

# РЕШЕНИЕ

№ 6369

гр. София, 27.10.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 9 състав,**  
в публично заседание на 10.10.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Камелия Серафимова**

при участието на секретаря Анжела Савова, като разгледа дело номер **3027** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Настоящото административно производство е по реда на чл.156 и сл.

ДОПК.

Образувано е по жалба на “ Европейска Фитнес академия“ ЕООД- [населено място] срещу Ревизионен акт №Р-22221522002564-091-001/23.11.2022 година, потвърден с Решение №193/10.02.2023 година на Директор на Дирекция ОДОП, с който са установени задължения на „ Европейска Фитнес академия“ ЕООД [населено място] за окончателен данък за доходи от дивиденди по чл.38,ал.1 от ЗДДФЛ в размер на 18 700 лева и лихва за просрочие в размер на 1537,68 лева за периода от 01.10.2021 година до 31.12.2021 година/ общ размер на задължението 20237,68 лева/ Развитите в жалбата оплаквания са за незаконосъобразност на издадения Ревизионен акт. Твърди се, че неправилно органите по приходите са приели, че е налице скрито разпределение на печалбата и са установили задължения по ЗДДФЛ за периода месец 10.2021- месец 12.2021 година в размер на 18 700 лева и лихва в размер на 1 537,68 лева, като са приели, че е налице скрито разпределение на печалбата, като са определили задължения за окончателен данък върху дивидентите за четвъртото тримесечие на 2021 година в размер на 18 700 лева, който представлява 5 % от 374 000 лева и неправилно са приели, че това е изплатена сума на едноличния собственик на капитала, като не са преценили представения Договор за заем от 19.10.2021 година и приложенияте към него доказателства, и не са обсъдили приложенияте и събраните в хода на ревизионното производство доказателства. Иска се отмяна на Ревизионния акт и се претендират сторените по делото разноски.

В съдебно заседание, жалбоподателят-, „Европейска фитнес академия“ ЕООД- [населено място] редовно уведомен при условията на чл.138,ал.2 АПК се представлява от адвокат Н., редовно упълномощена, която поддържа жалбата на заявените основания и моли да бъде уважена. Претендира заплащането на направените по делото разноски. Съображения относно незаконосъобразността на издадения ревизионен акт развива и в представените по делото писмени бележки.

Ответникът по жалбата-Директор на Дирекция ”Обжалване и данъчно осигурителна практика” при ЦУ на НАП-гр. С., редовно уведомен при условията на чл.138,ал.2 АПК, се представлява от юрисконсулт В., редовно упълномощена, която оспорва жалбата като неоснователна и моли да бъде отхвърлена. Заявява претенция за присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София-град след като прецени събраните по делото доказателства, ведно с доводите, възраженията и изразените становища на страните, при условията на чл.142,ал.1 АПК, вр. с чл.188 ГПК, прие за установено следното:

Със Заповед №1443/18.05.2009 година на Изпълнителен директор на НАП Ц. Г. Р. е назначена за държавен служител на длъжността- Главен инспектор по приходите при ТД на НАП- [населено място], считано от 01.06.2009 година.

Със заповед № 2867/ 08.09.2016 година на Изпълнителен директор на НАП- [населено място] е наредено считано от 12.09.2016 година държавният служител П. Г. Г., заемаща длъжността – „ Началник сектор“, Отдел “Ревизии“ да изпълнява длъжността- Началник отдел в Отдел “Ревизии“ при ТД на НАП- [населено място] до назначаване на титуляр на длъжността, но за не повече от 6 месеца.

Със Заповед № 183/11.01.2017 година на Директор ТД на НАП- [населено място] Г. Г. е преназначена на длъжността- Началник Отдел „ Ревизии“ при ТД на НАП-гр. С., считано от 16.01.2017 година.

Със Заповед № РД-01-80/03.02.2020 година на Директор ТД на НАП- [населено място] е възложено на Началник отдел „ Ревизии“ при ТД на НАП- [населено място], Дирекция“ Контрол „ да упражнява правомощията по чл.7,ал.3 от ДОПК.

Със Заповед № 417/15.06.2021 година на И. д. директор ТД на НАП- [населено място] Н. М. е преназначена на длъжността- Главен инспектор по приходите при ТД на НАП- [населено място] считано от 01.07.2021 година .

Със Заповед № РД-01—91/21.02.2022 година на Директор ТД на НАП- [населено място] е наредено функциите на компетентен орган по чл.112,ал.2,т.1 от ДОПК считано от 21.02.2022 година да се изпълняват от П. Г. Г. на длъжност Началник отдел“ Ревизии“ в Дирекция“ Контрол“ при ТД на НАП- [населено място] считано от 21.02.2022 година и определил заместник при отсъствие на П. Г. Г.- А. Г. М.- на длъжност- Началник сектор „ Ревизии“ при ТД на НАП.

Със ЗВР от 07.03.2022 година П. Г. Г. на длъжност Началник отдел“ Ревизии“ при ТД на НАП- [населено място] възложила да бъде извършена ревизия на жалбоподателя, определил състава на ревизиращия екип- Ц. Г. Р. на длъжност- главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията и М. Н. М. – главен инспектор по приходите, обхвата на ревизията по видове задължения и по периоди- Данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически и юридически лица за периода от 01.10.2021 година до 31.12.2021 година , срока, в който следва да завърши ревизията – два месеца, считано от датата на връчване на ЗВР.

Последната е връчена на електронния адрес на жалбоподателя на 30.05.2022 година.

Със Заповед за изменение на ЗВР от 28.07.2022 година органът, възложил ревизията- П. Г. Г. на длъжност- Началник отдел“ Ревизии“ определил нов срок за завършване на ревизията до 30.08.2022 година.

Заповедта за изменение е връчена на електронния адрес на жалбоподателя на дата 29.07.2022 година.

С нова Заповед за изменение на ЗВР от 25.08.2022 година органът, възложил ревизията– П. Г. Г. на длъжност- Началник отдел,, Ревизии“ определил нов срок за завършване на ревизията до 30.09.2022 година.

Заповедта за изменение е връчена на електронния адрес на жалбоподателя на дата 25.08.2022 година.

На 17.10.2022 година органите по приходите, включени в състава на ревизиращия екип- Ц. Г. Р. на длъжност- Главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията и М. Н. М. на длъжност- Главен инспектор по приходите съставили РД № Р-22221522002564-092-001, с който предложили да бъдат установени задълженията на ревизирания данъчен субект по видове и по периоди, подробно посочени в него.

РД е връчен на електронния адрес на жалбоподателя на дата 19.10.2022 година.

На 02.11.2022 година дружеството- жалбоподател подало писмено възражение срещу издадения РД, в което подробно изразило несъгласието си с предложението за установяване.

На 23.11.2022 година П. Г. Г. на длъжност- Началник отдел“ Ревизии“ при ТД на НАП / орган, възложил ревизията и Ц. Г. Р. на длъжност- Главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията издали обжалвания РА № Р-22221522002564-091-001, с който установили задълженията на ревизирания данъчен субект по видове и по периоди, подробно посочени в него.

РА е връчен на електронния адрес на жалбоподателя на дата 29.11.2022 година.

На 07.12.2022 година дружеството-жалбоподател депозирало жалба срещу издадения РА до Директор на Дирекция ОДОП, а последният с Решение № 193/10.02.2023 година потвърдил обжалвания Ревизионен акт.

Решението е връчено на електронния адрес на жалбоподателя на 13.02.2023 година.

По делото са приложени всички събрани в хода на ревизионното производство доказателства.

Назначена е, изслушана и неоспорена от страните съдебно-счетоводна експертиза, като в заключението си вещото лице е дало подробен отговор на въпросите, поставени му като задача, а разпитан в съдебно заседание експертът заявява, че поддържа заключението си .

С оглед на така установената фактическа обстановка, Административен съд София-град намира предявената жалба за процесуално допустима, подадена в преклузивния срок по чл.156,ал.1 ДОПК от процесуален представител на легитимирана страна и при наличие на правен интерес от обжалване. Разгледана по същество, жалбата се явява основателна. Съображенията за това са следните:

При проверката законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, съдът следва да извърши преценка дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуално-правните и материално правните разпоредби при издаването му-това са така наречените условия за редовно действие на ревизионния акт, залегнали в разпоредбата на чл.160,ал.2 ДОПК.

Обжалваният Ревизионен акт № Р-22221522002564-091-001/23.11.2022 година е издаден от компетентни органи- това е П. Г. Г. на длъжност- Началник отдел

“Ревизии“ при ТД на НАП- орган, възложил ревизията и Ц. Г. Р. на длъжност- Главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията. От приложените по делото писмени доказателства се установява, че лицето П. Г. към датите на издаване на ЗВР и РА е заемала длъжността- Началник отдел“ Ревизии“ към ТД- НАП-С. и е определена за орган, който може да възлага ревизии по реда на чл.112 от ДОПК въз основа на изрична Заповед на Директор ТД на НАП- С. от 21.02.2022 година. Лицето Ц. Р. също е заемала длъжността- Главен инспектор по приходите.

Наред с това, от доказателствата по делото е видно, че и лицето, включено в състава на ревизиращия екип- М. М. е заемала длъжността- Главен инспектор по приходите при ТД на НАП- С.. Настоящият съдебен състав намира ,че ревизионният акт е издаден от органи по приходите, посочени в нормата на чл.119, ал.1 от ДОПК, в сила от 01.01.2013 година- органът, възложил ревизията и органът по приходите, определен за ръководител на ревизията.

От доказателствата по делото също е установено, че всички актове в ревизионното производство – ЗВР, РД и РА са издадени от органи по приходите, които са притежавали квалифициран електронен подпис. Съгласно чл. 3 от Закон за електронния документ и електронни удостоверителни услуги/ заглавието е изменено-преди Закон за електронния документ и електронния подпис/ (Изм. - ДВ, бр. 85 от 2017 г.) Електронен документ е електронен документ по смисъла на [чл. 3, т. 35 от Регламент \(ЕС\) № 910/2014](#) на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.), наричан по-нататък "Регламент (ЕС) № 910/2014".(2) (Доп. - ДВ, бр. 85 от 2017 г.) Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ съдържащ електронно изявление. В редакцията, действаща към момента на издаване на ЗВР, РД и РА съгласно ЗЕДЕП чл.3,ДВ. бр.[34](#) от 6 Април 2001година-Електронен документ е електронно изявление, записано върху магнитен, оптичен или друг носител, който дава възможност да бъде възпроизведено.) Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. Съгласно чл.4 от ЗЕДЕП,автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето,от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл.13 от ЗЕДЕП (Изм. - ДВ, бр. 100 от 2010 г., в сила от 01.07.2011 г.) Електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление,за установяване на неговото авторство,а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на [чл. 16.](#)) Електронният подпис по ал. 3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал. 1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай,[ЗВР](#) и РА, са създадени като електронни документи по смисъла на [чл. 3, ал. 1 ЗЕДЕП](#), по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал. 2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронни документи, подписани от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, те са изпратени като електронни съобщения и връчени на ревизираното дружество по

реда на [чл. 30, ал. 6 ДОПК](#) и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в [чл. 184, ал. 1 ГПК](#), приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание [§ 2 ДР ДОПК](#), тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. 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. Квалифициран електронен подпис, съгласно ал. 3 и ал. 4 е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16 и именно той има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, следователно е необходимо да е спазено изискването на чл. 16, ал. 1, т. 1, според което той трябва да е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за КЕП, отговарящо на изискванията на чл. 24 и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Автентичността на всеки един документ /частен свидетелстващ и официален свидетелстващ или диспозитивен/ може да бъде оспорена по реда на [чл. 193 ГПК](#) и в този случай съдът е длъжен да провери дали този документ действително материализира изявление, направено от лицето /органа/, сочен като негов автор или не. По делото са представени Удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги, със съдържанието по [чл. 24, ал. 1 ЗЕДЕП](#), обосновава извод за това, че [ЗВР](#) и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в ал. 4 на [чл. 13 ЗЕДЕП](#) е въведена фикция за саморъчен подпис.

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

От така представените заверени преписи на хартиен носител се установява, че актът, издаден като електронен документ е подписан с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията- П. Г.- Началник отдел "Ревизии" в Дирекция "Контрол" на ТД на НАП-С. и на ръководителя на ревизията- Ц. М. на длъжност- главен инспектор по приходите в ТД на НАП- С.. За да е валидно подписан съгласно [чл. 120, ал. 1, т. 8 ДОПК](#) в случаите, когато е издаден като електронен документ, ревизионният акт следва да е подписан с квалифициран електронен подпис на органите по [чл. 119, ал. 2 ДОПК](#), така че по силата на законовата фикция в [чл. 13, ал. 4 във връзка с ал. 3 от Закона за електронния документ и електронния подпис /ЗЕДЕП/](#) електронните подписи да имат значението на саморъчни подписи. В конкретния случай, от доказателствата по делото е безспорно установено, че не само РА, но и ЗВР са създадени като електронни документи и са подписани от лица, които притежават квалифициран електронен подпис. Ревизионният доклад е създаден като електронен документ и лицето, което е участвало в съставянето на РД също е притежавало квалифициран електронен подпис.

Както първата ЗВР, така и последващите ЗВР, РД и РА са връчени на електронния адрес на жалбоподателя, а получаването на документите е удостоверено по надлежния ред чрез потвърждаване на получаването, за което са приложени писмени доказателства, като връчването на електронните съобщения е станало по реда на чл.30,ал.6 от ДОПК, сочещ, че електронното съобщение се смята за връчено, когато

адресатът изпрати потвърждение за получаването му чрез обратно електронно съобщение, активиране на електронна препратка или изтеглянето му от информационната система на компетентната администрация. Съдържанието на електронното съобщение се удостоверява чрез заверена от органа по приходите разпечатка на записа в информационната система или пък лично на управителя на ревизирания данъчен субект, като отново личното връчване е извършено по реда и със средствата, предвидени в ДОПК. Връчването на ЗВР, РД и РА е станало при спазване на разпоредбата на чл. 29, ал. 6 от ДОПК, според която, съобщенията се връчват на лицето, негов представител или пълномощник, член на орган на управление или на негов служител, определен да получава книжа или съобщения. В [ДОПК в частност в разпоредбата на чл.113, чл.117 и чл.120 не са конкретизирани начините на връчване на актовете, издавани в хода на ревизионното производство, но следва да бъде отбелязано](#), че разпоредбите за връчване и за удостоверяване на връчването на съобщения, се намират в общите разпоредби на ДОПК и са приложими и за останалите производства в Кодекса- аргумент от разпоредбата на чл.33 от ДОПК-Приложимост на разпоредбите-по реда и в сроковете, посочени в тази глава, се връчват всички подлежащи на връчване актове, документи и книжа, издавани от органите по приходите и публичните изпълнители, с изключение на актовете,документите и книжата за реализиране на административнонаказателната отговорност,за които се прилага [Законът за административните нарушения и наказания](#). С оглед на това, настоящият съдебен състав намира, че при връчване на актовете и съобщенията, издадени от органите по приходите в хода на ревизионното производство не са допуснати съществени нарушения, които са ограничили както правото на участие на ревизираното лице в производството, така и правото му на защита и които нарушения да опорочават издадения ревизионен акт до степен нищожност.

Ревизионният акт е издаден в писмена форма и съдържа предвидените в чл.120,ал.1 ДОПК задължителни реквизити-името и длъжността на органа, който го издава, номер и дата, данни за ревизираното лице, обхвата на ревизията, извършените действия в ревизионното производство, мотиви за издаването му, разпоредителна част, в която са определени задълженията на ревизираното лице, пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва, подпис на органа по приходите, който го е издал. Към Ревизионния акт е приложен ревизионен доклад, който е вътрешно служебен акт. В ТР №5 /

**22. 06. 2015 година на ВАС“ е посочено, че макар че ревизионният доклад е основен акт във фазата на извършване на ревизионното производство, той е процесуален акт по смисъла на чл. 21, ал. 5 АПК. Независимо че разпоредбата на чл. 120, ал. 2, изр. първо от ДОПК сочи, че той се прилага към ревизионния акт и е неразделна част от него, то от това не следва, че законодателят е предвидил изискване волята на издателя на ревизионния акт да се наслагва върху волята на съставителите на ревизионния доклад и в тази кумулативност на двете волеизявления да се упражнява съвместна компетентност за издаването на ревизионния акт“.**

„Друг извод не следва от сезиращата функция на ревизионния доклад и свързаните с момента на издаването му срокове, тъй като уведомяването на органа, възложил ревизията, не е правопораждащ факт за възникването на компетентността за издаването на ревизионния акт. Тя не произтича от ревизионния доклад, а е нормативно установена и персонално определена, поради което пороците на ревизионния доклад не рефлектират върху валидността на ревизионния акт. В качеството си на процесуален акт ревизионният доклад е процесуална предпоставка за издаването на

**ревизионния акт, а при липса на процесуална предпоставка е налице неспазване на процесуалните разпоредби по смисъла на [чл. 160, ал. 2 ДОПК](#), но не и толкова тежък порок, който да обуслови извод за нищожност на РА**

Ревизионният доклад е подписан от двамата органи по приходите, включени в състава на ревизиращия екип, а дори и да не е подписан от всички участващи в ревизията органи по приходите, то това не може да обуслови нищожност на издадения ревизионен акт, защото пак в същото Тълкувателно решение е изрично е посочено, че съгласно чл. 117, ал. 2, т. 10 ДОПК изискването за подписване на ревизионния доклад от неговите съставители е задължителен реквизит на ревизионния доклад от външна страна, т.е. част от нормативно установените изискванията за форма на ревизионния доклад. Разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, която предвижда, че ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт, не дерогира систематично предхождащата я норма на чл. 120, ал. 1, т. 5 ДОПК, включваща сред задължителните реквизити на ревизионния акт наличието на мотиви за издаването му. И двете разпоредби са част от чл. 120 ДОПК, озаглавен „Съдържание на ревизионния акт“, а това сочи, че ревизионният доклад също е част от нормативно изискуемото се съдържание на ревизионния акт. При наличие на порок в законоустановената форма, изразяващ се в липса на мотиви, опорочаването също не е толкова съществено, че да се приравни с пълна липса на форма, а оттам и на волеизявление, поради което отново не мотивира извод за нищожност на издадения ревизионен акт. Горното обосновава заключението, че не е налице нищожност на ревизионния акт, ако в ревизионния доклад, който е неразделна част от него, не е спазено изискването на чл. 117, ал. 2, т. 10 ДОПК за полагане на подписи от всички органи по приходите, които са го съставили“

При издаването му, органите по приходите са спазили процесуално-правните разпоредби на ДОПК. Ревизионното производство е първо, като с първата ЗВР е определен срок за завършването и 2 месеца, започнал да тече от връчването на ЗВР- в случая на дата 30.05.2022 година и съответно на това изтичащ на 30.07.2022 година. С последващата ЗВР от 28.07.2022 година органът, възложил ревизията определил нов срок за завършване на ревизията– до 30.08.2022 година, като удължаването на срока на ревизията е с един месец. С нова Заповед от 25.08.2022 година, органът, възложил ревизията определил нов срок за завършване на ревизията до 30.09.2022 година, удължаването е извършено в съответствие с нормата на чл.114,ал.3 от ДОПК и то от орган по приходите, компетентен да извърши удължаването.

При издаване на ревизионния акт са нарушени материално правните разпоредби.

Правната регламентация на подходното облагане се съдържа в Закона за корпоративното доходно облагане, в чийто член първи е очертан предметът на облагане и това е по т.1 печалбата на местни юридически лица, които се явяват данъчно задължени лица по смисъла на закона. Местни юридически лица съгласно чл. 3. (1) от ЗКПО са местни юридическите лица, учредени съгласно българското законодателство;

От събраните доказателства е установено че, дружеството жалбоподател е местно юридическо лице, което подлежи на облагане за печалбата от източници в страната и данъчно задължено лице по смисъла на ЗКПО. ЕВРОПЕЙСКА ФИТНЕС АКАДЕМИЯ" ЕООД е регистрирано в търговския регистър на Агенцията по вписванията на 18.05.2012 година, като при регистрацията дружеството е вписано с наименованието „ФИОРА ТРЕЙД" ЕООД, но името е променено на „ЕВРОПЕЙСКА ФИТНЕС АКАДЕМИЯ" на 09.08.2021 година и първоначалната регистрация на

седалище и адрес на управление на дружеството е [населено място], [улица], вх. А. От 27.01.2022 година е сменен адрес и седалище и управление- вписан адрес- [населено място], [улица], бл. Бизнес сграда "Р. Т.", ет. 1. 2, с основен предмет на дейност- е менажиране на фитнес център от групата на ПУЛС и фитнес услуги, находящ се на адрес [населено място], жк. „Л. , [улица]. Дружеството- жалбоподател извършва и дейност организиране на обучения, образователни и тренировъчни програми и конкурс и предоставянето на услуги относно развитието, практикуването и администрирането на фитнеса; изграждане и управление на фитнес центрове, отдаване под наем на спортни стоки, съоръжения и аксесоари .

В подадените декларации по чл.92 от ЗКПО от дружеството е декларирана основна икономическа дейност с Н. 8559:Други образователни дейности неklasифицирани другаде.

Установено е от доказателствата по делото, че между „Европейска Фитнес Академия“ ЕООД и „Пулсар-БН“ ЕООД е сключен Договор за заем от 19.10.2021 година /л.103 по делото/, по силата на който- жалбоподателят в качеството на заемодател се задължил да предостави възмездно на заемателя“ Пулсар –БН“ЕООД пари (заемна сума), в общ размер до 450 000 лева/четирисотин и петдесет хиляди/ лева, договорено е сумата да бъде предоставена на части и да бъде върната на заемодателя в срок до 31.12.2024 година заедно с дължимата лихва за целия период, като сумата може да бъде върната изцяло или частично и преди 31.12.2024 година. От заключението на вещото лице, изготвило съдебно-счетоводната експертиза, неоспорено от сраните, което настоящата съдебна инстанция намира за обективно и компетентно изготвено е видно , че с 2 броя вноски бележки от 29.10.2021г./л.104-105/ от А. Н. А. –вносител/ собственик и управител на дружеството/, са внесени в брой на каса в „И. А. Б. парични средства на два пъти по 187 000 лева/ общо 374 000 лева/, наредени по банкова сметка на „ПУЛСАР – БН“ ЕООД с IBAN [банкова сметка] с посочено основание - Договор за заем от 19.10.2021 година от „Европейска Фитнес Академия“ ЕООД.

Произходът на предоставените средства по заема са от неразпределена печалба от минали години на „Европейска Фитнес Академия“ осчетоводена по кредита на сметка 122 „Неразпределена печалба от минали години“/л.108/ и налична по сметка 501 „Каса в лева“ в размер общо на 368 698,87 лева и приходи от услуги за периода от 01.01.2021 година - 29.10.2021 година, платени в брой. Вещото лице посочва, че съгласно Декларация от управителя А. А. /л.110/, касовата наличност се е намирала на административния адрес на „Европейска Фитнес Академия“ ЕООД – [населено място], [улица]. С допълнителни писмени обяснения /л.246/ А. А. декларира, че касовата наличност се намира на административния адрес на „Европейска Фитнес Академия“ ЕООД – [населено място], [улица] и се съхранява от упълномощени от управителя лица. В „Европейска Фитнес А.“я ЕООД няма назначени лица по трудови или извънтрудови правоотношения за периода от 01.10.2021 година -31.12.2021 година, а предоставената сума на „Пулсар-БН“ ЕООД е счетоводно отразена в „Европейска Фитнес Академия“ ЕООД като предоставен заем по дебита на сметка 262“Предоставени заеми на нефинансови предприятия и клиенти“/Кредит сметка 501 „Каса в лева“ /л.100, 145/,а от представената оборотна ведомост към 31.12.2021 година на „Европейска Фитнес Академия“ ЕООД, сметка 262 „ Предоставени заеми на нефинансови предприятия и други клиенти“ е с дебитно салдо в размер на 554 000лв., формирано от следните предоставени заеми- по Договор за заем от 19.10.2021 година, сключен между „Европейска Фитнес Академия“ЕООД- заемодател и „Пулсар – БН“ ЕООД - заемател, сума от 374 000 лева, по Договор за заем от 25.03.2016 г. сключен между „Пазари Витоша“ ЕООД в качеството си на заемополучател и „Фиора трейд“ ЕООД /предишно наименование на „Европейска



Фитнес Академия“ ЕООД в качеството си на заемодател, с предмет револвиращ паричен заем в размер на 180 000 лева, при лихвен процент 3,5% със срок за връщане 25.3.2026 година, като от представения лихвен лист за начисляване на лихвите по заема и оборотни ведомости /л.16-22/, е видно, че „Европейска Фитнес Академия“ ЕООД като заемодател е начислил лихви по предоставения заем на „Пулсар-БН“ ЕООД, осчетоводени по Дебита на сметка 4955“Разчети по лихви“ - „Пулсар-БН“ ЕООД на Кредит сметка 721 „Приходи от лихви“, за 2021 година. начислени приходи от лихви в размер на 2 259,37 лева, а за 2022 година начислени приходи от лихви в размер на 13 054,14 лева. От счетоводството на „Пулсар-БН“ ЕООД в хода на ревизионното производство са представени: договор, вноски бележки, оборотна ведомост за 2021г., месечни оборотни ведомости за периода 01.10.2021 година- 31.12.2021 година, Главна книга на сметки 501 и 503 и аналитичен регистър на сметка 152, като вещото лице е посочило, че полученият заем от „Европейска Фитнес Академия“ ЕООД по банков път в размер на 374 000 лева е отразен в счетоводството на „Пулсар-БН“ ЕООД /л.118/ на Дебит сметка 503/7 „Разплащателна сметка в лева“ и на кредит сметка 152/2 „Получени дългосрочни заеми“, а съгласно аналитичен регистър на сметките от гр. 50 /л.211/, извлечение от разплащателна сметка в „И. А. Б.“ и оборотна ведомост за м.10.2021г. /л.171-179, л.217/ на „Пулсар-БН“ ЕООД, сумата от 374 000 лева е изтеглена в брой на 29.10.2021 година от И. П. Х. – управител на „Пулсар-БН“ ЕООД и постъпила в касата на дружеството със съответно взети стопански операции-Дебит сметка 501 „Каса в лева“, на Кредит сметка 503 „Разплащателна сметка в лева“, а основанийето за стопанската операция е теглене. Вещото лице посочва още, че към 31.10.2021 година касовата наличност на „Пулсар-БН“ ЕООД е в размер на 414 599,09 лева, към 30.11.2021г. е в размер на 410 699,61 лева и към 31.12.2021 година е в размер на 402 965,91 лева, като няма представени данни за упълномощени лица. Произходът на предоставените средства по заема в размер на 374 000 лева са от неразпределена печалба от минали години на „Европейска Фитнес Академия“ ЕООД осчетоводена по кредита на сметка 122 „Неразпределена печалба от минали години“/л.108/ и налична по сметка 501 „Каса в лева“ в размер общо на 368 698,87 лева, както и приходи от услуги за периода от 01.01.2021г. - 29.10.2021 година, платени в брой, няма данни „Пулсар-БН“ ЕООД да е изразходвал получената сума по заема към 31.12.2021 година и данни същата да е върната, няма данни къде се намира касата на „Пулсар-БН“ ЕООД, като жалбоподателят е начислил приходи от лихви по предоставения заем на „Пулсар-БН“ ЕООД, по сметка 721“Приходи от лихви“ за 2021 година в размер на 2 259,37 лева и за 2022 година в размер на 13 054,14 лева /лихвен процент 3,5%/.

Настоящият съдебен състав намира, че неправилно органите по приходите са приели, че е налице скрито разпределение на печалбата.

На основание чл.194 от ЗКПО с данък при източника се облагат дивидентите и ликвидационните дялове, разпределени (персонифицирани) от местни юридически лица в полза на: 1.чуждестранни юридически лица, с изключение на случаите, когато дивидентите се реализират от чуждестранно юридическо лице чрез място на стопанка дейност в страната; 2.местни юридически лица, които не са търговци, включително на общини. Съгласно § 1, т. 4 от ДР на ЗКПО "дивидент" е разпределението в полза на лице, произтичащо от неговия дял в капитала на друго лице, вследствие на което намалява собствения капитал на последното, включително: доход от акции; доход от дялови участия, включително от неперсонифицирани дружества, и от други права, третирани като доходи от акции; • скрито разпределение на печалбата (това понятие е дефинирано в § 1, т. 5 от ДР на ЗКПО). От своя страна печалбата, която е обект на това имуществено право, може да

бъде само печалбата след облагане с данъци (балансовата печалба. Дефиниция за скрито разпределение на печалбата има в параграф 1, т. 5 от Допълнителните разпоредби на ЗКПО: 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 параграф 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: аа) заемът превишава собствения капитал на платеща на дохода към 31 декември на предходната година; бб) изплащането на заема или на лихвите по него не е ограничено с фиксиран срок; вв) 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; гг) изплащането на заема е в зависимост от удовлетворяване исканията на други кредитори или от изплащането на дивиденти.

Неправилно органите по приходите са приели, че след като от страна на дружеството- жалбоподател е представена писмена декларация, съгласно която касовата наличност се намира на административния адрес на дружеството - [населено място], [улица] се съхранява от упълномощени от управителя лица и не е предоставена информация - идентификационни данни на тези лица и при извършено в хода на проверката посещение на посочения адрес, не е установено наличие на офис или друг обект, стопанисван от дружеството, местоположението на касовата наличност или лице, имащо представителна власт по отношение на „ЕВРОПЕЙСКА ФИТНЕС АКАДЕМИЯ“ ЕООД и че получателят по заема не е предоставил информация за това къде се съхраняват паричните средства / къде се намира касата на „Пулсар- Н“ ЕООД и това води до извод, че е налице скрито разпределение на печалбата. На първо място, обстоятелството, че на посочения адрес от жалбоподателя органите по приходите не са открили офис и липсва информация за това къде дружеството- жалбоподателят съхранява касовата наличност е ирелевантно за възникване на заемните отношения, още повече, че жалбоподателят е предоставил паричната сума на „Пулсар- Н“ ЕООД и то по силата на сключен Договор за заем дружеството- жалбоподател поело задължение да предостави сума в размер на 450 000 лева, като на две дати 29.10.2021 година са преведени две суми от по 187 000 лева от страна на управителя на дружеството- жалбоподателя по банковата сметка на заемополучателя. На второ място, обстоятелството дали има или не в момента каса на посочения адрес, където да се съхраняват паричните средства отново е ирелевантно към спора, предмет на делото , защото сумата по кредита е предоставена на заемополучателя. Наред с това, обстоятелството дали заемополучателят е съхранявал в касата си получените парични средства или не и не е представил доказателства за това какво се е случило с паричните средства в размер на 63 000 лева/ с остатъка по Договор за заем отново е извън предмета на делото. Това произхожда от същността на Договора за паричен заем/ какъвто процесният случай. Правната уредба на Договора за заем се съдържа в чл.240 от ЗЗД- с договора за заем заемодателят предава в собственост на заемателя пари или други заместими вещи, а заемателят се задължава да върне заетата сума или вещи от същия вид, количество и качество. Заемателят дължи лихва само ако това е уговорено писмено. Това разпореждане не се отнася до банките. При заема се прилага чл. 247.

Договорът за паричен заем е реален / поражда своето действие не от подписването му, а от предоставя на заетата парична сума. Сумата от 374 000 лева е предоставена от жалбоподателя и подлежи на връщане по силата на договора. Отново от

заклучението на вещото лице, изготвило съдебно-счетоводната експертиза се установява, че жалбоподателят за предоставения заем е получил приходи от лихви, които надлежно е осчетоводил в счетоводството си със съответно взети стопански операции и няма как сумата от 374 000 лева да бъде налична в посоченото място като каса на жалбоподателя, защото тя е предоставена като заем. Наред с това обстоятелството кое лице е внесло сумите по заема е без значение, защото сумите по заема са постъпили по сметката на заемополучателя и от приложените две платежни нареждания е видно, че именно управителят на дружеството- жалбоподател е внесъл посочените суми в размер на по 187 000 лева на дата 29.10.2021 година. По делото липсват доказателства управителят на жалбоподателя да е получил въпросната сума и да я е разпределил под формата на дивидент и да е налице скрито разпределение на печалбата. Напротив- от предоставения заем дружеството – жалбоподател генерира приходи от лихви, които приходи надлежно е осчетоводил в счетоводството си със съответно взети стопански операции. Органите по приходите по никакъв начин не доказаха, че е налице скрито разпределение на печалбата, още по- малко, че след като заемодателят и заемополучателят има общи адреси и счетоводство, то това води до извод, че са свързани лица и това е скрито разпределение на печалба, защото доказателства за наличие на свързаност между лицата по делото липсват. Нещо повече- ако се съобрази тезата на органите по приходите, то излиза, че един счетоводител може да води счетоводство само на една фирма, което е изключително нелогично. По никакъв начин не е доказано, че сумата от 374 000 лева е получена еднолично по какъвто и да е начин от страна на управителя на ревизирувания субект, за да е налице скрито разпределение на печалбата под формата на дивидент и да подлежи на облагане с окончателен данък по реда на ЗКПО и ЗДДФЛ

С оглед на това, ревизионният акт като незаконосъобразен следва да бъде отменен.

С оглед изхода на спора, претенцията на жалбоподателя за присъждане на разноски е основателна и в негова полза следва да се присъдят направените по делото разноски в размер на 450 лева– заплатена държавна такса и депозит за вещо лице. Жалбоподателят не претендира адвокатско възнаграждение.

Воден от гореизложеното и на основание чл.160,ал.1 ДОПК,Административен съд София- град

## **РЕШИ:**

**ОТМЕНЯ РЕВИЗИОНЕН АКТ №P-22221522002564-091-001/23.11.2022 година, потвърден с Решение №193/10.02.2023 година на Директор на Дирекция ОДОП, с който са установени задължения на „ Европейска Фитнес академия“ ЕООД [населено място] за окончателен данък за доходи от дивиденди по чл.38,ал.1 от ЗДДФЛ в размер на 18 700 лева и лихва за просрочие в размер на 1537,68 лева за периода от 01.10.2021 година до 31.12.2021 година/ общ размер на задължението 20 237,68 лева/ .**

**ОСЪЖДА ДИРЕКТОР НА ДИРЕКЦИЯ ОДОП ПРИ ЦУ НА НАП- ГР. С. ДА ЗАПЛАТИ НА“ ЕВРОПЕЙСКА ФИТНЕС АКАДЕМИЯ“ ЕООД ГР. С. СУМАТА ОТ 450 ЛЕВА- РАЗНОСКИ ПО ДЕЛОТО, КАТО СЪЩАТА СЛЕДВА ДА БЪДЕ ВЪЗСТАНОВЕНА ОТ БЮДЖЕТА НА ДИРЕКЦИЯ ОДОП.**

На основание чл.138 АПК, препис от решението да се изпрати на страните.

Решението подлежи на касационно обжалване пред ВАС на РБ в 14-дневен срок от получаване на препис от същото, съгласно разпоредбата на 160,ал.6 ДОПК, вр. с чл.211,ал.1 АПК.

**СЪДИЯ:**