

РЕШЕНИЕ

№ 4900

гр. София, 15.07.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 18 състав, в публично заседание на 18.05.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Златка Илиева

при участието на секретаря Илияна Янева, като разгледа дело номер **7218** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурително процесуалния кодекс (ДОПК).
Производството е образувано по жалба на [фирма], ЕИК:[ЕИК], представлявано от А. А. и Р. В. – Управители, със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], чрез адвокат В. С., Адвокатска колегия – П., със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет. 1, ап. 3 против Ревизионен акт /РА/ № Р-29002920000390-091-001/02.03.2021 г., издадени от М. В. С., орган възложил ревизията и Р. Й. Б. – ръководител на ревизията, в частта потвърдена с Решение № 801 от 25.05.2021 г. на „за“ Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите /Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП, [населено място]/ на установените задължения за корпоративен данък и лихви за периоди 2014 г., 2015 г., 2016 г., 2017 г., 2018 г. и 2019 г. В жалбата са изложени твърдения за незаконосъобразност и необоснованост на издадения РА, релевиран са доводи, че същият е издаден при неизяснена фактическа обстановка и в нарушение на разпоредбите на ДОПК. Подробни съображения в тази насока са изложени в депозираната жалба. Иска се обявяване нищожността на Решение № 801 от 25.05.2021 г. на „за“ Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП, [населено място]. В заключение претендира отмяната на РА в обжалваната част и присъждане на сторените по делото разноски. В съдебно заседание, жалбоподателят редовно уведомен се представлява се от адвокат Б., който моли жалбата да бъде уважена по изложените в нея съображения. Претендира

сторените по делото разноски и адвокатско възнаграждение, съгласно представен списък.

Ответният административен орган – Директор на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-С., уведомен от предходно съдебно заседание, чрез процесуалния си представител юрисконсулт К. излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата, моли съда да я остави без уважение, като остави в сила оспорения ревизионен акт. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена не изпраща представител.

Административен съд-София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл. 156, ал.1 от ДОПК. Решението на "за" Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ при НАП е връчено на жалбоподателя на 27.05.2021 г. /л.31/. Жалбата е подадена чрез административния орган на 09.06.2021 г. видно от поставения вх. № 53-04-433/09.06.2021 г. по описа на НАП, Дирекция ОДОП, от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

От фактическа страна, съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-29002920000390-020-001/24.01.2020 г., издадена от М. В. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Големи данъкоплатци и осигурители“ /ГДО/ при ТД на НАП [населено място], връчена на 29.01.2020 г. е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията на дружеството за следните видове задължения по данъчни периоди: Корпоративен данък за данъчен период от 01.01.2014 г. до 31.12.2018 г.; Данък върху представителните разходи за данъчен период от 01.01.2014 г. до 31.12.2018 г.; Данък върху социалните разходи по ЗКПО, предоставяни в натура за данъчен период от 01.01.2014 г. до 31.12.2018 г.; Данък върху разходите за превозни средства за данъчен период от 01.01.2014 г. до 31.12.2015 г.; Данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на юридически лица за данъчен период от 01.10.2014 г. до 31.12.2018 г.; Данък върху доходите на чуждестранни юридически лица от 01.10.2014 г. до 30.09.2019 г.; Данък върху разходите в натура, обвързани с лично ползване по чл. 204, ал. 1, т. 4 от ЗКПО за данъчен период от 01.01.2016 г. до 31.12.2018 г.; Окончателен данък на местни и чуждестранни физически лица от наем по чл. 38, ал. 12 от ЗДДФЛ за данъчен период от 01.10.2014 г. до 30.09.2019 г. и Данък върху добавената стойност за данъчен период от 01.12.2014 г. до 31.12.2019 г. /л.65-66/.

Със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ № Р-29002920000390-020-002/23.04.2020 г., издадена от М. В. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в Дирекция ГДО при ТД на НАП [населено място], връчена на 27.04.2020 г., е определено ревизията да завърши до 29.06.2020 г. /л.67-68/.

Със ЗИЗВР № Р-29002920000390-020-003/02.06.2020 г., издадена от М. В. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в Дирекция ГДО при ТД на НАП [населено

място], връчена на 02.06.2020 г., е определено ревизията да завърши до 29.06.2020 г. и е разширен обхватът на ревизията, като е включено и установяване на задължения за корпоративен данък за данъчен период от 01.01.2019 г. до 31.12.2019 г., данък върху представителните разходи за периода от 01.01.2019 г. до 31.12.2019 г., данък върху социалните разходи по ЗКПО, предоставени в натура за периода от 01.01.2019 г. до 31.12.2019 г., данък върху дивиденди и ликвидационни дялове на юридически лица за периода от 01.01.2019 г. до 31.12.2019 г., данък върху разходите в натура, обвързани с лично ползване по чл. 204, ал. 1, т. 4 от ЗКПО за данъчен период от 01.01.2019 г. до 31.12.2019 г., окончателен данък на местни и чуждестранни физически лица от наем по чл. 38, ал. 12 от ЗДДФЛ за периодите от 01.10.2019 г. до 31.12.2019 г. /л.69-70/.

С Искане за продължаване срока на извършване на ревизия № Р-29002920000390-049-001/23.04.2020 г., отправено от член на ревизиращия екип до органа по възлагане на ревизията е поискано удължаване срока на извършване на ревизията, поради обявеното извънредно положение от Народно събрание на Република България за срок от два месеца – от 13.03.2020 г. до 13.05.2020 г. във връзка с приетите специални мерки относно пандемията Ковид-19 /л.73/.

С Искане за продължаване срока за извършване на ревизия № Р-29002920000390-Д49-001/24.06.2020 г. отправено от М. Х. С. – Директор на ТД на НАП [населено място] до Изпълнителен директор на НАП е поискано удължаване на срока на ревизията, като е предложено същият да бъде удължен до 29.12.2020 г. В тази връзка е издадена Заповед № Р-29002920000390-ЗИД-001/25.06.2020 г. на Изпълнителен директор на НАП, с която на основание чл. 114, ал. 4 от ДОПК и въз основа на отправеното искане от териториалния директор на ТД на НАП, ревизията е удължена до 29.12.2020 г. /л.127-128/.

Със ЗИЗВР № Р-29002920000390-020-004/26.06.2020 г., издадена от М. В. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в Дирекция ГДО при ТД на НАП [населено място], връчена на 26.06.2020 г., е определено ревизията да завърши до 29.12.2020 г. /л.71-72/. ЗИЗВР е издадена на основание Заповед за удължаване срок на ревизия № Р-29002920000390-ЗИД-001/25.06.2020 г. на Изпълнителен директор на НАП, изменяща ЗИЗВР № Р-29002920000390-020-003/02.06.2020 г., издадена от М. В. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в Дирекция ГДО при ТД на НАП [населено място].

За резултатите от извършената ревизия е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-29002920000390-092-001/12.01.2021 г., връчен на ревизираното дружество на 13.01.2022 г. /л.94-126/ От страна на ревизираното лице е подадено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК с вх. № 26-Е-1819/15.02.2021 г., което е обсъдено от органите по приходите и е преценено за частично основателно.

Ревизионният акт, предмет на настоящето производство, с № Р-29002920000390-091-001/02.03.2021 г., е издаден на 02.03.2021 г. от М. В. С., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ в Дирекция ГДО при ТД на НАП [населено място] – орган, възложил ревизията и Р. Й. Б., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията. РА е връчен на 03.03.2021 г. /л.74-93/. С РА са установени допълнителни задължения в общ размер на 625 841.44 лв., в това число за корпоративен данък за данъчни периоди от 01.01.2014 г. до 31.12.2019 г. в общ размер на 444 255.97 лв. – главница и лихви за забава върху тях в размер на 164 300.94 лв., включително данък за върху доходите на чуждестранни юридически лица по чл. 195 от ЗКПО за данъчен период от 01.10.2014 г. до 31.12.2014

г. в размер на 10 689.87 лв. и лихва в размер на 6 594.66 лв.

При ревизията е установено, че основната дейност на дружеството през ревизираните периоди е извършване на залагания върху резултати от спортни състезания, кучешки гонки, конни надбягвания и виртуални спортове. Установено е още, че през ревизирания период ревизираното лице е организирано само наземно хазартната игра със залагания върху спортни състезания и надбягвания с коне и кучета „Е.“. Играта „Е.“ се организира в „пунктове за залози“ по смисъла на § 1, т. 21 от Допълнителните разпоредби на Закон за хазарта /ЗХ/. Пунктовете са вписани в издания на дружеството лиценз от Държавна комисия по хазарта /ДКХ/. Дружеството е лицензирано от ДХК, респективно е пълноправен член на две големи международни организации, с чиито правила се съобразява – Световна лотарийна организация и Европейски лотарии. Установено е още, че съдружници в [фирма] са [фирма] с ЕИК:[ЕИК] и [фирма], ЕИК: 12130574. Констатирано е, че през ревизирания период от ревизираното лице не са извършвани сделки със свързани лица, които са формирали данъчна основа за облагане с корпоративен данък, както и че всички сделки са осчетоводени към дейността, обложена по ЗХ.

От страна на ревизиращите органи е посочено, че последната ревизия, извършена на дружеството от органи по приходите при ТД на НАП, ГДО, е била за данъчни периоди и за следния вид задължения: данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на юридически лица – от 01.07.2009 г. до 31.12.2011 г.; Данък върху представителните разходи – от 01.01.2009 г. до 31.12.2011 г.; Окончателен данък по ЗКПО върху залози за хазартни игри – от 01.01.2009 г. до 31.12.2011 г.; Корпоративен данък – от 01.01.2009 г. до 31.12.2011 г.; Данък върху приходите от помощни и спомагателни дейности по смисъла на ЗХ – от 01.01.2009 г. до 31.12.2011 г.; Данък върху доходите на чуждестранни юридически лица – от 01.07.2009 г. до 31.12.2011 г.; Данък върху социалните разходи по ЗКПО, предоставени в натура – от 01.01.2009 г. до 31.12.2011 г. Посочено е, че ревизията е завършила с РА № Р-29002915010061-091-001/03.08.2016 г. с резултат лихви по ЗКПО за довносяне в размер на 4 260.56 лв.

В хода на ревизията от страна на ревизиращите органи е извършена експертиза с предмет “Определяне на пазарна лихва върху сумите на авансово платени дивиденти от [фирма] на [фирма] и на [фирма] за периода от 01.01.2014 г. до 31.12.2019 г.” Експертизата е изготвена от [фирма], ЕИК:[ЕИК], притежаващо Сертификат с рег. №[ЕИК]/08.04.2011 г. и Л. Б. Б., притежаващ Сертификат с рег. №[ЕИК]/14.12.2009 г. за оценка на търговски предприятия и вземания, издаден от К. на независимите оценители в Република България, вписан под № 274 в списъка на НАП. Определена е дата на изготвяне на оценката – 15.06.2020 г. С придружително писмо за представяне на документи с вх. № Р-29002920000390-ПРД-001-И/19.06.2020 г., по електронен път чрез ИС „Контрол“ от ревизираното лице е представена експертна оценка за определяне на пазарна лихва върху авансово платени дивиденти от [фирма] на [фирма] и на [фирма] за периода от 01.01.2014 г. до 31.12.2019 г. /л.131-144/.

В хода на ревизията, с цел установяване на обстоятелства от значение за данъчното облагане на дружеството, и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице са връчени, както следва: Искане за предоставяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ № Р-29002920000390-040-001/29.01.2020 г., ИПДПОЗЛ № Р-29002920000390-040-002/03.06.2020 г. и ИПДПОЗЛ №

P-29002920000390-040-003/14.12.2020 г. В отговор на същите от страна на ревизираното лице по електронен път чрез ИС „Контрол“ са представени документи с придружителни писма № P-29002920000390-ПРД-002/21.12.2020 г. и № P-29002920000390-ПРД-003-И/22.12.2020 г., обсъдени от ревизиращия екип и взети предвид при издаване на ревизионния доклад и ревизионния акт.

С издадения РД е направено предложение за допълнително облагане с данък при източника по чл. 195 от ЗКПО в размер на 497 520.07 лв. за начислен и изплатен доход за авторски и лицензионни възнаграждения на I. G. O. BV – Н. за данъчни периоди от 01.07.2018 г. до 31.12.2019 г. и в размер на 305 171.79 лв. за начислен и изплатен доход за авторски възнаграждения и технически услуги на I. S.A – Гърция, за данъчни периоди от 01.10.2014 г. до 31.12.2017 г.

След извършен анализ и преценка на изложеното в депозираното писмено възражение срещу РД, приложените доказателства и предвиденото в СИДДО с Н. и с Гърция, с РА е преценено, че не следва да бъдат облагани с данък по чл. 195 от ЗКПО изплатените доходи на I. G. O. BV – Н.. По отношение на доходите на I. S.A – Гърция, от страна на ревизиращите органи е преценено, че за данъчен период от 01.10.2014 г. до 31.12.2014 г., доходите следва да бъдат обложени с данък 5 %, а определените с РД задължения за данък при източника над този процент следва да отпаднат. С издадения РА за данъчен период от 01.10.2014 г. до 31.12.2014 г. е установено задължение за данък по чл. 195 от ЗКПО в размер на 17 437.18 лв., при деклариран и внесен данък в размер на 6 747.31 лв., като върху определения за довносяне данък от 10 689.87 лв. са начислени лихви в размер на 6 594.66 лв. Така установените задължения за данък при източника не са били оспорени в хода на административното обжалване на издадения РА. За останалите данъчни периоди в обхвата на ревизията, от страна на органите по приходите не са установени допълнителни задължения за данък по чл. 195 от ЗКПО.

Недоволен от издадения РА, ревизираният субект го е оспорил по административен ред пред Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място] в частта на допълнително установените задължения за корпоративен данък за ревизираните периоди общо в размер на 444 255.97 лв. и начислените върху тях лихви за забава в размер на 164 300.94 лв.

Относно оспорените задължения в хода на ревизията е установено следното: От страна на ревизираното дружество, с подадени ГДД по чл. 92 от ЗКПО за всички ревизирани периоди е деклариран корпоративен данък, който е внесен. Установено е, че ревизираното дружество е правило месечни авансови вноски по чл. 84 от ЗКПО. На основание чл. 89, ал. 5 вр. чл. 1 от ЗЛДТДПДВ в данъчно-осигурителната сметка на [фирма] са начислени лихви за 2014 г. в размер на 1 297.82 лв. и за 2018 г. в размер на 27.64 лв. При формиране на данъчния финансов резултат за всички ревизирани периоди от страна на ревизиращите органи е приложена нормата на чл. 176а от ЗКПО /ДВ, бр. 1/2014 г., в сила от 01.10.2014 г./ Ревизиращите органи са се позовали на ал. 1 на чл. 176а от ЗКПО, съгласно която – организаторите на хазартни игри, за които се дължи държавна такса по чл. 30, ал. 3 от Закон за хазарта, не се облагат с корпоративен данък за тази дейност, а съгласно ал. 2 на същата – за всички останали дейности, лицата по ал. 1 се облагат с корпоративен данък.

Установено е, че през ревизираните периоди от 2014 г. до 2019 г., ревизираното дружество е обложено с такса по реда на чл. 30, ал. 4 от ЗХ и за хазартната дейност не формира облагаема печалба по общия ред на ЗКПО, както и че приходите и разходите от нехазартна дейност участват при определянето на счетоводния финансов резултат

за данъчно преобразуване и формират данъчна печалба за облагане с корпоративен данък 10 %.

Във връзка с представените от ревизираното дружество документи от страна на ревизираното лице, ревизиращите органи са приели за установено, че от [фирма] са извършвани плащания в полза на съдружници под формата на „авансови“ дивиденди за сметка на текущата печалба, които са отчитани като разчети до приключване на финансовата година и вземане на решение за разпределяне на дивидент. Установено е, че същите са отчитани като вземания от съдружниците в Сметка 425 „Задължения за съучастия“ до приключване на финансовата година и до вземане на решение на съдружниците за разпределение на дивидент от неразпределената печалба за предходната година.

От страна на ревизиращите органи е прието за безспорно, че начислените плащания от ревизираното дружество за „авансов дивидент“, третиран като вземания от съдружниците до датата на решението на Общото събрание на съдружниците за разпределяне на дивидент от печалбата за съответната година, не могат да бъдат приравнени на изплащане на дивидент. Органите по приходите са приели, че начисляването на средства в полза на съдружниците за сметка на бъдещ финансов резултат не е регламентирано като възможност в действащото законодателство. Посочено е, че по тази причина, съдружниците не могат на законово основание да претендират за право на част от печалбата на база текущ финансов резултат, преди финансовата година да е изтекла. Органите по приходите са посочили още, че взетите през годината от съдружниците решения за разпределяне на дивидент на база текущата печалба, независимо, че годината не е приключила /за което с възражението срещу РД са представени протоколи/, по никакъв начин не изключват приложението на предвидения в закона ред за разпределение на печалбата. В тази връзка е направен извод, че предоставяване на средства от ревизираното дружество в полза на съдружниците, преди приемането на ГФО и вземане на решение от Общото събрание на съдружниците за разпределянето на печалбата, е предоставяне на средства от дружеството на неговите съдружници без валидно правно основание. Прието е, че в конкретния случай се касае за временно отпуснати от ревизираното лице средства на съдружниците, а не за изплатени суми за дивидент. При това положение е посочено, че същите следва да се третират при [фирма], в аспекта на отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО. Във връзка с тази норма е прието, че със сумите на неотчетените приходи от лихви върху изплатените средства следва да се извърши увеличение на финансовия резултат на основание чл. 78 от ЗКПО.

Както се посочи, в хода на ревизията е възложена, представена и приета експертна оценка за определяне на пазарната цена върху „авансово“ платените дивиденди от [фирма]. Въз основа на същата от страна на органите по приходите са определени лихви за предоставените на съдружниците средства под формата на „авансово“ разпределен дивидент. Експертната оценка е разработена при спазване на изискванията на § 1, т. 10 от ДОПК, § 1, т. 32 от ЗКПО и Наредба № Н-9/2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарни цени на Министър на финансите. Посочено е, че след прилагане на метода на сравнимите неконтролирани цени, е определен лихвен процент за предоставените средства на съдружниците под формата на „авансов“ дивидент. С експертизата от страна на оценителя при преглед на документи в счетоводството на ревизираното лице е установено, че решения за разпределение са вземани след изтичане на съответната финансова година, както следва: с Протокол на ОС от 26.01.2015 г. за печалба за 2014 г., с Протокол на ОС от 09.02.2016 г. за печалба за 2015 г., с Протокол на ОС от

28.02.2017 г. за печалба за 2016 г., с Протокол на ОС от 14.02.2018 г. за печалба за 2017 г., с Протокол на ОС от 27.03.2019 г. за печалба за 2018 г. и с Протокол на ОС от 27.03.2020 г. за печалба за 2019 г.

На основание чл. 78 вр. чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО са извършени корекции в увеличение на декларирания финансов резултат за данъчни периоди от 2014 г. до 2019 г. и в резултат на това са установени допълнително задължения за корпоративен данък и полагащи се лихви за закъснение за всяка година от ревизирания период. Пазарната лихва е изчислена върху авансово платените суми за дивиденти за периода от датата на плащане до датата на вземане на решение за разпределяне на печалбата със съответните протоколи. Данните за изплатените суми за дивиденти на [фирма] с ЕИК:[ЕИК] и [фирма], ЕИК: 12130574, дата на плащане и на протоколите за взетите решения за изплащане на дивиденти са представени подробно от ревизиращите органи в РД в табличен вид. От страна на ревизиращите органи е определена пазарна лихва върху „авансово“ платените дивиденти за периода от датата на плащане до датата на приемане на решението за разпределението им със съответните протоколи на Общото събрание за целия период от 01.01.2014 г. до 31.12.2019 г. в общ размер на 4 442 559.56 лв., в това число за 2014 г. в размер на 995 832.46 лв., за 2015 г. в размер на 759 084.45 лв., за 2016 г. в размер на 666 145.22 лв., за 2017 г. в размер на 670 805.85 лв., за 2018 г. в размер на 869 198.97 лв. и за 2019 г. в размер на 481 492.61 лв. В подкрепа на този извод, ревизиращите органи са се позовали и на становище, изложено в писмо с изх. № 96-00-395/07.10.2008 г. на НАП, в което са дадени указания относно възможността за разпределение на дивидент за собственик, включващ авансово част от печалбата за текущата година. В писмото е посочено, че подлежи на разпределение само печалба, посочена в годишен финансов отчет, приет и одобрен от общото събрание на съдружниците. Посочено е, че приема се също, че през текущата година може да се разпредели само сумата на неразпределената печалба от предходната година, но не и авансово част от печалбата за текущата година, тъй като за текущата печалба от настоящата година няма да са изпълнени условията, визирани в разпоредбите на чл. 133 и чл. 137, ал. 1, т. 3 от ТЗ.

Във връзка с установеното с РА, на основание чл. 78 във вр. с чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО е увеличен финансовия резултат за 2014 г. със сумата от 995 832.46 лв., за 2015 г. със сума в размер на 759 084.45 лв., за 2016 г. със сума в размер на 666 145.22 лв., за 2017 г. със сума в размер на 670 805.85 лв., за 2018 г. със сума в размер на 869 198.97 лв. и за 2019 г. със сума в размер на 481 492.61 лв.

След извършените корекции, с РА за данъчен период 2014 г. е установен резултат – данъчна печалба в размер на 1 595 057.53 лв., полагащ се корпоративен данък в размер на 159 505.75 лв., отстъпка по чл. 92, ал. 5 от ЗКПО в размер на 599.23 лв., задължение за корпоративен данък в размер на 158 906.52 лв. Предвид внесени авансови вноски в размер на 35 000.04 лв. и корпоративен данък в размер на 59 323.28 лв., е определен данък за довносяне в размер на 99 583.94 лв., ведно с лихви в размер на 59 855.03 лв.

За 2015 г. е установен данъчен финансов резултат – печалба в размер на 1 098 867.37 лв., полагащ се корпоративен данък в размер на 109 886.74 лв., отстъпка в размер на 339.78 лв., годишен корпоративен данък в размер на 109 546.96 лв. За данъчния период е деклариран корпоративен данък в размер на 36 000.00 лв., в резултат на което е формиран надвнесен данък в размер на 2 361.49 лв. С подадена ГДД по чл. 92 за 2015 г., ревизираното лице не е посочило надвнесения данък да бъде възстановен и сумата в размер на 2 361.49 лв. е послужила за погасяване на данъчни задължения по реда на чл. 169, ал. 4 от ДОПК. С РА е определен данък за довносяне в размер на 75 908.45 лв., ведно с лихва в размер на 37 896.07 лв.

С РА за 2016 г. е установен резултат данъчна печалба в размер на 909 332.54 лв., полагащ се корпоративен данък в размер на 90 933.25 лв., отстъпка в размер на 243.19 лв., годишен корпоративен данък в размер на 90 690.06 лв. За данъчния период е внесен корпоративен данък в размер на 24 075.54 лв., от които авансови вноски в размер на 24 000.00 лв. Определен е данък за довносяне в размер на 66 614.52 лв., ведно с лихви в размер на 26 499.90 лв.

С РА за 2017 г. е установен резултат данъчна печалба в размер на 891 819.18 лв., полагащ се данък в размер на 89 181.92 лв. За данъчния период е деклариран годишен корпоративен данък в размер на 22 101.33 лв. и са внесени авансови вноски в размер на 24 000.00 лв., от което е формиран надвнесен данък в размер на 1 898.67 лв. Установено е, че дружеството не е отбелязало в подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО желание за възстановяване на надвнесения данък и сумата в размер на 1 898.67 лв. е послужила за погасяване на данъчни задължения по чл. 169, ал. 4 от ДОПК. С РА е определен корпоративен данък за вносяне в размер на 67 080.59 лв., ведно с лихва в размер на 19 846.26 лв.

С РА за 2018 г. е установен резултат данъчна печалба в размер на 1 132 225.81 лв., полагащ се корпоративен данък в размер на 113 222.58 лв. За данъчния период е деклариран и внесен корпоративен данък в размер на 26 302.68 лв., от които внесени авансови вноски в размер на 21 600.00 лв. Определен е данък за довносяне в размер на 86 919.90 лв., ведно с лихва в размер на 16 926.59 лв.

С РА за 2019 г. е установен резултат данъчна печалба в размер на 701 803.45 лв., полагащ се корпоративен данък в размер на 70 108.35 лв. За данъчния период е деклариран корпоративен данък в размер на 21 959.08 лв. и са направени авансови вноски в размер на 30 000.00 лв., от което е формиран надвнесен данък в размер на 8 040.92 лв., послужил за погасяване на данъчни задължения по чл. 169, ал. 4 от ДОПК. Определен е данък за довносяне в размер на 70 108.35 лв., ведно с лихва в размер на 3 277.09 лв.

С РА е определен корпоративен данък за довносяне за всички ревизирани данъчни периоди в размер на 444 255.97 лв. и лихви за забава в размер на 164 300.94 лв.

Както се посочи по-горе, в срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК от ревизирия субект до Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП е депозирана жалба, с която РА е оспорен в частта на извършените корекции на деклариания финансов резултат на основание чл. 78 вр. чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО със сумите на неотчетени приходи от лихви върху предоставените средства за сметка на текущия финансов резултат и установените вследствие на това допълнителни задължения за корпоративен данък и лихви. Към депозираната жалба от страна на ревизираното лице са представени извлечения от Сметки 424 и 722 от счетоводството на [фирма] с ЕИК:[ЕИК] за данъчен период 2014 г. – 2019 г. и копие на ЗВР № Р-2222042000617-0220-001/03.02.2020 г., възложена на [фирма].

С мотивирано Решение № 801/25.05.2021 г. на "за" Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място], ревизионният акт е потвърден в оспорената част на установените задължения за корпоративен данък и лихви за данъчни периоди – 2014 г., 2015 г., 2016 г., 2017 г., 2018 г. и 2019 г.

Към доказателствения материал по делото се приобщиха като **писмени доказателства**:

Представени от жалбоподателя:

1. С молба в ОСЗ от 03.11.2022 г., писмени доказателства по опис /л.14-48/

Представени от ответника:

1. С молба в ОСЗ от 23.02.2022 г., писмени доказателства във връзка с

компетентността на Директор на Дирекция ОДОП,ЦУ на НАП [населено място].

Представени от трето неучастващо в процеса лица:

1. Представена от доставчици на удостоверителни услуги **[фирма]** информация и доказателства за издадени квалифицирани електронни подписи и период на тяхната валидност за лицата: М. А. К., Е. М. Н. и С. Д. Д. – л.270-279.

При така установената фактическа обстановка, съдът достига до следните правни изводи:

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваността на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевирани доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. За валидността на акта, съдът следи служебно и в тази връзка намира следното:

На първо място, следва да се отбележи, че е спазен срокът по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство – ревизионното производство е образувано със ЗВР № Р-29002920000390-020-001/24.01.2020 г., т.е в рамките на 5-годишния срок за първата ревизирана година 01.01.2014 г. – 31.12.2014 г., който изтича на 31.12.2020 г.

С оглед делегирането на правомощия по реда на чл. 112, ал. 2, т. 1, чл. 113, ал. 3 и чл. 114, ал. 2 от ДОПК по делото е представена Заповед № ГДО-31/13.03.2018 г. на Директор на ТД на НАП, ГДО, с която М. В. С. – главен инспектор по приходите в сектор „Ревизии и проверки“ и и.д.Началник на сектор към отдел „Контрол“ при ТД на НАП, ГДО, [населено място] да извършва следните действия в отдел „Контрол“, сектор „Ревизии и проверки“ – 1. да издава заповеди за възлагане на ревизии по реда на чл. 113 от ДОПК и 2. да издава резолюции за извършване на проверки /л.60/.

Съгласно разпоредбата на чл. 112, ал. 2 от ДОПК, ревизията може да се възлага от: т. 1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция или т. 2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. Предвид представената по делото Заповед ГДО-31/13.03.2018 г. на Директор на ТД на НАП, ГДО, следва изводът, че първоначалната и последващите ЗИЗВР са издадени от компетентен за целта орган на приходната администрация, както и че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията.

Срокът на ревизията е удължен на основание чл. 114, ал. 4 от ДОПК, съгласно която норма, когато сроковете по ал. 1 и ал. 2 от ДОПК се окажат недостатъчни поради особена фактическа и правна сложност на конкретния случай, срокът може да бъде продължен общо с до не повече от три години със заповед за удължаване срока на ревизията на Изпълнителния директор на НАП, издадена въз основа на мотивирано искане на Териториалния директор. В настоящия случай се установява, че първоначално ревизията е възложена със ЗВР № Р-29002920000390-020-001/24.01.2020 г., връчена по електронен път на 29.01.2020 г., от която дата е започнал да тече тримесечния срок по чл. 114, ал. 1 от ДОПК. Така определения в нормата срок се е оказал недостатъчен, поради което със ЗИЗВР № Р-29002920000390-020-002/23.04.2020 г., срокът е удължен с още два месеца, т.е до 29.06.2020 г. Така удълженият срок отново се оказва недостатъчен, и с направено мотивирано предложение от страна на териториалния директор на ТД на НАП – „Големи данъкоплатци и осигурители“- [населено място], е издадена съответната

заповед за удължаване срока на ревизията до 29.12.2020 г.

Анализът на нормите на чл. 114, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК обосновават извода, че органът по приходите, възложил ревизията има правомощия да удължава срока на същата до максималния срок от 5 месеца, като правомощия да удължава срока на ревизията над този петмесечен срок има единствено и само Изпълнителния директор на НАП. В настоящия случай, след изтичане на законоустановения петмесечен срок, от страна на органа възложил ревизията има постановена още една ЗИЗВР, издадена на основание Заповед № Заповед № Р-29002920000390-ЗИД-001/25.06.2020 г. на Изпълнителен директор на НАП, във връзка с направено мотивирано предложение от компетентния териториален директор, по силата на което и при спазване на законовите изисквания в разпоредбата на чл. 114, ал. 4 от ДОПК, срокът на ревизията е удължен до 29.12.2020 г. В този смисъл следва да се има предвид, че законодателят съзнателно е предоставил възможността за удължаване на срока за извършване на ревизията над 5-те месеца по, ал. 1 и, ал. 2 на Изпълнителния директор на НАП и то само при наличието на особена фактическа сложност на конкретния случай. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният Ревизионен акт съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила. Спазени са сроковете за извършване на ревизията и издаване на РД по чл. 114, ал. 2 и чл. 117, ал. 1 от ДОПК.

Видно от съдържащите се в делото справки – извлечения от информационната система, че лицата, подписали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, с валидност за периода на подписване на документа. Освен това от публичния регистър, поддържан от доставчика на удостоверителни услуги може да се извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран електронен подпис. Справката в този регистър показва, че към датата на РА подписаните го лица са притежавали издадени и валидни удостоверения за професионален електронен подпис.

Ето защо, съдът намира, че ЗВР, ЗИЗВР и РА са надлежно подписани.

Неоснователно се явява възражението за нищожност на Решение № 801 от 25.05.2021 г., издадено от „за“ Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП, [населено място]. Същото е издадено от компетентен административен орган, като в тази връзка по делото са представени: Заповед № 315/20.05.2021 г. на Изпълнителен директор на НАП, издадена на основание чл. 16 от ЗДСл е наредено Т. Й. Т. заемащ длъжността „главен юрисконсулт“ в Отдел „Обжалване“, Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място] да изпълнява и длъжността „директор на дирекция“ в Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място] за срок до назначаване титуляр на длъжността, но за не повече от шест месеца /л.51-52/; Заповед № ЗЦУ-1891/21.05.2021 г. на Изпълнителен директор на НАП, издадена на основание чл. 84 от ЗДСл вр. чл. 10, ал. 1, т. 1 от ЗНАП за оправомощаване на Е. С. П. – Заместник-директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП, която в отсъствие на титуляра – Т. Й. Т., поради ползване на законоустановен отпуск, командировка или друга уважителна причина да изпълнява правомощията на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място], включително и правомощията по чл. 152, ал. 2 от ДОПК и да взема решения по

предоставяне или отказ за предоставяне на достъп до искана информация и да уведомява писмено заявителя за своето решение и Заповед № 3757/21.05.2021 г. на Изпълнителен директор на НАП, издадена на основание чл. 57, ал. 3 от ЗДСл, с която на Т. Й. Т. е разрешено ползване на един работен ден платен годишен отпуск за 2021 г., считано от 25.05.2021 г. до 25.05.2021 г., включително /административно дело № 612/2021 г., л.29-30/. Решението е издадено в предвидения в закона срок, обсъдени са всички приобщени в хода на ревизията доказателства. Като тук следва да се посочи, че не решението е предмет на оспорване, а издаденият РА, следователно искане за обявяване на нищожност може да се предяви само срещу издадения РА. Предвид гореизложеното, настоящият съдебен състав приема, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентен орган с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма и е постановено в рамките на преклузивния срок по чл. 109 от ДОПК, поради което съдът намира, че и оспореният РА № -29002920000390-091-001/02.03.2021 г. не е нищожен.

По приложението на материалния закон, съдът намира следното:

Съдът намира жалбата за основателна, по следните съображения:

За да издадат оспорения ревизионен акт, органите по приходите са приели, че се касае за недопустимо разпределение на текущата печалба, респективно на авансово изплащане на част от нея на съдружниците преди изготвяне на годишния финансов отчет за годината на разпределяне на дивидента. Приели са, че авансовото изплащане на дивиденти от печалба не е аналогично на авансово плащане на корпоративен данък по ЗКПО, респективно на авансово плащане по ЗДДФЛ към бюджета. Счетено е, че наличието на решение на Общото събрание на съдружниците за разпределяне на текуща печалба не прави допустимо нейното разпределяне, защото с извършените действия от Общото събрание не се преодолява липсата на законова възможност за извършване на подобно действие. Като допълнителен аргумент за облагането, органите по приходите са приели, че от страна на ревизираното лице не са изпълнени условията, визирани в чл. 133 и чл. 137, ал. 1, т. 3 от ТЗ, респективно и на установеното, че предоставените на съдружниците средства под формата на „авансов дивидент“ не са отчетени като счетоводен разход, а като „разчет“ /вземане от съдружниците по Счетоводна сметка 425 – „Задължения за съучастия“/. Посочено е, че във връзка с регламентираното от закона право за получаване на дивидент, настъпващо на по-късен етап – след приемане на ГФО от Общото събрание на съдружниците и разпределяне на печалбата и до този момент е налице безвъзмездно предоставяне от ревизираното дружество на парични средства в полза на съдружниците за временно ползване и в обичайните търговски сделки от същия вид – временно предоставяне на средства са дължими лихви. Изплатените авансово дивиденти са квалифицирани от органите по приходите като предоставяне на паричен ресурс, срещу предоставянето, на който се дължи възнаградителна лихва, а именно, че разпределените суми представляват плащане по договор за заем и в тази връзка са налице предпоставките на чл. 15 и чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО.

Съгласно търговския закон, делът 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 взима 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. В ЗСч липсва законова регламентация относно крайната дата на изготвяне на годишния финансов отчет. Противно на доводите на приходната администрация, в това число и на изложените становища с писма изх. № 24-39-7/10.05.2017 г. и изх. № 53-00-86/03.08.2020 г. на Изпълнителен директор на НАП, законоустановеният срок за изготвяне на годишния финансов отчет не е неговото публикуване, съгласно разпоредбите на ТЗ. В тази връзка следва да се има предвид, че за непубликуване в срок на годишния финансов отчет в ТР към Агенция по вписванията, дружествата подлежат на санкция съгласно чл. 40 от ЗСч. Публикуването е следващо изготвянето на годишния финансов отчет. Липсата на публикуване не води до извод, че същият не е изготвен в законовия срок, определен в ЗСч.

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. Видно от допуснатата в хода на ревизията оценителна експертиза, респективно и от установеното от органите по приходите е, че ревизираното лице е взело с решения на общото събрание на съдружниците да разпредели дивиденти за ревизираните периоди – 2014 г., 2015 г., 2016 г., 2017 г., 2018 г. и 2020 г. Установено е, че същите са отчетени в Счетоводна сметка № 425 „Задължения за съучастия“. Съгласно Националния сметкоплан /отм./, тази счетоводна сметка е пасивна, балансова, синтетична, основна. Аналитичното отчитане към Сметка 425 може да се организира по съдружници. Сметка 425 се дебитира при: 1. Изплащане на начислени дивиденти на съдружниците срещу кредитиране на сметки от група 50 Парични средства; 2. Продажба на акции срещу полагащи се (начислени) дивиденти срещу кредитиране на сметка 101 Основен капитал. Сметка 425 се кредитира при начисляване на задължения по дивиденти на съдружниците срещу дебитиране на сметка 122 Неразпределена печалба от минали години

[/http://www.account-bg.info/e107/e107_plugins/profs_menu/profs.php?0.view.33.11/](http://www.account-bg.info/e107/e107_plugins/profs_menu/profs.php?0.view.33.11/).

Вярно е и, че в ТЗ не е разрешено изплащането на т.нар. „авансов дивидент“ . От друга страна , съдът съобрази липсата на предвидени административни санкции за извършено такова действие.

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, третирано като доходи от акции и в/ скрито разпределение на печалба.

Безспорно в практиката съществуват случаи, при които собствениците на капитала /акционери/съдружници/ вземат решение за разпределение на дивидент на база текущ финансов резултат, преди финансовата година да е изтекла. Такъв аналогичен случай е разгледан по административно дело № 10560/2020 г. по описа на АССГ, като съдебното решение по същото е оставено в сила с Решение № 1304/11.02.2022 г. по административно дело № 5699/2021 г. по описа на ВАС. С цитираното съдебно решение от страна на съда е прието, че е налице възможност за авансово разпределяне на дивидент, когато е налице яснота за приключване на годишния отчетен период на печалба в размер, позволяващ разпределението и под формата на дивидент на съдружника през годината и при липса на забрана за това преди финансовата година да е изтекла. По отношение на публичните дружества, визирани в чл. 115в от Закона за публичното предлагане на ценни книжа /ЗППЦК/ е законово установено право същите да изплащат шестмесечен и годишен дивидент, ако това е предвидено в устава и при съответно прилагане на чл. 247а от ТЗ. Алиней 2 на същата законова разпоредба предвижда изрично, че публичните дружества могат да изплащат междинен дивидент на базата на шестмесечен финансов отчет, ако са налице условията по т. 1 – 4 от същата норма: 1. има изготвен шестмесечен отчет, към отчета е изготвен доклад на базата на счетоводната информация, доказващ, че дружеството разполага с достатъчно средства за изплащане на дивидентите и че изплащането им няма да доведе до задължнялост на дружеството към кредитори, персонал, бюджет и др.; 2. финансовият резултат за шестмесечния период е печалба и има решение на общото събрание на акционерите за разпределение на печалбата; 3. размерът на средствата, които могат да бъдат разпределени в съответствие с чл. 247а от ТЗ, не трябва да надвишава общата печалба, получена като: а/ текущия счетоводен резултат за периода от 1 –ви януари до 30-ти юни на текущата година, б/ неразпределена печалба от предходни години, в/ сумата на резерви, разпределянето на които не е забранено от закон или устава на дружеството, г/ общата сума по б. „а“ – „в“ се намалява с пренесените загуби и законовите резерви, образувани в съответствие с изискванията на чл. 246 от ТЗ и/или задължителните резерви по устава на дружеството и 4. Акционерното дружество няма поети и неизплатени задължения, чиито срок на погасяване е изтекъл преди приемане на решението за разпределение на печалбата, и след изплащането на междинните дивиденти ще бъде в състояние да изпълни своите задължения за текущата финансова година.

В тази връзка, следва да се има предвид и становище на Зам. изпълнителния директор на НАП, обективизирано в писмо с изх. № 33-00-165#1/09.06.2022 г. във връзка с поставено запитване от Председателя на Института на дипломираните експерт-счетоводители в България относно данъчно третиране по реда на ЗКПО и ЗДДФЛ на хипотезите на авансово изплащане на дивиденти от търговски дружества. Съгласно цитираното писмо, публично достъпно, е изразено становище, „че извършеното авансово разпределяне 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 разпределяне на дивидент и обосновава 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 разпределяне 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 за разпределение. 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. Относно данъчното облагане по реда на ЗКПО и ЗДДФЛ, следва да се направи анализ на статута на съдружниците/акционерите, в чиято полза се извършва авансово разпределяне на печалбата. В случаите, когато се дължи данък върху дивидентите, в това число и с характер на скрито разпределение на печалбата, същият се внася в размер и срокове в съответствие с изискванията на ЗКПО и ЗДДФЛ. Също така следва да се има предвид и нормата на чл. 27, ал. 1, т. 1 и ал. 2 от ЗКПО, когато получателят е местно юридическо лице. Необходимо е да се има предвид, че ако в годишен план е налице превишение на авансово разпределената сума над годишната печалба за разпределение, съответно е платен данък при източника по ЗКПО/окончателен данък по ЗДДФЛ (когато, такъв е дължим) и в решение на общото събрание или в дружествения договор не е предвидено това превишение да бъде възстановено от акционера/съдружника, то безспорно ще представлява скрито разпределение на печалбата по смисъла на горепосочените допълнителни разпоредби на ЗКПО и ЗДДФЛ. В случай, че е предвидено превишението да бъде възстановено на дружеството, но това не е извършено и съответно пред НАП не се претендира възстановяване на внесените данък върху авансово разпределената сума, то очевидно и самото данъчно задължено лице разглежда това превишение като скрито разпределение на печалбата. Съответно, че данъчно задълженото лице претендира пред НАП възстановяване на внесените данък върху авансово разпределената сума, то за да бъде разгледано подобно искане следва в решение на общото събрание или в дружествения договор да е предвидено, че акционерът/съдружникът е длъжен да възстанови на дружеството въпросното превишение, както и фактически да го е възстановил съобразно предвиденото в решението на общото събрание/дружествения договор.“

В конкретния случай, ревизиращите органи са приели, че не е налице хипотезата на „скрито разпределение на печалбата“ по смисъла на цитираните по-горе разпоредби на ЗКПО. Прието е, че разглежданото разпределение в полза на съдружниците за сметка на печалба за текуща година представлява изгодна форма за временно и безвъзмездно ползване от съдружници на парични средства, собственост на ревизираното дружество, за които не са дължими лихви. Направен е извод, че се касае за сделки между свързани лица смисъла на § 1, т. 3, б. „в“, „г“, „ж“ и „м“ от ДР на ЗКПО и по-конкретно за паричен заем.

Тези изводи на органите по приходите са неправилни и незаконосъобразни. Договорът за заем на парична сума или вещи е законово уреден в Закон за задълженията и договорите /ЗЗД/, в чл. 240-241. С този договор, заемодателят предава в собственост на заемателя пари или вещи, а заемателят се задължава да върне заетата сума или вещи от същия вид, количество и качество. Договорът за заем трябва да се отличава от заема за послужване, при който една вещь /например автомобил, домакинска вещь и т.н./ се дава временно на друго лице, за да „си послужи“ с нея, след което да я върне, и от договора за банков кредит, който е специфична банкова сделка. Договорът е неформален, реален, едностранен,

възмезден или безвъзмезден и комутативен. Същият се сключва в писмена форма с оглед удостоверявайки неговата валидност.

Анализирайки обстоятелствата по делото, включително събраните по делото доказателства, настоящият съдебен състав намира, че между ревизираното дружество и неговите съдружници не е налице сключен договор за паричен заем, предвид че развилите се между тях финансови отношения не попадат в тази хипотеза. Действително се касае за скрито разпределение на печалба, каквито доводи излага ревизираното дружество в хода на съдебното, респективно административното производство.

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/.

При така установеното, настоящият съдебен състав намира жалбата за основателна, поради което обжалвания ревизионен акт като неправилен и незаконосъобразен следва да бъде отменен в оспорената част, с която за данъчни периоди 2014 г., 2015 г., 2016 г., 2017 г., 2018 г. и 2019 г. е определен корпоративен данък в размер на 444 255.97 лв. и лихви в размер на 164 300.94 лв.

Направеното искане за присъждане на разноски от страна на жалбоподателя, съдът намира за основателно, поради което същото следва да се уважи. По делото са представени доказателства за внесена ДТ. Не се претендира заплащане на адвокатско възнаграждение.

По изложените съображения, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-град, I-во отделение, 18-ти състав на основание чл. 160 от ДОПК,

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-29002920000390-091-001/02.03.2021 г., издадени от М. В. С., орган възложил ревизията и Р. Й. Б. – ръководител на ревизията, в частта потвърдена с Решение № 801 от 25.05.2021 г. на „за“ Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, с който на [фирма], ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица] /в несъстоятелност/, за установените задължения за корпоративен данък за данъчни периоди 2014 г., 2015 г., 2016 г., 2017 г., 2018 г. и 2019 г. в общ размер на 444 255.97 лв. и лихви в размер на 164 300.94 лв.

ОСЪЖДА Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр. С. при ЦУ на НАП, да заплати на [фирма], ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица] /в несъстоятелност/, разноски по делото в размер на 50.00 лв. (петдесет лева).

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред **Върховен**

административен съд на Република България в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: