

# РЕШЕНИЕ

№ 871

гр. София, 09.01.2025 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 54  
състав**, в публично заседание на 16.12.2024 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Георги Бозуков**

при участието на секретаря Десислава В Симеонова, като разгледа дело номер **10952** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

С Решение № 11788 от 04.11.24 г. на ВАС, Осмо отделение е отменено Решение № 5279/07.08.2023 г., постановено по адм. дело № 5723 по описа за 2022 г. на Административен съд – София-град и делото е върнато за ново разглеждане от друг състав на същия съд, с указания при новото разглеждане на делото съдът да изясни спорния по делото въпрос: Законсъобразно ли органите по приходите са извършили корекции на декларираните финансови резултати на „Национална лотария” АД в посока увеличение на основание чл. 78 във връзка с чл. 16, ал. 1 и ал. 2, т. 3 от ЗКПО със суми, представляващи пазарно определени лихви за текущо /„авансово“/ разпределени дивиденди, като бъдат изложени фактите и обстоятелствата, въз основа на които съдът е направил своите изводи, като се обоснове преценка въз основа на събраните по делото доказателства поотделно и в тяхната съвкупност.

Делото е образувано е по жалба на НАЦИОНАЛНА ЛОТАРИЯ АД, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], представлявано от М. А. И., в качеството му на изпълнителен директор, срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22220420000667-091-001 от 11.01.2022 г., издаден от Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП – С. – орган, възложил ревизията, и Й. Н. И., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП – С. – ръководител на ревизията. РА е потвърден с Решение № 564 от 14.04.2022 г. на заместник-директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) – С. при

Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП).

С РА са установени допълнителни задължения по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) за периодите от 05.05.2016 г. до 31.12.2019 г., като общо главница и лихви са в размер на 106 261.77 лв., от които корпоративен данък – в размер на 80 993.72 лв., и лихви – в размер на 25 268.05 лв., вследствие на извършени корекции на декларираните финансови резултати в посока увеличение, на основание чл. 78 във връзка с чл. 16, ал. 1 и ал. 2, т. 3 от ЗКПО със суми, представляващи пазарно определени лихви за текущо „авансово“/ разпределени дивиденди.

В жалбата се поддържа, че в закона няма забрана за авансово разпределение на дивидент или авансово разпределение на печалбата, като с оглед на това и при достатъчно обоснована прогноза, че дружеството ще завърши на печалба, няма пречка авансово съдружниците да решат да разпределят дивидент преди приключване на отчетния период. Позовавайки се на Решение № 1304 от 11.02.2022 г. по адм. д. № 5699/2021 г. но описа на ВАС, Осмо отделение, жалбоподателят твърди, че от счетоводна гледна точка няма значение за фиска дали печалбата ще бъде разпределена авансово или не, защото сумата от дивидента ще участва във формирането на финансовия резултат след края на отчетния период. Поддържа, че фискът не е ошетен, тъй като е без значение дали данъкът върху дивидентите ще бъде внесен предварително или след края на отчетния период, а освен това дължимият окончателен данък за доходите от дивиденди по редицата от дружества до физическото лице получател на дохода е определен върху брутната сума, определена с решението за разпределение на дивидент, същият е начислен, удържан, деклариран по надлежния ред и внесен в законоустановения срок от платеща на дохода.

Жалбоподателят сочи, че в нарушение на принципа за еднократното облагане на доходите процесните суми са обложена два пъти. В тази връзка твърди, че видно от констатациите в ревизионния акт, на основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО е установен корпоративен данък, без да е отчетено обстоятелството, че върху същите суми при разпределението към физическите лица, крайни собственици, вече е удържан и внесен окончателен данък за доходите от дивиденди. Оспорва се изводът на ревизиращия екип, че разпределението на дивиденди през текущата година на база на междинни финансови отчети превръща тези суми в заеми, финансирания или във временна финансова помощ. В тази връзка отбелязва, че връщането на сумата е основен елемент от договора за заем, а такова в случая не е уговорено, поради което разпределените в полза на акционерите суми не биха могли да се тълкуват като предоставени в заем. Позовавайки се на принципа, че законите, уреждащи данъчните утежнения, не могат да се тълкуват разширително, а трябва да се прилагат според точния им смисъл, сочи, че в ЗКПО няма норма, която да позволява на органите по приходите да преквалифицират решенията, взети по силата на членствени правоотношения в търговски дружества, на сделки между свързани лица. В тази връзка поддържа, че законът не дава право на органите по приходите да приравняват установени факти на уредени в закона хипотези, които водят до извод за отклонение от данъчно облагане, поради което в случая е неприложим чл. 16, ал. 1 и ал. 2 от ЗКПО.

На следващо място, жалбоподателят твърди, че характерът и спецификата на извършваната от него хазартна дейност позволяват без затруднения изготвянето на текущ финансов анализ, който да доведе до обоснована прогноза за очакваната годишна печалба за същата година в размер, който ще бъде равен или по-голям от сумата, която общото събрание взема решение да разпредели текущо като дивидент

през годината. В тази връзка сочи, че в хода на ревизията са представени междинни финансови отчети за всяко едно от текущите разпределения на печалба в периода от 05.05.2016 г. до 31.12.2019 г., от които е видно, че средствата за разпределяне са били достатъчни към всеки един момент, като дружеството не е декапитализирано.

Жалбоподателят оспорва приложените средни лихвени проценти по кредити между нефинансови предприятия по данни на БНБ като неотнормирани, тъй като касаят пазарна лихва по кредити между несвързани лица, а членственото правоотношение прави невъзможно това между акционерите и дружеството.

Позовава се на член 1 от Протокол № 1 към Конвенцията за защита правата на човека и основните свободи (КЗПЧОС) относно правото на мирно ползване на притежанията и на чл. 63 – 66 от Договора за функциониране на ЕС (ДФЕС) относно свободата на разпределяне на печалбата на капиталовите дружества по отношение на правото на установяване и свободно движение на стоки, услуги и капитали. Счита, че правото за разпределяне на печалба под формата на дивиденди е уредено в чл. 56, § 5 от Директива (ЕС) 2017/1132 на Европейския парламент и на Съвета от 14 юни 2017 г. относно някои аспекти на дружественото право (Директива (ЕС) 2017/1132), съгласно който, когато законите на държавите членки допускат авансово изплащане на междинни дивиденди, се прилагат най-малко следните условия:

а) съставят се междинни счетоводни доклади, които показват, че средствата за разпределянето са достатъчни;

б) размерът на средствата, които ще бъдат разпределени, не може да надвишава общата печалба, получена след края на последната финансова година, за която са съставени счетоводни доклади, заедно с пренесената печалба и със сумите, изтеглени от резервите, предназначени за тази цел, и намалени с пренесените загуби и сумите, които трябва да бъдат отнесени в резерв в съответствие с изискванията на закона или устава.

Твърди се в тази връзка, че българското законодателство не забранява разпределянето на дивиденди преди края на финансовата година. В конкретния случай в периода 2016 – 2019 г. от жалбоподателя са изготвяни междинни доклади, от които е видна текущата печалба на дружеството, което се потвърждава и от ежемесечните декларации, които подава съгласно Закона за хазарта, а освен това всяка от процесните години съгласно ГФО дружеството е завършило с печалба.

С тези аргументи жалбоподателят обосновава искане за отмяна на Ревизионен акт № Р-22220420000667-091-001/11.01.2022 г., издаден от Х. Б. М. на длъжност началник на сектор в ТД на НАП – С., орган, възложил ревизията, и Й. Н. И., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден относно установения резултат за корпоративен данък за периодите 05.05.2016 г. - 31.12.2019 г., ведно със съответните лихви, с Решение № 564/14.04.2022 г. на заместник-директора на ДОДОП при ЦУ на НАП.

В съдебно заседание дружеството жалбоподател – редовно призовано, се представлява от адв. К.. Адвокат К. иска съдът да уважи жалбата и да отмени обжалваното решение. Счита, че са изпълнени всички изисквания на становището, издадено във връзка с текущото разпределение на дивиденди от страна на жалбоподателя още в хода на самата ревизия, а впоследствие и в рамките на административното производство са представени междинни отчети, протоколно решение за приемане на отчета. Счита, че са изпълнени законовите изисквания за текущо разпределение на дивиденди. Дружеството „Национална лотария“ е извършвало хазартна дейност, като самото

естество на хазартната дейност, почивайки на чисто математически изчисления предполага предвидимост по отношение на реализираната печалба, не на годишен принцип, а дори на месечен и ежеседмичен такъв, като подобно становище било застъпено и изцяло възприето от ВАС, с Решение от 11.03.2024г., по адм. дело № 9759/2023 г., на Първо отделение. Не претендирам разноси в рамките на настоящото производство. Моли за срок за писмени бележки.

Ответникът Директора на ДОДОП при ЦУ на НАП – редовно призован, се представлява от юрк. А. Юрисконсулт А. иска съдът да отхвърли жалбата като неоснователна и недоказана и да потвърди ревизионния акт. Счита, че всички доказателства са представени в хода на предходното разглеждане на делото и е въпрос на преценка от страна на съда, относно съответствието на същите с законовите изисквания за разпределяне на дивиденди. Претендира юрисконсултско възнаграждение, в зависимост от изхода на делото.

СГП – редовно уведомена, не изпраща представител.

Административен съд София – град, Първо отделение, 54 състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22220420000667-020-001 от 04.02.2020 г., връчена на ревизираното лице на 07.02.2020 г. по електронен път. Заповедта за възлагане на ревизия е издадена от Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – С., определен като компетентен орган за възлагане на ревизии на основание чл. 11, ал. 3 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП), във връзка с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, със Заповед № РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП – С..

От органа, възложил ревизията, са издадени следните заповеди за изменение на първоначалната заповед за възлагане на ревизия, като е разширен нейният обхват и е удължен срокът за извършването ѝ: Заповед № Р-22220420000667-020-002 от 12.03.2020 г., връчена на 12.03.2020 г., Заповед № Р-22220420000667-020-003 от 30.04.2020 г., връчена на 01.05.2020 г., Заповед № Р-22220420000667-020-004 от 26.06.2020 г., връчена на 26.06.2020 г., Заповед № Р-22220420000667-020-005 от 16.12.2020 г., връчена на 16.12.2020 г., и Заповед № Р-22220420000667-020-006 от 23.04.2021 г., връчена на 26.04.2021 г. С тях е възложено извършването на ревизия за определяне на задълженията на дружеството за корпоративен данък за периодите от 05.05.2016 г. до 31.12.2019 г.; за данък върху представителните разходи за периодите от 05.05.2016 г. до 31.12.2019 г.; за данък върху социалните разходи по ЗКПО, предоставяни в натура, за периодите от 05.05.2016 г. до 31.12.2019 г.; за данък върху приходите от помощни и спомагателни дейности по смисъла на Закона за хазарта (ЗХ) за периодите от 05.05.2016 г. до 31.12.2019 г.; за данък върху разходите за превозни средства за периодите от 05.05.2016 г. до 31.12.2019 г.; за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове за периодите от 05.05.2016 г. до 31.12.2019 г.; за данък върху доходите на чуждестранни юридически лица за периодите от 05.05.2016 г. до 31.12.2019 г.; за окончателен данък по ЗКПО върху залози за хазартни игри за периодите от 05.05.2016 г. до 31.12.2019 г.; за окончателен данък по ЗКПО върху хазартни съоръжения за периодите от 05.05.2016 г. до 31.12.2019 г.; за данък върху доходите на физически лица – свободни професии, граждански договори и др. за периодите от 05.05.2015 г. до 31.12.2019 г.; за данък върху доходите от трудови и

приравнени на тях правоотношения за периодите от 05.05.2016 г. до 31.12.2019 г. и за данък върху добавената стойност (ДДС) за периодите от 05.05.2016 г. до 31.12.2019 г. Срокът за извършване на ревизията, определен с първоначалната ЗВР до 07.05.2020 г., е изменен до 29.10.2021 г. на основание чл. 114, ал. 4 от ДОПК съгласно издадени от изпълнителния директор на НАП Заповед № Р-22220420000667-ЗИД-001/25.06.2020 г., Заповед № Р-22220420000667-ЗИД-002/16.12.2020 г. и Заповед № Р-22220420000667-ЗИД-003 от 23.04.2021 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22220420000667-092-001/12.11.2021 г., връчен на ревизираното лице на 18.11.2021 г. С него ревизиращият екип е направил предложение за определяне на задължения за ревизираните видове данъци и периоди общо в размер на 8 495 880.58 лв. при декларирани такива общо в размер на 8 390 968.82 лв.

В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, във връзка с Уведомление № Р-22220420000667-РУС-001 от 03.12.2021 г. за продължаване на срока за подаване на възражение и представяне на доказателства по издадения РД, издадено от ръководителя на ревизията по подадено от дружеството Искане с вх. № Р-22220420000667-МЛБ-005-И от 02.12.2021 г., е подадено възражение с вх. № Р-22220420000667-ВЗР-001-И от 31.12.2021 г. срещу констатациите на ревизиращия екип, изложени в РД. Възраженията са обсъдени от ревизиращия екип и са преценени като неоснователни, поради което е издаден РА № Р-22220420000667-091-001 от 11.01.2022 г. от Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – С. – орган, възложил ревизията, и Й. Н. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП – С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на 26.01.2022 г.

С РА на дружеството са установени данъчни задължения за довносяне общо в размер на 106 261.77 лв., от които за корпоративен данък – 80 993.72 лв., и за лихви – 25 268.05 лв. С РА са извършени корекции и съответно са установени задължения единствено в частта на декларираните от дружеството данни и задължения за корпоративен данък за всеки от ревизираните периоди от 05.05.2016 г. до 31.12.2019 г. Актът е потвърден с Решение № 564 от 14.04.2022 г. на заместник-директора на ДОДОП, постановено по жалба на ревизираното лице, подадена по реда на чл. 152 и сл. от ДОПК.

Процесната ревизия е първа за този вид задължения и за посочените в ЗВР, РД и РА периоди.

С оглед обективното установяване на всички факти и обстоятелства от значение за определяне на ревизираните данъчните задължения на жалбоподателя и обезпечаване на необходимите доказателства в хода на ревизията са извършени процесуални действия и са събрани доказателства, подробно отразени и коментирани в РД, който съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от РА и всички изложени в него констатации се считат за такива и на акта.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения (ИПДПОЗЛ), в отговор на които в определения срок са представени документи, подробно описани на стр. 7-15 в РД.

С Акт за възлагане на експертиза № Р-22220420000667-01-001/13.10.2020 г. съгласно Искане Кд-27 № Р-22220420000667-027-001 от 11.09.2020 г. е възложена експертиза по реда на чл. 60 – 63 от ДОПК за определяне на пазарната лихва между несвързани

лица в процесните периоди, като резултатите от нея са приети с Протокол № Р-22220420000667-145-001/12.11.2020 г.

Изпратени са 27 искания за ПДПОТЛ до всички търговски банки (ТБ), регистрирани на територията на страната. Получени са отговори от 25 банки, две от тях с прекратена регистрация. Получени са отговори от 5 търговски банки, в които дружеството има регистрирани банкови сметки за периода от 05.05.2016 г. до 31.12.2019 г., във връзка с декларация от управителя на ревизираното лице за разкриване на банкова тайна.

Изпратено е Искане за извършване на действия от други контролни органи № Р-22220420000667-032-001/10.03.2020 г. до СДВР, отдел „Пътна полиция“ – С. относно получаване на информация за регистрирани МПС на дружеството. Получен е отговор с вх. №53-00-480#1/30.03.2020 г.

На 10.03.2020 г. е изпратено писмо с изх. № 11-00-340/10.03.2020 г. до Специализирана прокуратура относно осигуряване на достъп на ревизиращия екип до материалите по пр. пр. № 2552/2019 г.

От ревизиращия екип е извършен преглед на счетоводни и търговски документи в оригинал в офиса на дружеството, за което са съставени протоколи, описани в доклада. Извършени са още други процесуални действия, подробно изложени в същия.

В хода на ревизията е установено, че НАЦИОНАЛНА ЛОТАРИЯ АД е регистрирано по реда на ДОПК на 05.05.2016 г. Извършваната дейност е с деклариран пред НАП, НСИ КИД 2008 код: 9200 - Организиране на хазартни игри; НКИД 2003 код: 9271 - Залагания и хазарт. Предмет на дейност е организиране на хазартни игри, лото, тото и други игри.

Дружеството е регистрирано по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), считано от 05.05.2016 г. – задължителна регистрация при преобразуване.

Установено е, че НАЦИОНАЛНА ЛОТАРИЯ АД е разпределяло дивиденди в полза на НОВЕ Д. ЕООД, с ЕИК:[ЕИК], ЛОТО БГ ЕООД, с ЕИК:[ЕИК] и ГКПГ ЕООД, с ЕИК:[ЕИК], включващи авансово част от печалбата за текущата година. Счетоводното отчитане на авансово разпределение дивидент е извършвано по сч. сметка 424 - Вземания от съучастие, а изплащането е по банков път.

От ревизираното дружество са представени: Протоколи от Общото събрание на акционерите за взети решения за разпределение на печалбата текущо през годината, извлечения по дати за реалното изплащане на сумите, под формата на „дивиденди“, междинни финансови отчети, както и Протоколи за окончателно вземане на решение за разпределение на дивиденди на база приет годишен финансов отчет (ГФО), подробно описани в РД за всяка година от ревизирания период.

Въз основа на подробно изложени в РА мотиви, основавайки се на определението за понятието „дивидент“, дадено в §1, т. 4 от Допълнителните разпоредби (ДР) на ЗКПО и на относими норми от Закона за счетоводството (ЗСч.) и Търговския закон (ТЗ), от ревизиращия екип е направен извод, че на разпределение подлежи само печалба, посочена в годишен финансов отчет (ГФО), приет и одобрен от общото събрание (ОС) на акционерите. На тази база е прието, че може да се разпределя само сумата на неразпределената печалба от предходната година, но не и авансово част от печалбата за текущата година, тъй като за текущата печалба от настоящата година няма да са изпълнени условията, визирани в ТЗ.

Предвид това от органите по приходите е прието, че тези суми би следвало да се

оформят като предоставени от НАЦИОНАЛНА ЛОТАРИЯ АД заеми към съдружниците (акционерите), които като безвъзмездни представляват отклонение от данъчно облагане на основание чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО. Във връзка с последното чрез възложената експертиза по реда на чл. 60 и сл. от ДОПК е определена от вещото лице месечна пазарна лихва за периода от 01.01.2015 г. до 31.08.2020 г., приложима при предоставяне на заеми между несвързани лица. С доходите от същата е прието, че на основание чл. 78 от ЗКПО, във връзка с чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО, следва да се увеличи счетоводния финансов резултат за всяка от годините, в които е разпределян авансово дивидент, а именно – 2016 г., 2017 г., 2018 г. и 2019 г.

Конкретно, във връзка с горното с РА са определени размери на неотчетени от жалбоподателя приходи от лихви по предоставените от дружеството авансово суми на акционерите под формата на дивидент, по години, както следва: за 2016 г. – в размер на 137 589.80 лв., за 2017 г. – в размер на 256 097.29 г., за 2018 г. – в размер на 179 827.33 лв. и за 2019 г. – в размер на 236 422.86 лв. Въз основа на последното от органите по приходите са извършени следните увеличения на счетоводния финансов резултат, съответно и на декларирания данъчен финансов резултат, по години:

За 2016 г. при декларирани от дружеството счетоводен финансов резултат (СФР) в размер на 485 325.46 лв. и данъчен финансов резултат (ДФР) в размер на 486 605.32 лв., след допълнително извършеното с РА увеличение със сумата в размер на 137 589.80 лв., на основание чл. 78 от ЗКПО, във връзка с чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО, с РА е определен ДФР, представляващ данъчна облагаема печалба, в размер на 624 195.12 лв. Съответно е определен корпоративен данък в размер на 62 419.51 лв. След приспадане на отстъпка по чл. 92 от ЗКПО в размер на 486.61 лв. с РА е определен дължим корпоративен данък за 2016 г. в размер на 61 932.90 лв. От дължимата сума е приспаднат внесен данък в размер на 48 173.92 лв. и е определена сума за довносяне в размер на 13 758.98 лв. На основание чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци такси и други подобни държавни вземания (ЗЛВДТДПДВ) са определени лихви за просрочие в размер на 6 677.46 лв.

За 2017 г. при декларирани от дружеството СФР в размер на 3 038 424.08 лв. и ДФР в размер на 3 042 617.52 лв., след допълнително извършеното с РА увеличение със сумата в размер на 256 097.29 лв., на основание чл. 78 от ЗКПО, във връзка с чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО, с РА е определен ДФР и съответно данъчна облагаема печалба в размер на 3 298 714.81 лв. Съответно е определен като дължим корпоративен данък в размер на 329 871.48 лв. От дължимата сума е приспаднат внесен данък в размер на 304 261.75 лв. и е определена сума за довносяне в размер на 25 609.73 лв. На основание чл. 1 от ЗЛВДТДПДВ са определени лихви за просрочие в размер на 9 832.08 лв.

За 2018 г. при декларирани от дружеството СФР в размер на 2 378 121.09 лв. и ДФР в размер на 2 663 695.90 лв., след допълнително извършеното с РА увеличение със сумата в размер на 179 827.33 лв., на основание чл. 78 от ЗКПО, във връзка с чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО, с РА е определен ДФР и съответно данъчна облагаема печалба в размер на 2 843 523.23 лв. Ревизиращите са установили дължим корпоративен данък в размер на 284 352.32 лв., от който е приспаднат внесен данък в размер на 266 369.59 лв. и е определена сума за довносяне в размер на 17 982.73 лв. На основание чл. 1 от ЗЛВДТДПДВ са определени лихви за просрочие в размер на 5 080.53 лв.

За 2019 г. при декларирани от дружеството СФР в размер на 22 969 154.22 лв. и ДФР в размер на 28 046 848.18 лв., след допълнително извършеното с РА увеличение със

сумата в размер на 236 422.86 лв., на основание чл. 78 от ЗКПО, във връзка с чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО, с РА е определен ДФР печалба в размер на 28 283 271.04 лв. и съответно дължим корпоративен данък в размер на 2 828 327.10 лв. От дължимата сума е приспаднал внесен данък в размер на 2 804 684.82 лв. и е определена сума за довносяне в размер на 23 642.28 лв. На основание чл. 1 от ЗЛВДТДПДВ са определени лихви за просрочие в размер на 3 677.98 лв.

РА е обжалван по административен ред пред директора на ДОДОП – С. с жалба вх. № 53-04-43/08.02.2022 г. по регистъра на ТД на НАП – С. и вх. № 23-22-224/15.02.2022 г. по регистъра на ДОДОП – С., която е приета като неоснователна с Решение № 564 от 14.04.2022 г. на заместник-директора на ДОДОП – С..

За да потвърди РА, решаващият орган е приел, че в действащото национално законодателство липсва разпоредба, която допуска авансово разпределение на дивиденди. Пзовавайки се на правото на дивидент съгласно чл. 133 от ТЗ и на чл. 137, ал. 1, т. 3 от ТЗ, ответникът е приел, че на разпределение подлежи не всяка печалба, а точно определена печалба – тази от приетия годишен финансов отчет, тъй като печалбата на дружеството се реализира в годишен аспект и съществуването ѝ се установява едва при изготвяне на годишния отчет и баланса на дружеството. Сочи се, че това право е част от членственото правоотношение и възниква, когато и доколкото в правната действителност се реализира фактическият състав, с който законът свързва пораждането на това право на вземане. Когато то стане изискуемо, възниква конкретно облигационно право на дивидент. От друга страна, е изразено становище, че междинният финансов отчет има само оповестително предназначение за финансовото състояние на дружеството към конкретна дата, като липсва задължение за приемането му от Общото събрание на съдружниците, а освен това с него не се оповестява годишната печалба на дружеството, а такава към определена дата, поради което не подлежи на разпределение. Твърди се още че получените средства от съдружниците за сметка на текуща годишна печалба действително се явяват едно вземане за дружеството, тъй като годината, за която се отнасят, не е приключила и финансовият резултат още не е установен, за да бъде разпределян. В мотивите се допълва, че те не биха могли да се третират и като скрито разпределение на печалбата, нямат и характер на възнаграждения за положен личен труд, защото съдружниците са юридически лица и участват единствено в управлението на дружеството в това им качеството.

Поради изложеното заместник-директорът на ДОДОП – С. е приел, че за данъчни цели разпределените суми следва да бъдат третирани в аспекта на разпоредбите за отклонение от данъчно облагане, което обосновава при определянето на данъчния финансов резултат да се преобразува счетоводният финансов резултат за данъчни цели с конкретно посочени в ЗКПО счетоводни приходи, разходи или други суми, за което се позовава на чл. 15 и чл. 16 от ЗКПО. Съгласно нормата на чл. 15, когато свързани лица осъществяват финансовите си и търговски взаимоотношения при условия, които оказват влияние върху размера на данъчната основа, отличаваща се от условията между несвързани лица, данъчната основа се определя и се облага с данък при условията, които биха възникнали за несвързани лица. Разпоредбата на чл. 16, ал. 1 предвижда, че, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която



би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане, като в ал. 2, т. 1 - 4 от с.з. изрично са посочени конкретни хипотези, които законът третира като отклонение от данъчно облагане.

В мотивите на решението се сочи, че разглежданите сделки за разпределение на текуща месечна печалба в полза на съдружниците са необичайни и непозволени от закона, поради което по силата на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО в разглеждания казус безспорно е налице отклонение от данъчно облагане.

Излагат се мотиви, че до приемането на годишния финансов отчет и разпределението на годишната печалба съдружниците не придобиват право на дивидент, а получаването от тях със съгласието на ревизираното лице на парични средства, без да е свързано с погасяване на притежавано насрещно право, по същество представлява възникнало правоотношение по договор за паричен заем. Позовавайки се на чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО, органът е приел, че в случая процесните сделки следва да се третират като безлихвени заеми, които представляват отклонение от данъчно облагане и към същите следва да бъде приложена пазарна лихва, с доходите от която да се увеличи СФР на дружеството. Обосновава становището си с разпоредбата на чл. чл. 294, ал. 1 от ТЗ, съгласно която между търговци лихва се дължи, освен ако е уговорено друго.

Решението е издадено от заместник-директора на ДОДОП – С., оправомощен със Заповед № ЗЦУ-1891/21.05.2021 г. на изпълнителния директор на НАП, във връзка със Заповед № 3313/04.04.2022 г. на изпълнителния директор на НАП, с която е разрешено ползването на отпуск на директора на ДОДОП – С.. Следователно решението, с което е потвърден РА, е издадено от компетентен орган съгласно чл. 152, ал. 2 от ДОПК.

Решението е връчено на ревизираното лице на 15.04.2022 г. по електронен път съгласно чл. 29, ал. 4 от ДОПК чрез активиране на електронната препратка към съобщението, видно от представено удостоверение за извършено връчване по електронен път по чл. 30, ал. 6 от ДОПК.

РА е оспорен по съдебен ред на основание чл. 156, ал. 1 от ДОПК с жалба, подадена чрез административния орган.

Към делото са приобщени всички материали, събрани в хода на ревизията. В съдебното производство са представени писмени доказателства от жалбоподателя (протоколи от ОС на акционерите на НАЦИОНАЛНА ЛОТАРИЯ АД, междинни и годишни финансови отчети, решения на директора на ДОДОП – С., съдебна практика – с молба от 01.11.2022 г.) и от ответника (заповеди за удължаване срока за извършване на ревизията).

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

Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от лице с право и интерес от оспорване като адресат на утежняващ административен акт, който подлежи на съдебен контрол, и след изчерпване на административния ред за оспорване по чл. 152 и сл. от ДОПК като абсолютна положителна процесуална предпоставка за допустимост на жалбата по аргумент от чл. 156, ал. 2 от ДОПК. С оглед на това съдът намира жалбата за процесуално допустима, поради което следва да бъде разгледана досежно нейната основателност.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдебният контрол за законосъобразност и обосновааност на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от

компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК в редакцията към момента на възлагане ревизията – ДВ бр. 82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г., РА се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. В настоящия случай РА е издаден от Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – С. – орган, възложил ревизията, и Й. Н. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП – С. – ръководител на ревизията. Възложителят на ревизията е оправомощен като компетентен орган по реда на чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП – С.. Ръководителят на ревизията е определен със заповедта за възлагане на ревизията. С оглед на това съдът намира РА за издаден от компетентни органи, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК и Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по тълк. д. № 10/2016 г. на ОС на съдиите от I и II отделение на ВАС.

РА е издаден в установената писмена форма, мотивиран е с посочване на фактическите и правни основания за издаването му, като съдържа и диспозитивна част в табличен вид с посочени основание, вид, период и размер на установени данъчни задължения. Съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК РД е неразделна част от РА и в този смисъл изложените в него мотиви се ползват и като мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен. Спазен е срокът по чл. 109, ал. 1 от ДОПК за образуване на ревизионно производство, както и срокът по чл. 114, ал. 4 от ДОПК за завършване на ревизията.

РА е издаден като електронен документ по смисъла на чл. 3, ал. 1 от Закон за електронния документ и електронните удостоверителни услуги (ЗЕДЕУУ), вр. чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 и представляват текстов запис, съхраняван в електронна форма. Подписан е с електронни подписи на издателите му, които съгласно служебно извършена проверка в публичния регистър на доставчика на удостоверителни услуги имат валидни сертификати за квалифициран електронен подпис.

На основание чл. 78 от ЗКПО, на който се позовават органите по приходите, при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се коригира със сумата на приходите и разходите, които е следвало да бъдат отчетени през текущата година съгласно изискванията на нормативен акт, но не са отчетени от данъчно задълженото лице.

Спорът по делото е относно правното третиране за данъчни цели на авансово разпределени дивиденди в полза на акционерите в ревизираното лице – НАЦИОНАЛНА ЛОТАРИЯ АД. В тази връзка се спори между страните, на първо място, относно това допустимо ли е от закона разпределение на дивиденди на базата на междинни финансови отчети, преди да е приключила съответната финансова година, съответно преди да е приет годишният финансов отчет (ГФО) на дружеството. На следващо място, спорен е въпросът относно правната квалификация на изплатените на акционерите средства, в случай че се приеме, че авансовото разпределение на дивиденди не е допустимо.

С оглед представените по делото материали и доказателства и становищата на страните съдът намира за безспорно установено следното:

През 2016 г., 2017 г., 2018 г. и 2019 г. ревизираното лице е разпределяло авансово

дивиденди на НОВЕ Д. ЕООД, ЛОТО БГ ЕООД и ГКПГ ЕООД въз основа на изготвени и приети от Общото събрание на акционерите на НАЦИОНАЛНА ЛОТАРИЯ АД междинни отчети, съгласно които дружеството е на печалба. Преди всяко от изплащанията на дивиденди Общото събрание е приемало решение в този смисъл.

За периода от 05.05.2016 г. до 31.12.2016 г. ревизираното лице е разпределило авансово (текущо) като дивиденди сума в размер на 7 628 928.90 лв. въз основа на приети решения на Общото събрание на акционерите от 26.05.2016 г. (разпределени дивиденди в размер на 3 628 928.90 лв.) и 28.11.2016г. (разпределени дивиденди в размер на 4 000 000 лв.). Предварително са изготвени междинни отчети на дружеството (към 30.04.2016 г. и 31.10.2016 г.), които са приети с решения на Общото събрание. Съгласно приетия и одобрен междинен финансов отчет към 30.04.2016 г. дружеството е реализирало печалба в размер на 3 662 986.54 лв. Съгласно одобрен предварителен финансов отчет към 31.10.2016г. печалбата на дружеството е 13 238 764.33 лв.

На редовно годишно ОС на акционерите, проведено на 23.03.2017 г., е приет ГФО за 2016 г. на дружеството, както и предложението на Съвета на директорите за разпределение на печалбата. Прието е решение от същата дата за разпределение на печалбата в размер на 15 951 703.51 лв. Съгласно приетия ГФО, копие от който е представено по делото, в края на годината дружеството завършва на печалба в размер на 15 952 000 лв. Следователно за този отчетен период (2016 г.) е налице нетна печалба на дружеството, от която са разпределени на акционерите дивиденди, без да се засяга капитала му.

За периода от 01.01.2017 г. до 31.12.2017 г. е разпределена авансово сумата от 6 926 741.39 лв. съгласно представени протоколи от ОС на акционерите от 23.03.2017 г. (разпределени дивиденди в размер на 1 926 741.39 лв.), от 24.04.2017 г. (разпределени дивиденди в размер на 3 000 000 лв.), от 25.05.2017 г. (разпределени дивиденди в размер на 1 000 000 лв.) и от 21.06.2017 г. (разпределени дивиденди в размер на 1 000 000 лв.). Предварително са изготвени междинни отчети на дружеството (съответно към 28.02.2017 г., 31.03.2017 г., 30.04.2017 г. и 31.05.2017 г.), които са приети с решения на Общото събрание. Видно от представените по делото копия на междинни финансови отчети към датите на вземане на решения за разпределение на дивиденди в полза на НОВЕ Д. ЕООД, ЛОТО БГ ЕООД и ГКПГ ЕООД ревизираното лице е завършвало конкретния период на печалба, която нахвърля сумата на разпределените дивиденди.

На редовно годишно ОС на акционерите, проведено на 15.06.2018 г., е приет ГФО за 2017 г. на дружеството, както и предложението на Съвета на директорите за разпределение на печалба в размер на 6 440 982.38 лв. Съгласно приетия ГФО, копие от който е представено по делото, в края на годината дружеството завършва на печалба в размер на 6 441 000 лв. Следователно за този отчетен период (2017 г.) е налице нетна печалба на дружеството, от която са разпределени на акционерите дивиденди, без да се засяга капиталовата му обезпеченост.

Авансово разпределеният дивидент в размер на 485 759.01 лв., който надхвърля годишната печалба съгласно приетия ГФО за 2017 г., е приет за разпределение с протоколно решение на ОС от 19.06.2018 г., като същият следва да се счита разпределен за периода 01.01.2018 г. – 25.02.2018 г.

За периода 01.01.2018 г. – 31.12.2018 г. дружеството е разпределило текущо сумата от

1 000 0000 лв. съгласно проведено ОС на акционерите от 26.02.2018 г. За това предварително е изготвен междинен отчет за състоянието на дружеството към 25.02.2018 г., който е приет от ОС и от който е видно, че в края на периода дружеството е реализирало печалба, която е достатъчна да покрие сумата на разпределените дивиденди.

На 25.03.2019 г. е проведено годишно ОС на дружеството, на което е приет ГФО за 2018 г. и финансовият резултат на дружеството за периода – печалба в размер на 4 383 715.30 лв.

За периода 01.01.2019 г. – 31.12.2019 г. е разпредена текущо като дивиденди сумата от 16 982 043.71 лв. съгласно решения на ОС на акционерите от 26.03.2019 г. (текущо разпределени дивиденди в размер на 102 043.71 лв.), от 19.04.2019 г. (текущо разпределени дивиденди в размер на 1 200 000 лв.), от 23.05.2019 г. (текущо разпределени дивиденди в размер на 2 000 000 лв.), от 19.06.2019 г. (текущо разпределени дивиденди в размер на 2 000 000 лв.), от 12.07.2019 г. (текущо разпределени дивиденди в размер на 1 000 000 лв.), от 24.07.2019 г. (текущо разпределени дивиденди в размер на 4 000 000 лв.), от 09.08.2019 г. (текущо разпределени дивиденди в размер на 1 000 000 лв.), от 23.10.2019 г. (текущо разпределени дивиденди в размер на 2 000 000 лв.), от 13.12.2019 г. (текущо разпределени дивиденди в размер на 2 000 000 лв.) и от 27.12.2019 г. (текущо разпределени дивиденди в размер на 1 680 000 лв.).

Предварително са приети от ОС междинни отчети на дружеството към 28.02.2019 г., 31.03.2019 г., 30.04.2019 г., 31.05.2019 г., 30.06.2019 г., 31.07.2019 г. и 30.09.2019 г., от които е видно, че печалбата за съответния период е достатъчна, за да покрие сумата на разпределените дивиденди.

На проведено ОС на акционерите на 07.08.2020 г. е приет ГФО за 2019 г. и финансовият резултат на дружеството за 2019 г. – печалба в размер на 17 112 913.89 лв. Съгласно ГФО е налице нетна печалба за периода, която е достатъчна да покрие сумата на авансово изплатените дивиденди и не е нарушена капиталовата обезпеченост на дружеството. С решение на ОС са одобрени текущо разпределените на акционерите суми.

Видно от гореизложените факти по делото се установява, че авансово (текущо, преди приключване на отчетния период) разпределените суми на акционерите под формата на дивиденди не надвишават реализираните печалби на дружеството за съответните годишни периоди. Последното е надлежно установено чрез приетите от ОС на акционерите ГФО на дружеството, подкрепени с независими одиторски доклади. Наред с това изготвените и приети от ОС на акционерите междинни доклади също подкрепят твърденията на жалбоподателя, че към датите на приемане на решенията за разпределение на печалбата на дружеството текущо под формата на дивиденди тя е била достатъчна за покриване на изплатените суми.

От ответния административен орган не се твърди с посочените разпределяния на дивиденди да е извършено скрито разпределение на печалба по смисъла на § 1, т. 5 от ДР на ЗКПО и § 1, т. 8 от ДР на ЗДДФЛ, напротив – в мотивите на решението на заместник-директора на ДОДОП – С. се твърди точно обратното.

Предвид горното основният спорен въпрос по делото е допустимо ли е съгласно действащата нормативна уредба авансово разпределение на дивиденди в полза на съдружниците/акционерите в търговско дружество. Същият не е категорично разрешен в законодателството, но изрична забрана не е предвидена.

На основание §1, т. 4, б. „а“ 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 доходи от акции. Съгласно правната теория и действащата нормативна уредба членственото правоотношение включва права и задължения за съдружниците/акционерите, като едно от правата на акционерите е правото им на част от печалбата на дружеството под формата на дивидент – аргумент от чл. 182, ал. 1 от ТЗ относно привилегированите акции и чл. 247а, ал. 1 от ТЗ.

Съгласно чл. 247а, ал. 1 от ТЗ „дивиденти и лихви по чл. 190, ал. 2 се изплащат само ако според проверения и приет съгласно раздел XI финансов отчет за съответната година чистата стойност на имуществото, намалена с дивидентите и лихвите, подлежащи на изплащане, е не по-малка от сумата на капитала на дружеството, фонд „Резервен“ и другите фондове, които дружеството е длъжно да образува по закон или устав“. На основание ал. 3 от с.з. плащанията по ал. 1 се извършват до размера на печалбата за съответната година, неразпределената печалба от минали години, частта от фонд „Резервен“ и другите фондове на дружеството, надхвърляща определения от закона или устава минимум, намален с непокрытите загуби от предходни години, и отчисленията за фонд „Резервен“ и другите фондове, които дружеството е длъжно да образува по закон или устав. В разпоредбата на ал. 4 от с.з. е предвидено, че ако са извършени плащания, без да са налице предпоставките по ал. 1 - 3, акционерите не са длъжни да върнат получените суми, освен ако дружеството докаже, че са знаели или са могли да узнаят за липсата на предпоставки. Следователно законът допуска като възможност предварителното изплащане на дивиденти, като санкцията за неизпълнение на условията за това е връщането им. Единственото лице, което е легитимирано да поиска това е дружеството, изплатило дивидентите. Не е предвидена административнонаказателна отговорност или друг вид санкция за това, поради което се налага извод, че не е предвидена изрична забрана за предсрочното, тоест текущо през годината, разпределение на печалба на дружеството. Именно поради това в практиката се среща авансово разпределение на печалба от търговските дружества, преди да е изтекла финансовата година. В този смисъл има практика, обективирана в Решение № 1304 от 11.02.2022 г., постановено по адм. дело № 5699 от 2021 г. на Върховния административен съд, Осмо оделение, в което изрично е подчертано, че при липсата на законова забрана за разпределяне на печалба на търговското дружество под формата на дивидент, преди финансовата година да е изтекла, при положение че това не ощетява държавния бюджет, то е допустимо и е въпрос на преценка на акционерите/съдружниците и гласуване на ОС на дружеството.

Отделно от горното, аналогична възможност е уредена по отношение на публичните дружества, визирана в чл. 115в от Закона за публичното предлагане на ценни книжа (ЗППЦК) след изменение с ДВ, бр. 62 от 2017 г., в сила от 01.01.2018 г., съгласно която е установено право същите да изплащат шестмесечен и годишен дивидент, ако това е предвидено в устава и при съответно прилагане на чл. 247а от ТЗ. Алинена втора на същата законова разпоредба предвижда изрично, че публичните дружества могат да изплащат междинен дивидент на базата на шестмесечен финансов отчет, ако са налице условията по т. 1 – 4 от същата норма: 1. има изготвен шестмесечен отчет, към отчета е изготвен доклад на базата на счетоводната информация, доказващ, че дружеството разполага с достатъчно средства за изплащане на дивидентите и че изплащането им няма да доведе до задължнялост на дружеството към кредитори,

персонал, бюджет и др.; 2. финансовият резултат за шестмесечния период е печалба и има решение на общото събрание на акционерите за разпределение на печалбата; 3. размерът на средствата, които могат да бъдат разпределени в съответствие с чл. 247а от ТЗ, не трябва да надвишава общата печалба, получена като: а/ текущия счетоводен резултат за периода от 1-ви януари до 30-ти юни на текущата година, б/ неразпределена печалба от предходни години, в/ сумата на резерви, разпределянето на които не е забранено от закон или устава на дружеството, г/ общата сума по б. „а“ – „в“ се намалява с пренесените загуби и законовите резерви, образувани в съответствие с изискванията на чл. 246 от ТЗ и/или задължителните резерви по устава на дружеството; и 4. акционерното дружество няма поети и неизплатени задължения, чийто срок на погасяване е изтекъл преди приемане на решението за разпределение на печалбата, и след изплащането на междинните дивиденди ще бъде в състояние да изпълни своите задължения за текущата финансова година. Предвид това, че уредбата относно публичните дружества предвижда засилена защита на акционерите, следва да се приеме, че липсва пречка да се допусне възможността акционерно дружество, което не е публично, да разпределя авансово част от годишната си печалба.

Такава възможност се предвижда на ниво европейско законодателство. Съгласно чл. 56, § 5 от Директива (ЕС) 2017/1132 на Европейския парламент и на Съвета относно някои аспекти на дружественото право „когато законите на държавите членки допускат авансово изплащане на междинни дивиденди, се прилагат най-малко следните условия:

а) съставят се междинни счетоводни доклади, които показват, че средствата за разпределянето са достатъчни;

б) размерът на средствата, които ще бъдат разпределени, не може да надвишава общата печалба, получена след края на последната финансова година, за която са съставени счетоводни доклади, заедно с пренесената печалба и със сумите, изтеглени от резервите, предназначени за тази цел, и намалени с пренесените загуби и сумите, които трябва да бъдат отнесени в резерв в съответствие с изискванията на закона или устава“.

В настоящия случай безспорно е спазено първото условие, а именно – изготвени са междинни отчети, от които е видно, че е очаквана печалба на дружеството, същите са приети от ОС на акционерите и е взето решение за разпределянето на печалба в очакваните размери, без да е налице превишение.

В тази връзка настоящият съдебен състав намира за обосновани възраженията на жалбоподателя, че предвид извършваната от него дейност – организиране на хазартни игри, която е регулирана и са регламентирани специални правила в Закона за хазарта, включително относно ежемесечното деклариране на направените залози, може с голяма точност да направи прогноза относно приходите, съответно печалбата, която ще реализира не на годишен, а на месечен период.

Установява се също така, че за всяка от годините реализираната печалба съгласно ГФО, които са приети от ОС на акционерите, надхвърля общата сума на разпределените дивиденди през съответната година. Отклонение в това отношение се установява единствено за 2017 г. със сумата в размер на 485 759.01 лв., която е надхвърлила печалбата за тази година съгласно приетия ГФО, но тя е покрита с реализирана печалба през следващата година. В тази връзка следва да се отбележи отново че в конкретния случай, ревизиращите органи са приели, че не е налице хипотезата на „скрито разпределение на печалбата“ по смисъла на §1, т. 5 от ДР на

ЗКПО. Прието е, че разглежданото разпределение в полза на акционерите за сметка на печалба за текущата година представлява изгодна форма за временно и безвъзмездно ползване от акционерите на парични средства, собственост на ревизираното дружество, за които не са дължими лихви.

При разпределението на дивиденди през текущата година не е намален капиталът на дружеството, разпределените суми са за сметка на средства от фонд „Други резерви“ и на печалбата за изминалия до момента период от годината, за който са съставени междинни финансови отчети, което не се оспорва от органите по приходите.

Не на последно място, в случая липсва отклонение от данъчно облагане и извършеното от органите по приходите тълкуване на действията на жалбоподателя противоречат на съдържанието и волята му.

Разпоредбата на чл. 16, ал. 1 предвижда, че, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане, като в ал. 2, т. 1 - 4 от с.з. изрично са посочени конкретни хипотези, които законът третира като отклонение от данъчно облагане. В т. 3 на горната разпоредба е прието, че се смята за отклонение от данъчно облагане получаването или предоставянето на кредити с лихвен процент, отличаващ се от пазарната лихва към момента на сключване на сделката, включително в случаите на безлихвени заеми или друга временна безвъзмездна финансова помощ, както и опрощаването на кредити или изплащането за своя сметка на кредити, несвързани с дейността.

На първо място, решението за разпределение на дивиденди не е договор, а многостранна сделка, при която липсват съвпадащи си по съдържание насрещни волеизявления, а са налице множество волеизявления с идентично съдържание, насочени към постигане на определен правен резултат – в случая разпределение на печалба под формата на дивиденди. Квалификацията ѝ като договор за заем противоречи, както на обективните факти, така и на съществените елементи на договора за заем по смисъла на чл. 240 от Закон за задълженията и договорите. Съгласно разпоредбата на чл. 240, ал. 1 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. В случая не е налице уговорка между страните за връщане на процесните суми на дружеството, нито такава е направено, което е безспорно по делото. Следователно извършеното от органите по приходите тълкуване на сделката е разширително, което е недопустимо за обосноваване на данъчни задължения.

На следващо място, липсва отклонение от данъчно облагане, тъй като от счетоводна гледна точка няма значение за фиска дали дивидентът ще се разпредели авансово или не, тъй като сумата от дивидента, участва във формирането на финансовия резултат след края на всеки отчетен период (в мотивите на Решение № 1304/11.02.2022 г. по адм. дело № 5699/2021 г. на ВАС). В случая не се оспорва от ответника, че данъкът е внесен от физическите лица – крайни получатели на сумите, дори по-рано от обичайното, тоест преди приключване на финансовата година и приемане на ГФО на дружеството.

За пълнота съдът намира за необходимо да посочи, че практиката на ответния орган в идентични случаи е претърпяла промяна, което е обективизирано в становище на заместник-изпълнителния директор на НАП в писмо изх. № 33-00-165#1 от 09.06.2022 г. във връзка с поставено запитване от председателя на Института на дипломираните експерт-счетоводители в България относно данъчното третиране по реда на ЗКПО и ЗДДФЛ на хипотезите на авансово изплащане на дивиденди от търговски дружества, което е представено по делото. В същото се застъпва позицията, че авансовото разпределение на дивиденди е допустимо от закона, тъй като не е изрично забранено. Съгласно цитираното писмо, публично достъпно, е изразено становище, „че извършеното авансово разпределение на текущата печалба (преди финансовата година да е изтекла), представлява разпределение на дивидент по смисъла на § 1, т. 4, б. „а“ и б. „б“ от ДР на ЗКПО, съответно § 1, т. 5, б. „а“ и „б“ от ДР на ЗДДФЛ, когато в годишен аспект е налице нетна счетоводна печалба в размер, равен или превишаващ авансово разпределената сума, както и че е необходимо да е налице надлежно взето решение на общото събрание на акционерите/съдружниците за авансово разпределение на дивидент и обоснована прогноза за наличие на нетна счетоводна печалба в годишен план, подкрепена с доказателства, създаващи надеждна одитна следа за предпоставките, въз основа на които е направен избор за авансово разпределение на дивидент от акционерите/съдружниците. В случаите когато авансово разпределената сума надхвърля сумата на реализираната за годината нетна печалба за разпределение, е налице хипотеза на скрито разпределение на печалбата по смисъла на § 1, т. 5 от ДР на ЗКПО и § 1, т. 8 от ДР на ЗДДФЛ по отношение на превишението над сумата на реализираната за годината нетна печалба. В тези случаи се счита, че скритото разпределение на печалбата е извършено в момента на авансовото разпределение. Предвид нормата на § 1, т. 4, б. „в“ от ДР на ЗКПО и § 1, т. 5, б. „в“ от ДР на ЗДДФЛ, извършеното скрито разпределение на печалбата също представлява дивидент.

В заключение, но рискувайки да се повтори, съдът отново е на мнение, че е следвало да се възприемат от РЕ и РО разбирането, че извършеното авансово разпределяне на текущата печалба преди финансовата година да е изтекла представлява разпределение на дивидент по смисъла на §1, т. 4, б. „а“ и „б“ от допълнителните разпоредби на ЗКПО, съответно §1, т. 5, т. 5, б. „а“ и „б“ от допълнителните разпоредби на ЗДДФЛ, когато в годишен аспект е налице нетна счетоводна печалба в размер равен или надвишаващ авансово разпределената сума и обоснована годишна прогноза за наличие на нетна счетоводна печалба в годишен план, подкрепена с доказателства, създаващи надеждна одитна следа за предпоставките, въз основа на които е направен извод за авансово разпределяне на дивидент от акционерите, съответно съдружниците, които обстоятелства не се отричат от органите по приходите. В случаите, когато авансово разпределената сума надхвърля сумата на реализираната за годината нетна печалба за разпределение на печалбата, по отношение на превишението над сумата на реализираната за годината нетна печалба за разпределение. В тези случаи се счита, че скритото разпределение на печалбата е извършено в момента на авансовото разпределение. Следователно изплатените суми разпределени от дружеството към съдружниците и собственици на капитала могат да бъдат третирани като авансово разпределени дивиденди. От страна на дружеството са изпълнени предпоставките за това – налице са данни, въз основа на които може да се изгради разумна прогноза за очакваната нетна счетоводна печалба в годишен аспект,



която не е по-малка от авансово разпределените дивиденди, налице са междинни финансови отчети, налице е нетна годишна печалба, надвишаваща сумата на разпределените дивиденди. Това правилно разбиране органите по приходите е следвало да съобразят по отношение на определения резултат и определения данък. в тази насока съдът съобрази приложимите норми на Втора директива на Съвета от 13 декември 1976 г. за съгласуване на гаранциите, които се изискват в държавите членки за дружествата по смисъла на чл. 58, втора алинея от Договора, за защита на интересите както на съдружниците, така и на трети лица, по отношение учредяването на акционерни дружества и поддържането и изменението на техния капитал с цел тези гаранции да станат равностойни. Съгласно чл. 15, т. 2 от директивата, когато законите на държавите членки допускат авансово изплащане на междинни дивиденди, се прилагат най-малко следните условия – б. „а“ – съставят се междинни счетоводни доклади, които показват, че средствата за разпределяне са достатъчни, б. „б“ размерът на средствата, които ще бъдат разпределени, не може да надвишава общата печалба, получена след края на последната финансова година, за която са съставени счетоводни доклади, заедно с пренесената печалба и със сумите, изтеглени от резервите, предназначени за тази цел и намалени с пренесените загуби и сумите, които трябва да бъдат отнесени в резерв в съответствие с изискванията на закона или устава.

По гореизложените мотиви съдът намира, че оспорваният РА е незаконосъобразен поради противоречието му с материалния закон. Неправилно е увеличен счетоводният финансов резултат на НАЦИОНАЛНА ЛОТАРИЯ АД със сумата на доходи от лихви на основание чл. 78 от ЗКПО, във вр. с чл. 16, ал. 1 и чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО. Липсват основания да бъдат третираны предоставените на акционерите суми под формата на дивиденди, изплатени авансово, като безлихвени заеми, поради което липсва отклонение от данъчно облагане. Последното обуславя незаконосъобразното приложение в случая на чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО и съответно липсата на основание за увеличение на декларирания от дружеството данъчен финансов резултат – печалба. Поради това РА следва да бъде отменен.

По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд – София град

### **Р Е Ш И:**

**ОТМЕНЯ** по жалба на НАЦИОНАЛНА ЛОТАРИЯ АД, ЕИК:[ЕИК], Ревизионен акт № Р-22220420000667-091-001 от 11.01.2022 г., издаден от Х. Б. М. – орган, възложил ревизията, и Й. Н. И. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 564 от 14.04.2022 г. на заместник-директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при Централно управление на Националната агенция за приходите.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

