

РЕШЕНИЕ

№ 1176

гр. София, 22.02.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 62 състав,
в публично заседание на 28.09.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Даниела Гунева

при участието на секретаря Емилия Митова, като разгледа дело номер **11232** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл. 156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба на „Ню Геймс“ АД – в несъстоятелност, с адрес на управление [населено място], р-н Средец, [улица], чрез временния синдик Т. Н. срещу Ревизионен акт № Р-29002920000400-091-001/04.08.2022 г. издаден от Л. К. К. на длъжност началник отдел, възложил ревизията и от Н. К. на длъжност главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, потвърден с Решение №1830/23.11.2022г. на директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП, издадено при условията на чл. 156 ал.6 от ДОПК в частта, в която са установени задължения за корпоративен данък за периода 01.01.2014г. до 31.12.2014г.

С жалбата се релевират доводи, че е неправилно схващането на ревизиращия екип, че не са изпълнени условията за текущо разпределение на дивидент, посочени в Становище изх.№33-00-165#1/09.06.2022г. Сочи се, че дружеството е взело решение да се разпредели през 2014г. под формата на дивидент сумата от 16 659 341,95лв. Като доказателство се представят протоколи от общо събрание на съдружниците в „Ню Геймс“ ООД от 04.06.2014г. , на което е взето решение неразпределената печалба от минали години да се разпредели, като сумата от 7 939 002,40лв. да се отнесе към фонд „Допълнителни резерви“, като впоследствие от този фонд са разпределени дивиденти възлизащи общо на същата сума, съгласно проведени заседания на общото събрание на съдружниците през месеците 06, 07, и 08.2014г., а останалата част от дивидента в размер на 8 720 339,55лв. е текущо разпределен дивидент, разпределен също с решения на общото събрание на съдружниците от проведени заседания на

28.08.2014г. и на 22.10.2014г. Процесните суми са разпределени въз основа на междинни финансови отчети и решения на общото събрание на съдружниците в дружеството. Със съответни решения на общото събрание на съдружниците са изплатени суми на „Лотария БГ“ ООД под формата на текущо разпределен дивидент в общ размер на 8 633 934,20лв. Сочи се, че счетоводната печалба на дружеството за 2014г. след облагане с данъци е размер на 16 890 000лв.

От изложеното се заключава, че спор по фактите не се формира, доколкото посоченото по-горе е установено и в хода на ревизията, като не е налице нарушаване на капиталовата адекватност на дружеството, тъй като печалбата е била достатъчна във всеки момент на текущото разпределение като дори нетната счетоводна печалба е в размер превишаваш авансово разпределените суми. Налице е и предвидимост по отношение на счетоводния финансов резултат.

Твърди незаконосъобразност на увеличаването на финансовия резултат на дружеството за 2014г. със сумата от 88 176,51лв.

Цитира съдебна практика и излага съображения относно правото на дивидент. Иска се отмяна на РА в оспорената част.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. К., който поддържа жалбата, претендира разноски по списък.

Ответната страна, Директор а на Дирекция "ОДОП" София, чрез процесуалния си представител юрк. З., изразява становище за неоснователност на жалбата. Моли за отхвърлянето ѝ и присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Предмет на настоящото съдебно производство е Ревизионен акт № Р-29002920000400-091-001/04.08.2022 г. издаден от Л. К. К. на длъжност началник отдел, възложил ревизията и от Н. К. на длъжност главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, потвърден с Решение №1830/23.11.2022г. на директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП, издадено при условията на чл. 156 ал.6 от ДОПК в частта, в която са установени задължения за корпоративен данък за периода 01.01.2014г. до 31.12.2014г. в размер на 9078,05лв. и лихви в размер на 6767,79лв.

След като разгледа оплакванията, изложени в жалбата, доказателствата по делото, становищата на страните и в рамките на задължителната проверка по чл. 160 от ДОПК, административния съд приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-29002920000400-020-001/24.01.2020 г. е възложено извършването на ревизия на „НЮ ГЕЙМС“ АД, в качеството на правоприменик на „НЮ ГЕЙМС“ ООД, за определяне на задълженията за корпоративен данък за периодите от 01.01.2014 г. до 04.08.2015 г.; данък върху представителните разходи за периодите от 01.01.2014 г. до 04.08.2015 г.; данък върху социалните разходи по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/, предоставяни в натура, за периодите от 01.01.2014 г. до 04.08.2015 г.; данък върху приходите от помощни и спомагателни дейности по смисъла на Закона за хазарта /ЗХ/ за периодите от 01.01.2014 г. до 04.08.2015 г.; данък върху разходите за превозни средства за периодите от 01.01.2014 г. до 04.08.2015 г.; данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на юридически лица за периодите от 01.10.2014 г. до 04.08.2015 г.; данък върху доходите на чуждестранните юридически лица за периодите от 01.10.2014 г. до 04.08.2015 г.; окончателен доход по ЗКПО върху залози за хазартни игри за периодите от 01.01.2014 г. до 04.08.2015 г.; окончателен доход по

ЗКПО върху хазартни съоръжения за периодите от 01.01.2014 г. до 04.08.2015 г.; данък върху доходите на физически лица – свободни професии, граждански договори и др. за периодите от 01.01.2014 г. до 04.08.2015 г.; данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения за периодите от 01.01.2014 г. до 04.08.2015 г. и данък върху добавената стойност за периодите от 28.01.2015 г. до 04.08.2015 г. Заповедта е връчена електронно на дружеството на 28.01.2020 г.

На основание чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от тази дата тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията и изтича на 28.04.2020 г. По реда на чл. 113, ал. 3 във връзка с чл. 112, ал. 2 от ДОПК със ЗВР №Р-29002920000400-020-002/10.04.2020 г. е извършена промяна на ревизирания период, като е възложено установяването на задълженията на дружеството за корпоративен данък да обхване периода от 01.01.2014 г. до 31.12.2014 г.; данък върху представителните разходи - от 01.01.2014 г. до 31.12.2014 г.; данък върху социалните разходи по ЗКПО, предоставяни в натура - от 01.01.2014 г. до 31.12.2014 г.; данък върху приходите от помощни и спомагателни дейности по смисъла на ЗХ - от 01.01.2014 г. до 31.12.2014 г.; данък върху разходите за превозни средства - от 01.01.2014 г. до 31.12.2014 г.; данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на юридически лица - от 01.10.2014 г. до 30.06.2015 г.; данък върху доходите на чуждестранните юридически лица - от 01.10.2014 г. до 30.06.2015 г.; окончателен доход по ЗКПО върху залози за хазартни игри - от 01.01.2014 г. до 31.07.2015 г.; окончателен доход по ЗКПО върху хазартни съоръжения - от 01.01.2014 г. до 30.06.2015 г.; данък върху доходите на физически лица – свободни професии, граждански договори и др. за периодите от 01.01.2014 г. до 31.07.2015 г. и данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения - от 01.01.2014 г. до 31.07.2015 г.

По реда на чл. 113, ал. 3 във връзка с чл. 114, ал. 2 и ал. 4 от ДОПК, срокът за извършване на ревизията е продължен до 29.04.2022 г. със ЗВР №Р-29002920000400-020-003/27.04.2020 г., ЗВР №Р-29002920000400-020-004/26.05.2020 г., ЗВР №Р-29002920000400-020-005 от 22.06.2020 г., ЗВР №Р-29002920000400-020-006/16.12.2020 г., ЗВР №Р-29002920000400-020-007/23.04.2021 г. и ЗВР №Р-29002920000400-020-008/15.10.2021 г.

Заповедите за възлагане на ревизията са издадени от Л. К. К., на длъжност началник отдел „Ревизии и проверки“ в дирекция СДО при ТД на НАП София, оправомощена с функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-2047/31.10.2019 г. на директора на ТД на НАП София.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-29002920000400-092-001/13.05.2022 г., връчен електронно на дружеството, ведно с доказателствата, на 16.05.2022 г. В удължения срок по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено възражение срещу РД по електронен път, отразено с №Р-29002920000400-ВЗР-001-И/29.06.2022 г. в ИС Контрол, което по изложените в акта мотиви е прието за процесуално допустимо, а разгледано по същество – за неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-29002920000400-091-001/11.07.2022 г., издаден от Л. К. К., на длъжност началник отдел „Ревизии и проверки“ при ТД на НАП София – орган, възложил ревизията, и Н. В. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП София – ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на

дружеството на 04.08.2022 г.

Ревизията е първа за определяне на задълженията на „НЮ ГЕЙМС“ АД – В НЕСЪСТОЯТЕЛНОСТ, в качеството на правоприменник на „НЮ ГЕЙМС“ ООД, за видовете данъци и периоди, посочени в ЗВР.

Констатирано е, че „НЮ ГЕЙМС“ АД е вписано в Търговския регистър на 04.08.2015 г., с основен капитал в размер на 500_000,00 лв., разпределен между съдружниците, както следва:

- „ЛОТАРИЯ БГ“ ООД, ЕИК[ЕИК] – собственик на 49 500 дружествени дяла от капитала на „НЮ ГЕЙМС“ АД, всеки на стойност 10,00 лв. /на обща стойност 495_000,00 лв./, представляващи 99% от капитала на дружеството;

- „ОЛД ГЕЙМС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] – собственик на 255 дружествени дяла от капитала на „НЮ ГЕЙМС“ АД, всеки на стойност 10,00 лв. /на обща стойност 2_550,00 лв./, представляващи 0,51% от капитала на дружеството;

- „ИГЕЙМС“ ООД, ЕИК[ЕИК] – собственик на 245 дружествени дяла от капитала на „НЮ ГЕЙМС“ АД, всеки от които 10,00 лв. /на обща стойност 2_450,00 лв./, представляващи 0,49% от капитала на дружеството.

Установено е, че „НЮ ГЕЙМС“ АД е правоприменник на „НЮ ГЕЙМС“ ООД - прекратено на 04.08.2015 г. поради преобразуване на правната форма от дружество с ограничена отговорност на акционерно дружество. Констатирано е, че през ревизираните периоди дейността на „НЮ ГЕЙМС“ ООД е организирана на хазартни игри. Последното е притежавало Лицензи №И-848 от 01.07.2010 г. и №И-1539 от 03.10.2011 г. за организиране на хазартни игри със залагания върху случайни събития /моментна лотарийна игра „Национална Лотария моментни игри“/, издадени от Държавната комисия по хазарта.

С цел събиране на доказателства от значение за данъчното облагане на жалбоподателя са връчени 4 Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/. Представените обяснения и документи, и непредставени такива, са коментирани в РД и РА.

На основание чл. 47 от ДОПК, с Искания за извършване на действия от други контролни органи /ИИДДКО/ от до 4-то РПУ на МВР [населено място] е изискана информация за осъществени преминавания на държавната граница през периода от 01.01.2014 г. до 04.08.2015 г. от К. Г. П., с посочено ЕГН – управител на „НЮ ГЕЙМС“ ООД през посочения период; и от Държавна Комисия по хазарта /ДКХ/- информация за размера на декларираните приходи за всеки вид хазартна игра и платени такси по реда на чл. 30, ал. 3 от ЗХ от „НЮ ГЕЙМС“ ООД в годишен аспект в периода от 01.01.2014 г. до 04.08.2015 г.; копия на удостоверения за издадени лицензи за организиране на хазартни игри от „НЮ ГЕЙМС“ ООД за посочения период и за периода от 04.08.2015 г. до 31.12.2019 г., отнети такива и констативни протоколи, документиращи извършени проверки на „НЮ ГЕЙМС“ ООД от служителите на ДКХ. Представените документи и обяснения са описани в РД.

С ИИДДКО №Р-29002920000400-032-003/10.02.2021 г. от Специализирана прокуратура е изискано да осигури достъп на ревизиращия екип до събрани документи относно „НЮ ГЕЙМС“ АД - В НЕСЪСТОЯТЕЛНОСТ, в качеството на правоприменник на „НЮ ГЕЙМС“ ООД, във връзка с образувана прокурорска преписка. В отговор, с писмо

вх. №2544-00-552/28.05.2021 г. по регистъра на ТД на НАП София Специализирана прокуратура е дала съгласие доказателствата по прокурорската преписка да се ползват

за нуждите на всички данъчно-ревизионни производства, възложени въз основа на Постановление на специализирана прокуратура.

С Протокол №1842426/18.04.2022 г. към преписката като относими доказателства са присъединени събраните такива в хода на контролно производство на „НЮ ГЕЙМС“ АД – В НЕСЪСТОЯТЕЛНОСТ с УИН в ИС Контрол №2222520000357 както следва: Протокол №Р-2222520000357-П73-001/28.05.2020 г., Протокол №Р-2222520000357-П73-002/04.12.2020 г. и Протокол №Р-2222520000357-П73-003/19.04.2021 г. Изброените протоколи обективират извършен преглед на събраните доказателства от Специализираната прокуратура във връзка с прокурорска преписка №2552/2019 г.

На основание чл. 37, ал. 5 от ДОПК с Искания за представяне на документи, сведения и писмени обяснения от трети лица е изисквана информация и документи от дружества, предоставящи куриерски услуги, за осъществени от тях услуги към „НЮ ГЕЙМС“ ООД във връзка с платени суми към физически и юридически лица като куриерска пратка и получени такива за периода от 01.01.2014 г. до 04.08.2015 г. и към „НЮ ГЕЙМС“ АД – за периода от 04.08.2015 г. до 31.12.2019 г. Предоставената от тях информация е описана в РД.

С писма изх. №2520-00-392/08.06.2020 г. и с изх. №2520-00-620/21.08.2020 г. по регистъра на ТД на НАП София, дирекция СДО от дирекция СИДДО при ЦУ на НАП е изисквана информация за постъпили данни по линия на автоматичен обмен на информация за притежаваните банкови и други сметки в чужбина от „НЮ ГЕЙМС“ ООД и извлечения от тях; притежавани участия в дружества и други правни образувания; притежавано недвижимо имущество в съответната чуждестранна юрисдикция; регистрирани клонове/места на стопанска дейност за ревизираните периоди. Посочено е, че дирекция СИДДО е предоставило изискваната информация.

Извършен е преглед на оригинали на търговски и счетоводни документи на „НЮ ГЕЙМС“ АД, в качеството му на правоприменник на „НЮ ГЕЙМС“ ООД, за ревизираните периоди в офиса на дружеството, находящ се [населено място], [улица]. Изготвени са Протокол №1587621/20.02.2020 г., Протокол №1587666/25.01.2020 г., Протокол №1587665/21.02.2020 г. и Протокол №1587669/01.06.2020 г.

Извършено е посещение на адреса на закритата ДКХ, с цел преглед на съдържащи се документи в досието на „НЮ ГЕЙМС“ АД - В НЕСЪСТОЯТЕЛНОСТ, в качеството на правоприменник на „НЮ ГЕЙМС“ ООД. Установено е, че не са налични такива, тъй като те са предадени по надлежния ред на дирекция ДОМ при ЦУ на НАП. Изготвен е Протокол №1587670/29.05.2020 г.

На основание чл. 60 от ДОПК, с Акт за възлагане на експертиза №Р-29002920000400-01-002/09.06.2021 г., издаден от органа по приходите, възложил ревизията, е възложено изготвянето на експертиза за определяне на годишна пазарна лихва по смисъла на чл. 16, ал. 1 и ал. 2, т. 3 от ЗКПО, §1, т. 32 от Допълнителните разпоредби /ДР/ на ЗКПО и Наредба №Н-9 от 14 август 2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени /Наредба №Н-9 от 14.08.2006 г./ на предоставени парични средства от „НЮ ГЕЙМС“ ООД на „ЛОТАРИЯ БГ“ ООД, отчетени от жалбоподателя като авансово платени дивиденди. Експертизата е изготвена от А. Д. Д.-Д. - експерт, вписан под №5 от списъка на експертите, утвърден със Заповед №1 от 03.01.2006 на изпълнителния директор на НАП. С Протокол за приемане резултатите от възложена експертиза

№Р-29002920000400-145-002/06.07.2021 г. е документирано приемането на писменото заключение на вещото лице от органа възложил ревизията, като е отбелязано, че същото е представено в срок и напълно отговаря на поставените с акта за възлагане задачи.

След анализ на събраните при ревизията доказателства е констатирано, че „НЮ ГЕЙМС“ ООД е подало Годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92 от ЗКПО за 2014 г. вх. №2900И0018839/30.03.2015 г., с която е декларирало счетоводна печалба и счетоводен финансов резултат /СФР/ за преобразуване в размер на 19_515_104,12 лв.; данъчна печалба – 26_253_212,77 лв.; следващ се корпоративен данък – 2_625_321,28 лв.; внесени авансови вноски за корпоративен данък -1_252_534,75 лв. и корпоративен данък за внасяне – 1_372_786,53 лв. Посочено е, че годишния финансов отчет /ГФО/ на дружеството за 2014 г. е изготвен в съответствие с изискванията на Международните стандарти за финансово отчитане /МСФО/ и заверен от специализирано одиторско предприятие „РСМ БИ ЕКС“ ООД /понастоящем наименовано „ИСАОДИТ“ ООД,ЕИК[ЕИК]./

Установено е, „НЮ ГЕЙМС“ ООД е внесло дължимия корпоративен данък по ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2014 г. в законоустановения срок по чл. 93 от закона.

Относно внесени авансови вноски за корпоративен данък за 2014 г. е констатирано, че в изпълнение на чл. 83, чл. 84 и чл. 86 от ЗКПО с ГДД за 2013 г.вх. №2204И0046563/27.03.2014 г. „НЮ ГЕЙМС“ ООД е декларирало, че през 2014 г. ще прави месечни авансови вноски за корпоративен данък за 2014 г., всяка от които в размер на 50_000,00 лв. Уточнено е, че през 2013 г. дружеството е реализирало нетни приходи от продажби в размер на 35_826_908,62 лв. /над 3 милиона лв./, които надлежно декларирало по реда на ЗКПО. Установено е, че за периодите от м. 01.2014 г. до м. 10.2014 г. то е внесло дължимите авансови вноски за корпоративен данък, които са в общ размер на 500_000,00 лв., в законоустановения срок. По реда на чл. 88 от ЗКПО с данъчна декларация вх. №29001143038990/07.11.2014 г. е декларирало промяна на размера на месечна авансова вноска за корпоративен за м. 11.2014 г. – 200_000,00 лв., като е внесло последната в определения от закона срок. С данъчна декларация по чл. 88 от ЗКПО вх. №29000143043213/13.12.2014 г. е декларирало промяна на размера на месечната авансова вноска за корпоративен данък за м. 12.2014 г. - 1_250_000,00 лв., като в законоустановения срок е внесло част от нея в размер на 552_534,75 лв. С РА на основание чл. 9 от ЗКПО е определена лихва за невнесената от дружеството месечна авансова вноска за корпоративен данък за м. 12.2014 г. в размер на 697_465,25 лв. за периода от 16.12.2014 г. до 31.12.2014 г. в размер на 3_109,02 лв. Констатирано е, че лихвата е внесена от „НЮ ГЕЙМС“ ООД в приход на бюджета.

Извършен е анализ на подадената ГДД за 2014 г., при която е установено, че „НЮ ГЕЙМС“ ООД точно е определило и декларирало счетоводен финансов резултат /СФР/, подлежащ на преобразуване по реда на ЗКПО за данъчната година – счетоводна печалба в размер на 19_515_104,12 лв. Прието е, че надлежно е извършило преобразуване на същия по реда на ЗКПО, данни за което е декларирало с ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2014 г. вх. №2900И0018839/30.03.2015 г. Направено е заключение обаче, че декларираната данъчна печалба за 2014 г. от „НЮ ГЕЙМС“ ООД в размер на

26_253_212,77 лв. не е правилно определена, тъй като при формирането ѝ не са взети предвид отчетени от дружеството разходи през 2014 г., които реално са осъществени през 2013 г. и във връзка с които е отчетено приходи от дейността си през 2013 г., и неправилно е определен характера на платени от него суми към собственик на капитала му - като авансов дивидент, а не каквато е същността им – предоставени безвъзмездно парични средства като заем на съдружника.

В РД/РА е посочено, че през 2014 г. „НЮ ГЕЙМС“ ООД е отчетело разходи по сметка 6020 Разходи за външни услуги, които са участвали при формирането на СФР на дружеството за отчетната година както следва:

- по фактура №158/31.01.2014 г., издадена от „ВАЙСЕНБЕРГ“ ООД, ЕИК[ЕИК] в размер на 630,00 лв., с предмет на доставка – комисионно възнаграждение за разпространени лотарийни билети през 2013 г., документирано с Протоколи за доставка на лотарийни билети №1/03.12.2013 г., №2/03.12.2013 г., №3/03.12.2013 г., №4/05.12.2013 г., №5/05.12.2013 г., №6/05.12.2013 г., №7/12.12.2013 г., №8/12.12.2013 г., №9/12.12.2013 г. и №10/18.12.2013 г.;

- по фактура №247/31.01.2014 г., издадена от „ЕРИА“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] в размер на 697,20 лв., с предмет на доставка – комисионна продажби м. 12.2013 г.;

- по фактура №422/24.01.2014 г., издадена от „ВИ АЙ МЕНИДЖМЪНТ“ ООД, ЕИК[ЕИК] в размер на 1_276,80 лв., с предмет на доставка - агентска комисионна м.12.2013 г.

Констатирано е, че „НЮ ГЕЙМС“ ООД е отчетело приходите от разпространение на лотарийни билети, във връзка с които е било получател на услугите, документиран с изброените фактури, през 2013 г.

При така установената фактическа обстановка ревизиращият екип е съобразил разпоредбите на чл. 4, ал. 1, т. 4 от Закона за счетоводството /ЗСч./ - отменен, с който като основен принцип при осъществяването на счетоводството на предприятието и съставянето на финансовите му отчети е въведен принципа за съпоставимост между приходите и разходите. Съгласно същия разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност, следва да се отразяват във финансовия резултат на предприятието за периода, през който то черпи изгода от тях, а приходите - през периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. Направено е заключение, че през 2014 г в нарушение на действащото счетоводното законодателство /чл. 4, ал. 1, т. 4 от ЗСч., действащ през 2014 г./ „НЮ ГЕЙМС“ ООД е отчетело документираните комисионни възнаграждения и агентска услуга по издадените фактури от „ВАЙСЕНБЕРГ“ ООД, „ЕРИА“ ЕООД и „ВИ АЙ МЕНИДЖМЪНТ“ ООД като текущи разходи за дейността си. Взета е предвид разпоредбата на чл. 77 от ЗКПО, съгласно която разходите, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане. С РА на основание чл. 77 от ЗКПО е извършено увеличение на СФР за 2014 г. на „НЮ ГЕЙМС“ ООД при формирането на данъчния такъв с отчетените разходи за услуги по процесните фактури в общ размер на 2_604,00 лв.

Констатирано е, че през 2014 г. „НЮ ГЕЙМС“ ООД е извършило авансово

разпределение на дивиденди в полза на съдружниците в дружеството - „ЛОТАРИЯ БГ“ ООД, „ОЛД ГЕЙМС“ ЕООД и „ИГЕЙМС“ ООД. Същото е документирано с Протоколи от Общото събрание на съдружниците от 04.06.2014 г., 09.06.2014 г., 10.07.2014 г., 24.07.2014 г., 13.08.2014 г., 28.08.2014 г., 10.09.2014 г., 29.09.2014 г., 22.10.2014 г., 27.10.2014 г. и 26.11.2014 г. От стр. 20 до стр. 22 на РД са описани взетите решения от съдружниците в дружеството, документиран с описаните протоколи. Посочено е, че те включват решения за разпределяне на печалби на дружеството от минали години чрез отчисления на същите във фонд „Резервен“ и фонд „Допълнителни резерви“; приемане на предварителни финансови отчети на „НЮ ГЕЙМС“ ООД за периодите от 01.01.2014 г. до 30.06.2014 г. и от 01.01.2014 г. до 30.09.2014 г. и разпределение на печалба за тези периоди; разпределение на дивиденди от фонд „Допълнителни резерви“; разпределение на дивиденди, пропорционално на притежаваните дялове от съдружниците в дружеството, без да е уточнен източника им.

В РД/РА е конкретизирано, че с процесните протоколи са документиран взети решения от съдружниците в „НЮ ГЕЙМС“ ООД за разпределение на дивиденди във връзка с дейността на дружеството през 2014 г., преди изготвянето на ГФО на същото за отчетната 2014 г.

Установено е, че през 2014 г. „НЮ ГЕЙМС“ ООД чрез счетоводна статия дебит сметка 424 Вземания от съучастие срещу кредит сметка 503 Разплащателна сметка е отразило в счетоводството си данни за авансово платени дивиденди /по банков път/ единствено към съдружника „ЛОТАРИЯ БГ“ ООД в общ размер на 8_633_934,20 лв. На стр. 22 от РД са конкретизирани датите на плащане на съответните суми. Посочено е, че в банковите преводи като основание за плащането им е посочено – дивидент. С РД/РА е прието, че към датите на плащане на сумите от „НЮ ГЕЙМС“ ООД на „ЛОТАРИЯ БГ“ ООД за последното не е възникнало имуществено право на дивидент за 2014 г., тъй като към тези дати не е налице изготвен и приет ГФО за 2014 г. от съдружниците в „НЮ

ГЕЙМС“ ООД. Констатирано е, че през 2014 г. „НЮ ГЕЙМС“ ООД не е извършило плащане на дивиденди /в т. ч. авансови/ към съдружниците „ОЛД ГЕЙМС“ ООД и „ИГЕЙМС“ ООД.

В РД е описано, че понятието „дивидент“ е дефинирано в §1, т. 4 от ДР на ЗКПО, а именно: „дивидент“ е разпределението в полза на лице, произтичащо от неговия дял в капитала на друго лице, вследствие на което намалява собствения капитал на последното, включително доход от акции; доход от дялови участия /включително от неперсонифицирани дружества и от други права, третирани като доходи от акции/; скрито разпределение на печалбата. Посочено е, че съгласно цитираната разпоредба не е дивидент разпределението, което съгласно счетоводното законодателство е отчетено при разпределящото лице като разход, с изключение на случаите на скрито разпределение на печалбата. Уточнено е, че понятието „скрито разпределение на печалбата“ е дефинирано в §1, т. 5 от ДР на ЗКПО.

Органите по приходите, издали РД, са съобразили правните норми в българското търговско и данъчно законодателство, регламентиращи условията за разпределяне на дивидент, и задълженията на разпределящото

дружество във връзка с разпределения такъв /в т. ч. за обявяването му пред трети лица/. Посочено е, че съгласно чл. 133, изречение второ от Търговския закон /ТЗ/ съдружниците имат право само на част от печалбата, съразмерно на дяловете, ако друго не е уговорено между тях. Компетентността за разпределение на дивидента е на Общото събрание на съдружниците/акционерите – чл. 137, ал. 1, т. 3 и чл. 221, т. 7 от ТЗ. Подчертано е, че съгласно чл. 221, т. 7 от ТЗ Общото събрание на акционерите одобрява ГФО на акционерното дружество след заверка от назначения регистриран одитор, когато е бил извършен независим финансов одит; взема решение за разпределяне на печалбата; за попълване на фонд „Резервен“ и за изплащане на дивидент. Отбелязано е, че с действащия понастоящем ЗСч. /чл. 38, ал. 1, т. 1/ е въведено задължение за предприятията да публикуват ГФО за съответната отчетна година, консолидирания финансов отчет и годишните доклади по Глава седма от ЗСч., приети от Общото събрание на съдружниците/акционерите или от съответния орган, чрез заявяване за вписване и представяне за обявяване в ТР, в срок - до 30 юни на следващата година. Въз основа на цитираните правни норми е направено заключение, че на разпределение като дивидент подлежи единствено печалба, посочена в приет и одобрен от Общото събрание на съдружниците/акционерите ГФО, а именно: неразпределена печалба от предходна година, но не и авансово част от печалбата за текущата година. Подчертано е, че за печалбата, реализирана текущо през отчетната година, не са изпълнени условията за разпределение като дивидент, въведени в ТЗ и в §1, т. 4 от ДР на ЗКПО. Като допълнителен аргумент за това е отбелязано, че в чл. 247а от ТЗ, където е регламентирано изплащането на дивиденти от акционерно дружество, не е въведен терминът „авансов“ дивидент. Отбелязано е, че в този смисъл са и указанията на изпълнителния директор на НАП относно възможността за разпределение на дивидент за собственик на капитала на дружество, включващ авансово част от печалбата за текущата година, дадени с писмо изх. №96-00-395 от 07.10.2008 г. Посочено е, че съгласно цитираното указание на НАП начислените и платени от дружество „авансови дивиденти“, третирани от същите като вземания от съдружниците до датата на Решението на Общото събрание за разпределение на неразпределената печалба за предходната година, не могат да бъдат приравнени на изплащане на дивидент. В указанието е посочено, че във връзка с тях следва да се приложи принципа „предимство на съдържанието пред формата“, регламентиран в чл. 26, ал. 1, т. 8 от ЗСч. /в сила от 01.01.2016 г./. Изразено е мнение, че платените парични средства от жалбоподателя като авансови дивиденти представляват временно отпуснати от дружеството средства на акционерите в дружеството.

Органите по приходите, издали РА, са съобразили фактическите и правни установявания в РД и аргументите на жалбоподателя срещу тях с възражение срещу РД №Р-29002920000400-ВЗР-001-И/29.06.2022 г. в ИС Контрол, като са приели последните за недоказани и необосновани. В РА е посочено, че жалбоподателят не е приложил към възражението срещу РД становище изх. №33-00-165#1 от 09.06.2022 г. на зам. изпълнителния директор на НАП относно данъчно третиране по реда на ЗКПО и Закона за данъците върху

доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ на хипотезите на авансово изплащане на дивиденди от търговски дружества; Решение №942/14.06.2022 г. на директора на дирекция ОДОП София при ЦУ на НАП; Решение №1304 от 11.02.2022 г. по адм. д. №5699/2021 г. по описа на Върховния административен съд /ВАС/ за 2021 г.; междинни финансови отчети на „НЮ ГЕЙМС“ ООД за ревизираните периоди, както твърди в него.

На основание чл. 37 от ДОПК, с ИПДПОЗЛ №Р-29002920000400-040-004 от 12.07.2022 г. счетоводните документи са изискани от „НЮ ГЕЙМС“ АД - В НЕСЪСТОЯТЕЛНОСТ, ведно с документи, удостоверяващи изпълнението на условията за разпределяне на авансов дивидент от дружеството за 2014 г., посочени в становище изх. №33-00-165#1/09.06.2022 г. на зам. изпълнителния директор на НАП. Документи и обяснения не са представени.

Съобразявайки действащото през 2014 г. търговско и данъчно законодателство, регламентиращо реда и условията за разпределяне на дивиденди в търговските дружества, и указанията на зам. изпълнителния директор на НАП в становище изх. №33-00-165#1/09.06.2022 г. при ЦУ на НАП органите по приходите, издали РА, са приели, че за да има право да извърши авансово разпределяне на текущата печалба за 2014 г. /преди финансовата година да е изтекла/, което да представлява разпределение на дивиденди по смисъла на §1, т. 4, б. „а“ и „б“ от ДР на ЗКПО за „НЮ ГЕЙМС“ ООД следва да са изпълнени следните кумулативни условия: - към датата на вземане на решение за разпределяне на авансов дивидент да е налице изготвен финансов отчет; - към последния да е приложен доклад, изготвен на базата на счетоводна информация и удостоверяващ, че то разполага с достатъчно средства за изплащане на дивидентите и изплащането им няма да доведе до задължнялост на дружеството към кредитори, персонал, бюджет и др.; - финансовият резултат на „НЮ ГЕЙМС“ ООД за периода, за който разпределя авансов дивидент, е печалба; - размерът на средствата, разпределени като авансов дивидент, в съответствие с чл. 247а от ТЗ не трябва да надвишава разликата между общата печалба на дружеството, получена като разлика на сумата на СФР за периода на текущата година, неразпределена печалба от предходни години и сумата на резервите, разпределянето на които не е забранено от закон или устава на дружеството, и сбора на пренесените загуби и законовите резерви, образувани в съответствие с изискванията на чл. 246 от ТЗ и/или задължителните резерви по устава на дружеството; „НЮ ГЕЙМС“ ООД; - дружеството няма поети и неизплатени задължения, чийто срок на погасяване е изтекъл преди приемане на решението за разпределение на текущата печалба; - след изплащането на междинните дивиденди „НЮ ГЕЙМС“ ООД ще бъде в състояние да изпълни задълженията си за текущата финансова година.

Жалбоподателят е доказал единствено, че е взел решение за разпределяне на текущи дивиденди, което е удостоверил с Протоколи от Общото събрание на съдружниците в „НЮ ГЕЙМС“ ООД. В случая, ревизираното дружество не е доказало кумулативното изпълнение на описаните по-горе изисквания. „НЮ ГЕЙМС“ АД - В НЕСЪСТОЯТЕЛНОСТ не е представило междинни финансови отчети, въз основа на които „НЮ ГЕЙМС“ ООД е взело решенията за текущо разпределение на дивиденди през 2014 г. Вследствие на бездействието си не

е доказало, че към датите на вземане на решенията за изплащането им е налице изготвен междинен финансов отчет за дейността му при спазване на изискванията на счетоводното законодателство /в т. ч. приложимите счетоводни стандарти за изготвяне и представяне на междинен финансов отчет/.

В РА е акцентирано, че същите не са представени с възражението срещу РД, както се твърди в него, и след изискването им от жалбоподателя по реда на ДОПК. Посочено е, че поради непредставяне на междинни финансови отчети жалбоподателят не е доказал, че към датите на вземане на решенията за разпределяне на дивиденди за текущата година е извършил финансов анализ на дейността си, въз основа на който е формирал обоснован извод за разумна прогнозна нетна печалба в годишен аспект при запазване на покритието на капитала на дружеството. Извършването на такъв не е доказано от „НЮ ГЕЙМС“ АД - В НЕСЪСТОЯТЕЛНОСТ и чрез счетоводна информация и изготвени доклади от „НЮ ГЕЙМС“ ООД.

Изследвана е възможността „НЮ ГЕЙМС“ ООД да е извършило финансови анализи на дейността си през 2014 г., въз основа на които да е взело решенията за авансово разпределение на дивидент, независимо от обстоятелството, че не е представило доказателства за това. За целта са анализирани данните от Протоколите от Общото събрание на съдружниците в дружеството, с които е взето решение за разпределяне на дивидентите, и представените оборотни ведомости на „НЮ ГЕЙМС“ ООД за ревизираните периоди. Констатирано е, че в Протоколите от Общото събрание на съдружниците на „НЮ ГЕЙМС“ ООД от 29.09.2014 г., 22.10.2014 г., 27.10.2014 г. и 26.11.2014 г. не е посочено дали подлежащият на разпределение дивидент следва да се изплати за сметка на отделените средства във фонд „Допълнителни резерви“ или вследствие на отчетени данни с предварителен финансов отчет. Установено е, че с Протокол от Общото събрание на съдружниците в „НЮ ГЕЙМС“ ООД от 29.09.2014 г. е взето решение дружеството да разпредели дивидент в общ размер на 2_020_202,00 лв., който да изплати на съдружниците за сметка на акумулираните средства във фонд „Допълнителни резерви“, а в месечната оборотна ведомост за м. 09.2014 г. на „НЮ ГЕЙМС“ ООД счетоводна сметка 1110 Общи резерви е с начално и крайно кредитно салдо в размер на 50_000,00 лв., без да са отразени обороти по същата. Формиран е извод, че към датата на вземане на решението - 29.09.2014 г. дружеството не е разполагало с необходимите средства за изплащане на текущо разпределените дивиденди в размер на 2_020_202,00 лв. Въз основа на установените обстоятелства е направено заключение, че към датите на вземане на решенията за разпределяне на текущи дивиденди съдружниците в „НЮ ГЕЙМС“ ООД не са били запознати с финансовото състояние на дружеството.

С РА са определени като неотговарящи на истината твърденията на жалбоподателя във възражението срещу РД, че резултатът от дейността на „НЮ ГЕЙМС“ ООД през 2014 г. не е подлежал на данъчно облагане по реда на ЗКПО, а „по специфичен начин – ежемесечно с подаването на декларациите по чл. 30 от ЗХ“. В РА са анализирани разпоредбите на чл. 176, ал. 1 от ЗКПО

и чл. 30, ал. 3 от ЗХ, действащи през 2014 г. и в сила от 01.01.2015 г. Отбелязано е, че осъществяваната хазартна дейност от „НЮ ГЕЙМС“ ООД през 2014 г. - организиране на хазартни игри със залагания върху случайни събития /моментна лотарийна игра „Национална Лотария моментни игри“/ е подлежала на облагане по реда на ЗКПО, което е декларирано от дружеството с ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2014 г. Установено е, че през 2014 г. „НЮ ГЕЙМС“ ООД не е подавало ежемесечни декларации по ЗХ. Въз основа на описаните обстоятелствата е направено заключение, че за „НЮ ГЕЙМС“ ООД не е била налице възможност за установяване на прогнозна печалба от дейността през 2014 г. въз основа на декларираните данни пред органите на държавната администрация.

Въз основа на описаните обстоятелства, с РА е формиран извод, че изплатените средства от „НЮ ГЕЙМС“ ООД на „ЛОТАРИЯ БГ“ ООД като авансови дивиденди следва да се третират към датите на плащането му като предоставен заем от разпределящото дружество на съдружника, както е прието с РД. Преценено е, че след края на отчетната 2014 г. и вземане от съдружниците на решение за разпределение на дивидент за същата жалбоподателят е следвало да извърши прихващане на предоставения като авансов дивидент заем на съдружника срещу дължимия дивидент, определен от Общото събрание на съдружниците в дружеството. Съобразена е разпоредбата на чл. 240 от Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/, съгласно която: „С договора за заем заемотателят предава в собственост на заемателя пари или други заместими вещи, а заемателят се задължава да върне заетата сума или вещи от същия вид, количество и качество.“ Отбелязано е, че съгласно ЗЗД определянето на дължима лихва по договора за заем не е съществен елемент на предмета на същия. Посочено е, че за заемотателя лихвата по договора за кредит представлява приход, който следва да признае и отрази в счетоводството при съобразяване на изискванията на счетоводното законодателство за начисляване и признаване на приходи от лихви. Подчертано е, че при определяне на размера на приходите от лихви от значение е моментът на възникване на задължението за получаването им от заемотателя, а не момента на плащането им от заемополучателя. Описано е, че за целите на облагането с корпоративен данък дефиницията за понятието „лихва“ е регламентирано в §1, т. 7 от ДР на ЗКПО, а именно: „лихва“ е „доходът от всякакъв вид вземания за дълг“.

С РА са приети за правилни фактическите и правни изводи в РД, че за платените като „авансови дивиденди“ суми от „НЮ ГЕЙМС“ ООД на „ЛОТАРИЯ БГ“ ООД следва да бъде приложена разпоредбата на чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО. Цитираната правна норма гласи, че за отклонение от данъчно облагане се смята и „получаването или предоставянето на кредити с лихвен процент, отличаващ се от пазарната лихва към момента на сключване на сделката, включително в случаите на безлихвени заеми или друга временна безвъзмездна финансова помощ, както и опрощаването на кредити или изплащането за своя сметка на кредити, несвързани с дейността“. Направено е заключение, че те следва да бъдат третирани като временно отпуснати парични средства от „НЮ ГЕЙМС“ ООД на съдружника „ЛОТАРИЯ БГ“ ООД, за които

„НЮ ГЕЙМС“ ООД не е отразило в счетоводството си приходи от лихви. Посочено е, че на основание чл. 16, ал. 1, т. 1 от ЗКПО при установяване на сделки, сключени с цел отклонение от данъчно облагане, данъчният финансов резултат по ЗКПО на лицата - страни по същите за годините, през които е налице изпълнение по тях, следва да се определи без да се вземат предвид договорените условия между страните по тези сделки, а при съобразяване на условията, които биха били меродавни за съответния вид сделки „по пазарни цени и насочени към постигане на същия икономически резултат“.

Изготвена е експертната оценка за определяне на пазарна лихва на предоставените парични средства от „НЮ ГЕЙМС“ ООД на „ЛОТАРИЯ БГ“ ООД под формата на „авансов дивидент“ през 2014 г. от А. Д. Д.-Д., вписана под №5 от списъка на експертите, утвърден със Заповед №1 от 03.01.2006 на изпълнителния директор на НАП. Използван е методът на сравнимите неконтролирани цени, регламентиран в Наредба №Н-9 от 14.08.2006 г. Размерите на пазарната лихва в проценти са определени в диапазон /от/до/ за всеки месечен период от 2014 г., осреднен месечен размер, среден месечен и среден годишен размер. Описани са в таблица №1 в експертната.

Ревизиращият екип е определил в лв. размерите на лихвите, които „НЮ ГЕЙМС“ ООД е следвало да отрази в счетоводството си като приходи от лихви през 2014 г. във връзка с предоставените парични средства на „ЛОТАРИЯ БГ“ ООД под формата на „авансов дивидент“, като е взел предвид определените от вещото лице размери на пазарна лихва „средно“ за всеки месечен период от 2014 г. - от м. 08.2014 г. до м. 11.2014 г. в размер на 5,50 и за м. 12.2014 г. – 6,00. Лихвите са изчислени като всяка от предоставените суми като авансов дивидент от „НЮ ГЕЙМС“ ООД на „ЛОТАРИЯ БГ“ ООД е умножена с броя на дните от датата на предоставянето ѝ до 31.12.2014 г. и установен с РД/РА размер на процент на дневна пазарна лихва, изчислен като определената пазарна лихва от експерта средно за съответния месец от 2014 г. е разделена на 365 дни. На стр. 26, стр. 27 и стр. 28 от РД в табличен вид за всяка от сумите са описани данни за дата на плащане, определената пазарна лихва от експерта средно за съответния месец от 2014 г., брой дни от датата на плащане на сумата до 31.12.2014 г. /включително/, установената с РД/РА дневна пазарна лихва и следващ се размер на дължимата лихва за процесната сума при предоставянето ѝ като заем при пазарни условия. Последните са в общ размер на 88_176,51 лв.

С РА на основание чл. 78 във връзка с чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО СФР на „НЮ ГЕЙМС“ ООД за 2014 г. е увеличен при формирането на данъчния такъв с така определените приходи от лихви. Отбелязано е, че чл. 78 от ЗКПО гласи, че: „При определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се коригира със сумата на приходите и разходите, които е следвало да бъдат отчетени през текущата година съгласно изискванията на нормативен акт, но не са отчетени от данъчно задълженото лице.“

При така установената фактическа обстановка, с РА е формирана данъчна печалба за 2014 г. за „НЮ ГЕЙМС“ АД - В НЕСЪСТОЯТЕЛНОСТ, в качеството на правопреемник на „НЮ ГЕЙМС“ ООД, в размер на 26 343 993,28 лв., въз основа на която е определен следващ се корпоративен данък за 2014 г. в размер на 2 634 399,33 лв. /в т. ч. дължим – 9078,05 лв./.

За несвоевременно внасяне в приход на бюджета на дължимия корпоративен данък за 2014 г. с РА е определена лихва за периода от 01.04.2015 г. до 04.08.2022 г. в размер на 6767,79 лв.

Съобразявайки установените при ревизията размери на дължим корпоративен данък за 2014 г. от „НЮ ГЕЙМС“ ООД и сумата от определените от дружеството месечни авансови вноски е установено, че е налице изпълнение на условията по чл. 89 от ЗКПО, а именно дължимият годишен корпоративен данък надвишава над 20 на сто сумата от определените месечни авансови вноски. На основание чл. 89 от ЗКПО върху превишението от 20 на сто на дължимия годишен корпоративен данък за 2014 г. от „НЮ ГЕЙМС“ ООД над определените месечни авансови вноски, което по реда на чл. 89, ал. 2 от ЗКПО е изчислено в размер на 285_321,28 лв., с РА е определена лихва за периода от 16.04.2014 г. до 31.12.2014 г. в размер на 20_661,03 лв. Установено е, че същата е внесена в приход на бюджета.

В хода на административното обжалване на процесния РА, с който са установени допълнителни задължения за корпоративен данък за 2014г. в размер на 9 078,05лв, ведно с лихвите в размер на 6 769,79лв. е произнесено Решение № 1830/23.11.2022г. на директора на ДОДОП, с което е потвърден и изменен РА в оспорената част като установения резултат за корпоративен данък за 2014г. от 2 634 399,33лв е определен на 2 634 397,98лв. ведно със съответните лихви.

Мотивите на решаващия орган се заключават в това, че СФР за 2014г. е увеличен по реда на чл.77 от ЗКПО с отчетени разходи за получени комисионни услуги през 2013г., документирани с издадени фактури от „Вайсенберг“ ООД, „Ериа“ ЕООД и Ви Ай Мениджмънт“ ООД в общ размер на 2 604лв. и по реда на чл. 78 вр. чл.16 ал.2 т.3 от ЗКПО – с пазарните лихви, изчислени върху платени от „Ню Геймс“ ООД суми като авансови дивиденди за 2014г. на съдружник в дружеството в общ размер на 88 176,51лв. Дружеството е отчело процесните фактури като текущи разходи за дейността за 2014г., а не за 2013г. през която то е реализирало и отразило в счетоводството си приходите от продажба на лотарийните билети, с което е извършило нарушение на чл. 4 ал.1 т.4 от ЗСч/отм/, поради което правилно е приложена нормата на чл. 77 от ЗКПО и със същите е извършено увеличение на СФР за 2014г.

По отношение на изплащане на авансови дивиденди в полза на „Лотария БГ“ ООД органът сочи, че е относима разпоредбата на чл.15 т.2 от Втора Директива 77/91/ЕИО за наличие на възможност за изплащане на авансово плащане на междинни дивиденди следва да са налице най- малко следните условия: 1. съставени междинни счетоводни доклади, които показват, че средствата за разпределянето са достатъчни и 2. размерът на тези средства не може да надвишава общата печалба, получена след края на последната финансова години, за която са съставени счетоводните доклади, заедно с пренесената печалба и със сумите, изтеглени от резервите, предназначени за тази цел, намалени с пренесените загуби и сумите, които трябва да бъдат отнесени в резерв в съответствие с изискванията на закона или устава. С протоколи на ОС на съдружниците от 28.08.2014г./два от тази дата/ и от 22.10.2014г. са взети решения за разпределяне на печалба за текущата

финансова година. С първия протокол от 28.08.2014г. е взето решение за приемане и одобряване на предварителен финансов отчет за периода 01.01.2014-30.06.2014г като е посочено , че дружеството е отчетло балансова печалба в размер на 8 390 000лв и е утвърдило разпределяне на част от същата в размер на 3 144 580,55лв. С втория протокол от 28.08.2014г. е взето решение за разпределяне на дивиденди от фонд „Допълнителни резерви“ пропорционално, съобразно притежаваните от съдружниците дялове на сума в размер на 1 616 162,00лв.

Представени са предварителни финансови отчети за периодите от 01.01.2014-30.06.2014г. и 01.01.2014-30.09.2014г., ведно със счетоводен баланс и доклад на независимите одитори. Органът е посочил редица противоречия между отразените счетоводни записи и представените протоколи от ОС на съдружниците, като ги е тълкувал като опит за обосноваване на изплатените дивиденди , но извежда извод, че всъщност към датата на вземане на решение съдружниците не са били запознати с финансовото и имуществено състояние на дружеството. Органът извършва анализ на отразените данни в оборотните ведомости за м.08.2014г и м.10.2014г. и в резултат е формирал извод, че към датите на вземане на решение за текущо плащане на междинни дивиденди дружеството не е разполагало с достатъчно средства за изплащането на такива, без да се наруши капиталовата адекватност на дружеството. Това се доказва и от факта, че към другите съдружници „Олд геймс“ ЕООД и „Игеймс“ ООД дружеството има посочени задължения за дивиденди. Изтъква още, че дейността на дружеството не попада в обхвата на чл. 30ал.3 от ЗХ в редакцията му към 2014г. и то не е декларирало данни за получени залози, такси и комисионни от хазартна дейност пред ДКХ. Липсват доказателства за очаквани размери на приходи и разходи за 2014г. Поради изложеното потвърждава извода, че процесните суми са предоставени на съдружника , който ги е ползвал безвъзмездно до момента , в който са настъпили въведените в закона изисквания за признаването ми като дивидент- одобрен ГФО за 2014г.и решение на ОС за разпределение на печалбата за 2014г., които са настъпили на 09.03.2015г. когато с протокол от ОС на съдружниците е документирано приемането и одобряването на ГФО за 2014г., приет е доклада за одита на ГФО, с посочена печалба в размер на 16 889 782,84лв. в това число авансово разпределена 8 720 339,55лв. и неразпределена 8 169 443,29лв.

В заключение е прието, че е налице безвъзмездно предоставяне на парични средства, при което липсва изплащане на лихва като цена на услугата. Отсъствието на насрещна престация под формата на лихва е условието, което формира извода за реализирано отклонение от данъчното облагане. Това отклонение се преодолява чрез прилагане на разпоредбата на чл. 16 ал.2 т.3 от ЗКПО.

Авансово разпределената текуща печалба представлява авансово разпределен дивидент, когато в годишен аспект е налице нетна счетоводна печалба в размер равен или надвишаващ авансово разпределената сума, надлежно взето решение на ОС за авансово разпределяне на дивидент и обоснована прогноза за наличие на нетна счетоводна печалба в годишен

план, подкрепена с доказателства, създаваща одитна следа за предпоставките въз основа на които е направен избор за авансово разпределение на дивидент.

Отделно от изложеното органът е заключил, че давността за установеното с РА задължение е изтекла.

В хода на съдебното производство по искане на жалбоподателя е назначена ССЕ. От заключението на същата е видно, че за 2014г. счетоводната печалба след разходи за данъци /нетна печалба/ е в размер на 16 890 000лв. Авансово разпределените суми за дивиденти през 2014г. са в размер на 8 720 339,55лв. както следва: за „Лотария БГ“ ООД – 8 633 134,20лв., за „Олд Геймс“ ЕООД -44 474,12лв., за „Игеймс“ ООД -42 731,23лв. приети с протокол от заседания на ОС на съдружниците от 28.08.2014г. и 22.10.2014г. за разпределяне на печалбата от междинните финансови отчети. Нетната печалба превишава авансово разпределените дивиденти със сума в размер на 8 169 443,29лв. В съдебно заседание вещото лице сочи, че не е имала за задача какви документи съпровождат протоколите от Общото събрание за разпределение на междинните дивиденти, поради което не може да отговори на въпроса дали съществуват междинни отчети, които да обосновават прогнозна печалба.

Експертизата е приета без възражения от страните и съдът я кредитира като компетентна, обективна и пълна.

Въз основа на така установената фактическа обстановка, съдът прави следните правни изводи:

След извършване на служебна проверка съдът установи, че обжалвания акт е издаден от компетентен орган, с оглед представените в оригинал електронни документи и доказателства за наличието на валиден квалифициран електронен подпис на издателите им.

Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл.16, ал.1, т.1 ЗЕДЕУУ, по делото са представени заверени копия на електронни съобщения за издаването на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с приключилото ревизионно производство. Всички актове в ревизионното производство – ЗВР, Заповеди за изменение на ревизионното производство, РД и РА са издадени от органи по приходите, които са притежавали квалифициран електронен подпис. Съгласно чл.3 ЗЕДЕУУ (ред. - ДВ, бр. 85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл.3, т.35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. Съгласно чл.4 ЗЕДЕУУ автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в

електронна форма. По силата на чл.13 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16. Електронният подпис по ал.3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал.1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ, електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл.3, т.10 от Регламент (ЕС) № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал.3 и ал.4 ЗЕДЕУУ препращат към същия регламент и съгласно тях усъвършенстван електронен подпис означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл.26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях;квалифициран електронен подпис означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл.26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. По делото са представени удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги със съдържанието по чл.24, ал.1 ЗЕДЕУУ, обосновава извод за това, че заповедта за възлагане на ревизия и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал.3 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

По делото са представени справки от публичните регистри на Борика АД за

издадени електронни подписи и удостоверения за квалифициран електронен подпис на органите по приходите, подписали РА. Такива удостоверения са приобщени и за лицата, издали ЗВР, ЗИВР и РД. Съдът намира, че тези доказателства не са необходими, предвид разпоредбата на чл.25, т.1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгласно чл.52 от 01.07.2016 г., както и на чл.5, т.2, предл.2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО НА ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Т.е. доказателства за КЕП не следва да бъдат представяни, макар това да е сторено от ответника в настоящото производство.

Според чл.28, ал.1 ЗЕДЕУУ, доставчикът на удостоверителни услуги води електронен регистър (база данни), в който публикува удостоверенията, които използва в дейността си като доставчик, издадените удостоверения и списъка на прекратените удостоверения.

Последната разпоредба е доразвита в чл.37, ал.2 от Наредба за дейността на доставчиците на удостоверителни услуги, реда за нейното прекратяване и за изискванията при предоставяне на удостоверителни услуги, според която регистърът съдържа: 1. удостоверенията за квалифициран електронен подпис, които използва в дейността си като доставчик на удостоверителни услуги; 2. списък на издадените удостоверения за квалифициран електронен подпис; 3. списък на прекратените удостоверения; 4. удостоверения за време за представяне на електронен подпис, създаден за определен електронен документ, в случаите, когато такива се издават от доставчика на удостоверителни услуги; 5. информация по чл.28, ал.3 ЗЕДЕУУ. Следователно публичният електронен регистър на доставчика съдържа информация относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия. Видно е от съдържащите се в делото справки – извлечения от информационната система, че лицата, подписали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, издаден от B-Trust Operational CA QES, с валидност за периода на подписване на документа. Освен това от публичния регистър, поддържан от доставчика на удостоверителни услуги и достъпен на адрес: <https://www.b-trust.org/bg>, може да се извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран електронен подпис. ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, отнасящи се до ревизията, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията, органите, извършили ревизията и издали РА, са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на РД и РА в ревизията.

На следващо място, наличието на КЕП на органите, издали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, се установява по категоричен начин от приетото по делото удостоверение, издадено от трето лице, издател на КЕП –Борика АД. От същото се установява, че към датите на издаване на оспорения РА, заедно с приложените към него РД, ЗВР и ЗИЗВР, квалифицираните подписи са

валидни и са издадени на органите по приходи, подписали електронните документи. Ето защо, Съдът намира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са надлежно подписани.

Предвид гореизложеното Съдът намира, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма и е постановено в рамките на преклузивния срок по чл.109 ДОПК.

Между страните липсва спор по отношение на фактите.

Формираният правен спор е относно наличието на предпоставките за приложение на чл. 16, ал. 1 и ал.2 т.3 от ЗКПО.

Съгласно разпоредбата на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане. Когато чрез привидна сделка се прикрива друга сделка, данъчното задължение се определя при условията на прикритата сделка. В т. 3 на горната разпоредба е прието, че се смята за отклонение от данъчно облагане получаването или предоставянето на кредити с лихвен процент, отличаващ се от пазарната лихва към момента на сключване на сделката, включително в случаите на безлихвени заеми или друга временна безвъзмездна финансова помощ, както и опрощаването на кредити или изплащането за своя сметка на кредити, несвързани с дейността. На първо място, решението за разпределение на дивиденди не е договор, а многостранна сделка, при която липсват съвпадащи си по съдържание насрещни волеизявления, а са налице множество волеизявления с идентично съдържание, насочени към постигане на определен правен резултат – в случая разпределение на печалба под формата на дивиденди.

Съгласно търговския закон, дялът в капитала на дружеството носи определени имуществени права на съдружниците, включително и право на част от печалбата /правото на дивидент/. Съгласно нормата на чл. 123 от ТЗ, съдружник в дружество с ограничена отговорност има право на част от неразпределената печалба. Печалбата, като обект на това имуществено право, може да бъде единствено нетна печалба, непосредствено след облагането и с данъци.

Нормата на чл. 133 от ТЗ определя, че съдружниците имат право само на част от печалбата, съразмерно на дяловете, ако друго не е уговорено. Съгласно чл. 137, ал. 1, т. 3, общото събрание на дружеството приема годишния отчет и баланс, разпределя печалбата и взема решение за нейното изплащане. Анализирайки текста на тази разпоредба, следва извод, че годината трябва да е изтекла, за да се осъществи разпределение на печалбата. В тази връзка основание за изплащане на дивидент възниква при наличие на следните предпоставки: изтичане на финансовата година, приемане на годишния финансов отчет и баланс, решение на съдружниците за начин на ползване на

получената печалба и решение за нейното разпределение и изплащане. Дивидентът се изплаща до размера на печалбата за текущата година, плюс неразпределената печалба за минали години.

Съгласно чл. 27 от Закон за счетоводството /ЗСч/, предприятията съставят годишен финансов отчет към 31-ви декември на отчетния период.

Не е спорно между страните по делото, че действително са разпределени авансови дивиденти от печалбата на ревизираното дружество за текущата година, за което са представени и доказателства по делото.

С оглед действащото данъчно законодателство, предварителното разпределение на печалба представлява "скрито разпределение на печалбата" по смисъла на § 1, т. 5, б. "а" от ДР на ЗКПО, а именно: 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, с изключение на дивидентите по т. 4, б. "а" и "б".

Легалната дефиниция за "дивидент" се съдържа в § 1, т. 4 от ДР на ЗКПО, съгласно която, това е разпределението в полза на лице, произтичащо от неговия дял в капитала на друго лице, вследствие на което намалява собствения капитал на последното, включително: а/ доходи от акции; б/ доходи от дялови участия, включително от неперсонифицирани дружества и от други права, третиращи като доходи от акции и в/ скрито разпределение на печалба.

Безспорно в действащото законодателство липсва забрана за авансово разпределение на дивидент или авансово скрито разпределение на печалбата. При липсата на такава забрана, респективно и при наличие на обоснована прогноза, че дружеството ще завърши годината на печалба, няма забрана съдружниците да вземат решение за авансово разпределение на дивидент преди приключване на отчетния период /както е в настоящия случай/. Следователно, от счетоводна гледна точка няма значение за фиска дали дивидентът ще се разпредели авансово или не, тъй като сумата от дивидента, участва във формирането на финансовия резултат след края на всеки отчетен период. / В този см. Решение № 1304/11.02.2022 г. по адм. дело № 5699/2021 г. на ВАС/.

Не е необичайно в практиката собствениците на капитала /акционери/съдружници/ да вземат решение за разпределение на дивидент на база текущ финансов резултат, преди финансовата година да е изтекла.

Квалификацията обаче на това обстоятелство като договор за заем противоречи, както на обективните факти, така и на съществените елементи на договора за заем по смисъла на чл. 240 от Закон за задълженията и договорите. Съгласно разпоредбата на чл. 240, ал. 1 от ЗЗД с договора за заем заемодателят предава в собственост на заемателя пари или други заместими вещи, а заемателят се задължава да върне заетата сума или вещи от същия вид, количество и качество. В случая не е налице уговорка между страните за връщане на процесните суми на дружеството, нито такава е направено, което е безспорно по делото. Следователно извършеното от органите по приходите тълкуване на сделката е разширително, което е

недопустимо за обосноваване на данъчни задължения.

В цитираното в решението на директора на ОДОП становище на заместник-изпълнителния директор на НАП в писмо изх. № 33-00-165#1 от 09.06.2022 г. във връзка с поставено запитване от председателя на Института на дипломираните експерт-счетоводители в България относно данъчното третиране по реда на ЗКПО и ЗДДФЛ на хипотезите на авансово изплащане на дивиденди от търговски дружества, което е представено по делото се застъпва позицията, че авансовото разпределение на дивиденди е допустимо от закона, тъй като не е изрично забранено. Съгласно цитираното писмо, публично достъпно, е изразено становище, "че извършеното авансово разпределение на текущата печалба (преди финансовата година да е изтекла), представлява разпределение на дивидент по смисъла на § 1, т. 4, б. "а" и б. "б" от ДР на ЗКПО, съответно § 1, т. 5, б. "а" и "б" от ДР на ЗДДФЛ, когато в годишен аспект е налице нетна счетоводна печалба в размер, равен или превишаващ авансово разпределената сума, както и че е необходимо да е налице надлежно взето решение на общото събрание на акционерите/съдружниците за авансово разпределение на дивидент и обоснована прогноза за наличие на нетна счетоводна печалба в годишен план, подкрепена с доказателства, създаващи надеждна одитна следа за предпоставките, въз основа на които е направен избор за авансово разпределение на дивидент от акционерите/съдружниците. В случаите, когато авансово разпределената сума надхвърля сумата на реализираната за годината нетна печалба за разпределение, е налице хипотеза на скрито разпределение на печалбата по смисъла на § 1, т. 5 от ДР на ЗКПО и § 1, т. 8 от ДР на ЗДДФЛ по отношение на превишението над сумата на реализираната за годината нетна печалба. В тези случаи се счита, че скритото разпределение на печалбата е извършено в момента на авансовото разпределение. Предвид нормата на § 1, т. 4, б. "в" от ДР на ЗКПО и § 1, т. 5, б. "в" от ДР на ЗДДФЛ, извършеното скрито разпределение на печалбата също представлява дивидент.

По гореизложените мотиви съдът намира, че оспорваният РА е незаконосъобразен поради противоречието му с материалния закон. Неправилно е увеличен счетоводният финансов резултат на „Ню геймс“ ООД със сумата на доходи от лихви на основание чл. 78 от ЗКПО, във вр. с чл. 16, ал. 1 и чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО. Липсват основания да бъдат третирани предоставените на акционерите суми под формата на дивиденди, изплатени авансово, като безлихвени заеми, поради което липсва отклонение от данъчно облагане. Последното обуславя незаконосъобразното приложение в случая на чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО и съответно липсата на основание за увеличение на декларирания от дружеството данъчен финансов резултат – печалба. Поради това РА следва да бъде отменен в тази част относно сумата от 8 817,65лв.

В частта за разходи по фактура № 0...158/31.01.2014г. издадена то „Вайсберг“ ООД на стойност 630лв. , по фактура № 0...247/31.01.2014г. , издадена от „Ериа“ ЕООД на стойност 697,20лв. и фактура № 0...422/24.01.2014г., издадена то „Ви Ай Мениджмънт“ ООД на стойност 1276,80лв., общо в размер

на 2604,00лв., които са отчетени в нарушение на счетоводното законодателство – чл. 4 ал.1 т.3 от ЗСч, /отм./, РА като законосъобразен следва да бъде потвърден. С посочената разпоредба на ЗСч въведен принципа за съпоставимост между приходите и разходите. Съгласно същия разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност, следва да се отразяват във финансовия резултат на предприятието за периода, през който то черпи изгода от тях, а приходите - през периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. По отношение на тези констатации на органа, жалбоподателят не излага възражения. Предвид разпоредбата на чл. 77 от ЗКПО, съгласно която разходите, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане правилно с РА на основание чл. 77 от ЗКПО е извършено увеличение на СФР за 2014 г. на „НЮ ГЕЙМС“ ООД при формирането на данъчния такъв с отчетените разходи за услуги по процесните фактури в общ размер на 2604,00 лв.

При този изход на делото се явява основателна претенцията на жалбоподателя за присъждане на разноски за платена държавна такса в размер на 50.00 лв., вещо лице - 300лв. и адвокатски хонорар, изчислен съразмерно уважената част от жалбата и по компенсация в размер на 1580,11лв., общо – 1930,11лв./хиляда деветстотин и тридесет/ на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК.

По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд – София град

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на „Ню Геймс“ АД – в несъстоятелност, с адрес на управление [населено място], р-н Средец, [улица], чрез временния синдик Т. Н. Ревизионен акт № Р-29002920000400-091-001/04.08.2022 г. издаден от Л. К. К. на длъжност началник отдел, възложил ревизията и от Н. К. на длъжност главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, потвърден с Решение №1830/23.11.2022г. на директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП, в частта, в която са установени задължения за корпоративен данък за периода 01.01.2014г. до 31.12.2014г. за сумата от 8 817,65лв. ведно със законната лихва.

Отхвърля жалбата в останалата част.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на „Ню Геймс“ АД – в несъстоятелност Ню Геймс“ АД – в несъстоятелност сумата от 1930,11лв./хиляда деветстотин и тридесет/разноски по делото.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ:

