

РЕШЕНИЕ

№ 109

гр. София, 05.01.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 45 състав, в публично заседание на 05.12.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгени Стоянов

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **2057** 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 ДОПК.

Образувано е по повод на подадена жалба от „Сигротех Комплект” ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], пощенски код 1680, район „К. село”, [жк], [жилищен адрес] срещу РА № Р – 22220222000942 – 091 – 001 / 14.09.2022 г., издаден от Н. И. Б. – орган, възложил ревизията и П. Р. И. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1906 от 05.12.2022 г. на Директора на дирекция „ОДОП” – София.

В жалбата се излагат аргументи, че не намира опора в закона приетото от органите по приходите, че разликата между преведените суми по сметка на К. С. Г. и наредените от нейната сметка суми към сметка на дружеството представлява „скрито разпределение на печалба”. Неправилно не е призната доказателствената сила на приходните касови ордери, с които сумите са върнати в касата на дружеството. Няма твърдения, че тази сума липсва от касата на дружеството. Фактът на плащане от имуществото на дружеството, представляващо скрито разпределение на печалба, не е доказан нито чрез доказателства, събрани по надлежния ред, нито чрез косвени доказателства, а е основан на предположение.

В съдебно заседание жалбоподателят не се явява. Многократно делото е отлагано, за да се даде възможност на жалбоподателя да посочи конкретни въпроси към съдебно-счетоводна експертиза, каквато е поискана в жалбата до съда. Въпреки дадената възможност, жалбоподателят не е конкретизирал такива въпроси.

Ответникът - директор на дирекция „ОДОП“ София при ЦУ на НАП –редовно

призован, не се явява, представлява се от юрисконсулт М. С., която оспорва жалбата. Административен съд София – град, като взе предвид доводите на страните и въз основа на събраните по делото писмени доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

„Сигротех Комплект” ЕООД, ЕИК[ЕИК], е регистрирано в Търговския регистър на дата 22.11.2017 г. с капитал от 2. 00 лева. Като едноличен собственик на капитала и управител е посочена К. С. Г.. По силата на договор за прехвърляне на дружествен дял от дата 21.09.2021 г. В. Й. М. е придобила дружествените дялове от К. С. Г.. Дружеството е със седалище и адрес на управление: [населено място], пощенски код 1680, район „К. село”, [жк], [жилищен адрес]. Основната дейност на дружеството е изработването на метални конструкции и елементи, както и строителни услуги по изграждане и монтиране на обекти на клиенти. За извършване на своята дейност дружеството разполага с наета производствена база в [населено място], [улица].

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р – 22220222000942 – 020 – 001 от 24.02.2022 г., връчена по електронен път на дата 10.03.2022 г., е възложено извършването на ревизия на „Сигротех Комплект” ЕООД, ЕИК[ЕИК], за определяне на задълженията за корпоративен данък по ЗКПО. Със Заповед за изменение на ЗВР № Р - 22220222000942 – 020 – 002 от 10.06.2022 г. е променен обхватът на ревизията и включва единствено установяване на задълженията за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица по ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2021 г. до 31.05.2022 г.

В хода на ревизията са извършени редица действия от страна на органите по приходите. Приобщени са от ревизираното лице следните документи: оборотни ведомости, хронологичен регистър на всички счетоводни сметки, Главна книга за ревизираните периоди, инвентарна книга, заповед за инвентаризация, банкови извлечения за 2021 г., приходни касови ордери (ПКО), договори, аналитичен регистър на сметка 499 „Други дебитори”, свидетелства за регистрация на наети МПС от „Ес Жи Инвест” ЕООД.

С протокол от дата 16.06.2022 г. е документиран преглед на първични и вторични счетоводни документи в офис на дружеството в Пловдив. Приети са заверени копия на документи от страна на С. Г.. Осъществен е анализ на движението по банковите сметки на дружеството в „Райфайзенбанк” ЕАД и ОББ АД. Установява се, че при постъпване на парични средства (суми) от клиенти, в същия ден се осъществява превод към лична сметка на К. Г.. Сумата по този превод или е равна или надвишава сумата, която е получена от продажбата. Ако се налага да се плати сума към доставчици на „Сигротех Комплект” ЕООД, К. Г. превежда парична сума от личната си сметка към сметка на продавача, като сумата по размер е близка или равна на дължимата от дружеството.

Органите по приходите установяват, че сумите, които постъпват в сметка на „Сигротех Комплект” ЕООД и са изпратени от К. Г., са осчетоводявани по дебита на счетоводна сметка 503 „Разплащателна сметка в лева” и по кредита на счетоводна сметка 499 „Други кредитори”. Прехвърлените средства по личната сметка на физическото лице са осчетоводявани по дебита на сметка 499 и по кредита на сметка 503. Пред органите по приходите обяснение е депозирал С. Г. – в качеството си на упълномощено лице. В него той обяснява, че от 16.09.2021 г. банковата сметка на „Сигротех Комплект” ЕООД в ОББ АД е блокирана от НАП и след тази дата дружеството работи с нова банкова сметка в „Райфайзенбанк” ЕАД.

В хода на проверка от „Сигротех Комплект” ЕООД са представени РКО за изплатени на К. Г. парични суми от каса. Изплатени са суми за период от 01.03.2021 г. – 30.06.2021 г. в размер на 93 395, 00 лева. Тези суми са описани в РД. Органите по приходите установяват, че сумите са осчетоводени по дебита на сметка 499 и по кредита на сметка 501 „Каса в лева”.

Съгласно Главна книга за 2021 г. по дебита на сметка 499 и по кредита на сметка 501 са осчетоводени 93 395, 00 лева и няма осчетоводени средства по дебита на сметка 501 и по кредита на сметка 499. Органите по приходите са установили, че след дата 30.06.2021 г. не са осчетоводявани върнати на Г. парични суми. Внесени от нея в касата на дружеството през 2021 г. няма. Установява се от приобщените счетоводни регистри, че превежданите от страна на дружеството на физическото лице суми са осчетоводени в разчетна сметка. Салдото всеки месец прогресивно нараства. Не са представени документи, които да удостоверяват основанието за банковите преводи от дружеството към К. Г.. Не са представени и документи, които да формират задължение К. Г. да възстанови получените от дружеството парични суми.

Според органите по приходите, през периода от 01.01.2021 г. до 21.09.2021 г., през който К. Г. е била едноличен собственик на капитала и управител на дружеството, е налице свързаност между нея и „Сигротех Комплект” ЕООД по смисъла на § 1, т. 3, буква „е” от ДР на ДОПК. Приема се, че след тази дата също е налице свързаност, но по смисъла на § 1, т. 3, буква „м” от ДР на ДОПК. Това е така, доколкото заедно със съпруга ѝ С. Г. са упражнявали контрол върху търговската дейност на дружеството. Органите по приходите правят този извод въз основа на обстоятелството, че С. Г. реално осъществява дейността на дружеството. Той разполага с пълномощно от новия управител на дружеството. Въз основа на него той има правото да представлява дружеството, да подписва документи, да сключва договори, да учредява залози, да подава заявления и т. н.

Според органите по приходите установената разлика между преведените суми от банковата сметка на дружеството към личната сметка на К. Г. и наредените в обратна посока, представляват скрито разпределение на печалбата. Доколкото по силата на разпоредбите на § 1, т. 5, буква „в” от ДР на ЗДДФЛ и § 1, т. 4, буква „в” от ДР на ЗКПО скритото разпределение на печалбата се счита за разпределен дивидент, то органите по приходите са приложили разпоредбата на чл. 38, ал. 1 от ЗДДФЛ. Съгласно чл. 38, ал. 3 от ЗДДФЛ, окончателният данък за доход от дивиденди, под формата на скрито разпределение на печалба, се определя върху brutния размер на сумите, представляващи скрито разпределение на печалба. Данъкът е в размер на 5 % и се удържа от платеща на дохода по реда и в сроковете, установени в чл. 65, ал. 2 от ЗДДФЛ.

Органите по приходите приемат, че сумата от 206 960, 00 лева за периода от м. 09.2021 г. до 31.12.2021 г. и 131 840, 00 лева през периода от м. 01.2022 г. до м. 04.2022 г. са ползвани за лични интереси на упълномощеното лице С. Г. и неговата съпруга К. Г.. Приема се, че са налице и двете характеристики за наличие на скрито разпределение на печалба, а именно - 1) наредените суми по личната сметка не са свързани с осъществяваната от дружеството дейност и 2) са изплатени на свързаното с упълномощеното да управлява дружеството лице.

В резултат на осъщественото ревизионно производство органите по приходите са съставили РД № 22220222000942 – 092 – 001 от 19.08.2022 г. Срещу РД не е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизионното производство е приключило с издаването на РА № Р – 22220222000942 – 091 – 001 / 14.09.2022 г., издаден от Н. И. Б. – орган, възложил ревизията и П. Р. И. – ръководител на ревизията. С този РА е установен данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица в размер на 16 940, 00 лева. Установени са и лихви в размер на 1180, 41 лева. Общият размер на установените данъчни задължения е 18 120, 41 лева. Така издаденият РА е оспорен по административен ред пред директора на дирекция ОДОП – София. В резултат на осъществения административен контрол РА е потвърден изцяло с Решение № 1906 от 05.12.2022 г. на Директора на дирекция „ОДОП” – София.

Недоволен от това жалбоподателят „Сигротех Комплект” ЕООД е подал жалба за осъществяване на съдебен контрол върху оспорения РА.

При така установената фактическа обстановка, съдът намира от правна страна следното:

Жалбата е подадена от надлежна страна, която е адресат на оспореното решение. Спазен е преклузивният срок, поради което се явява процесуално допустима.

Разгледана по същество жалбата се явява неоснователна.

Съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК, РА се издава в писмена форма и трябва да бъде подписан от органите по приходите, издали РА. Съгласно чл. 119, ал. 2, изречение първо ДОПК, РА се издава от органа, възложил ревизията и от органа, ръководител на ревизията. Ревизионният акт е индивидуален административен акт с декларативен характер, който по аргумент на чл. 118, т. 1 от ДОПК установява възникнали по силата на закона задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски. За да има характер на такъв акт, трябва да е издаден освен от компетентни органи и в предвидената от закона писмена форма и с изискващото се съдържание. В случая компетентни да издадат оспорения РА са действително посочените като негови издатели органи: Н. И. Б. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и П. Р. И. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията.

Видно от представения по делото заверен препис на РА, последният е електронно създаден и подписан, като данни за електронния подпис на издателя са налични в електронния документ. Документът е издаден чрез ИС „Контрол“ като електронен документ, подписан с електронен подпис от: П. Р. И. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, със сертификат на дата 14.09.2022 г. и от Н. И. Б. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията, със сертификат на дата 14.09.2022 г.

Ревизионният доклад е подписан на дата 19.08.2022 г. от П. Р. И. на длъжност Главен инспектор по приходите; от Д. Г. Д. на длъжност Главен инспектор по приходите на дата 19.08.2022 г.; от Г. П. П. със сертификат от дата 19.08.2022 г.

Заповедта за възлагане на ревизията е подписана от Н. И. Б. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията, със сертификат на дата 24.02.2022 г.

За да е валидно подписан съгласно чл. 120, ал. 1, т. 8 ДОПК в случаите, когато е издаден като електронен документ, РА следва да е подписан с квалифициран електронен подпис (КЕП) на органите по чл. 119, ал. 2 ДОПК. По определението на чл. 13, ал. 1 ЗЕДЕП електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство. КЕП 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, 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.

Валидността на използваните КЕП се установява от представените по делото проверки на статус КУЕП за издадени от StampIT Global Qualified CA. (л. 51 от делото).

Не се установява в хода на ревизионното производство да са допуснати съществени нарушения на производствените правила.

По отношение на материалния закон

Съгласно § 1, т. 5 от ДР на ЗКПО „Скрито разпределение на печалба” 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, с изключение на дивидентите по § 1, т. 4, букви „а” и „б” от ДР на ЗКПО; б) начислените разходи за лихви (освен ако условията на заема не са уговорени в изпълнение на изисквания, предвидени в нормативен акт), когато са налице поне три от следните условия: 1) заемът превишава собствения капитал на платеща на дохода към 31.12. на предходната година, 2) изплащането на заема или на лихвите по него не е ограничено с фиксиран срок, 3) изплащането на заема или на лихвите по него или размерът на лихвите е в зависимост от наличието или от размера на печалбите на платеща на дохода, 4) изплащането на заема е в зависимост от удовлетворяване исканията на други кредитори или от изплащането на дивиденди.

При скритото разпределение на печалбата, видно от посочената разпоредба, е необходимо извършване на действия от съдружниците (или на свързани с тях лица), които предполагат получаване на облага от тях, от печалбата на дружеството, по начин, който води до намаляването ѝ без да е извършено разпределение на дивидент. Скритото разпределение на печалба всъщност са онези парични суми, които ЗКПО е определил императивно и които са били разходвани по начин, че да се повлияе при определяне на действителния размер на данъчната печалба по реда на ЗКПО.

Съдът намира, че са налице всички елементи от сложния фактически състав, който определя в кои случаи е налице скрито разпределение на печалба. Безспорно е установено, че посочените в РА суми са преведени на К. Г.. Тези суми формират определена данъчна основа, която е относима към чл. 38 ЗДДФЛ. Разпоредбата на § 1, т. 5 от ДР на ЗКПО предполага да се установи, че са изплатени или разпределени под каквато и да е форма определени суми, които не са свързани с осъществяваната от данъчно задълженото лице дейност. По делото тези факти са установени, като спорният въпрос се явява този, дали се установява от доказателствата, че вече преведените на К. Г. суми са възстановени от нея на дружество „Сигротех Комплект” ЕООД. Законосъобразни са изводите на органите по приходите, че ПКО обхващат периода от 07.09.2021 г. – 31.12.2021 г. и са за сумата от 113 400, 00 лева, респ. за периода от 17.01.2022 г. до 03.05.2022 г. за сумата от 160 000, 00 лева. Те обаче не са отразени в Главната книга за 2021 г. В тази книга няма отчетени средства по дебитата на сметка 501 и по кредита на сметка 499 възстановени суми от К. Г.. Такива данни не са установени в хронологията на счетоводните записвания. Хронологичният регистър

съдържа 4549 броя счетоводни операции. В хода на ревизията е представен аналитичен регистър на сметка 499 за 2021 г. В него са отразени ПКО, за които се твърди, че са за връщане на суми от физическото лице К. Г.. Номерата на счетоводните записвания са от 4550 до 4581 и с дати на счетоводните записвания от 01.09 до 30.11.2021 г. Може да се направи извод, че тези счетоводни записвания са осъществени след 24.03.2022 г. Основателни са аргументите на органите по приходите, че е налице разлика между първоначално представената хронология на сметки за 2021 г. и представената счетоводна документация след установеното скрито разпределение на печалба. В хода на съдебното производство многократно беше предоставена възможност на жалбоподателя да конкретизира въпроси към съдебно – счетоводна експертиза, но такава конкретизация не беше извършена. Тежестта да докаже благоприятни за себе си факти и обстоятелства лежи върху оспорващия, на основание чл. 154 ГПК, вр § 2 от ДР на ДОПК. Това беше указано на „Сигротех Комплект“ ЕООД още в акта за насрочване на делото, но жалбоподателят не се възползва от предоставената му възможност.

Приходните касови ордери нямат достоверна дата. В тях е посочено като правно основание: „възстановява надвнесена сума по банкова сметка“. По своята същност те са частни документи по смисъла на чл. 180 от ГПК. Като частни документи, подписани от лицата, които са ги издали, съставляват доказателство, че изявленията, които се съдържат в тях, са направени от тези лица. Те обаче нямат материална доказателствена сила, че отразените в тях факти са верни и действително са се осъществили. Съпоставени със счетоводството на дружеството, ПКО не водят до извода, че датата на която се твърди, че са съставени, е достоверна. Основателен е доводът на органите по приходите, че не е логично на една и съща дата К. Г. да получава по банков път пари от дружеството, и част от тази парична сума да връща в брой в касата.

Освен посоченото, трябва да се отчете обстоятелството, че след дата 28.09.2021 г. К. Г. не е имала правото да подписва Приходни касови ордери (ПКО). Видно от представените копия на ордери от 2022 г. К. Г. „внася“ сума в касата на „Сигротех Комплект“ ЕООД и в същото време се подписва като „приел“. Подписът на „получил“ върху ордерите визуално е сходен до степен на идентичност с тези подписи на К. Г., които са положени върху представените в хода на ревизията отделни търговски договори. Това от своя страна означава, че посочените ПКО не обвързват по никакъв начин дружеството, доколкото след 28.09.2021 г. К. Г. не е управител на „Сигротех Комплект“ ЕООД, а е трето лице.

Безспорно се установява и наличието на свързаност между К. Г. от една страна, и „Сигротех Комплект“ ЕООД, от друга. През периода от 01.01.2021 г. до 28.09.2021 г. (когато това обстоятелство е вписано в Търговския регистър) тя е едноличен собственик на капитала и управител на „Сигротех Комплект“ ЕООД. Съгласно § 1, т. 3, буква „е“ от ДР на ДОПК, „свързани лица са“: дружество и лице, което притежава повече от 5 на сто от дяловете или акциите, издадени с право на глас в дружеството. К. Г. е била едноличен собственик на капитала на дружество „Сигротех Комплект“ ЕООД.

В хода на ревизионното производство е представено пълномощно от страна на В. Й. М. в полза на С. С. Г.. Пълномощното е с дата 27.10.2021 г. и е заверено нотариално. Видно от представеното пълномощно Г. е имал пълен контрол върху дейността на „Сигротех Комплект“ ЕООД, като на практика е имал правната

възможност да осъществява функцията по ръководство на дружеството. Съгласно т. 10 от представеното пълномощно Г. е имал възможност да представлява „Сигротех Комплект“ ЕООД пред обслужващите дружеството банки, както и пред всички други търговски банки в страната, като упълномощеният може да се разпорежда неограничено със средствата по откритите на името на дружеството банкови сметки, като внася и тегли неограничено суми в брой, да извършва всякакви преводи, включително за част или за цялата наличност по съответната сметка.

Функцията по ръководство върху дейността на „Сигротех Комплект“ ЕООД, упражнявана от С. Г., се е основавала на предоставеното му пълномощно. Видно от него той е имал правото да сключва с трети лица всякакви договори, имащи предмет описаните в устава на дружеството дейности, извършвани от дружеството: СМР, изграждане на метални конструкции, услуги с механизация и т. н. (т. 1 от пълномощното) Имал е право да подписва необходимите книжа за подаване на оферти за участие в обществени поръчки, обявени съгласно ЗОП, да сключва договори за обществени поръчки и да договаря условията по тях (т. 2 от пълномощното). Да учредява особени залози от името на дружеството, включително по реда на ЗОЗ (т. 3 от пълномощното). Правомощията на С. Г. са описани в 16 точки и покриват определението за „търговски пълномощник“, „търговско занятие“ и „предмет на дейност на търговеца“ (в този смисъл Решение № 11040 от 14.11.2023 г. по адм. д. № 5010/2023 г. на ВАС, Първо отделение).

На практика тезата на жалбоподателя се свежда до това, че след дата 28.09.2021 г. К. Г. е подотчетно лице и се разплаща с контрагенти на дружеството. Това е видно от писмо до НАП предоставено в хода на ревизията от С. Г. (л. 111 от делото). В писмото е посочено още, че С. Г. е упълномощено лице и се разплащало с контрагенти на „Сигротех Комплект“ ЕООД. Жалбоподателят не твърди, че сумите, предмет на оспорения РА и формирали данъка върху дивидента, са изразходвани за дейността на дружеството, а прави опит документално да докаже, че сумите са „върнати“ в касата на дружеството. С тази тежест жалбоподателят не се е справил.

Действително получените от К. Г. суми не носят белезите на служебен аванс. Те не са свързани с конкретни плащания във връзка с дейността на дружеството. Към тях не са съставяни отчети за изразходваните средства. Основателни са аргументите на органите по приходите, че взаимоотношенията с подотчетни лица се отчитат чрез сметка 422 „Подотчетни лица“. Предоставянето на суми става на основание на заповед на управителя или упълномощено от лице. По сметката се отчитат и аванси, предоставени на съдружници и акционери за изпълнение на определени задачи, свързани с дейността на предприятието. Ако тези суми не са свързани с конкретна задача, същите се отчитат като разчет на собствениците. Служебните аванси се отпускат за командировки в страната и в чужбина, за закупуване на активи, за плащане на услуги. Подотчетното лице трябва да изготви т. нар. „авансов отчет“ с описание на извършените разходи и в зависимост от стопанския им характер.

Брутният размер на начислените суми, върху които е определен данъкът върху дивидента, е определен правилно. Тя е формирана като сума от 206 960, 00 лева за периода от 01.09.2021 г. до 31.12.2021 г. Установена е като разлика между преведените и върнати суми. Отчетено е и обстоятелството, че през м. юни 2021 г. на К. Г. от „Сигротех Комплект“ ЕООД е възстановена парична сума в размер на 93 395, 00 лева. Върху така формираният брутен размер на начислената сума от 206 960, 00 лева за периода от 01.09.2021 г. до 31.12.2021 г. е определен данък върху дивидентите

в размер на 10 348, 00 лева.

За периодите от м. 01. до м. 04. 2022 г. върху брутен размер на начислената сума в размер на 131 840, 00 лева, е установено задължение за данък върху дивидентите в размер на 6592, 00 лева. Размерът на тази сума е определен като разлика между общата сума на преведените средства по банкова сметка на К. Г. за съответния период и общата сума на средствата, преведени от личната сметка на последната по сметка на „Сигротех Комплект” ЕООД.

По изложените съображения жалбата на „Сигротех Комплект” АД трябва да бъде отхвърлена, а оспореният РА като законосъобразен и обоснован трябва да бъде потвърден.

По делото не са претендирани разноски от страна на ответника - директор на дирекция „ОДОП“ София при ЦУ на НАП, поради което съдът не дължи произнасяне по тях.

Водим от горното АССГ, Първо отделение, 45 състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Сигротех Комплект” ЕООД, ЕИК[ЕИК], срещу РА № Р – 22220222000942 – 091 – 001 / 14.09.2022 г., издаден от Н. И. Б. – орган, възложил ревизията и П. Р. И. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1906 от 05.12.2022 г. на Директора на дирекция „ОДОП” – София.

Решението подлежи на касационно обжалване в 14 – дневен срок, считано от получаване на препис, пред ВАС на Република България.

СЪДИЯ: