

РЕШЕНИЕ

№ 2108

гр. София, 31.03.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 19 състав, в публично заседание на 17.03.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Доброслав Руков

при участието на секретаря Станислава Данаилова, като разгледа дело номер **10560** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/, във връзка с чл. 145 и следващите от АПК.

Делото е образувано по жалба на Л. Е. К., с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 2, офис 4 срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221319000521-091-001/12.05.2020 г., потвърден с Решение № 1346/01.09.2020 г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика, при ЦУ на НАП.

С оспорения РА за жалбоподателя са установени публични задължения по Закона за данък върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) за 2016 г. в размер на 60 314,00 лв. и начислени лихви за забава в размер на 18 563,32 лв.

В жалбата се сочи, че РА е незаконосъобразен, поради това, че неправилно органите по приходите неправилно са приели, че получените от него авансово от Адвокатско дружество „К. и партньори” през 2016 г. в размер на 604 000 лева представляват доходи от друга дейност, съгласно чл. 35, ал. 6 от ЗДДФЛ, поради което са включени в общата данъчна основа по чл. 17 от закона.

Жалбоподателят твърди, че в хода на ревизията не са събрани документи, от които да се установи, че той е получил посочената сума – в брой или по банков път. Липсват и данни за наличие на правоотношение между К. и друго лице (в случая адвокатското дружество), което да е основание за изплащане на такъв доход. Изплатените на жалбоподателя суми са от авансов дивидент и са обложени с данък-дивидент, внесен

от платеща на дохода - Адвокатско дружество „К. и партньори”. В случая съвсем незаконосъобразно, процесният доход е преквалифициран от органите по приходите и е обложен повторно по реда на чл. 35, ал. 6 от ЗДДФЛ. Дори да се допусне, че ревизираното лице е получило авансово разпределен дивидент, за който не са били налице основания да бъде определен като доход от дивидент по смисъла на б. „б”, т. 5 от § 1 на ДР на ЗДДФЛ, поради неизпълнени изисквания на чл. 137 от ТЗ, то същият очевидно следва да се счита, като доход от дивидент, под форма са „скрито разпределение на печалбата”. Този доход също подлежи на облагане със ставка от 5 % на основание чл. 38, ал. 3 от ЗДДФЛ, като този данък се удържа и внася от платеща на дохода, съгласно чл. 65, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДФЛ, поради което ефектът за фиска е абсолютно еднакъв и не е налице отклонение от данъчното облагане, още повече, че изплатените авансово суми са обложени с окончателни данъци. Инвокирани са доводи, че за 2016 г. Адвокатско дружество „К. и партньори” е реализирало значителни печалби, които далеч надхвърлят изплатените авансови дивиденти на съдружниците, т.е. тези дивиденти по никакъв начин не са ползвани за отклонение от данъчното облагане. Органите по приходите не са изпълнили задълженията си да съберат доказателства в тази насока, а са изложили неверни мотиви, че за липса на доказателства за генерирана от дружеството печалба за 2016 г. Изплатените през тази година дивиденти са били съобразени с моментното финансово състояние на дружеството, което никога назад през годините не е приключвало на загуба. Цитираната в РА норма на чл. 137, ал. 1, т. 3 от ТЗ не забранява авансово разпределение на дивидент. Понятието „дивидент”, респективно условия за неговото разпределение в ТЗ има само при акционерните дружества, чиито режим е неприложим спрямо адвокатските дружества, регистрирани, съгласно закона за адвокатурата.

По време на проведените заседания по делото, оспорващият се представлява от адвокат П., който поддържа жалбата по аргументи, посочени в нея и претендира присъждане на разноски.

Ответникът по оспорването, в лицето на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място], чрез юрисконсулт Б. намира жалбата за неоснователна, като моли същата да бъде отхвърлена. Претендира юрисконсултско възнаграждение и прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение, платено от оспорващия.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразеното становище на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа страна, следното:

Между страните не се спори, че производството по издаването на процесния РА е образувано със за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221319000521-020-001 от 25.01.2019 г., изменена със Заповед за изменение на заповеди възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ № Р-22221319000521-020-002 от 25.04.2019 г.. № Р-22221319000521-020-003/28.06.2019 г. и № Р-22221319000521-020-004 от 27.09.2019 г., издадени от началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С., за определяне на задълженията на Л. К. по ЗДДФЛ за данъчните периоди от 01.01.2016 г. до 31.12.2018 г.

През ревизирания период Л. К. е бил регистриран като самоосигуряващо се лице и е

упражнявало професията адвокат, като е бил съдружник в Адвокатско дружество „К. и партньори“.

В хода на ревизионното производство е установено, че през 2016 г. на оспорващия са разпределени авансово суми от текущата печалба на Адвокатско дружество „К. и партньори“ в размер на 635 789,47 лв. Сумата представлява изплатен от адвокатското дружество дивидент на ревизираното лице в качеството му на съдружник. Данък върху дивидентите е удържан и внесен в законоустановения срок. Изплатеният дивидент е деклариран в подадената справка по чл. 73 от ЗДДФЛ. В РА е посочено, че през 2016 г. дивидента е разпределен въз основа на решения на Общото събрание на съдружниците, за което са представени протоколи от 28.01.2016 г., 08.02.2016 г. и 24.08.2016 г.

В РА е посочено, че с решение на общото събрание на съдружниците-адвокати в Адвокатското дружество на 28.01.2016 г. е решено разпределяне на дивидент в размер на 45 826,89 лв., от които 20 000 лв. за ревизираното лице. Така посочената сума на дивидента за разпределяне е формирана от неразпределената печалба на дружеството към 31.12.2015 г. С Решения на Общото събрание от 08.02.2016 г. и 24.08.2016 г. на съдружниците адвокати в дружеството е взето решение за авансово разпределение на дивидент за 2016г. на ревизираното лице в общ размер на 635 789,47 лв., от които изплатени на 09.02.2016 г. - 304 000,00 лв. и 300 000,00 лв. на 25.08.2016 г. Дружеството е подало Декларация по чл. 55, ал. 1 от ЗДДФЛ и чл. 201, ал. 1 от ЗКПО за дължимия данък за първото тримесечие на 2016 г. с деклариран дължим данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица в размер на 18 291,34 лв. и Декларация по чл. 55, ал. 1 от ЗДДФЛ и чл. 201, ал. 1 от ЗКПО за дължимия данък за третото тримесечие на 2016 г. с деклариран дължим данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица в размер на 31 578,95 лв. Така посочените данъци са внесени на 13.05.2016 г. и 07.10.2016 г.

Резултатите от ревизията са обективирани в Ревизионен доклад № Р-22221319000521-092-001/09.03.2020 г. На основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК от ревизираното лице е подадено възражение срещу констатациите в ревизионния доклад, като същото е обсъдено в мотивите на РА и прието за неоснователно.

Ревизията е приключила с издаване на РА № Р-22221319000521-091-001 от 12.05.2020 г., издаден от началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. -ръководител на ревизията.

При обжалването по административен ред по-горестоящият орган е възприел изводите, направени в РА, поради което го е потвърдил с посоченото по-горе решение.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав, след преценка на събраните по делото доказателства по отделно и в съвкупност и съобразявайки доводите на страните, приема от правна страна следното:

По допустимостта на жалбата: Решението на Директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП, [населено място] е връчено на оспорващия на 03.09.2020 г. Жалбата е подадена чрез административния орган на 16.09.2020 г. (вх. № 53-04-682), т.е. в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Във връзка с гореизложеното, съдът намира, че е сезиран от надлежна страна – участник в административното производство срещу акт, с който се засягат нейни права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване. Жалбата е

процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

Съдът, след обсъждане на събраните доказателства и наведените от страните доводи намира, че не може да се съгласи изводите, направени от административния орган по следните съображения:

За да издаде оспорения РА административният орган е приел, че получената от Л. К. сума от 604 000 лв., представлява доход по смисъла на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ, за която не е заплатен дължимия данък. В мотивите на РА и на решението на Директора на Дирекция „ОДОП” е посочено, че основен принцип на ЗДДФЛ е облагането на получения от лицата доход през съответната данъчна година. От текстовете на ЗДДФЛ е видно, че за да се пристъпи към облагане на даден доход, същият следва да отговаря едновременно на две условия: да бъде придобит, т. е. да е реално получен през съответната данъчна година и да попада в обхвата на облагаемите доходи. Видовете доходи са посочени в чл. 10 от ЗДДФЛ, а необлагаемите доходи са изброени в чл. 13 от същия закон и сред тях не е дохода от дивидент.

Като допълнителен аргумент за облагането на получения от оспорвания доход от дивидент се посочва, че през текущата година, дружество, регистрирано по ТЗ, съответно адвокатско дружество, може да 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 не са изпълнени условията, визирани в чл. 133 и чл. 137, ал. 1, т. 3 от Търговския закон. Адвокатско дружество „К. и партньори” е подало годишен финансов отчет за 2016 г. на 18.01.2017 г., поради което дружеството може да разпределя само сумата на неразпределената печалба към 31.12.2015 г., която е в размер на 45 826,89 лв., но не и авансово, част от печалбата за текущата 2016 г.

Обобщавайки изложеното органите по приходите са направили заключението, че задължението за изплащане на дивидент ще възникне само при наличие на следните предпоставки: изтичане на финансовата година, приемане на годишния отчет и баланс, решение на съдружниците за начина на ползване на получената печалба и решение за нейното разпределение и изплащане. Като допълнително условие е посочено, че за да се изплати дивидент на съдружник, дружеството трябва да е отчело печалба през изминалата финансова година и предходните такива. На разпределение подлежи само печалба, посочена в годишен финансов отчет, приет и одобрен от общото събрание на съдружниците. 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.

За да се провери правилността на направените от органите по приходите изводи следва да се обсъди допуснато, изслушано и прието без възражения от страните заключение на съдебно-икономическа експертиза.

Експертът е описал коректно наличните и изпратени му от Адвокатско дружество „К. и партньори” документи, касаещи извършени от лицето плащания на публични задължения през процесния период. Отговорено е изчерпателно на поставените въпроси, като са направени изводи, след проверка и анализ на събраните писмени доказателства. Настоящият съдебен състав намира, че заключението следва да се кредитира като мотивирано, логично, компетентно и съответстващо на събраните доказателства.

В заключителната част на експертизата е посочено, че от счетоводна гледна точка

разпределянето на дивидент следва да бъде отразено за сметка на неразпределените печалби на дружеството от минали години. В хронологичните счетоводни регистри същото следва да се отрази като намаление на собствения капитал и като задължение към притежателите на инструменти на собствения капитал. Т.е. разпределянето на дивидент не представлява стопанска операция, която да изисква отчитането на приходи или разходи, поради което не намира отражение в отчета за приходите и разходите (ОПР) като съставна част на годишния финансов отчет.

Съгласно изискванията на ЗДДФЛ, когато получател на дивидента е едноличен търговец или физическо лице (както местно, така и чуждестранно), от дължимата сума следва да се удържи окончателен данък в размер на 5%, чийто данък е за сметка на съдружника и намалява нето сумата, която следва да бъде получена. Удържането от страна на платеща (предприятието) на окончателния 5% данък следва да се отрази в хронологичните счетоводни регистри. Нето дължимата сума след приспадане на удържания окончателен данък се изплаща на съответния съдружник.

По време на проведеното по делото открито заседание експертът направи уточнения, посочвайки, че принципно в закона няма забрана за авансово разпределение на дивидент или авансово скрито разпределение на печалбата. Логично би било разпределението на дивидент или печалба между съдружниците, да се извършва след приключване на отчетния период и при положение, че има положителен финансов резултат и той е бил обложен по предвидения в закона ред. При липса на забрана и при достатъчно обоснована прогноза, че дружеството ще завърши на печалба, не е невъзможно авансово съдружниците да решат да разпределят дивидент, преди приключване на отчетния период. Според експерта няма да има значение за фиска дали дивидентът ще бъде разпределен авансово или не, защото сумата от дивидента ще участва във формирането на финансовия резултат след края на отчетния период и върху нея също ще бъде начислен предвиденият в закона данък от 10%. За да бъде третирана процесната сума като доход, който е следвало да бъде деклариран от жалбоподателя, то е било необходимо да има някакво отношение, възникнало между него и дружеството и във връзка с това отношение да е договорено заплащане. В случая такова правоотношение липсва. Според вещото лице няма разлика в начина, по който се вземат решенията за разпределение на печалбата в адвокатските дружества и в тези регистрирани в търговския закон, както и няма разлика във воденето на счетоводната отчетност.

Анализирайки събраните доказателства и най-вече заключението на СИЕ, съдът намира, че може да направи изводи в следните насоки.

Административният орган е приел, че дружеството е нямало право на авансово разпределение на дивидент, поради което така разпределеният и получен от Л. К. дивидент следва да се счита за доход, по смисъла на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ, поради което следва да бъде обложен с данъчна ставка от 10 на сто.

Настоящият съдебен състав намира за необосновани, изложените в РА и в потвърждаващото го решение доводи, за съществуваща забрана дружествата, регистрирани по Търговския закон и адвокатските дружества да разпределят авансово печалбата под формата на дивидент. Вярно е, че според чл. 137, ал. 1, т. 3 от ТЗ, общото събрание на съдружниците в дружеството с ограничена отговорност (на което по правна форма се приравнява и адвокатското дружество) приема годишния отчет и баланса, разпределя печалбата и взема решение за нейното изплащане. Логично е разпределението на дивидент да

се извършва, когато след края на годишния отчетен период се установи, че дружеството е реализирало определена печалба. От друга страна, нито в ТЗ, нито в друг закон или подзаконов нормативен акт съществува изрична забрана за разпределение на дивидент преди края на отчетния период, т.е. авансово. Допълнителен аргумент в подкрепа на липсата на такава забрана е становището на вещото лице, изразено по време на откритото съдебно заседание, цитирано по-горе. Според него при достатъчно обоснована прогноза, че дружеството ще приключи годишния отчетен период на печалба, няма проблем съдружниците да гласуват предварително разпределение на дивидент. Такова авансово разпределение на бъдещата печалба не би оцетило държавния бюджет, защото разпределената предварително като дивидент сума ще участва във формирането на финансовия резултат след края на отчетния период и върху нея също ще бъде начислен предвиденият в закона данък от 10 %. Това устно изразено становище на експерта е потвърдено и в писменото заключение, където изрично е посочено, че разпределянето на дивидент не представлява стопанска операция, която да изисква отчитането на приходи или разходи, поради което не намира отражение в отчета за приходите и разходите (ОПР) като съставна част на годишния финансов отчет. Т.е. авансовото разпределение на част от бъдещата печалба няма да се отрази на крайния финансов резултат на дружеството за отчетния период в посока на неговото намаляване, респективно в заплащане на данък в по-малък размер.

На следващо място съдът споделя и релевирания в жалбата довод, че за да може изплатената на Л. К. през 2016 г. сума в размер на 604 000 лв. като дивидент да бъде приета за доход по смисъла на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ, следва като основание за получаването на този доход да съществува прелиминарно правоотношение между него и адвокатското дружество, предполагащо предоставянето на определена престация от страна на бенефициента, т.е. от оспорващия. В разглеждания казус е безспорна липсата на такова правоотношение, според което страните да са уговорили насрещни права и задължения, включващи получаването от страна на К. на процесната сума. Основанието за получаването на същата е решения (обективирани в цитираните по-горе протоколи, неоспорени от ответника) на общото събрание на съдружниците в адвокатското дружество за авансово изплащане на дивидент на съдружника Л. К.. Съгласно чл. 38, ал. 1, т. 2, б. „а” от ЗДДФЛ, доход от дивидент в полза на местно лице с от източник България, се облага с окончателен данък. Ставката за облагане с този данък е 5 на сто, съгласно чл. 46, ал. 3 от ЗДДФЛ.

Изложеното мотивира съда да приеме, че в случая липсва каквото и да е основание, за приемане на сумата от 604 000 лв. за доход по смисъла на чл. 38, т. 6 от ЗДДФЛ, предвид безспорно установения ѝ характер на дивидент и облагането ѝ окончателен данък по реда на чл. 38, ал. 1, във връзка с чл. 46, ал. 3 от ЗДДФЛ (начислен и внесен в бюджета, съгласно заключението на СИЕ).

На последно място следва да се изтъкне, че според чл. 44а, ал. 1 и 2 от ЗДДФЛ, паричните доходи по чл. 35 се облагат авансово с данък, когато платецът на дохода е предприятие или самоосигуряващо се лице. Размерът

на данъка се изчислява, като облагаемият доход по чл. 35 се умножи по данъчна ставка 10 на сто. Данъкът по ал. 1 се определя и удържа от платеща на дохода при изплащането му. Анализът на тази норма сочи, че дори да се приеме, че процесната сума, получена от Л. К., е доход по смисъла на чл. 35, задължено лице за удържането и заплащането на данъка е предприятието Адвокатско дружество „К. и партньори“, като платец на дохода. Т.е. органите по приходите е следвало да установят публичните задължения за него, а не за получателя.

Съвкупният анализ на представените и обсъдени по-горе доказателства, налага извода, че оспореният РА е издаден от компетентен орган и в предвидената форма, но и при несъответствие с материално-правните разпоредби и целта на закона, поради което следва жалбата да бъде отменен. С оглед изхода на делото на оспорвания разноси се дължат разноси. Такива не са поискани, поради което съдът не дължи присъждането им.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, пр. 1 от ДОПК,
Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав,

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалба на Л. Е. К., с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 2, офис 4 Ревизионен акт (РА) № Р-22221319000521-091-001/12.05.2020 г., потвърден с Решение № 1346/01.09.2020 г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика, при ЦУ на НАП.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му на страните, с касационна жалба пред Върховния Административен Съд на Република България.