отчетени като касова наличност. При новата ревизия да се извърши физическа проверка дали посочените разполагаеми парични средства действително са налични. В случай, че паричните средства не са налични, да се изискат съответните разходооправдателни документи – фактури, разходни касови ордери и други доказателства във връзка с изтеглените пари от касата, както и данни за изразходването на такива.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22002221000180-092-001/23.12.2021 г., срещу който е подадено възражение по реда на чл. 117 ал. 5 ДОПК.

Възражението не е възприето, вследствие на което е издаден процесния РА, електронно подписан от К. Г. М. на длъжност началник сектор при ТД на НАП - орган възложил ревизията, и Е. М. И.-Г. (ръководител на ревизията).

РА е връчен на 28.04.2022 г. /л. 120/. С него е установена отговорност по чл. 19, ал. 2 ДОПК на Е. З. Б. за задължения на „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД за ревизираните периоди общо в размер на 729 541,84 лв., в т.ч. главница в размер на 505 372,95 лв. и лихви в размер на 224 168,89 лв., произтичащи от декларирани, но невнесени от „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД задължения за данъци и осигурителни вноски, както следва: за данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения в размер на 97 580,53 лв. и лихви за забава в размер на 40 719,09 лв.; за вноски за ДОО – за осигурители по КСО в размер на 235 785,92 лв. и лихви за забава в размер на 101 980,27 лв.; за вноски за здравно осигуряване – за осигурители по ЗЗО в размер на 88 491,23 лв. и лихви за забава в

размер на 38 878,98 лв.; за данък върху представителните разходи по ЗКПО в размер на 144,80 лв. и лихви за забава в размер на 70,18 лв.; за данък върху добавената стойност по ЗДДС в размер на 55 806,06 лв. и лихви за забава в размер на 30 415,50 лв.; за вноски за УПФ – за осигурители по КСО в размер на 27 564,41 лв. и лихви за забава в размер на 12 104,87 лв.

В хода на ревизионното производство за установяване на елементите от фактическия състав на отговорността по чл. 19, ал. 2 ДОПК са предприети редица процесуални действия, подробно описани в констативната част на РД, който по силата на чл. 120, ал. 2 ДОПК е неразделна част от РА.

Установено е, че „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] е регистрирано с учредителен акт от 12.11.2007 г. с наименование „С. ИНВЕСТ“ и седалище и адрес на управление в [населено място], [улица]. Едноличен собственик на капитала на дружеството е С. С. А., който с договор за продажба на дружествени дялове от 03.02.2011 г. ги прехвърля на „ХЕЛИОС-ТУР-С“ АД с ЕИК[ЕИК]. С Протокол от същата дата на надзорния и управителен съвет на „ХЕЛИО-ТУР-С“ АД за управител на дружеството е избрана С. З. Г. с ЕГН [ЕГН]. Промените са вписани в търговския регистър с удостоверение № 20110325094244/25.03.2011 г. С решение на едноличния собственик на капитала на „СОЗОПОЛ ИНВЕСТ“ ЕООД от 11.03.2015 г. е взето решение за промяна наименованието на дружеството от „СОЗОПОЛ ИНВЕСТ“ ЕООД на „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД. С Протокол от 10.08.2015 г. на съвета на директорите на „ХЕЛИО-ТУР-С“ АД в качеството му на едноличен собственик на капитала на „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД е взето решение за освобождаване на управителя С. З. Г. и за избор на нов управител – Е. З. Б.. Промяната в управлението на „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД е вписана в Търговския регистър на 12.12.2015 г. с удостоверение № 2015121210613/12.12.2015 г.

Установено е също, че към 13.12.2021 г. „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД има деклариращи и невнесени задължения в общ размер на 687 756.40 лв. в т.ч. главница в размер на 534 511,67 лв. и лихви в размер на 153 244.73 лв. и същите са както следва: задължения за данък върху добавената стойност в общ размер на 84 965.81 лв., в т.ч. главница в размер на 55 806.06 лв. и лихви в размер на 29 159.75 лв. изчислени към 13.12.2021 г. по СД по ДДС за м.06.2016 г., м.08.2016 г., м.08.2016 г. и м.06.2017 г.; - задължения за данък върху разходите в общ размер на 211.72 лв., в т.ч. главница в размер на 123,34 лв. и лихви в размер на 58.87 лв. изчислени към 13.12.2021 г. по ГДД за 2016 г. вх.№ 2210И0382573/29.03.2017г. и главница в размер на 21,46 лв. и лихви в размер на 8.05 лв. изчислени към 13.12.2021 г. по ГДД за 2017 г. вх. № 2210И00504609/02.04.2018 г.; - задължения за данък върху доходите на физически лица, наети по трудови правоотношения в общ размер на 136103.86 лв., в т.ч. главница в размер на 97 580,53 лв. и лихви в размер на 38523.33 лв. изчислени към 13.12.2021 г. и същите са деклариращи с Декларация Обр. 6 и са за периода от 01.12.2015 г. до 31.08.2019 г.; - задължения за вноски за ДОО в общ размер на 291965.86 лв., в т.ч. главница в размер на 254 617,77 лв. и лихви в размер на 37348.09 лв. изчислени към 13.12.2021 г. и същите са деклариращи с Декларация Обр. 6 за периода от 01.12.2015 г. до 31.08.2019 г.; - задължения за вноски за ЗО в общ размер на 132871.68 лв., в т.ч. главница в размер на 96 209,65 лв. и лихви в размер на 36662.03 лв. изчислени към 13.12.2021 г. и същите са деклариращи с Декларация Обр. 6 и са за периода от 01.12.2015 г. до 31.08.2019 г.; - задължения за вноски за УПФ в общ размер на 41 637.471 лв., в т.ч. главница в размер на 30 152,86 лв. и лихви в

размер на 11484.61 лв. изчислени към 13.12.2021 г. и същите са декларирани с Декларация Обр. 6 и са за периода от 01.12.2015 г. до 31.08.2019 г.

Описаните задължения за данъци и осигурителни вноски са по подадени от самото задължено лице декларации, в които дружеството само изчислява основата и данъка и съответно и задължението си. Същите не са погасени, вследствие на което е образувано изпълнително дело №[ЕИК]/2016 г.

В хода му е установено, че дружеството няма действащи банкови сметки, което обстоятелство е потвърдено с отправените запитвания до всички действащи банки и клонове на чуждестранни банки на територията на България и получените отговори. Установено е, че дружеството няма недвижими имоти, както и няма превозни средства, които обстоятелства са потвърдени от извършените запитвания до Агенцията по вписвания – получена е информация, че „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД няма регистрирани персонални партии в имотния регистър и за длъжника не са установени вписвания, отбелязвания и заличавания; Столична община – получен е отговор, че няма данни за декларирано недвижимо и движимо имущество; ОД „Земеделие“ – няма данни за собственост; няма регистрирана земеделска и горска техника; ОДМВР – без данни за регистрирани превозни средства; ГД „Гражданска въздухоплавателна администрация“ – получена информация, че длъжникът няма регистрирана собственост върху въздухоплавателни средства; ИА „Морска администрация“ - към 13.07.2017 г. „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД няма регистрирана собственост на плавателни съдове; от ЦРОЗ са постъпили данни за вписан запор от ТД на НАП С..

От органите по приходите са предприети съвместни действия с Дирекция „Събиране“ за извършване на оперативни проверки и изземване на касови наличности в стопанисваните от „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД търговски обекти. Проверките са документирани с Протокол № 0223729/27.08.2018 г. от търговски обект – ресторант „Т. Л.“ [населено място] местност Р., от който органите по приходите са извели сума в размер на 455,10 лв. С Протокол № 0277582/27.08.2018г. от търговски обект – „Централен бар“ в комплекс „Р.“ [населено място], местност Р., е иззета сума в размер на 65,50 лв.

Направено е пълно проучване на имущественото състояние на длъжника, в резултат на което на база събраните доказателства за задълженото лице, както и въз основа на всички факти и обстоятелства, станали известни в производството по събиране на задълженията е установено, че дълга на „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД е трудно събираем.

В хода на ревизията, за установяване на релевантните за отговорността по чл. 19 ДОПК факти и обстоятелства, на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 ДОПК и с оглед указанията на директора в отменителното решение № 1963/23.12.2020 г., до Е. Б. са изпратени две искания за представяне на документи и писмени обяснения, в т.ч. първични счетоводни документи, счетоводни регистри и отчети, касаещи „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД, хронологични и аналитични ведомости и счетоводни сметки 422 – Подотчетни лица, 498 – Други дебитори, 499 – Други кредитори, 501 – Каса в лева, копия на данъчни и търговски документи за продажби на активи, за предоставени заеми, разписки, квитанции, запис на заповеди, банкови извлечения, оборотни ведомости и главни книги за ревизираните периоди. Изискана е информация за предприети от управителя действия за събиране на вземания от клиенти, за причините, довели до невнасяне на декларираните данъци и осигурителни вноски.

В отговор е представена молба от ревизираното лице за удължаване на срока за представяне на документи по връченото искане.

В предоставения и удължен с Решение № Р-22002221000180-106 срок от страна на Е. Б. не са представени изисканите с ИПДПОЗЛ документи и писмени обяснения. Това бездействие на лицето е констатирано и в предходната възложена на жалбоподателката ревизия.

С Протокол № Р-22002221000180-П.-001/15.12.2021 г. са присъединени като доказателства събраните в предходната ревизия документи, сред които и копия на вторични счетоводни документи, представени от „КОРПОРЪТ АДВАЙЗЪРС“ ООД – дружество, обслужващо счетоводството на ТХ „РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД до 30.06.2018 г., разпечатка на сметка 401 „Доставчици“ – салда по персонални доставчици за периода от 01.01.2018 г. до 30.06.2018 г.; разпечатка на сметка 411 „Клиенти“ – салда по персонални доставчици за периода от 01.01.2018 г. до 30.06.2018 г.; аналитичен дневник на сметка 4211 Трудови договори за периода от 01.01.2015 г. до 31.10.2017 г.; главна книга на сметка 454 „Разчети за ДДФЛ“ за периода от 01.01.2015 г. до 31.05.2018 г.; главна книга на сметка 456 „Разчети по осигуряване“ за периода от 01.01.2015 г. до 31.05.2018 г.; главна книга за всички сметки за периода от 01.01.2015 г. до 31.12.2015 г.; главна книга за всички сметки за периода от 01.01.2016 г. до 31.12.2016 г.; главна книга за всички сметки за периода от 01.01.2017 г. до 31.12.2017 г.; главна книга за всички сметки за периода от 01.01.2018 г. до 30.06.2018 г.; годишни оборотни ведомости с натрупване за 2015 г., за 2016 г., за 2017 г. и за периода от 01.01.2018 г. до 30.06.2018 г.

В писмени обяснения от „КОРПОРЪТ АДВАЙЗЪРС“ ООД е посочено, че СД по ЗДДС и декларации обр. б. на „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД са подавани с електронен подпис на името на управителя. Посочено е също, че „КОРПОРЪТ АДВАЙЗЪРС“ ООД не може да предостави друга първична или вторична счетоводна документация /документи за покупки и продажби за периодите от 2015 г. до 2017 г., дневни отчети от касов апарат за 2015 г. и финансови отчети за периодите от 2015 г. до 2017 г./, тъй като същите са предадени с протокол от 20.02.2019 г. на представител на „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД - Н. И..

След анализ на предоставените от „КОРПОРЪТ АДВАЙЗЪРС“ ООД счетоводни документи е констатирано, че в тях липсват заведени сметки 503 - Разплащателна сметка в лева и 504 - Разплащателна сметка във валута.

Съпоставена е информацията от счетоводните регистри за ревизираните периоди, при което е установено, че задълженията на дружеството към края на всеки отчетен период се увеличават, вкл. задълженията към персонала и републиканския бюджет. Същевременно дружеството е разполагало със средства /касови наличности/ за погасяване на текущите си задължения към бюджета, както следва: към 31.12.2015 г. в размер на 516 149,60 лв., към 31.12.2016 г. в размер на 542 129,65 лв., към 31.12.2017 г. и към 30.06.2018 г. в размер на 1 032 317,28 лв. Установено е, че предоставените на подотчетни лица парични средства също нарастват към края на всяка от ревизираните години.

Отчетено е, че при предоставени парични средства в размер на 466 057,80 лв. за 2015 г. са отчетени единствено 7 300,00 лв., за 2016 г. са предоставени 340 253,00 лв., а са отчетени 7 230,00 лв. За 2017 г. са предоставени 255 609,00 лв., а са отчетени 55 658,60 лв.

Констатирани са съществени разлики между отразените задължения в счетоводството

на дружеството и тези, декларирани със СД по ЗДДС и декларации обр. 6. В обратните ведомости и счетоводните регистри е отразена и невярна информация за размера на задълженията за данъци и осигурителни вноски към бюджета, което според органите по приходите е умишлено укриване на факти и обстоятелства.

Прието е, че въпреки достатъчната наличност на парични средства в брой ревизираното лице, в качеството на управител на „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД не е разпоредило плащане, същевременно е насочило част от свободните парични средства към себе си и на подотчетни лица, което е довело до невъзможност за погасяване на съответните изискуеми задължения към бюджета.

В хода на ревизията от „КОРПОРЪТ АДВАЙЗЪРС ООД са представени допълнително аналитичен и хронологичен регистър на счетоводни сметки 422 за ревизираните периоди, ведно с данни за лицата, на които са предоставени суми по аванси и данни от лицата по съответните авансови отчети за отчетени служебни средства, както и аналитичен и хронологичен регистър на счетоводни сметки 498, 499 и 501. След техния анализ е установено, че по сметка 422 през периода от 2015 г. до 30.06.2018 г. са осчетоводени предоставени парични средства на 56 физически лица. в т.ч.: на Н. И. в размер на 44 571,00 лв., на Х. М. в размер на 25 920,00 лв., на З. И. - 163 600,00 лв., на М. М. - 16 650,00 лв., на В. Д. Х. - 10 585,00 лв., на В. Х. - 17 420,00 лв., на В. И. - 36 628,00 лв., на Н. Б. - 110 870,30 лв., на С. Г. - 33 570,00 лв., на А. М. - 475 425,00 лв., на П. Е. - 4 000,00 лв., на М. Б. - 14 220,00 лв. и на Е. Б. - 13 010,00 лв.

Констатирано е, че нито едно от посочените лица не е назначено на трудов договор в „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД. Общият размер на предоставените парични средства на физически лица към 30.06.2018г. възлиза на 1 056 095,80 лв., която сума е осчетоводена по дебита на сметка 422 „Подотчетни лица“. Част от предоставените суми са отчетени и/или върнати в дружество и същите са в размер на 70 188,60 лв., която сума е кредитния оборот на сметка 422. Към 30.06.2018г. дружеството „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД има вземане от подотчетни лица в размер на 985 907,20 лв. - дебитното салдо на счетоводна сметка 422.

Извършена е била насрещна проверка на Н. П. И., от която е изискано да посочи къде се съхраняват предадените ѝ от „КОРПОРЪТ АДВАЙЗЪРС ООД документи. С уведомително писмо вх. № 59-00-1247/21.11.2019 г. лицето потвърждава, че е получило документацията на „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД. Посочва, че ги е предало на служител на фирмата - П. Е. - финансов мениджър на адрес: [населено място], [улица]. Според обясненията на последния той, че не е получавал и не съхранява първични и вторични счетоводни документи, счетоводни регистри, търговска и банкова документация на „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД. Такава документация, доколкото му е известно е останала след претърсването от следователи и служители на ДАНС в офис на [улица], къмпинг „Каваци“ и ВС „Р.“. В подкрепа на така дадените обяснения от страна на физическото лице не са били представени документи.

Посоченият адрес в [населено място], [улица] посетен на 04.02.2020 г., но не е осъществен контакт с представител на дружеството. Действията са документирани с Протокол №1628449/04.02.2020 г.

Констатирано е, че в подадената от страна на „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД декларация по чл. 92 от ЗКПО вх. № 2210И0618830/31.03.2019 г. за съставител на ГФО е посочено счетоводното предприятие „ДИ ЕНД ДИ 08“ ЕООД. На посоченото дружество е извършена насрещна проверка, приключила с Протокол №

П-22221919195866-141-001/08.01.2020 г. Установено е, че „ДИ ЕНД ДИ 08“ ЕООД е регистрирано лице по реда на ДОПК на 28.10.2008 г. с ЕИК[ЕИК] в ТД на НАП С.. С Искане изх. № П-22221919195866-040-001/21.11.2019 г. от „ДИ ЕНД ДИ 08“ ЕООД са изискани документи, удостоверяващи търговските, облигационни и/или друг вид взаимоотношения с „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД, както и всички оригинални счетоводни документи и счетоводни регистри, касаещи периода от 01.12.2015 г. до 31.08.2019г., банкови извлечения на използваните от „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД разплащателни сметки, данни за лицата оперирали с използваните разплащателни и депозитни сметки, договори за предоставени парични средства/заеми/ на трети лица /физически и юридически/ в страната и чужбина, както и копия на всички съпътстващи документи, в т.ч. разписки, квитанции, запис на заповеди и други документи, свързани с предоставянето и съответно погасяването на предоставените от страна на дружеството заеми, вторични счетоводни документи, съставяни за 01.12.2015 г. до 31.08.2019 г.

От страна на „ДИ ЕНД ДИ 08“ ЕООД не са представени изисканите документи. При извършена служебна проверка в информационната система на НАП и Търговския регистър е установено, че през 2016, 2017 и 2018 г. дружеството „ДИ ЕНД ДИ 08“ ЕООД не е упражнявало дейност. Същото е икономическо неактивно, тъй като за отчетната 2016 г. е подаден нулев ОПР, а за 2017 г. и 2018 г. на основание чл. 38, ал. 9, т. 2 от ЗСч. е декларирано, че дружеството няма дейност по смисъла на §1, т. 30 от ДР на ЗСч.

В резултат на събраните документи за имуществото на „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД е констатирано, че дружеството е имало достатъчна наличност на парични средства в брой за покриване на данъчните и осигурителни задължения за всяка една година от ревизираните, но такова плащане не е извършено към бюджета. От управителя не са дадени обяснения за причините за невнасяне на декларираните данъци и осигурителните вноски. От приобщени като доказателства счетоводни документи е установено, че „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД е разполагало с парични средства в брой и е предоставило суми в значителен размер на подотчетни лица, вкл. и на управителя Е. Б., надхвърлящи многократно дължимите суми към бюджета. Също така са установени и вземания на дружеството в значителни размери от клиенти, но няма данни от управителя да са предприети действия за събирането им. Изведен е извод, че тези действия и поведение на ревизираното лице са довели до намаляване имуществото на дружеството, в резултат на което недобросъвестно е пречатствало събирането на данъци и осигурителни вноски. Налице е отклоняване на парични средства в размер на 961 731,20 лв. - предоставени служебни аванси към различни физически лица, за които не може да се докаже, че са свързани с дейността на дружеството, тъй като същите не са отчетени с разходни документи и не са възстановени в патримониума на дружеството, вместо с тях да се погасят задължения на дружеството за данъци и задължителни осигурителни вноски. Налице е субективен елемент - недобросъвестно извършени плащания с характер на скрито разпределение на печалбата. Аргумент за това е намерен в обстоятелството, че отклонените суми, които формално са представяни като служебни аванси, не са свързани с дейността на дружеството, т.к. липсват първични счетоводни документи /фактури от доставчици, РКО, авансови отчети/, доказващи че предоставените служебни аванси са използвани за закупуване на стоки/услуги, необходими за дейността му, още повече, че предоставените парични средства не са възстановени в касата или по банкови сметки.



Отразявани са в счетоводството и неверни данни за действителния размер на данъчните и осигурителните задължения, което според органите по приходите е умишлено укриване на факти и обстоятелства.

В обобщение е прието, че е изпълнен фактическият състав на чл. 19. ал. 2 ДОПК за ангажиране на отговорност на Е. З. Б., която при тази хипотеза е до размера на извършените плащания, представляващи намаление на имуществото на дружеството, т.е. до сумата от 961 731,20 лв.

В отговор на възражението на ревизираното лице, че дружеството има активи, чиято стойност е достатъчна за заплащане на публичните му задължения - машини, съоръжения и оборудване на стойност 19 849,16 лв. и други материални активи на стойност 717 710,00 лв., от които художествени произведения на стойност 695 700,00 лв., в РА е посочено, че в образуваното срещу длъжника „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД изпълнително дело не е представено искане на основание чл. 199, ал.1 от ДОПК за замяна на обезпечението. Не са представени и характерни белези и състояние на активите, посочени в сметка 209, нито тяхното местонахождение. От страна на „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД не са представени доказателства, че разполага с тези активи, каква е тяхната стойност и дали са достатъчни, за да се покрият задълженията за данъци и осигуровки.

Горните фактически и правни изводи са възприети от директора на дирекция „ОДОП“, който с Решение № 1127/15.07.2022 г. е потвърдил изцяло РА, отхвърляйки всички възражения на жалбоподателката, които са идентични с тези, поддържани и пред съда, а именно: предоставените служебни аванси във времето, когато Е. Б. е била управител на дружеството /от 12.12.2015 г./ са в размер на 565 862,00 лв.; останалите служебни аванси в размер на 457 757,80 лв. били предоставени от предходния управител, на когото е ангажираната отговорност по чл. 19, ал. 2 ДОПК с друг РА; почти всички служебни аванси, предоставени на физически лица през времето, когато жалбоподателката е била управител на дружеството, са възстановени в касата с приходни касови ордери; при проверка на воденото от „КОРПОРАТ АДВАЙЗЪРС“ ООД до м.06.2018 г. счетоводно обслужване били констатирани разминавания между първичните счетоводни документи и счетоводните записвания, които касаят разчетите с подотчетните лица, с клиенти и доставчици, с персонал, касовите наличности, констатирани били незаприходени активи. Тези грешки в счетоводната отчетност били коригирани през 2019 г.; дружеството „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД разполага с активи, чиято стойност е достатъчна за покриване на публичните му задължения, а именно машини, съоръжения и оборудване на стойност 19 849.16 лв. и други дълготрайни материални активи на стойност 717 710.00лв., от които такива на стойност 695 700,00 лв. - художествени произведения /картини/, описани по автор и цена в инвентаризационен опис.

След проведено административно обжалване, на 10.08.2022 г., по реда на чл. 156, ал. 1, изр. първо ДОПК е депозирана жалба до съда, по която е образувано настоящото дело.

С определение за насрочване на делото в открито съдебно заседание са конституирани страните и е разпределена доказателствената тежест. На жалбоподателката е указано, че носи доказателствената тежест да установи съществуването на фактите и обстоятелствата, посочени в жалбата, от които черпи благоприятни за себе си правни последици, като за целта може да ангажира всички допустими доказателства, вкл. и експертни. Жалбоподателката следва да установи твърденията си в жалбата във

връзка с предоставените служебни аванси по времето, през което същата е била управител на дружеството, вкл. тяхното счетоводно отразяване, както и обстоятелствата във връзка с твърдението, че „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД разполага с активи, чиято стойност е достатъчна за покриване на публичните му задължения. На ответника е указано, че негова е доказателствената тежест да установи всички елементи от фактическия състав на отговорността по чл. 19 ДОПК, вкл. изпълнението на законовите изисквания при издаването на РА и компетентността на издателите му. Конкретно следва да докаже недобросъвестно поведение на жалбоподателката в качеството ѝ на управител на „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД, изразяващо се с действия и бездействия, свързани с отклоняване на парични средства от дружеството, представляващи „скрито разпределение на печалба“ по смисъла на § 1, т. 5, буква „а“ от ДР на ЗКПО; възникнали вземания от подотчетни лица в общ размер на 985 907,20 лв. към 30.06.2018 г., представляващи предоставени служебни аванси на свързани лица, вкл. на управителя, както и, че това поведение е единствената причина за обсъжданата в РА несъбираемост на публичните вземания в контекста на условието за ангажиране на субсидиарната отговорност на управителя на „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД – да са изчерпани всички възможности за събиране на дълга от неговия носител.

В хода на съдебното производство по искане на жалбоподателката е проведена съдебно-счетоводна експертиза (ССЧЕ). Въз основа на наличните по делото и приети като доказателства документи вещото лице О. Т. е дала отговор на поставените ѝ въпроси: осчетоводени ли са в счетоводството на „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД, представените по делото приходни касови ордери от 2015 г., 2016 г. и 2017 г. за възстановяване /захранване/ в касата на дружеството на сумите по предоставени служебни аванси, каква е общата им стойност; заприходени ли са в счетоводството на дружеството по счетоводна сметка 209 „Материални активи“ художествени произведения, описани в представените по делото инвентаризационни описи, каква е общата им стойност по счетоводни данни; какви други активи са заприходени в счетоводството на дружеството, каква е общата стойност на всички активи на дружеството към 2019 г. и към настоящия момент по счетоводни данни; в кой период за 2015 г. и при кой управител на дружеството са предоставени служебните аванси в общ размер на 466 057.80 лв.; подало ли е дружеството в НАП годишни финансови отчети към годишните си данъчни декларации за 2015, 2016, 2017, 2018 и 2019 г.; вещото лице да приложи към заключението си копия на подадените от дружеството ГФО за посочените години.

Отговорите и заключението на експерта ще бъдат обсъдени при преценката за съответствието на РА с материалния закон.

По искане на жалбоподателката са допуснати и гласни доказателствателствени средства. В о.с.з. е разпитан свидетелят В. Б. Б. на длъжност „комплексен управител във ВС „Р.“. Същият дава сведения във връзка с провежданите на територията на ваканционното селище художествени пленери, по време на които били рисувани и изработени заприходените в счетоводството на „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД като активи картини и каменни скулптури.

**При така установеното от фактическа страна, съдът въз основа на събраните по делото доказателства и въз основа на приложимия закон, прави следните правни изводи:**

Жалбата е подадена срещу годен за обжалване административен акт, от процесуално

легитимирано лице и в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК, с оглед на което е процесуално допустима.

Разгледана по същество е частично основателна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

С оглед представените по делото доказателства съдът намира, че обжалваният акт е издаден от органи по приходите, разполагащи с материална компетентност. Съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. Видно от ЗВР, ревизията на дружеството – жалбоподател е възложена от К. Г. М. на длъжност началник сектор “Ревизии” в Дирекция “Контрол” при ТД на НАП, оправомощен на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С. (л. 31). РА е издаден от органът, възложил ревизията, и определеният със ЗВР ръководител на ревизията – Е. М. И.-Г., т. е. от лицата, посочени в чл. 119, ал. 2 ДОПК. Към административната преписка са приложени и доказателства за квалифициран електронен подпис на длъжностните лица.

Спазени са изискванията за форма и съдържание на издадените от органите по приходите ЗВР, РД и РА - съответно по чл. 113, ал. 1, чл. 117, ал. 1 и чл. 120, ал. 1 ДОПК. Актовете са връчвани на ревизираното лице, което е могло да се запознае със съдържанието им и да защити правата си. В РА са посочени фактически и правни основания за издаването му, изложени както в акта, така и в съставения ревизионен доклад, представляващ неразделна част от него.

Не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да водят до незаконосъобразност и необосноваване на РА. Видно от представените удостоверения за електронно връчване, жалбоподателката е надлежно уведомена чрез системата на НАП ИС "Контрол" за издадената заповед за възлагане на ревизия, както и за изменящата я такава. Видно от стр. 2 на ЗВР № Р-22002221000180-020-001 от 12.01.2021 г. изрично е отбелязано, че ревизия се възлага за установяване на отговорността на ревизираното лице по чл. 19 ДОПК. В хода на ревизионното производство доказателствата са събирани по предвидени в ДОПК способности. На основание чл. 37, ал. 3 ДОПК на ревизираното дружество е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице. Такива не са постъпили в хода на настоящата, а и на предходно извършената на жалбоподателката ревизия. Изискани са документи и писмени обяснения от трети лица, вкл. от физическите лица, на които през ревизирания период са предоставяни служебни аванси от касата на дружеството. Съставени са съответните протоколи. Ревизирания субект е надлежно уведомен за резултатите от извършената ревизията, като му е предоставена възможност за писмено възражение и доказателства във връзка с констатациите и изводите, обосновавали ангажиране на отговорността ѝ по чл. 19, ал. 2 ДОПК.

По материалната законосъобразност на акта, обусловена от преценката за това носи ли отговорност жалбоподателката Е. З. Б. в качеството ѝ на управител на „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД на основание чл. 19, ал. 2 ДОПК за непогасените публични задължения – главници и лихви за данъци и осигурителни задължения, изчислени в РА като сума от 729 541,84 лв., която сума е част от предоставените на

различни физически лица и невърнати от тях през периода 2015 г. до 30.06.2018 г. парични средства под формата на „служебни аванси“ в общ размер на 985 907,20 лв. Конкретно има противоречие в тезите на страните за размера на предоставените служебни аванси в периода, в който жалбоподателката Е. Б. е била управител на „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД, каква част от тях са възстановени, съставляват ли невъзстановените служебни аванси плащане от имуществото на задълженото дружество по смисъла на закона, плащане от разпределена печалба и/или за дивидент, водят ли до намаляване на неговото имущество и от друга страна може ли същите да са причина, поради която дължими данъци и осигуровки да са останали неплатени. С оглед елементите от фактическия състав на отговорността по чл. 19, ал. 2 ДОПК процесуалните усилия на жалбоподателката са насочени и към опровергаване на тезата на приходната администрация, че е налице обективна невъзможност публичните задължения на „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД да се съберат от задълженото лице в контекста на контратезата, че дружеството притежава активи, чиято стойност е достатъчна за заплащане на публичните му задължения, а именно: машини, съоръжения и оборудване на стойност 19 849,16 лв. и други материални активи на стойност 717 710,00 лв., от които художествени произведения на стойност 695 700,00 лв.

За да отговори на така поставените спорни въпроси, съдът съобразява указанията дадени в Тълкувателно решение № 5 от 29.03.2021 г. на Върховния административен съд по т. д. № 7/2019 г., ОСС, I и II колегия, като и формираната по приложението на разпоредбите на чл. 19, ал. 1 и ал. 2 ДОПК съдебна практика на ВАС, като например Решение № 250 от 10.01.2023 г. по адм. д. № 11008/2020 г., VIII о.; Решение № 12019 от 22.12.2022 г. по адм. д. № 6635/2020 г., I о.; Решение № 331 от 12.01.2023 г. по адм. д. № 14550/2019 г., I о.; Решение № 312 от 11.01.2023 г. по адм. д. № 1947/2020 г., I о.; Решение № 77 от 5.01.2023 г. по адм. д. № 11849/2020 г., VIII о.; Решение № 311 от 11.01.2023 г. по адм. д. № 3280/2021 г., I о.; Решение № 11917 от 21.12.2022 г. по адм. д. № 7391/2019 г., I о., и Решение № 11255 от 7.12.2022 г. по адм. д. № 3424/2020 г., VIII о. В тази връзка намира следното:

С разпоредбата на чл. 19 от ДОПК е създаден особен случай на лична имуществена отговорност на лица, управляващи задължени за данъци/осигурителни вноски субекти – задължени лица по чл. 14, т. 1 и т. 2 от ДОПК. Предвидени са няколко хипотези, при които възниква отговорността, като в случая предмет на проверка е наличието или липсата на предпоставките по чл. 19, ал. 2 ДОПК по отношение на Е. Б. за ангажиране на отговорността ѝ в качеството на управител на „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД за изплатените през време на управлението ѝ парични суми на различни физически лица, несвързани по трудово или друго правоотношение с дружеството, и отпуснати под формата на служебни аванси.

Нормата на чл. 19, ал. 2 ДОПК определя, че управител, член на орган на управление, прокурист, търговски представител, търговски пълномощник на задължено юридическо лице по чл. 14, т. 1 и 2 носи отговорност за непогасените задължения на задължено юридическо лице по чл. 14, т. 1 и 2, когато недобросъвестно извърши едно от следните действия, в резултат на което имуществото на задълженото лице е намаляло и по тази причина не са погасени задължения за данъци и/или задължителни осигурителни вноски: 1. извърши плащания в натура или в пари от имуществото на задълженото лице, представляващи скрито разпределение на печалбата или дивидент, или отчужди имущество, включително предприятието, на задълженото лице

безвъзмездно или по цени, значително по-ниски от пазарните; 2. 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.

Анализът на цитираната разпоредба налага извод, че същата има следните елементи на фактическия състав:

1. Субект на отговорността - управител, член на орган на управление, прокурист, търговски представител, търговски пълномощник.

2. Наличие на задължение на лице по чл. 14, т. 1 или 2 ДОПК.

3. Извършване на определено действие – а/ извършени плащания в натура или в пари от имуществото на задълженото лице, представляващи скрито разпределение на печалбата или дивидент; б/ отчужди имущество, включително предприятието, на задълженото лице безвъзмездно или по цени, значително по-ниски от пазарните; в/ 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.

4. Действието следва да е извършено недобросъвестно – 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.

5. Причинно - следствена връзка между извършеното действие, намаляване на имуществото на задълженото лице и невъзможността да бъдат погасени задължения.

6. Граници на отговорността – отговорността за непогасените задължения по ал. 2 и 3 е до размера на извършените плащания, съответно до размера на намалението на имуществото.

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 от АПК във връзка с § 2 от ДР на ДОПК, каквито указания са и дадени с определението на съда от 21.10.2022 г.

По делото няма спор, а и се установява от събраните доказателства, че Е. З. Б. е била управител на „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД за периода от 12.12.2015 г. до 31.08.2019 г., който период обхваща периода на настоящата ревизия. Следователно налице е първата предпоставка и жалбоподателката е субект на отговорността по чл. 19, ал. 2 ДОПК.

Доказана е и втората предпоставка. Ликвидните и изискуеми публични задължения на „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД за данъци и осигурителни вноски, формирани през периода 01.01.2016 г. – 31.08.2019 г. се установяват по подадените СД по ДДС за периода м. 06.2016 г., м. 07.2016 г., м. 08.2016 г. и м. 06.2017 г., с които са декларирани задължения по ДДС в общ размер на 55 806,06 лв., ГДД по чл. 92 от ЗКПО вх. № 2210И0382573/29.03.2017 г. и вх. № 2210И0504609/02.04.2018 г., с които са декларирани задължения за данък върху разходите в размер на 144.80 лв., Декларации обр. 6 за периода от м.12.2015 г. до 31.08.2019 г., с които са декларирани задължения за данък върху доходите в размер на 97 580,53 лв., вноски за ДОО в размер на 254 617,77 лв., вноски за здравни осигуровки в размер на 96 209,65 лв. и вноски за ДЗПО в размер на 30 152,86 лв.

Посочените задължения от ревизираното лице не се оспорват нито по основание, нито по размер, както и не се оспорва, че тези задължения не са погасени от „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД.

За да обосноват втората хипотеза на чл. 19 ал. 2 ДОПК - недобросъвестно извършване на плащания от имуществото на задълженото лице, органите по приходите са анализирали приложения към преписката аналитичен регистър на счетоводна сметка 422 „Подотчетни лица“ за периода от 2015 г. до 30.06.2018 г., вследствие на което са установили, че дружеството, чрез представляващия го управител, е предоставило парични средства на 56 броя физически лица, в т.ч. на „Н. И.“ в размер на 44 571,00 лв., на „Х. М.“ в размер на 25 920,00 лв., на „З. И.“ в размер на 163 600,00 лв., на „М. М.“ в размер на 16 650,00 лв., на „В. Д. Х.“ в размер на 10 585,00 лв., на „В. Х.“ в размер на 17 420,00 лв., на „В. И.“ в размер на 36 628,00 лв., на „Н. Б.“ в размер на 110 870,30 лв., на „С. Г.“ в размер на 33 570,00 лв., на „А. М.“ в размер на 475 425,00 лв., на „П. Е.“ в размер на 4 000,00 лв., на „М. Б.“ в размер на 14 220,00 лв. и на самото ревизирано лице – Е. Б. в размер на 13 010,00 лв.

Общият размер на предоставените парични средства на подотчетни лица – физически лица към 30.06.2018г. възлизал на 1 056 095,80 лв., която сума била осчетоводена по дебита на сметка 422 „Подотчетни лица“. Част от предоставените суми са отчетени и/или върнати в дружество и същите са в размер на 70 188,60 лв., която сума е кредитния оборот на сметка 422 към 30.06.2018г. Дружеството „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД имало вземане от подотчетни лица в размер на 985 907,20 лв. – дебитното салдо на счетоводна сметка 422. Изведен е извод, че е налице отклоняване на парични средства в размер на 961 731,20 лв., до който размер е прието, че следва да бъде вменена отговорността на лицето по чл. 19, ал. 2 ДОПК.

Жалбоподателката възразява, че не всички служебни аванси са предоставяни от нея, т.к. в периода преди м. декември 2015 г. управител на дружеството е била С. З. Г.. Твърди, че предоставените аванси са върнати, за което са издадени приходни касови ордери, осчетоводени през 2019 г. по вина на счетоводното дружество, което е обслужвало „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД. Пояснява, че средствата са предоставяни за закупуването на художествени произведения, заприходени в счетоводството като материални активи по сметка 209 на стойност 695 700 лв.

Настоящият съд намира за основателни само първата група възражения. Неправилен е подхода на органите по приходите да ангажират отговорността на ревизираното лице до сумата на всички извършени през периода 2015 г. до 30.06.2018 г. плащания в размер на 961 731,20 лв., включително и на изплатените през 2015 г. служебни аванси, конкретно тези, когато жалбоподателката не е била управител. Както вече се установи, Е. З. Б. е вписана в Търговския регистър като управител на „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД на 12.12.2015 г. Вписаният преди тази дата управител на дружеството е С. З. Г., на която по същия ред и на същото основание е издаден РА № 22221019006574-091-001/ 04.05.2020 г., потвърден с Решение № 1256/12.08.2020 г. /л. 134 от делото/, който РА към настоящия момент е предмет на проверка за неговата валидност и обосновааност по адм. дело № 8778/2023 г. по описа на ВАС, насрочено за 06.03.2024 г. От изложените в Решение № 1256/12.08.2020 г. мотиви става ясно, че с РА на Г. е ангажирана отговорност по чл. 19, ал. 2 ДОПК, основана на установяванията, че към 31.12.2015 г. дружеството има вземания от подотчетни лица в размер на 458 757,80 лв. (стр. 3 от Решение № 1256/12.08.2020 г. – л. 135/. Т.е. едни и същи плащания от дружеството през 2015 г. са взети предвид в ревизията на С. Г. и на Е. Б.. Органите по приходите не са разграничили кое лице е управител на задълженото юридическо лице към момента на извършване на разпоредителните действия, при което в противоречие с чл. 19, ал. 4 ДОПК са разширили отговорността на

жалбоподателката и до извършените плащанията през периода, в който тя не е била управител и съответно субект на отговорността по чл. 19, ал. 2 ДОПК.

Наред с това съдът съображава, че независимо от извършеното на 12.12.2015 г. вписване в Търговския регистър, Е. Б. е избрана за управител с решение по Протокол от 10.08.2015 г. от заседание на съвета на директорите „ХЕЛИО-ТУР-С“ АД в качеството му на едноличен собственик на капитала на „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД, от която дата следва да се приеме, че същата обективно е изпълнявала функциите на управител на дружеството. Поради това от тази дата – 10.08.2015 г., извършените от имуществото плащания за служебни аванси следва се отнесат към периода на управление на Б.. Друго не следва от разпореденото от законодателя конститутивно действие на вписването на избора на управител, което съгласно чл. 140, ал. 4 ТЗ е спрямо третите за дружеството лица. По отношение на дружеството и назначеното за управител лице решението на едноличния собственик на капитала е породило незабавно действие (в този смисъл решение № 51 от 23.09.2013 г. на ВКС по т. д. № 610/2012 г., II т. о., решение № 690 от 03.12.2008 г. на ВКС по т. д. № 349/2008 г. на II т. о., определение № 602 от 20.09.2013 г. на ВКС по ч. т. д. № 3101/2013 г., II т. о. и др.). Вписването на името на управителя в Търговския регистър не е правопораждащ факт на действието на възложеното на жалбоподателката управление на дружеството. Поради това принципно правилно е становището в решението на директора на дирекция ОДОП, че от 10.08.2015 г. Е. Б. е имала разпоредителна власт по отношение на активите и пасивите на дружеството, в това число и върху касовите наличности. Към тази дата видно от приложената на л. 38-42 от приложение № 2 Главна книга на счетоводна сметка 422/1 „Подотчетни лица“ отпуснатите от дружеството служебни аванси са в размер на 452 647,80 лв., които следва да се отнесат към плащанията, извършени от предишния управител С. Г.. Към 31.12.2015 г. съгласно установяванията на органите по приходите, идентични с тези на ССЧЕ, вземанията от подотчетни лица /неотчетени служебни аванси/ са в размер на 458 757,80 лв., която сума е дебитното салдо по сметка 422 „Подотчетни лица“. Това означава, че разпоредените през 2015 г. от управителя Е. Б. плащания към трети лица са в общ размер на **6 110,00 лв.**

**През 2016 г.** вещото лице по проведената ССЧЕ установява, че са направени следните счетоводни записи: Дебит с/ка 422 „Подотчетни лица“ - 340 253.00 лв.; Кредит с/ка 499 „Други кредитори“ - 340 253.00 лв., Дебит с/ка 498 „Други дебитори“ - 7 230.00 лв.; Кредит с/ка 422 Подотчетни лица“ - 7 230.00 лв. Вещото лице обобщава, че за периода 2016 г. са отпуснати служебни аванси в размер **340 253.00 лв.**, от които е възстановена сума по Дебита на сметка „Дебитори“ **7 230.00 лв.** Разлика – **333 023,00 лв.**

**През 2017 г.** експертизата установява следните счетоводни записи: Дебит с/ка 422 „Подотчетни лица“ - 225 609.00 лв.; Кредит с/ка 499 „Други кредитори“ - 187 742.00 лв.; Кредит с/ка 501 „Каса в лева“ - 37 867.00 лв.; Дебит с/ка 498 „Други дебитори“ - 1 000.00 лв.; Дебит с/ка 501 „Каса в лева“ - 54 658.60 лв.; Кредит с/ка 422 Подотчетни лица“ - 55 658.60 лв.; Дебит с/ка 498 „Други дебитори“ - 199 913.50 лв.; Кредит с/ка 499 „Други кредитори“ - 1 400.00 лв.; Кредит с/ка 411 „Клиенти“ - 198 513.50 лв.; Дебит с/ка 499 „Други кредитори“ - 199 254.36 лв. Кредит с/ка 411 „Клиенти“ - 199 254.36 лв. Вещото лице обобщава, че през 2017 г. са отпуснати служебни аванси в размер на **225 609.00 лв.**, от която сума са възстановени аванси в размер на **55 658.60 лв.** Разлика - **169 950,40 лв.**

Или общо изплатените от жалбоподателката служебни аванси през 2015 г. /в периода, в който тя е управител 10.08.2015 г. – 31.12.2015 г./, 2016 г. и 2017 г., са в размер на **509 083,40 лв.**, които към 31.12.2017 г. не са възстановени. До тази сума на основание чл. 19, ал. 4 ДОПК следва да се ограничи отговорността на жалбоподателката, т.к. в хипотезата на ал. 2 на чл. 19 от ДОПК отговорността е до размера на плащането, респ. отчуждаването. С процесния РА е ангажирана отговорност за задължения на „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД общо в размер на 729 541,84 лв., от които главница 505 372,95 лв. и лихви в размер на 224 168,89 лв. При това положение съдът намира, че жалбата се явява основателна в частта на вменената на основание чл. 19, ал. 2 ДОПК отговорност за заплащане на акцесорното задължение за сумата над 220 458,44 лв., съставляваща разликата от 509 083,40 лева – извършените от Е. Б. плащания за служебни аванси, до пълния размер на ангажираната с РА отговорност от 729 541,84 лв. Този извод с оглед конкретиката на казуса не влиза в противоречие с разрешението, дадено с Тълкувателно Решение № 5 от 29.03.2021 г. по т. д. № 7/2019 г. Както беше посочено в хипотезата на ал. 2 на чл. 19 от ДОПК отговорността е ограничена само до размера на плащането, респ. отчуждаването, което в случая касае задълженията за главниците на непогасените публични задължения на „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД до размера от 505 372,95 лева (така както е установено в хода на ревизията), съответно не може да обхване и отговорността за всички лихви в размер общо на 224 168,89 лв. (в този смисъл по подобен казус е постановено решение № 741 от 24.01.2023 г. на ВАС по адм. д. № 7502/2021 г.).

По-нататък установява се, че предоставяните през релевантния период парични средства са отчитани в счетоводството на дружеството по счетоводна сметка 4221 с подотчетно лице Е. Б.. В тази връзка следва да се посочи, че съгласно приложимите счетоводни стандарти в група 42 „Задължения към персонала“ се отчитат разчетните отношения на персонала – всички наети лица, които работят по трудови договори и договори за управление и контрол, като в сметка 422 „Подотчетни лица“ се отчитат вземанията от персонала за авансово предоставените суми за изпълнение на определени задачи (финансиране на бъдещи разходи, свързани с дейността – командировки, закупуване на стоки и материали и др.). Увеличенията на вземанията от подотчетни лица или намаляване на задълженията им се осчетоводяват по Дт на сметката, а намаленията на вземанията/увеличение на задълженията по разчети с подотчетни лица се осчетоводяват по Кт на сметката. Дт оборот на сметката показва всички увеличения на вземанията/намаление на задълженията (предоставяне на служебни аванси за предстоящи или за отчетени служебни разходи), а Кт оборот на сметката показва всички намаления на вземанията/увеличение на задълженията по разчети с подотчетни лица (връщане на неизползван аванс, отчитане с разходооправдателни документи на използвания служебен аванс). Разчетните отношения, свързани с предоставяне и отчитане на служебни аванси се документират с първични счетоводни документи – разходни ордери или други платежни документи, както и авансов отчет за отчитане на платени служебни разходи.

Горното показва, че принципно служебните аванси се отпускат от предприятието на физическо лице с конкретна цел за изпълнение на определени задачи, в зависимост от длъжността на лицето, което ги получава. Именно това определя характера на служебните аванси като текущи вземания, а не на дългосрочни вземания. Дългосрочните вземания, съгласно счетоводното законодателство са тези, които са отпуснати за период над 12 месеца, като ако се приеме, че спорните служебни аванси



са с характер на дългосрочни вземания, то те биха се квалифицирали като предоставени парични средства за по-дълъг период – заеми и за тях би се търсило лихва/доход от предприятието, каквото по делото, нито се твърди, нито се установява. Действително, в законодателството не е определен срок, в който да се възстановят и/или отчете разходването на предоставени парични средства от подотчетното лице на предприятието, но такъв не е и необходим, тъй като това са текущи вземания, същите са предоставени на съответното лице с конкретна цел и за изпълнение на конкретна задача в определен срок. Същевременно счетоводното законодателство изисква в рамките на отчетния период (финансовата година) да се извърши инвентаризация на активите, в т.ч. и на предоставените служебни аванси, които не са възстановени от физическото лице. След като конкретната задача, за която са отпуснати авансите не е изпълнена, то сумата следва да се възстанови.

В конкретния случай това не е извършено. От една страна, по делото се установяват извършени плащания в пари от имуществото на задълженото лице – плащане на служебен аванс от предприятието в полза на трети лица, вкл. и на жалбоподателката. От друга страна се установява, че в края на отчетните периоди изплатените „служебни аванси“ не са възстановявани. Според заключението на вещото лице към 31.12.2015 г. Дебита на сметка 422 е 466 057,80 лв. /изплатени аванси, от които, както се установи по-горе 6 110,00 лв. са изплатени през времето, когато управител на дружеството е Е. Б./, Кредит сметка 422 - 7300,00 лв. /възстановени аванси/. Към 31.12.2016 г. Дебита на сметка 422 е 340 253,00 лв. /изплатени аванси/, Кредит сметка 422 - 7230 лв. /възстановени аванси/. Към 31.12.2016 г. Дебита на сметка 422 е 225 609,00 лв. /изплатени аванси/, Кредит сметка 422 – 55 658,60 лв. /възстановени аванси/. Или сумата от общо предоставените през периода и невъзстановени аванси е 961 704,20 лв., от които 509 083,40 лв. са предоставени през периода, в който жалбоподателката е управител. Налага се извод, че Е. Б. не е проявила грижата на добрия стопанин и не е предприела никакви действия за събиране на вземанията на дружеството от подотчетните лица, нещо повече, допуснала е предоставянето на парични средства, за които няма надлежен документ, доказващ тяхното целесъобразно разходване. Съдът приема, че това поведение се субсумира и в двете хипотези на чл.19, ал. 2, т.1 ДОПК на осъществено плащане от имуществото на задълженото лице – независимо дали чрез директно изплащане на служебните аванси или поради наличието на вземане от страна на предприятието за невъзстановените аванси, т.е. задължение за предаване на пари. По смисъла на § 1, т.5, б. “а“ от ДР на ЗКПО "скрито разпределение на печалба" са сумите, несвързани с осъществяваната от данъчно задълженото лице дейност или превишаващи обичайните пазарни нива, начислени, изплатени или разпределени под каквато и да е форма в полза на акционерите, съдружниците или свързани с тях лица. При липсата на данни предоставените от Б. средства да са свързани с дейността на дружеството, получените от свързаните с нея лица суми попадат в цитираното законово определение.

На следващо място жалбоподателката твърди, че предоставените парични средства под формата на служебни аванси били възстановени от лицата с приходни касови ордери. Твърди също, че след иницирана през 2019 г. проверка на счетоводната отчетност били констатирани грешки, допуснати от дружеството, обслужвало счетоводно „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД – „КОРПОРАТ АДВАЙЗЪРС“ ЕООД. Поради това ПКО били отразени в 2019 г. В отговора на въпрос № 1 вещото лице посочва, че всички частично взети счетоводни операции по с/ка 422 „Подотчетни

лица“ и с/ка 499 „Други кредитори“ са сторнирани през 2019 г. и възстановяването на служебните аванси по представените по съдебната преписка ПКО са осчетоводени на ново през 2019 г. съгласно аналитичната хронологична ведомост на с/ка 422 „Подотчетни лица“ за периода 01.01.2019 г. - 31.12.2019 г. Тази ведомост се представя от жалбодателката за пръв път в хода на съдебното производство, което принципно е допустимо, но същевременно с това съдът констатира, че ведомостта е създадена чрез автоматично устройство и носи цифров идентификатор за съставител от дата 12.07.2022 г. - дата следваща подаването на жалбата до съда, поради което и по аргумент от чл. 6, ал. 3, т. 5 и чл. 10 от Закона за счетоводството, изключва достоверността на информацията в нея. Ето защо ведомостта няма претендираната от страната материална доказателствена сила относно съдържащите се в нея факти за взетите въз основа на ПКО счетоводни операции. Поради това несподелима е тезата в жалбата, че осчетоводяването на ордерите потвърждава фактите, отразени в тях. Изводът, който се налага е, че представените документи са новосъздадени единствено да обслужват защитната теза на жалбоподателката в съдебното производство.

Що се отнася до самите приходни касови ордери, приложени на л. 49 – л. 120 от приложение № 2 към делото, същите не съдържат подпис и печат на предприятието, поради което нямат необходимата доказателствена сила за внесените съгласно тях парични средства. Касовите операции се възлагат и се извършват от касиер, който е материално отговорно лице и води касова книга. В случая част от ПКО са подписани от неизвестно лице. Друга част носят подписа на самата жалбоподателка и доколкото обслужват защитната ѝ теза са единствено индигия за недопустимо отчитане на фиктивни плащания /вносяне на парични средства в касата на дружеството/ с цел да създадат убеденост в тезата ѝ за действително възстановени в патримониума на дружеството служебни аванси.

Наред с това, както се посочи и по-горе, освен с ПКО, в разчетните взаимоотношения с подотчетните лица се съставят и други документи. Първоначалното отпускане на служебен аванс се отчита чрез съставянето на разходен касов ордер. Такива РКО са изискани, но не са представени. След като подотчетното лице закупи съответната стока, за която му е предоставен авансът или заплати услуга, която трябва да бъде извършена на дружеството, той следва да отчете разходването на предоставените му в аванс средства чрез съставянето на авансов отчет. Такива авансови отчети също не са представени. Освен авансовия отчет, следва да бъде съставен приходен касов ордер в случай, че лицето е разходило сума, по-малка от авансово предоставената, като остатъкът следва да се върне на дружеството, или разходен касов ордер, ако предоставената в аванс сума е по-малка от стойността на закупената стока/услуга и лицето е заплати със собствени средства, които следва му бъдат възстановени. В случая липсват каквито и да било други документи, от които да се установи не само с каква цел са предоставени служебните аванси, но и за какво конкретно са разходени и дали са свързани с дейността на дружеството, както правилно е прието и от органите по приходите.

Съдът намира за нелогично твърдението в жалбата, че „с възстановените служебни аванси в касата на дружеството в периода 2016 – 2018 г., то е закупило художествени произведения на стойност 695 700 лв.“. Поставя се въпроса защо са предоставени. Налице е и друго противоречие в поддържаната теза. Твърди се, че дружеството е закупувало част от представените на пленерите художествени произведения. Тогава следва да са налични документи за закупуването им, каквито липсват. В противоречие

с тази теза според свидетелските показания на св. В. Б. пленерите били организирани от „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД, като разходите за материали (бои, платна и др.) били за сметка на дружеството. Такива разходни документи не са представени по делото. Пак по сведения на лицето, след приключване на пленерите, художествените произведения се „предоставят“, очевидно се има предвид безвъзмездно, в полза на дружеството и се излагат в галерии. И тази теза е неправдоподобна, още повече, че художествените произведения са обект на интелектуална собственост и при всички случаи, без значение дали правото на собственост върху тях е прехвърлено безвъзмездно или не, то следва да са налице документи, от които да се установи как страните („ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД и съответния автор) са уредили авторските права върху предоставените художествени произведения.

По отношение на изискуемата съгласно чл. 19, ал. 2 ДОПК недобросъвестност на лицето – при липса на легално определение на понятието, даденото от правната теория и съдебната практика тълкуване е, че добросъвестен е този, който знае определено обстоятелство. Т.е. добросъвестността винаги е свързана със знанието, а в случая то е относно наличието на възникнали задължения на „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД за данъци и задължителни осигурителни вноски. По делото няма спор, че Е. З. Б. за периода от 12.12.2015 г. до 31.08.2019 г. и към настоящия момент е управител и с това представляващ лицето по чл. 14, т. 1 и 2 ДОПК. През ревизирания период от касата на дружеството са изплащани аванси на множество физически лица, част от които свързани с жалбоподателката лица, вкл. лично на нея, както и на лица без правна връзка с дружеството. Невъзстановените аванси са изплащани в периода от 2015 г. – 2018 г., като към 31.12.2017 г. салдото на сметка 422 „Подотчетни лица“ е Дт 961 731,20 лв. Същевременно непогасените задължения на „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД, за които е ангажирана отговорността по чл. 19, ал. 2 ДОПК са за периодите от м.01.2016 г. до м.08.2019 г. Отговорността на Е. Б. е ангажирана в качеството ѝ на управител на дружеството, който в съответствие с чл. 140, ал. 1 ТЗ ръководи и организира цялостната дейност на дружеството. Органите по приходите са установили, че СД по ДДС, както и ГДД по чл. 92 от ЗКПО и Декларации Обр. 1 и 6, са подавани чрез притежавания от страна на Е. З. Б. електронен сертификат /електронен подпис/. В този смисъл Е. Б. е знаела, че към момента на изплащаните „служебни аванси“ управляваното от нея дружество има публични задължения, декларирани в подадените СД, ГДД и декларации обр. 6, възникнали в периода от 01.01.2016г. до 31.08.2019 г. Посочените обстоятелства са достатъчни да обосноват недобросъвестност на Е. Б. – същата е разполагала с информация за имущественото и финансово състояние на дружеството и въпреки, че е знаела за съществуващите изискуеми и непогасени публични задължения на „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД през 2016, 2017 и 2018 г. целенасочено, многократно и трайно във времето е насочвала финансовите потоци на дружеството в собствена полза и в полза на свързани с нея лица, без да е предприемала действия по погасяване на публичните задължения. Добросъвестното управление на дейността на търговеца предполага целенасочени действия по упражняване на правата му (вкл. събиране на вземанията), респ. изпълнение на задълженията – в т.ч. погасяване на изискуемите публични такива. На плоскостта на настоящия казус това означава, възстановяване на предоставените служебни аванси, търсене на отговорност от подотчетните лица и събиране на вземанията от тях за погасяване на съществуващите публични задължения по ЗДФЛ, ЗДДС и КСО. Бездействието на управителя в тази насока не

може да се квалифицира като добросъвестно, както правилно са приели и приходните органи.

Относно наличието на причинно-следствена връзка между разпоредителните действия на Е. Б. и имущественото състояние на задълженото ЮЛ:

Императивното изискване на закона е имуществото на задълженото лице да е намаляло именно в резултат на извършените плащания и именно по тази причина главното задължено лице (в случая „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД) да не е в състояние да заплати данъците си или задължителните си осигурителни вноски. Константно се възприема в съдебната практика на ВАС, че разпоредбата на чл.19 ДОПК изисква уникалност на каузалната връзка между поведението на третото лице и несъбирането на данъчните задължения на представляваното дружество, т.е. посоченото поведение на управителя следва да е единствената причина за несъбираемост на публичните вземания. Същото намира основание в императива на чл.19, ал.2 ДОПК, според който в резултат на поведението на третото лице имуществото на задълженото лице следва да е намаляло и именно по тази причина да не са погасени задълженията му за данъци и/или задължителни осигурителни вноски. Според установяванията на приходните органи, основани на данните от оборотните ведомости на „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД, които не се оспорват от жалбоподателката, към периодите на възникване на съответните задължения по ЗКПО, ЗДДС, ЗДДФЛ и КСО, дружеството е разполагало с налични парични средства – според данните за наличности по каса в лева и във валута. Касае се за суми в размер на 516 149,60 лв. към 01.01.2016 г., 542 129,65 лв. към 01.01.2017 г. и към 31.12.2017 г. в размер на 1 032 317,28 лв., която сума е сбор от крайните дебитни салда на сметка 501 „Каса в лева“ в размер на 935 503,64 лв. и на сметка 502 „Каса във валута“ в размер на 96 813,64 лв. Съобразно посоченото в оборотните ведомости на дружеството органите по приходите законосъобразно са формирали извод, че към датата на възникване на всяко едно от задълженията дружеството е разполагало с налични парични средства, достатъчни за удовлетворяване на всяко едно от тези задължения в цялост. Независимо обаче от натрупаните към бюджета публични задължения на „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД жалбоподателката не е разпоредила плащане, същевременно многократно е насочвала част от свободните парични средства лично към себе си, към подотчетни лица и към трети лица, и то без предходно предоставяните на тези лица суми да са възстановявани – в противоречие с всякакви счетоводни правила за документална обосновааност на извършваните разходи, което е довело до невъзможност за погасяване на изискуемите задължения към бюджета. В резултат на насочване на средства на дружеството под формата на „служебни аванси“ имуществото на „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД е намаляло и това е станало причина да не са погасени задълженията му за данъци и задължителни осигурителни вноски. Невъзможността да бъдат събрани задълженията на дружеството е доказано от действията на органите по събиране, видно от представените документи за предприети действия от тяхна страна, които датират от 26.11.2016 г., когато е образувано изпълнително дело №[ЕИК]/26.11.2016 г. По делото са приложени доказателства за предприети от публичен изпълнител при ТД на НАП действия за обезпечаване на вземанията от „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД. Съгласно служебна бележка изх. № 1532-1#3/17.07.2017 г от дирекция „Събиране“ е получена Справка за проучено имуществено състояние и категоризация на задълженото лице, според която към датата на изпълнителното дело, дружеството

няма действащи банкови сметки, което обстоятелство е потвърдено с отправените запитвания до всички действащи банки и клонове на чуждестранни банки на територията на България и получените отговори. Дружеството няма недвижими имоти, както и не притежава превозни средства, които обстоятелства са потвърдени от извършените запитвания до Агенцията по вписвания, Столична община, ОД „Земеделие“, ГД „Гражданска въздухоплавателна администрация“, ИА „Морска администрация“. Предприети са действия за изземване на касови наличности в стопанисваните от дружеството търговски обекти, обективирани Протокол № 0223729/27.08.2018 г. за търговски обект – ресторант „Т. Л.“ [населено място] местност Р., откъдето органите по приходите са иззели сума в размер на 455,10 лв. Съгласно Протокол № 0277582/27.08.2018г. от търговски обект – „Централен бар“ в комплекс „Р.“ [населено място], местност Р. е иззета сума в размер на 65,50 лв. Извършени са 2 броя проверки за установяване на факти и обстоятелства, приключили съответно с Протокол № П-22221017109354-073-001/29.01.2018г. и № П-22221018082844-073- 001/09.08.2018 г., при които са установени наличие на декларираните публични задължения, както и липса на действащи банкови сметки. Направено е пълно проучване на имущественото състояние на длъжника, в резултат на което е установено, че дълга на „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД в общ размер на 687 756,40лв. в т.ч. главница в размер на 534 511,67 лв. и лихви в размер на 153 244,73 лв., е трудно събираем.

Неуспешните действия на публичните изпълнители, основани на липсата на активи и имущество, е обусловило издаденото Разпореждане изх. № С230022-035-0049460 от 13.03.2023 г. за прекратяване на производството по принудително изпълнение съгласно чл. 225 ДОПК. Няма данни разпореждането да е обжалвано. Не се установява в хода на изпълнителното производство задълженото лице да е направило предложение за обезпечение, освен депозираното едва на 06.12.2023 г. искане по отношение на 205 бр. картини с характер на произведения на изкуството. С тяхното наличие е обоснована и другата основна теза на жалбоподателката, че „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙС“ ЕООД разполага с активи, които са достатъчни да покрият задълженията на дружеството. В тази насока съдът намира, че освен твърдения, в настоящото производство не се доказва, че въпросните 205 броя картини и скулптури са собственост на задълженото лице, които по аргумент от чл. 213 ДОПК могат да бъдат предмет на принудително изпълнение. По тази причини и напразно се явява усилието на жалбоподателката да установи тяхното фактическо местоположение.

По силата на чл. 3, ал. 1, т. 5 от Закона за авторското право и сродните му права (ЗАПСП) произведенията на изобразителното изкуство, включително произведения на приложното изкуство, дизайна и народните художествени занаяти са обект на авторско право. Авторското право върху произведения на литературата, изкуството и науката възниква за автора със създаването на произведението (чл. 2 ЗАПСП). Нормата на чл. 5 ЗАПСП посочва, че автор е физическото лице, в резултат на чиято творческа дейност е създадено произведение. Други физически или юридически лица могат да бъдат носители на авторско право само в случаите, предвидени в този закон. Разпоредбата на чл. 12, ал. 1 е категорична, че авторското право върху произведения на изобразителното изкуство и архитектурата принадлежи на лицето, което е създадо произведението, и в случаите, когато собствеността върху произведението принадлежи на друго лице. Видно от регламентацията в Глава четвърта от ЗАПСП авторското право е съвкупност от редица предвидени в закона имуществени и

неимуществени права.

По делото не са представени каквито и да било документи, от които да се установи, че „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙС“ ЕООД е уредило с творците авторските права върху произведенията от тях на пленерите художествени произведения. Липсват надлежни доказателства, че правото на собственост върху картините и скулптурите е прехвърлено на „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙС“ ЕООД, както и такива, уреждащи тяхното разпространение по смисъла на § 1, т. 4 от ДР на ЗАПСП. (тези документите са и необходимо условие за признаване на разходите за ДМА). Правото на собственост върху произведенията на изкуството не следва, нито от заприхождаването им в счетоводството на „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙС“ ЕООД, нито от приложените по делото инвентаризационни описи, с които единствено се документира проведената инвентаризация на активите и съпоставката им със счетоводните данни.

Следва да се посочи и друго: съгласно т. 3.1. от Счетоводен стандарт (СС) 16 - Дълготрайни материални активи един актив се признава и се отчита като ДМА, когато: а) отговаря на определението за дълготраен материален актив; б) стойността на актива може надеждно да се изчисли; в) предприятието очаква да получи икономически изгоди, свързани с актива. Съгласно определенията в т. 2 от стандарта ДМА са установими нефинансови ресурси, придобити и притежавани от предприятието, които: а) имат натурално-веществена форма; б) се използват за производството и/или доставката/продажбата на активи или услуги, за отдаване под наем, за административни или за други цели; в) се очаква да бъдат използвани през повече от един отчетен период. Според дефиницията за „установимост“, това е възможност за определяне на връзката между конкретен ДМА и черпенето на икономическата изгода от него. „Притежание“ е правото на предприятието да получава очакваните икономически изгоди от дълготрайния материален актив, което произтича от: а) придобитите от предприятието съгласно действащото законодателство права върху актива; б) възможността на предприятието да ограничи достъпа на други до икономическите изгоди от актива. „Икономическа изгода“ - постигане (пряко или косвено) в хода на употребата на дълготрайния материален актив на: а) увеличение на приходите; б) намаление на разходите.

В случая съдът намира, че не е налице определеният от закона критерий за признаване и отчитане на въпросните художествени произведения като ДМА – придобити и притежавани от предприятието ресурси, от които то черпи икономическа изгода, проявена като увеличение на приходите или намаление на разходите. Поради това е без значение в настоящото производство и тяхната пазарна стойност, която жалбоподателката неоснователно се стреми да установи посредством представената експертна оценка, изготвена от изкуствовед В. Х.-Р. извън съдебното производство и поради това приета само за сведение.

В обобщение съдът намира, че са налице всички елементи от фактическия състав на вменената на жалбоподателката отговорност по чл.19, ал. 2 ДОПК, която обаче предвид изложеното по-горе и на основание чл. 19, ал. 4 ДОПК следва да се ограничи до размера на извършените от Е. Б. като управител на „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙС“ ЕООД плащания в размер на **509 083,40 лв.** В този смисъл е дължима отмяна на РА за горницата над тази сума до установените като неразчетени от "ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙС" ЕООД задължения за лихви в размер общо на 220 458,44 лева. В останалата част актът е законосъобразен и жалбата срещу него като неоснователна,

следва да се отхвърли.

При този изход на спора и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК всяка от страните има право на своевременно претендираните от процесуалните им представители разноски. Същите съдят определя съобразно отменената част от РА - 220 458,44 лв. и отхвърлената част от жалбата – 509 083,40 лв. С оглед наличните по делото разходо-оправдателни документи за заплатени общо 926,00 лв., от които 10,00 лв. държавна такса и 916,00 лв. възнаграждение за ССЧЕ, в полза на Е. З. Б. следва да се присъдят разноски за настоящата инстанция в размер на 279,83 лв. На основание чл. 161, ал. 1 ДОПК същата следва да се задължи за дължимото на приходната администрация юрисконсултско възнаграждение, което по алгоритъма на чл. 7, ал. 2, т. 5, вр. чл. 8, ал. 1 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, възлиза на 25 013,34 лв.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 ДОПК Административен съд – София-град, III-во отделение, 75 състав,

### **Р Е Ш И :**

**ОТМЕНЯ** Ревизионен акт № Р-22002221000180-091-001/04.03.2022 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция на Национална агенция за приходите, потвърден с Решение № 1127/15.07.2022 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при Централно управление на Национална агенция за приходите, **в частта**, с който на основание чл. 19, ал. 2 ДОПК е ангажирана отговорността на Е. З. Б. за задължения на „ТХ Русалка Холидейз“ ЕООД **за разликата от 509 083,40 лева до пълния размер от 729 541,84 лв.**, съставляваща лихви в размер общо на 220 458,44 лева.

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на Е. З. Б. срещу Ревизионен акт № Р-22002221000180-091-001/04.03.2022 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция на Национална агенция за приходите, потвърден с Решение № 1127/15.07.2022 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при Централно управление на Национална агенция за приходите, **в останалата обжалвана част.**

**ОСЪЖДА** Е. З. Б. да заплати на Национална агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение за настоящата инстанция в размер на 25 013,34 лева (двадесет и пет хиляди тринадесет лева и 34 ст.).

**ОСЪЖДА** Национална агенция за приходите да заплати на Е. З. Б. разноски за настоящата инстанция в размер на 279,83 лева (двеста седемдесет и девет лева и 83 ст.).

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба чрез Административен съд – София-град пред Върховния административен съд на Република България, в 14 дневен срок от съобщението до страните.

Препис от решението да се изпрати на страните по реда на чл. 137 АПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК.

**СЪДИЯ:**

