

РЕШЕНИЕ

№ 17486

гр. София, 22.05.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 71 състав, в
публично заседание на 02.04.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Слава Гьошева

при участието на секретаря Ася Лекова, като разгледа дело номер **11247** по описа за **2022** 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).

Делото е образувано по жалба на „Профит Експерт“ ООД, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], представявано от управителя К. Х. И., чрез адвокат Е. В., с посочен съдебен адрес: [населено място], [улица], вх. Б, офис 1, срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22220222000179-091-001/19.07.2022 г., издаден от Р. Б., в качеството ѝ на орган възложил ревизията и В. П. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение 1674/21.10.2022 г. на директора на дирекция „ОДОП“ С., с който за дружеството са установени задължения по чл. 38, ал. 1 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) - за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица за периода от 01.07.2021 г. до 30.09.2021 г. в размер на 38 964,71 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 2 825,17 лв.

Жалбоподателят сочи, че РА е незаконосъобразен, тъй като е издаден при съществени процесуални нарушения и в противоречие с материалния закон. Прави искане съдът да отмени РА и да присъди на дружеството разносните по делото. Претендира прекомерност на юрисконсултското възнаграждение, с оглед правната сложност на делото.

Ответникът по жалбата – Директорът на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител юрк. П. оспорва жалбата. Моли обжалваният РА да бъде оставен в сила като правилен и законосъобразен. Претендира сторените по делото разноски съгласно списък.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена не изпраща представител.

По делото е прието заключение на вещо лице и доказателствата по ревизионната преписката.

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:

По допустимостта на жалбата:

Решението на директора е връчено на дата 22.10.2022 г. по електронен път, а жалбата до съда е от дата 08.11.2022 г. с оглед на което е подадена в срока за оспорване на акта по искането за отмяна като материално-незаконсъобразен. Изпълнени са изискванията на закона по чл.156, ал.1 и ал.2 ДОПК, предвид на което жалбата е процесуално допустима.

От фактическа страна, съдът приема за установено:

Със № Р-22220222000179-020-001 от 13.01.2022 г. (л.25), връчена на 24.01.2022 г. по електронен път, изм. със Заповед №Р-22220222000179-020-001/23.03.2022 г., е възложено извършването на ревизия на „Профит Експерт“ ООД за определяне на данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица за периодите от 01.07.2021 г. до 30.09.2021 г. Цитираните заповеди са издадени от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С..

Резултатите от ревизията са обобщени в ревизионен доклад /РД/ №Р- 22220222000179-092-001/19.07.2022 г., връчен по електронен път на 28.04.2022 г., срещу който в законоустановения срок е подадено писмено възражение с вх. № 53-00-481#3/12.05.2022 г.

Ревизионният акт (РА) № Р-22220222000179-091-001/19.07.2022 г. е издаден от органа, възложил ревизията Р. Р. Б. и В. В. П. -ръководител на ревизията на 19.07.2022 г., връчен на 19.07.2024 г. по електронен път. С РА са възприети констатациите по РД и въз основа на тях за дружеството е констатирана липсата на парични средства в размер на 779 294,24 лв. На основание чл. 46, ал. 3 от ЗДДФЛ данъчната ставка за доходи от дивиденди на местни физически лица от източник в България е 5 на сто. Определеният данък е в размер на 38

964,71 лв., който се дължи в лихви съгласно приложена справка.

Установено е в хода на ревизионното производство, че дружеството- жалбоподател е извършвало дейност като финансова институция, изразяваща се в отпускане на заеми. „ПРОФИТ ЕКСПЕРТ“ ООД е вписано като финансова институция в Регистъра по чл. 3, ал. 2 от Закона за кредитните институции – представено е Удостоверение № BGR00180, издадено от Българска народна банка.

С цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за определяне на данъчните задължения на дружеството и в съответствие с указанията на директора на дирекция ОДОП С., са извършени процесуални действия, които са подробно описани в РД.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, до ревизираното лице са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ изх. № Р-22220222000179-040-001/31.01.2022 г. и № Р-22220222000179-040-002/05.04.2022 г.

С Протокол № Р-22220222000179-П.-001/31.03.2022 г. към ревизионното производство са присъединени доказателства, събрани в хода на проверка за установяване на факти и обстоятелства, приключила с Протокол № Р-22220222000173-П.-001/22.12.2021 г.

С Протокол № 1303452/21.03.2022 г. е документирана проверка на първични счетоводни, търговски, банкови и други документи по отношение на ревизираните периоди, която е извършена в офис на ревизираното лице, находящ се в [населено място], [улица].

С Протокол № П-2221021159326-073-001/22.12.2021 г. са приобщени предходни данни от проверка на дружеството.

След анализ на събраните доказателства, органите по приходите са установили, че парични

средства на дружеството са предоставени на управителя и съдружник К. Х. И., като голяма част от тази сума – 700 000,00 лв., съгласно декларация от управител, е изтеглена в брой от банковата сметка на дружеството на 19.09.2014 г. и оттогава се съхранява с други суми в брой, собственост на дружеството, от подотчетното лице, като не е посочено кое конкретно е подотчетното лице.

Констатирано е, че сумите в брой, които представляват касова наличност на дружеството, правилно са осчетоводени по дебита на сметка 501 „Каса в левове“. От представени от дружеството счетоводни справки – оборотни ведомости е видно, че към 31.08.2021 г. са налични парични средства в брой в размер на 984 789,51 лв. /отразени като крайно дебитно салдо по сметка 501/. Касовите наличности са „прехвърлени“ счетоводни по дебита на сметка 422 „Подотчетни лица“ и към 31.10.2021 г. сметката е с крайно дебитно салдо в размер на 900 000,00 лв. Това осчетоводяване е неправилно, не е породено от реално извършени стопански операции, а има за цел единствено да „прикрие“ касови наличности, които следва да се отразяват по дебита на сметка 501. Посочено е още, че в резултат на извършените контролни действия се констатира липсата на парични средства от касовата наличност на дружеството.

Във връзка с представените в хода на ревизионното производство 88 бр. договори за доверително управление на парични средства е прието, че са изготвени единствено за целите на ревизионното производство като целта им е да „прикрие“ липсата на паричните средства в брой на дружеството, с което се заобикаля закона. Същите не са представени при контролно производство с УИН: П-22221021159326, въпреки, че датите на изготвянето им са от преди извършените контролните действия. Представените тогава писмени обяснения потвърждават обстоятелството, че тези договори са антидатирани. Като потвърждение на това може да послужат и справките за осчетоводяване касовите наличности на парични средства. Сумите са били правилно осчетоводени до 31.08.2021 г. по дебита на сметка 501, а в последствие, без да са извършвани стопански операции, същите са осчетоводени по дебита на сметка 422. В хода на ревизионното производство са представени счетоводни справки /хронологичен регистър и оборотна ведомост/, съгласно които голяма част от тези суми са осчетоводени по дебита на сметка 429 „Инвестиционен портфейл“, отново без да са извършени стопански операции, налагащи и/или обосноваващи „преосчетоводяването“ на сумите. Към 30.09.2021 г. крайното дебитно салдо по сметка 429 е в размер на 779 294,24 лв.

Въз основа на констатираното от контролните органи, е формиран извод, че е налице „скрито разпределение на печалба“ в размер на 779 294,24 лв. през периода 01.01.2021 г. – 30.09.2021 г. /в този период е констатирана липсата на парични средства на дружеството, за които констатации е съставен Протокол № П-22221021159326- 073-001/22.12.2021 г., в който са описани извършените от органи по приходите процесуални действия/.

За да обосноват горното, контролните органи са посочили разпоредбата на § 1, т. 5, б. „а“ от ДР на ДОПК скрито разпределение на печалбата са сумите, несвързани с осъществяваната от данъчно задължено лице дейност, изплатени или разпределени под каквато и да е форма в полза на акционерите, съдружниците или свързани с тях лица. Установено е, че са налице данни /вкл. от писмена декларация на управителя на дружеството/, че паричните средства в брой, собственост на дружеството, са във фактическо владение от К. И. /управител и съдружник в дружеството/ още от 2014 г. Безспорно е установена и тяхната липса към 30.09.2021 г. Липсата на доказателства за разходване на средствата за икономическата дейност на дружеството или за други обстоятелства, обуславящи причините за тяхната фактическа липса, обосновано предполага извода, че собственикът (съдружник/съдружници) на данъчно задълженото лице се е разпоредил със същите в своя полза или в полза на трети лица – т.е. налице е „разпределение под каквато и да е форма“ на суми от патримониума на „ПРОФИТ ЕКСПЕРТ“ ООД в патримониума

на неговия собственик/собственици. Установено е, че се касае за суми, несвързани с дейността на дружеството, разпределени под каквато и да е форма в полза на негов собственик/собственици, която хипотеза попада в обхвата на § 1, т. 5, б. „а“ от ДР на ДОПК. Това е така, защото е установена липсата на парични средства, собственост на дружеството.

От констатациите на РД, за дата на извършване на скритото разпределение на печалба, следва да бъде приета датата на установяване на реалната касова наличност/липсата на касова наличност. Това обстоятелство е установено с Протокол с № П-22221021161948-081-001/28.09.2021 г.

Предвид това, по отношение на липсваща сума, същата е определена в размер на 779 294,24 лв., като контролните органи са приели, че следва да се счита за разпределен дивидент по смисъла на § 1, т. 4, б. „в“ от ДР на ЗКПО дивидент е разпределението в полза на лице, произтичащо от неговия дял в капитала на друго лице, вследствие на което намалява собственият капитал на последното, включително скрито разпределение на печалба. Въз основа на гореизложеното и на основание чл. 38 от ЗДДФЛ е определена основа за облагане в размер на 779 294,24 лв. и с оглед визираната в чл. 46, ал. 3 от ЗДДФЛ данъчна ставка от 5 на сто, е определен дължим данък в размер на 38 964,71 лв., като за забава съответно е начислена лихва в размер на 2 825,17 лв.

Предвид изложеното, с РА изцяло е потвърдено направеното с доклада предложение, като на дружеството е определен данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица по ЗДДФЛ за периода от 01.07.2021 г. до 30.09.2021 г. в размер на 38 964,71 лв. и лихви за забава 2 825,17 лв.

Недоволен от издадения РА, жалбоподателят го е оспорил по административен ред, като е депозирал жалба вх. № 53-03-2155/03.08.2022 г. по регистъра на ТД на НАП С., както и жалба с вх. № 23-22-1275/05.08.2022 г. до Директор на Дирекция ОДОП срещу съставения РА, а последният с Решение № 1674/21.10.2022 г. година потвърдил обжалвания РА.

Решението на директора на дирекция „ОДОП“ – С. е съобщено на дружеството на 22.11.2022 г. по електронен път, а жалбата до съда е подадена на 08.11.2022 г.

В хода на съдебното производство, са изготвени две ССЧЕ от вещите лица- С. М. и Р. С., неоспорени от страните, приети и кредитирани от съда като обективно и компетентно, като в заключението си вещите лица са дали подробни отговори на въпросите, поставени им като задача, а разпитани в съдебно заседание, експертите заявяват, че поддържат заключението си.

По отношение на изготвена ССЧЕ от вещото лице М., е установено следното:

При извършената проверка на счетоводството на дружеството-жалбоподател, е представен Аналитичен регистър на счетоводна сметка 429 „Инвестиционен портфейл“, за периода от 01.01.2021 г. до 31.12.2021 г., като същият се съдържа и по делото, в Приложение № 2 на л. 36-39. След проследяване на записванията, вещото лице е установило, че предоставените парични суми са отразени посредством дебитиране на счетоводна сметка 429 „Инвестиционен портфейл“ и кредитиране на сметка 501 „Каса в левове“. Крайното салдо на счетоводната сметка 429 „Инвестиционен портфейл“ към 31.12.2021 г. е дебитно и е в размер на 779 294, 24 лв.

По следващия въпрос, вещото лице е констатирано, че през периода от 01.01.2014 г.- 19.07.2022 г. по дебитната сметка 501 „Каса в левове“ на дружеството и по кредита на счетоводната сметка 411 Клиенти“ са извършени записвания в общ размер на 2 811,00 лв. Представено е било и свидетелство за регистрация на фискално устройство. Във връзка с това дали жалбоподателят е разпределил като дивидент реализираната от него печалба, е установено, че е подадена Декларация по чл. 55, ал. 1 от ЗДДФЛ и чл. 201, ал. 1 от ЗКПО за дължими данъци за четвъртото тримесечие на 2021 г., като в част четвърта от същата декларирана сумата от 8 044,36 лв. като окончателен данък за доходи от дивиденди и ликвидационни дялове по чл. 38, ал. 1 от ЗДДФЛ от източници в страната.

Във връзка с това дали дружеството е водило редовно своите счетоводни регистри, вещото лице установява, че последните съдържащи се по делото счетоводни записвания, са извършвани своевременно, при съобразяването с основните счетоводни принципи, в хронологичен ред на извършваните стопански операции и при спазване изискванията на действащото законодателство.

В изложеното заключение на изготвената от вещото лице С., по отношение на зададените му въпроси, е формирано следното:

По първия въпрос, вещото лице установява, че при проверка на приложените ПКО и счетоводните записвания по счетоводна сметка 501 се установява пълно съответствие между сумите по издадените ПКО и осчетоводените вноски в касата /Таблица 1 на л. 323-324 от делото/. Констатираният размер на внесените суми в касата на жалбоподателя от К. И., съгласно приложените първични счетоводни документи- ПКО и договорите за доверително управление (находящи се в приложение 1 и 2 към делото) е общо 779 294,24 лв. Изплатените суми по сключените договори за доверително управление към делото, от жалбоподателя в качеството му на възложител на К. И. в качеството му на изпълнител по тези договори, са в общ размер на 779 294,24 лв.

По втория въпрос, вещото лице е констатирало, че от анализа на движението на счетоводните сметки 501- Каса в лева се констатира, че от касата на дружеството са плащани суми по фактури за закупуване на недвижими имоти по издадени фактури от продавача „Оратранс“ ООД в общ размер на 800 000 лв. като подробно са описани направените плащания в констативно-съобразителната част на заключението.

По третия въпрос, вещото лице е формирало извод въз основа на извършения анализ на сметка 501- Каса в лева, като е установило, че освен внесените (върнатите) суми от К. И. в касата на „Профит експрес“ ООД с общ размер 779 294,24 лв., в касата на дружеството са постъпили и други суми- възстановяване на суми от подотчетно лице и връщане на заем. Изчислението на наличността в касата по дати е представено от вещото лице в Таблица 3 на л. 331-335 от делото.

По четвъртия въпрос, вещото лице констатира, че съгласно предварителен договор за покупко-продажба от 18.01.2024 г., сключен между „Оратранс“ ООД- продавач и „Профит Експерт“ ООД- купувач, продавачът продава на купувача недвижимите имоти описани в предв.договор, всички за цена от 800 000 лв. С Решение № 161 от 23.04.2024 г. на Окръжен съд Хасково по ГД № 67/2024 г. сключеният на 18.01.2024 г. предварителен договор е обявен за окончателен.

По петата задача, вещото лице е формирало следния извод: От анализ на движението по счетоводна сметка 501- Каса в лева се констатира, че от касата на дружеството са плащани суми по фактури за закупуване на недвижими имоти по издадени фактури от продавача „Оратранс“ ООД, подробно описани в експертизата.

По шестият въпрос, относно това дали за периода от 01.10.2022 г. до датата на последното извършено плащане във връзка с окончателния договор по чл. 19, ал. 3 от ЗЗД, вещото лице е установило, че от извършената проверка и анализ на приложените по делото доказателства от жалбоподателя се установяват множество вноски на парични средства в брой в касата на „Профит Експрес“ ООД. Констатираният размер на внесените в касата на жалбоподателя суми от К. И. са общо в размер на 779 294,24 лв. В таблица 4 (идентична с Таблица 1), вещото лице е представило внесените/върнатите суми в касата на дружеството от И. по дати, размер, основание и издаден първичен счетоводен документ –ПКО /л. 340-341/.

По последния въпрос, относно това какви стопански операции са съставени във връзка с плащането по предварителния/окончателния договор, вещото лице е установило от проверката на представените доказателства по делото, че първо е осчетоводена фактурата за съответното

частично плащане, а след това е осчетоводено плащането по съответната фактура. На л. 342-345 са описани подробно взетите счетоводни операции за отделните плащания.

Приложени са всички събрани в хода на ревизионното производство доказателства.

При така установеното от фактическа страна, съдът въз основа на събраните по делото доказателства и въз основа на приложимия закон, прави следните правни изводи:

Жалбата до съда изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването и като подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК срещу РА, който е обжалван по административен ред, се явява процесуално допустима.

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:

Процесният РА № Р-22220222000179-091-001/19.07.2022 г., е издаден от компетентни органи- Р. Б., на длъжност началник сектор в отдел Ревизии към Дирекция „Контрол“ ТД на НАП С., в качеството ѝ на орган възложил ревизията и В. П. - ръководител на ревизията, оправомощена със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директор на ТД на НАП С. /л. 23 от делото/ и В. В. П.-ръководител на ревизията.

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 № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директор на ТД на НАП [населено място], следва изводът, че първоначалната и последващата 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 ДОП, 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-22220222000179-020-001/13.01.2022 г., връчена по електронен път на 24.01.2022 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-22220222000179-020-002/23.03.2022 г., срокът е удължен до 21.04.2022 г.

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи и 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.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели.

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 2001 година- Електронен документ е електронно изявление, записано върху магнитен, оптичен или друг носител, който дава възможност да бъде възпроизвеждано.) 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. Квалифициран електронен подпис 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.

В конкретния случай ЗВР, както и РД 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 запис 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 от ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. От изложеното следва, е 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,РД и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в ал. 4 на чл. 13 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.

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 конкретната хипотеза всички актове и съобщения са връчени на електронния адрес на жалбоподателя. Съгласно чл. 30, ал.6 от ДОПК 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 запис в информационната система. В конкретната хипотеза по отношение на всички ЗВР, РД и РА е удостоверено връчването и по електронен път, за което по делото се съдържат писмени доказателства и то оформени в съответствие с разпоредбата на чл. 30, ал.6 от ДОПК. На следващо място, 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 по никакъв начин не може да се говори за нищожен ревизионен акт.

Предвид гореизложеното Съдът намира, че при издаването на ревизионния акт не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да водят до незаконосъобразност и необоснованост на обжалвания ревизионен акт.

По приложението на материалния закон. Съдът намира следното:

По отношение на установените допълнителни данъчни задължения съставляващи задължение за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове юридически лица по ЗДДФЛ за периода 01.07.2021 г. до 30.09.2021 г. в размер на 38 964,71 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 2 825,17 лв.

Няма спор от фактическа страна, а това се установява и от представената от ответника административна преписка по издадения РА, че основната дейност на ревизираното дружество за процесния данъчен период е като финансова институция, изразяваща се в отпускане на заеми.

В настоящия случай за да издадат оспорения ревизионен акт, органите по приходите са приели, че се касае за „скрито разпределение на печалба“ в размер на 779 294,24 лв. през периода 01.01.2021 г. – 30.09.2021 г. /в този период е констатирана липсата на парични средства на дружеството, за които констатация е съставен Протокол № П-22221021159326- 073-001/22.12.2021 г., в който са описани извършените от органи по приходите процесуални действия/. Приели са, че липсата на доказателства за разходване на средствата за икономическата дейност на дружеството или за други обстоятелства, обуславящи причините за тяхната фактическа липса, обосновано предпоставя извода, че собственика (съдружник/съдружници) на данъчно задълженото лице се е разпоредил със същите в своя полза или в полза на трети лица – т.е. налице е „разпределение под каквато и да е форма“ на суми от патримониума на „ПРОФИТ ЕКСПЕРТ“ ООД в патримониума на неговия собственик/собственици. Счетено е, че в случая се касае за суми, несвързани с дейността на дружеството, разпределени под каквато и да е форма в полза на негов собственик/собственици, чиято хипотеза попада в обхвата на § 1, т. 5, б. „а“ от ДР на ДОПК. Като допълнителен аргумент, органите по приходите са посочили, че сумите са били правилно осчетоводени до 31.08.2021 г. по дебита на сметка 501, а в следствие, без да са извършвани стопански операции, същите са осчетоводени по дебита на сметка 422. В хода на ревизионното производство са били представени счетоводни справки /хронологичен регистър и оборотна ведомост/, съгласно които голяма част от тези суми са осчетоводени по дебита на сметка 429 „Инвестиционен портфейл“, отново без да са извършени стопански операции, налагащи и/или обосноваващи „преосчетоводяването“ на сумите. Установено било, че към 30.09.2021 г. крайното дебитно салдо по сметка 429 е в размер на 779 294,24 лв.

Тези изводи са неправилни.

Съгласно чл. 38, ал. 1, т. 2 от ЗДДФЛ с окончателен данък се облагат облагаемите доходи от дивиденди и ликвидационни дялове в полза на местно или чуждестранно физическо лице от източник в България и на местно физическо лице от източник в чужбина. Определение на понятието „дивидент“ е дадено в § 1, т. 5 от ДР на ЗДДФЛ. По смисъла на посочената разпоредба „дивидент“ е: доход от акции; доход от дялови участия, включително от неперсонифицирани дружества и от други права, третиран като доходи от акции скрито разпределение на печалбата. В ЗДДФЛ няма определение на понятието „скрито разпределение на печалбата“, поради което § 1, т. 8 от ЗДДФЛ препраща към ЗКПО. По смисъла на § 1, т. 5, буква „а“ от ДР на ЗКПО „скрито разпределение на печалба“ са 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. Съгласно нормата на чл. 38, ал. 3 от ЗДДФЛ окончателният данък за доходите от дивиденди под формата на скрито разпределение на печалба се определя върху брутния размер на начислените суми. Предвид разпоредбата на чл. 65, ал. 3 данъкът по чл. 46 за доходите по чл. 38, ал. 3 се удържа и внася от предприятието – платец на дохода, в срок до края на месеца, следващ тримесечието, през което са начислени сумите.

Липсва спор по делото, че с Протокол № 1303452/21.03.2022 г. е документирана извършена проверка на първични счетоводни, търговски, банкови и други документи по отношение на ревизираните периоди, която е извършена в офис на ревизираното лице, находящ се в [населено място], [улица].

С друг протокол № П-22221021159326- 073-001/22.12.2021 г. е констатирана липсата на парични средства на дружеството в размер на 779 294,24 лв. през периода 01.01.2021 г. – 30.09.2021 г.

Видно от експертното заключение, изготвено от вещото лице М., което съдът кредитира като обосновано и компетентно, непротиворечиво на останалия доказателствен материал по делото,

предоставените парични суми са отразени посредством дебитиране на счетоводна сметка 429 „Инвестиционен портфейл“ и кредитиране на сметка 501 „Каса в левове“. Крайното салдо на счетоводната сметка 429 „Инвестиционен портфейл“ към 31.12.2021 г. е дебитно и е в размер на 779 294, 24 лв. През периода от 01.01.2014 г.- 19.07.2022 г. по дебитната сметка 501 „Каса в левове“ на дружеството и по кредита на счетоводната сметка 411 „Клиенти“ са извършени записвания в общ размер на 2 811,00 лв. Представено е било и свидетелство за регистрация на фискално устройство. Вещото лице е посочило, че е подадена Декларация по чл. 55, ал. 1 от ЗДДФЛ и чл. 201, ал. 1 от ЗКПО за дължими данъци за четвъртото тримесечие на 2021 г., като в част четвърта от същата декларирана сумата от 8 044,36 лв. като окончателен данък за доходи от дивиденди и ликвидационни дялове по чл. 38, ал. 1 от ЗДДФЛ от източници в страната. Вещото лице е установило, че последните съдържащи се по делото счетоводни записвания, са извършвани своевременно, при съобразяването с основните счетоводни принципи, в хронологичен ред на извършваните стопански операции и при спазване изискванията на действащото законодателство.

Вещото лице С., е формирал следното становище по поставените задачи:

По счетоводна сметка 501 се установява пълно съответствие между сумите по издадените ПКО и осчетоводените вноски в касата /Таблица 1 на л. 323-324 от делото/. Констатираният размер на внесените суми в касата на жалбоподателя от К. И., съгласно приложените първични счетоводни документи- ПКО и договорите за доверително управление (находящи се в приложение 1 и 2 към делото) е общо 779 294,24 лв. Изплатените суми по сключените договори за доверително управление към делото, от жалбоподателя в качеството му на възложител на К. И. в качеството му на изпълнител по тези договори, са в общ размер на 779 294,24 лв. Вещото лице е констатирало, че от анализа на движението на счетоводните сметки 501- Каса в лева се констатира, че от касата на дружеството са плащани суми по фактури за закупуване на недвижими имоти по издадени фактури от продавача „Оратранс“ ООД в общ размер на 800 000 лв. като подробно са описани направените плащания в констативно-съобразителната част на заключението. Вещото лице е формирало извод въз основа на извършения анализ на сметка 501- Каса в лева, като е установило, че освен внесените (върнатите) суми от К. И. в касата на „Профит експрес“ ООД с общ размер 779 294,24 лв., в касата на дружеството са постъпили и други суми- възстановяване на суми от подотчетно лице и връщане на заем. Изчислението на наличността в касата по дати е представено от вещото лице в Таблица 3 на л. 331-335 от делото. Вещото лице е констатирало, че съгласно предварителен договор за покупко-продажба от 18.01.2024 г., сключен между „Оратранс“ ООД- продавач и „Профит Експерт“ ООД- купувач, продавачът продава на купувача недвижимите имоти описани в предв.договор, всички за цена от 800 000 лв. С Решение № 161 от 23.04.2024 г. на Окръжен съд Хасково по ГД № 67/2024 г. сключеният на 18.01.2024 г. предварителен договор е обявен за окончателен. Вещото лице е формирало извод, че от касата на дружеството са плащани суми по фактури за закупуване на недвижими имоти по издадени фактури от продавача „Оратранс“ ООД, подробно описани в експертизата. Вещото лице е установило множество вноски на парични средства в брой в касата на „Профит Експрес“ ООД. Констатираният размер на внесените в касата на жалбоподателя суми от К. И. са общо в размер на 779 294,24 лв. В таблица 4 (идентична с Таблица 1), вещото лице е представило внесените/върнатите суми в касата на дружеството от И. по дати, размер, основание и издаден първичен счетоводен документ –ПКО /л. 340-341/. Относно това какви стопански операции са съставени във връзка с плащането по предварителния/окончателния договор, вещото лице е установило от проверката на представените доказателства по делото, че първо е осчетоводена фактурата за съответното частично плащане, а след това е осчетоводено плащането по

съответната фактура. На л. 342-345 са описани подробно взетите счетоводни операции за отделните плащания.

С оглед на горното съдът приема, така както е заключило и вещото лице, че сумите, за които органите са приели, че представляват скрито разпределение на печалба - разпределен дивидент, са били налични по банковата сметка на дружеството в един последващ момент през 2024 г., с оглед данните по делото, че паричните средства по договорите за доверително управление са върнати от К. И. в преиода 01.01.2024 г. – 29.03.2024 г. Тези суми за които органите по приходите твърдят, че са разпределени в полза на И., са получени от управителя и представляват скрито разпределение на печалбата под формата на дивидент, не се установи да са доход от акции, доход от дялови участия, включително от неперсонифицирани дружества или от други права, третирани като доходи от акции, суми, 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 акционери, съдружници или свързани с тях лица, за да покрият изискването на §1, т.5, буква „а“ от ДР на ЗКПО.

Напротив безспорно по делото бе установено, че сумите, за които ревизиращите органи са приели, че представляват скрито разпределение на печалбата са осчетоводени налични парични суми в сметка каса.

Следва да се посочи, че констатациите на приходните органи не могат да почиват на предположения, а на конкретни факти и обстоятелства и въз основа на събрани доказателства в хода на съответното ревизионно производство, пропускът на приходните органи води до формиране на произволен фактически извод за факта и времето на разпореждане със счетоводно наличните средства. Предвид това при прилагане правилата за доказателствената тежест съдът приема за ненастъпили правните последици и юридическите факти, за които носещата тежестта страна не е приела пълно доказване. Основателно е възражението в жалбата, че не е установено да липсват в баланса като парични средства на РЛ, нито с тях да е извършено разпореждане. Това твърдение е правен извод, който не е подкрепен от събраните по делото доказателства, тъй като от счетоводните записвания на дружеството е видно, че има наличност по сметка „429“ Инвестиционен портфейл, като тези средства остават собственост на юридическото лице. Недоказано е също и намаление на имуществото на дружеството, което да е следствие от тегленето на суми. Към момента на ревизията сумите са били налични. Така констатацията на вещото лице М., че крайното салдо на счетоводната сметка 429 „Инвестиционен портфейл“ към 31.12.2021 г. е дебитно и е в размер на 779 294, 24 лв. Изводите на ревизиращия орган почиват на предположения, като липсват доказателства, от които да се установява в условието на пълно доказване, че посочените кумулативни предпоставки за облагането с данък по чл. 38, ал. 3 от ЗДДФЛ, както и за квалифициране на случая като „скрито разпределение на печалбата“ по см. § 1, т. 5, б. „а“ от ЗКПО /в този смисъл Решение № 2652/14.03.2023 г. на ВАС по адм. дело № 4986/2022 г., Решение № 2909/04.03.2021 г. на ВАС по адм.дело № 10179/2020 г./

Предвид всичко гореизложено, ревизионният акт като незаконосъобразен, издаден в противоречие с материалния закон, следва да бъде отменен.

По разноските по производството:

С оглед изхода на делото и при обстоятелството, че са отправени искания за разноси от жалбоподателя по списък в общ размер от 3094 лева, такива се дължат, като същите са своевременно поискани на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК. За претендираните разноси са представени писмени доказателства за действителното им изплащане.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, пр. 2 и пр. 4 от ДОПК, Административен съд – София град, Трето отделение, 71 състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на „Профит Експерт“ ООД, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], представлявано от управителя К. Х. И., чрез адвокат Е. В., с посочен съдебен адрес: [населено място], [улица], вх. Б, офис 1, срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22220222000179-091-001/19.07.2022 г., издаден от Р. Б., в качеството ѝ на орган възложил ревизията и В. П. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение 1674/21.10.2022 г. на директора на дирекция „ОДОП“ С., с който за дружеството са установени задължения по чл. 38, ал. 1 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) - за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица за периода от 01.07.2021 г. до 30.09.2021 г. в размер на 38 964,71 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 2 825,17 лв.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно –осигурителна практика“ С. към ЦУ на НАП да заплати на „Профит Експерт“ ООД, ЕИК:[ЕИК], сумата от 3094 лева, разноски по делото.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му на страните пред Върховния административен съд на Република България.

Съдия: