

РЕШЕНИЕ

№ 4927

гр. София, 19.07.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 45 състав, в публично заседание на 20.06.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгени Стоянов

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **237** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на „БУЛТРАШ“ ЕАД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], [жилищен адрес] и електронен адрес: [електронна поща], чрез Д. Д. Ф., в качеството на едноличен собственик на капитала, срещу Ревизионен акт № Р-22221021005965-091-001 от 12.05.2022 г., издаден от П. Г. Г. – орган, възложил ревизията, и Т. И. В. – ръководител на ревизията, като са определени задължения за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица за периода от 01.01.2021 г. до 30.09.2021 г. в размер на 42 700, 00 лв. и са начислени лихви върху тях в размер на 3 790, 17 лв., потвърден с Решение № 1760/07.11.2022 г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика /ОДОП/ – С..

В жалбата се сочи, че обжалваният ревизионен акт е незаконосъобразен, издаден в противоречие с материалния и процесуалния закон, като се излагат конкретни аргументи. Твърди се, че изложените констатации са неверни, недоказани и необосновани. Моли ревизионният акт да бъде отменен.

В съдебно заседание жалбоподателят не се представлява. Постъпила е молба от 14.06.2023 г., чрез изпълнителния директор Д. Ф., която моли да се приеме заключението на ССЧЕ.

Ответникът – директор на Дирекция ”Обжалване и данъчно-осигурителна практика”, чрез юрисконсулт С., счита жалбата за недоказана и необоснована. Счита РА за

правилен и законосъобразен, поради което следва да се потвърди по мотивите подробно изложени в същия. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура – редовно призована, не изпраща представител за участие в производството по делото. Не изразява становище по съществото на спора.

Административен съд София – град, Първо отделение, 45 състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221021005965-020-001/26.10.2021 г., връчена на 09.11.2021 г., издадена от Т. П. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „БУЛТРАШ“ ЕАД за определяне на задълженията за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за периодите от 01.01.2019 г. до 31.12.2020 г. и за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица по Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за периодите от 01.01.2019 г. до 30.09.2021 г. Със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22221021005965-020-002/07.02.2022 г., издадена от органа възложил ревизията е определен срок за приключване на ревизията до 09.03.2022 г.

С Решение №Р-22221021005965-098-001/23.02.2022 г. на директора на ТД на НАП С. правомощията на възлагащ орган са иззети от Т. П. Н. и са възложени на П. Г. Г., на длъжност началник на отдел „Контрол“ при ТД на НАП С..

Със ЗИЗВР №Р-22221021005965-020-003/04.03.2022 г., издадена от П. Г. Г. е определен срок за приключване на ревизията до 08.04.2022 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22221021005965-092-001/13.04.2022 г. В законоустановения срок е подадено възражение, което е прието за неоснователно.

Ревизията е приключила с РА №Р-22221021005965-091-001/12.05.2022 г., издаден от П. Г. Г., на длъжност началник на отдел „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Т. И. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Актът е връчен на 16.05.2022 г.

Основната дейност на дружеството през ревизираните периоди е събиране, транспортиране, временно и постоянно съхранение, предварително третиране, повторно използване, рециклиране, оползотворяване и екологосъобразно обезвреждане на отпадъци от опаковки, чрез организиране на системи за разделно събиране, сепариране и рециклиране. През ревизираните периоди дружеството няма приходи от стопанска дейност. Осчетоводени са единствено приходи от лихви по предоставени заеми. Разходите основно са формирани от наем на терен от ТЕЦ „МАРИЦА 3“ АД, ЕИК[ЕИК], и разходи за лихви.

На ревизираното дружество е връчено ИПДПОЗЛ №Р-22221021005965-040-001/04.11.2021 г., в отговор на което са представени договори за получени и предоставени заеми, аналитични оборотни ведомости за синтетична сметка 499 Други кредитори, сметка 498 Други дебитори, сметка 496 Разчети по лихви, оборотни ведомости за ревизираните периоди, заповеди за инвентаризация, инвентаризационни описи на касовите наличности към 31.12.2019 г. и 31.12.2020 г., хронология на главна книга, договори за наем и за счетоводно

обслужване, справки.

С протокол №1836190/10.02.2022 г. е документиран преглед на оригинални документи в счетоводен офис, находящ се в [населено място], ул. „3020“ № 34.

Връчени са ИПДПОТЛ на следните 11 дружества, с които „БУЛТРАШ“ ЕАД, в качеството на заемодател, е сключило договори за предоставени парични заеми:

- „АГРО СТОРКО“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], по 8 договора за обща сума от 78 500,00 лв.
- „ЛИЛИЯ ТРАНСПОРТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], по 8 договора за обща сума от 77 100,00 лв.
- „ЛЮЛИН ОРИОН“ ЕАД, ЕИК[ЕИК], по 8 договора за обща сума от 77 500,00 лв.
- „ПОУЛТРИПРОДЪКТС“ ЕАД, ЕИК[ЕИК], по 8 договора за обща сума от 77 900,00 лв.
- „НЮ ПАРТНЕРС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], по 8 договора за обща сума от 76 700,00 лв.
- „ЛАЙНС ХОЛДИНГ“ АД, ЕИК[ЕИК], по 8 договора за обща сума от 77 800,00 лв.
- „СТОРКО“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], по 8 договора за обща сума от 77 200,00 лв.
- „БУЛГАРХИДРОПНИК“ ООД, ЕИК[ЕИК], по 8 договора за обща сума от 78 200,00 лв.
- „СТОРКО ТРЕНД ЕНД ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД, ЕИК 20068608, по 8 договора за обща сума от 76 700,00 лв.
- „МИКС ПРОДЪКТС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], по 8 договора за обща сума от 78 300,00 лв.
- „ГРЕЙД 2004“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], по 8 договора за обща сума от 78 100,00 лв.

С връчените искания от гореописаните дружества са изискани писмени обяснения и документи относно получавани парични заеми от „БУЛТРАШ“ ЕАД през 2021 г., счетоводно отразяване на заемите, оборотни ведомости, за какви цели са изразходвани получените средства по заемите, договор за счетоводно обслужване.

От тяхна страна са представени исканите документи и обяснения, с изключение на оборотни ведомости за проверяваните периоди.

С протокол №1837369 са приобщени доказателства, събрани в хода на други контролни производства, относими към ревизията на „БУЛТРАШ“ ЕАД, а именно: оборотни ведомости за периода от 01.01.2021 г. до 31.12.2021 г. на - „НЮ ПАРТНЕРС“ ЕООД, „МИКС ПРОДЪКТС“ ЕООД и „СТОРКО ТРЕЙД ЕНД ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД.

Установено било, че през 2021 г. „БУЛТРАШ“ ЕАД е предоставило заеми в брой общо в размер на 854 000, 00 лв. на горепосочените 11 дружества, като договорите за заем са подробно описани в РД и РА. За периода от 01.01.2021 г. до 31.08.2021 г. с всяко дружество са сключени по 8 договора, съответно всеки месец по един договор за заем, всеки в размер от 9 500,00 лв. до 9 900,00 лв. Всеки договор е с уговорена лихва от 7% и срок на връщане до 5 години. Заемната сума се усвоява от заемателя в срок от 1 година от подписване на договора и се предоставя еднократно или на траншове. Като обезпечение за плащане на сумата по паричния заем, заемателят издава в полза на заемодателя Запис на заповед в размер на заемната сума, ведно с годишната лихва с уговорка „без протест“ и „без разноси“ платими за предявяване. Записът на заповед подлежи на връщане след изплащане на всички дължими суми за главница и лихви.

От представените счетоводни регистри от „БУЛТРАШ“ ЕАД ревизиращият екип е установил, че през 2021 г. по кредита на сметка 498 „Други дебитори“ са осчетоводени получени суми в размер на 295 500 лв., в т. ч. превод по банка на

25.02.2021 г. – 194 500, 00 лв. и на 02.03.2021 г. -101 000, 00 лв., преведени от „МАГАЗИНИ ЕВРОПА“ АД за сметка на „СТОРКО ГЛОБЪЛ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. От банковата сметка са изтеглени в брой, на 26.02.2021 г. - 200 000, 00 лв. и на 05.03.2021 г. - 100 000 лв., като сумите са осчетоводени по дебита на сметка 501 „Каса“.

Във връзка с преведената сума в размер на 295 500 лв. са представени:

- Договор за прехвърляне на вземане от 05.05.2016 г., сключен между „БУЛТРАШ“ ЕАД, цедент и „СТОРКО ГЛОБЪЛ“ ЕООД, цесионер, съгласно който цедентът прехвърля вземане на цесионера свое вземане от длъжника „ЛЮДЖИСТИК КОМЕРС“ ЕООД, в размер на 1 432 958, 10 лв., произтичащо от договор за прехвърляне на вземането от 23.08.2013 г. Цесионерът се съгласява да придобие вземането на цедента за сумата от 1 432 958, 10 лв., платими в срок от 5 години, по банков път.

- Съгласно Договор за прехвърляне на вземания от 23.08.2013 г., сключен между „НЮ ЕКСПРЕС ФИНАНС“ ЕООД, цедент и „БУЛТРАШ“ ЕАД, цесионер, цедентът прехвърля вземане на цесионера свое вземане от длъжника „ЛЮДЖИСТИК КОМЕРС“ ЕООД, в размер на 1 260 000, 00 лв., произтичащо от договор за заем от 14.06.2013 г. Цесионерът се съгласява да придобие вземането на цедента за сумата от 1 432 958,10 лв., платими в срок от 5 години, по банков път.

От представена от „БУЛТРАШ“ ЕАД оборотна ведомост за периода от 01.01.2021 г. до 30.09.2021 г., се установява, че сметка 501 „Каса“ е с начално салдо в размер 540 706, 50 лв. и крайно салдо 773, 30 лв. По кредита на сметката е осчетоводена сума в размер на 854 133, 20 лв.

Във връзка с представените от ревизираното дружество договори за предоставени заеми в брой за сумата от 854 000, 00 лв. от дружествата – заемополучатели са изискани документи, сведения и писмени обяснения. Получени са еднотипни отговори, съдържащи копия на сключените договори за заем с „БУЛТРАШ“ ЕАД, ПКО, аналитична разпечатка на сметка 499 „Други кредитори“, договори за счетоводно обслужване. От дружествата не са представени изисканите оборотни ведомости.

След направен анализ на представените документи ревизиращите са констатирани, че счетоводното обслужване на „БУЛТРАШ“ ЕАД и на дружествата - заемополучатели се извършва от едно и също лице – Л. Г. В. и повечето от тях се помещават на един адрес – [населено място], ул. „3020“ №34, съвпадащ с адреса, на който ревизираното дружество разполага с офис. Проверяваните дружества не са представили исканата оборотна ведомост за периода 01.01.2021 – 30.09.2021 г., а са представили само аналитични разпечатки на сметка 499 „Други кредитори“ за осчетоводяване на заемите. Представени са идентични обяснения, че заемните средства се ползват за изплащане на трудови възнаграждения, задължения към НАП и местни данъци и такси. При извършените проверки в базата данни на НАП е установено, че дружествата нямат персонал или имат назначени един - двама служители, не са погасявали задължения към НАП или са плащали незначителни суми, не притежават недвижими имоти, не извършват дейност. Повечето дружества са deregистрирани по ЗДДС в периоди преди 2021 г., а тези с активна регистрация по ЗДДС за цялата или част от 2021 г. не са декларирали покупки и продажби. От присъединените оборотни ведомости на „СТОРКО ТРЕНД ЕНД ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД, „МИКС ПРОДЪКТС“ ЕООД и „НЮ ПАРТНЕРС“ ЕООД за 2021 г. е установено, че самите дружества разполагат с големи наличности на пари в брой и не е

икономически/логически оправдано да ползват заеми и да плащат лихви. През 2021 г. дружествата заемополучатели имат сключени и други договори за заем в големи размери.

В следствие на установеното, ревизиращият екип е установил, че „БУЛТРАШ“ ЕАД е предоставяло заеми общо в размер на 854 000, 00 лв., а към 30.09.2021 г. има непогасени задължения, осчетоводени по сметка 401 Доставчици в размер на 38 610 лв. и по сметка 499 „Други кредитори“ в размер на 1 416 973, 89 лв. В така представената аналитична оборотна ведомост за синтетична сметка 496 Разчети по лихви към 30.09.2021 г. няма отразени суми по горепосочените заеми. По оборотна ведомост към 30.09.2021 г. няма осчетоводени приходи от лихви. По предоставената аналитична оборотна ведомост на сметка 498 Други дебитори няма отразени суми като върнати заеми по гореописаните договори. От проверка в информационните масиви на НАП било установено, че до издаване на РА ревизираното дружество не е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2021 г.

Във връзка с горепосоченото ревизиращите са достигнали до извода, че сключените договори за заем са фиктивни и посочената сума в размер на 854 000, 00 лв. е останала в представляващите на „БУЛТРАШ“ ЕАД и получената сума попада в хипотезата на скрито разпределение на печалбата по смисъла на §1, т. 5, б. „а“ от ДР на ЗКПО.

Предвид изложеното и на основание чл. 38 от ЗДДФЛ за периодите от м. 01 до м. 09.2021 г. е начислен данък в размер на 42 700, 00 лв. и са определени лихви за забава в размер на 3 790, 17 лв. Общо установените за внасяне задължения за главница и лихви в размер на 46 490, 17 лв.

За установяване на обективната истина по делото и проверка на спорните обстоятелства, съдът по искане на жалбоподателя е допуснал изслушване на съдебно-счетоводна експертиза. От заключението на експерта се установява, че основните параметри на процесните договори за заем са подробно описани в констативно – съобразителната част в табличен вид, за всеки договор по отделно. Възстановяването на предоставените по договорите заемни суми, ведно с договорените лихви, изчислени към датата на връщане, е следвало да бъде извършено в срок до 5 години от подписването на същите – по всяко време, изцяло или на части, по банков път, чрез прихващане или по друг, уговорен между страните ред. В договорите не са записани дати на падеж на задължението за връщане на заема. Вещото лице е приело, че за всеки един от процесните договори са начислени лихви, посредством дебитиране на сметка 496/1 „Разчети за лихви“ и кредитиране на сметка 721 „Приходи от лихви“. Начислените лихви по договорите за заем, за 2021 г. и за 2022 г. , са представени в Табл. 12 на стр. 9 – 11., като общият им размер за 2021 г. е 40 120,57 лв., а за 2022 г. – 54 804,08 лева. По нататък е заключението си е посочил, че през 2021 г. и през 2022 г. са извършени погасявания на заемни суми от „Агро Сторко“ ЕООД и от „Микс Продъкът“ ЕООД, описани на стр. 11 – 12 в констативно – съобразителната част. През периода 01.01.2023 г. – 12.04.2023 г. не е извършвано погасяване на задълженията по процесните договори за заем.

Съдът кредитира заключението на вещото лице в съвкупност с останалите доказателства по делото, като обективно и безпристрастно дадено и неоспорено от страните.

С оглед на така установената фактическа обстановка, съдът стига до следните правни изводи:

Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от лице с право и интерес от

оспорване – адресат на утежняващ административен акт, който подлежи на съдебен контрол, и след изчерпване на административния ред за оспорване по чл. 152 и сл. от ДОПК като абсолютна положителна процесуална предпоставка за допустимост на жалбата по аргумент от чл. 156, ал. 2 от ДОПК. С оглед на това съдът намира жалбата за процесуално допустима, поради което трябва да бъде разгледана относно нейната основателност.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обосновааност на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Относно компетентността на органа, издал РА:

Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК в редакцията към момента на възлагане ревизията – ДВ бр. 82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г., той се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. В настоящия случай РА е издаден от П. Г. Г. – орган, възложил ревизията и Т. И. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията, съгласно ЗВР, издадени от възложителя на ревизията. РА, РД и ЗВР са подписани с квалифициран електронен подпис съгласно Закона за електронния документ и електронния подпис /сега Закон за електронния документ и електронните удостоверителни услуги/, като за валидното им подписване от органите по приходите са представени писмени доказателства, приобщени към делото, които не са оспорени. С оглед на това съдът намира РА за издаден от компетентни органи, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК и Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по тълкувателно дело № 10/2016 г. на ОС на съдиите от I и II колегия на ВАС.

Всички актове в ревизионното производство - ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени от органи по приходите, които са притежавали квалифициран електронен подпис. Съгласно чл. 3 от Закон за електронния документ и електронни удостоверителни услуги /ЗЕДЕУУ/ 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.), наричан по-нататък "Регламент (ЕС) № 910/2014".(2) (Доп. - ДВ, бр. 85 от 2017 г.). Съгласно ал. 2 на посочената норма, писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ съдържащ електронно изявление. Съгласно чл. 4 от 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 от 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, ЗВР, ЗИЗВР, РД, както и РА, са създадени като електронни документи 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 електронни документи, подписани от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, те са изпратени като електронни съобщения и връчени на ревизираното дружество 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 разпоредбата на 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 всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство. Квалифициран електронен подпис, съгласно ал. 3 и ал. 4 е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16 и именно той има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, следователно е необходимо да е спазено изискването на чл. 16, ал. 1, т. 1 ЗЕДЕУУ, според което той трябва да е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за КЕП, отговарящо на изискванията на чл. 24 и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Автентичността на всеки един документ (частен свидетелстващ и официален свидетелстващ или диспозитивен) може да бъде оспорена по реда на чл. 193 ГПК и в този случай съдът е длъжен да провери дали този документ действително материализира изявление, направено от лицето (органа), сочен като негов автор или не. По делото са представени Удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги, със съдържанието по чл. 24, ал. 1 ЗЕДЕУУ, които обосновават извод за това, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в ал. 4 на чл. 13 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

Наред с това, документите са представени и в електронен вид, като в случая процесуалният представител на жалбоподателя не е оспорил нито представените документи на хартиен носител, нито представения документ в електронен вид.

Ревизионният акт е издаден в установената писмена форма, мотивиран е с посочване на фактическите и правни основания за издаването му, като съдържа и диспозитивна част в табличен вид с посочени основание, период и размер на установени данъчни задължения. Съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК РД е неразделна част от РА и в този смисъл изложените в него мотиви се ползват и като мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

В хода на ревизионното производство от фактическа страна е установено, че през ревизирания период основна дейност на дружеството – жалбоподател е събиране, транспортиране, временно и постоянно съхранение, предварително третиране, повторно използване, рециклиране, оползотворяване и екологосъобразно обезвреждане на отпадъци от опаковки, чрез организиране на системи за разделно събиране, сепариране и рециклиране. През ревизираните периоди дружеството няма приходи от стопанска дейност. Осчетоводени са единствено приходи от лихви по

предоставени заеми. Разходите основно са формирани от наем на терен от ТЕЦ „МАРИЦА 3“ АД, ЕИК[ЕИК], и разходи за лихви.

Органите по приходите са приели, че от анализа на документите, получени в отговор на направените запитвания с ревизионния доклад, е констатирано, че заемите се предоставени на 11 юридически лица, подробни описани в мотивите. Органите по приходите приемат (страница 5 от РА, л. 36 от делото), че дружествата са свързани с „Бултраш“ ЕАД. Повод за този извод на органите по приходите е обстоятелството, че дружествата имат един и същи счетоводител и голяма част от тях се помещават на един и същ адрес: [населено място], ул. „3020“ № 34. Съдът намира, че този извод не намира опора в доказателствата, които са събрани и проверени в хода на съдебното производство. Съгласно чл. 3, ал. 1 ДОПК, озаглавен „Обективност“, органите по приходите са длъжни да установяват безпристрастно фактите и обстоятелствата от значение за правата, задълженията и отговорностите на задължените лица лица в производствата по този кодекс.

Изводът, че 11 – те дружества, на които „Бултраш“ ЕАД е предоставило заеми в размер на 854 000, 00 лева, от една страна, и самото дружеството – жалбоподател, от друга, са свързани, е недоказан. Обстоятелството, че дружествата имат общ счетоводител – Л. В. и повечето от тях се намират на един адрес: [населено място], ул. „3020“ № 34, не е достатъчно, за да се определят лицата като „свързани“. Нещо повече – в Решението на Директора на дирекция ОДОП - № 1760 от 07.11.2022 г., с което РА е потвърден изцяло, изрично е посочено: между „Бултраш“ ЕАД и дружествата – заемополучатели не е налице свързаност по смисъла на ДОПК (л. 11 от делото). Съдът споделя извода на директора на дирекция ОДОП, направен в решението. Кой лица са свързани е определено в § 1, т. 3 от ДР на ДОПК, като в изброяването липсва критерий за свързаност „общ счетоводител“ и „общ адрес“.

Независимо от посоченото, съдът намира, че основните спорни въпроси по делото са: а) дали сумата от 854 000, 00 лева (равна на предоставените заеми на 11 – те дружества) е несвързана с осъществяваната от данъчното лице търговска дейност и б) дали е „разпределена под каквато и да е форма“.

Тезата на органите по приходите е, че е изпълнена хипотезата на скрито разпределение на печалбата по смисъла на § 1, т. 5, буква „а“ от ДР на ЗКПО и че посочената сума е останала в представляващия „Бултраш“ ЕАД. Съгласно определението, дадено в § 1, т. 5, буква „а“ от ДР на ЗКПО, скрито разпределение на печалбата са а) 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. Посочената легална дефиниция води до извод, че една от предпоставките, за да е налице скрито разпределение на печалбата, е сумата да е излязла от патримониума на дружеството в посока на акционери, съдружници или свързани лица. Този извод може да се направи на основата на езиковото и буквално тълкуване на този параграф.

Тезата на жалбоподателя е, че сумата от 854 000, 00 лева е предоставена под формата на заеми. Тези заеми са предоставени на 11 дружества, които формално не са свързани помежду си по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК.

Органите по приходите мотивират тезата, че сумата, по отношение на която са изготвени договорите за заем, реално е останала у представляващите „Бултраш“ ЕАД. В РД, който е неделима част от РА, е посочено, че сумата е останала у собственика

(акционерите, съдружниците). Едноличен собственик на капитала (ЕСК) „Бултраш“ ЕАД е Д. Д. Ф..

В своята практика ВАС приема, че за да е налице скрито разпределение на печалба по смисъла на § 1, т. 5 от ДР на ЗКПО трябва да е установено плащанията по договори за заем да са извършени в полза на едноличния собственик на капитала в дружеството или на свързани с него лица по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК (в този смисъл Решение № 397 от 13.01.2023 г. по адм. дело № 1281 / 2020 г. на ВАС, Първо отделение).

Във връзка с това съдът намира, че по настоящото дело се доказва тезата на органите по приходите за фиктивност на договорите за заем. Съгласно чл. 240, ал. 1 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. Следователно договорът за заем е възмезден договор, съгласно чл. 240, ал. 1 ЗЗД. По делото има данни и доказателства, че сключените договори за заем са привидни и прикриват безвъзмедна сделка по предоставяне на парични средства в полза на едноличния собственик на капитала.

Действително договорите за заем са отразени в счетоводството на дружеството „Бултраш“ ЕАД, което е отчело и приходи от лихви. Само по себе си обаче обстоятелството, че договорите за заем са осчетоводени от страна на „Бултраш“ ЕАД не установява по категоричен начин реалността на разменената престация и фактът на предоставянето на парите.

Съдът намира, че в конкретния случай остава недоказан от страна на „Бултраш“ ЕАД фактът на предоставяне на сумата от 854 000, 00 лева в заем на единадесет броя дружества. Това е така по няколко причини: На първо място, действително има представени приходни касови ордери (ПКО) от отделните дружества – заемополучатели, но към тях не е приложена квитанция. В тази хипотеза приходният касов ордер се издава от заемополучателя, състои се от две части и едната част се откъсва (квитанцията) и трябва да се предаде на заемодателя. Такива квитанции не се установяват по делото.

На второ място, договорът за заем е каузален. Това означава, че основанието е съществен елемент от договора. Изтеглянето на заем на суми, които са под минимума за превеждане по банков път, няма икономическа логика. Както вече беше посочено, не се установява по безспорен начин 11 – те дружества заемополучатели реално да са имали необходимост от изплащане на трудови възнаграждения, респ. не е установено реално да са заплащани задължения за местни данъци и такси от страна на всяко едно от единадесетте дружества. Изводите на органите по приходите – дружествата (11 на брой) нямат персонал или имат назначени един – двама служители; дружествата не са погасявали своите задължения към НАП или имат незначителни погасявания; не извършват дейност – не са опровергани в хода на съдебното производство. Същевременно тези факти, преценени съвкупно, съществено разколебават основанието (каузата), заради което са отпуснати паричните заеми.

Съдът намира за необходимо да посочи, че договорите за заем са частни документи. Действително те не са оспорени от процесуалния представител на ответника по реда на ГПК. Съгласно чл. 180 ГПК частен документ, подписан от лицата, които са ги издали, съставляват доказателство, че изявленията, които се съдържат в тях, са направени от тях. Следователно договорът за заем няма материална доказателствена сила. Той не доказва сам по себе си, че действително (реално) е бил предоставен заем.

Съпоставката на договорите за заем с останалите доказателства по делото води до извод, че предоставянето на заем от страна на „Бултраш“ ЕАД на посочените в РА дружества (11 на брой) остава недоказано.

Според легалната дефиниция разпореждането на суми, несвързани с дейността на данъчно задълженото лице или превишаващи обичайните пазарни нива следва да е в полза на акционери, съдружници или свързани с тях лица (в този смисъл Решение № 849 от 01.02.2022 г. по адм. д. № 7521 от 2021 г. на ВАС). Съдът намира, че доказателствата по делото подкрепят извода, че със сумата от 854 000, 00 лева едноличният собственик на капитала и изпълнителен директор – Д. Д. Ф. се е разпоредила в своя полза. Тоест налице е разпореждане на едноличния собственик на капитала на „Бултраш“ ЕАД „под каквато и да е форма“ на суми от патримониума на задълженото лице към неговия собственик.

Установеното скрито разпределение на печалбата води и до извода, че е осъществена хипотезата на § 1, т. 5, буква „в“ ЗКПО – извършеното скрито разпределение на печалбата се смята за разпределен дивидент. Налице са предпоставките да се приложи разпоредбата на чл. 38, ал. 3 ЗДДФЛ, а именно: окончателният данък за доходите от дивиденти под формата на скрито разпределение на печалбата се определя върху brutния размер на начислените суми. Данъкът по чл. 46 ЗДДФЛ за доходите по чл. 38, ал. 3 се удържа и внася от предприятието – платец на дохода, в срок до края на месеца, следващ тримесечието, през което е извършено скрито разпределение на печалбата.

В хода на съдебното производство е изготвена съдебно – счетоводна експертиза, която прави анализ на определени документи. Установени са основните параметри на договорите за заем. Информацията е обобщена в табличен вид за всяко едно от 11 – те търговски дружества. Изготвени са отделни колони – дата на договор, размер на сумата, срок на усвояване, начин на усвояване, срок на връщане, падеж на задължението.

Вещото лице е отговорило и на задачата, дали са начислени приходи от лихви по съответните заеми. Установено е, че за всеки един от договорите, са начислени суми за лихви, чрез дебитиране на сметка 496 / 1 „Разчети за лихви“ и кредитиране на сметка 721 „Приходи от лихви“. Информацията е представена в табличен вид (л. 109 от делото). По договорите, обект на експертизата, са начислени задължения за лихви, чийто общ размер за 2021 г. е 40 120, 57 лева, а за 2022 г. – 54 804, 08 лева.

От вещото лице е установено погасяване на парични суми по определена част от договорите за заем. Заключение на вещото лице е прието на дата 20.06.2023 г., без въпроси и възражения.

В обобщение трябва да се посочи, че издаденият РА е материално законосъобразен. Обоснован се явява изводът на органите по приходите, че е налице скрито разпределение на печалбата.

Независимо от осчетоводяването на сумата от 854 000, 00 лева от страна на „Бултраш“ ЕАД, същите не трябва да се кредитират като разход (по аргумент и от § 1, т. 4, изречение последно от ДР на ЗКПО). Извършеното осчетоводяване на заема не променя фактите по делото, които са релевантни за спора.

Съдът намира, че разпореждането със сумата от 854 000, 00 лева не е свързано с търговската дейност на „Бултраш“ ЕАД.

С оглед на гореизложеното съдът намира, че Ревизионен акт № Р-22221021005965-091-001 от 12.05.2022 г., издаден от П. Г. Г. – орган, възложил

ревизията, и Т. И. В. – ръководител на ревизията, с който са определени задължения за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица за периода от 01.01.2021 г. до 30.09.2021 г. в размер на 42 700,00 лв. и са начислени лихви върху тях в размер на 3 790,17 лв., потвърден с Решение № 1760/07.11.2022 г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика /ОДОП/ – С., е законосъобразен и трябва да бъде потвърден.

От страна на процесуалния представител на директора на дирекция ОДОП е поискано присъждане на разноски под формата на юрисконсултско възнаграждение в минимален размер. С оглед изхода на спора то трябва да бъде уважено, съответно на отхвърлената жалба. При съобразяване с разпоредбата на чл. 7, ал. 2, т. 4 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения дължимият размер на юрисконсултското възнаграждение е 4369, 20 лева.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Съдът

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „БУЛТРАШ“ ЕАД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица][жилищен адрес] и електронен адрес: [електронна поща], чрез Д. Д. Ф., в качеството на едноличен собственик на капитала, срещу Ревизионен акт №Р-22221021005965-091-001 от 12.05.2022 г., издаден от П. Г. Г. – орган, възложил ревизията, и Т. И. В. – ръководител на ревизията, с който са определени задължения за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица за периода от 01.01.2021 г. до 30.09.2021 г. в размер на 42 700,00 лв. и са начислени лихви върху тях в размер на 3 790,17 лв., потвърден с Решение № 1760/07.11.2022 г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика /ОДОП/ – С..

ОСЪЖДА „БУЛТРАШ“ ЕАД, ЕИК[ЕИК], да заплати в полза на НАП разноски по делото в размер на 4369, 20 лева за юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването на страните за изготвянето му.

СЪДИЯ: