

# РЕШЕНИЕ

№ 7513

гр. София, 01.12.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 67 състав,**  
в публично заседание на 07.11.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Лилия Йорданова**

при участието на секретаря Мая Георгиева, като разгледа дело номер **6237** по описа за **2023** 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).  
Образувано е по жалба на „Български Етерично-Маслени растения“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет.8, офис 33, представлявано от управителя С. Л. М.-Н., срещу Ревизионен акт № Р-22221022003353-091-001/07.02.2023г., издаден от Р. И. Ф. – началник сектор, възложил ревизията и Л. В. Ц. – главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 539/28.04.2023г. на директор на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП С. в частта на установените допълнително задължения за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица общо в размер на 36024,00лв. и лихва за забава общо в размер 18 798,52лв. за данъчните периоди 2017г. и 2018г. Иска се отмяната на РА като незаконосъобразен и необосновен. Жалбоподателят излага, че същият е обложил за направените от него разходи, които не са документално обосновани по смисъла на чл.26, т.2 от ЗКПО, като така направените разходи са сложени в увеличение на финансовия резултат за 2017г. и 2018г. По този начин дружеството само е заплатило 10% данък върху направените от него разходи, за които не е могло да се снабди с разходо-оправдателни документи. В хода на ревизията и с възражението по чл.117, ал.5 от ЗОПК жалбоподателят е дал информация на проверяващите, а именно че обработка около 400 декара собствени розови насаждения, за работа в които се използва работна ръка, която не желае да сключва договори с жалбоподателя.

Допълва, че паричните средства са теглени почти ежедневно от банковата сметка на дружеството от М. М. П., който е представил нотариално заверена декларация за това. На следващо място според жалбоподателя органите на НАП неправилно са приели, че заплатените от услуги за бране розов цвят следва да се третираат като скрито разпределение за печалбата предвид липсата на разходи – оправдателни документи по тях и спрямо него не намира приложение §1, т.5 от ДР на ЗКПО, защото не става въпрос за разпределени суми в полза на съдружници или свързани с тях лица. Подчертава, че лицето П. не е съдружник, нито е свързано със съдружник лице, а в РА липсват доказателства за това. Направените разходи според жалбоподателя са свързани с дейността на работа, тъй като обработва собствени розови насаждение, като розовият цвят е предмет на последваща продажба, от която жалбоподателят реализира приходи. Намира за недоказан извода на ревизиращите органи, че следва да се заплати данък за дивидент от 5% върху сумите, с които дружеството само е увеличило финансовия си резултат. Според жалбоподателя при констатиране скрито разпределение на печалбата, ревизиращите не са събрали, обсъдили и приложил всички относими към ревизионното производство доказателства, поради което са достигнали до неверни правни изводи, а доказателствената тежест пада върху издателите на акта, които не са ангажирали нито едно доказателство за наличие на скрито разпределение на печалба. Предвид горното намира тезата на ревизиращите за необоснована и недоказана, както и че издаденият РА и потвърждаващото го решение на директора на Дирекция ОДОП-С. са неправилни и незаконосъобразни и като такива следва да бъдат отменени.

В проведеното по делото съдебно заседание, жалбоподателят редовно уведомен, се представлява от адв. И., който поддържа жалбата и моли същата да бъде уважена. Претендира разноски по списък по чл.80 от ГПК. В дадения от съда срок представя писмени бележки.

Ответникът - директор на Дирекция „ОДОП“ – С., редовно уведомен, чрез юрк. З. оспорва жалбата и моли същата да бъде отхвърлена, като недоказана и неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП, редовно уведомена, не изпраща представител.

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

Жалбата е подадена в рамките на срока за съдебно обжалване на РА от надлежна страна, поради което се явява процесуално допустима.

От фактическа страна се установява следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221022003353-020-001/05.07.2022г., връчена по електронен път на 13.07.2022г., изменена със ЗИЗВР №Р-22221022003353-020-002 от 10.10.2022г. е възложено извършването на ревизия на „Българки Етерично-маслени растения“ ЕООД за определяне на задълженията за

данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица за данъчните периоди 2017г. и 2018г. И двете ЗВР са издадени от Р. И. Ф., на длъжност началник сектор в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. Т., оправомощен със Заповеди №3-ЦУ-1232/05.07.2022г. и Заповед №3-ЦУ-753/05.05.2022г. на заместник изпълнителния директор на НАП да изпълнява функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК и чл.119, ал.2 от ДОПК (лист 24-28 от делото). Срокът за извършването на ревизията е до 30.12.2022 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ Р-22221022003353-092-001/09.01.2023г., връчен по електронен път на 10.01.2023г., срещу който в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК е постъпило писмено възражение срещу констатациите в РД с вх. № Р-22221022003353/23.01.2023г., преценено от ревизиращия екип като неоснователно.

Ревизията приключва с РА № Р-22221022003353-091-001/07.02.2023г., издаден от Р. И. Ф. на длъжност началник сектор в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. Т. – орган, възложил ревизията и Л. В. Ц. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 08.02.2023 г. С РА са установени допълнителни задължения за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица за периодите 2017г. и 2018г. общо в размер 54 822,52лв, от които главница в общ размер на 36 024,00лв- и лихви общо в размер 18 798,52лв, при деклариран и внесен данък от лицето в размер на 8421,00лв. за 2017г. и внесени лихви за забава в размер на 4044,74лв. за 2017г.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице са връчени три Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ № Р-22221022003353-040-001/11.07.2022г., връчено по реда на чл.29,ал.4 от ДОПК на 13.07.2022г. с определен 14 - дневен срок за предоставяне на изисканите документи, справки, декларации, обяснения и пр., в т.ч. всички документи, свързани с изразходени пари от касата на дружеството – фактури, разходни ордери, договори, решения, протоколи и др., всички документи, отразяващи движението – дебитни и кредитни обороти по сч.сметки от група 42, документи и доказателства във връзка с декларираните в ГДД по чл.92 от ЗКПО данни за „Общ размер на сумите, представляващо скрито разпределение на печалбата“ и влиянието на същите върху финансовия резултат на дружеството, данни и документи, отразяващи декларираните в ГДД по чл.92 от ЗКПО за 2017г. и 2018г. „Разходи, непризнати за данъчни цели съгласно чл.26 от ЗКПО“ и др., подробно описани във връченото искане; /ИПДПОЗЛ/ № Р-22221022003353-040-002/05.10.2022г., връчено по реда на чл.29,ал.4 от ДОПК на 05.10.2022г. с определен 14 - дневен срок за предоставяне хронологичен регистър на всички стопански операции за периода от 01.01.2017г.-31.12.2018г., всички съставени документи и налични в счетоводството доказателства във връзка с декларираните в ГДД по чл.92 от ЗКПО за 2017г. данни за „Общ размер на сумите, представляващи скрито разпределение на печалбата в размер на 168420лв.“ и влиянието на същите върху финансовия резултат на дружеството, изискани са и документи във връзка с декларираните в ГДД по чл.92 от ЗКПО за 2017г. и 2018г. „Разходи, непризнати за

данъчни цели, съгласно чл.26 от ЗКПО в размер 314175,96лв. за 2017г. и 241814,40лв. за 2018г. Със същото са изискани и писмени обяснения относно това за каква дейност са изразходени сумите, какво е тяхното предназначение; ИПДПОЗЛ/ № Р-22221022003353-040-003/21.12.2022г., с което са изискани аналитична отчетност по партиди на подотчетните лица на сметка 422 „Подотчетни лица“ за 2016г и първичните документи, на основание на които е направен счетоводен запис, на кои лица /имена, ЕГН/ и на какво основание са предоставени паричните средства, отразени по сметка 422 за 2017г. и 2018г и кои са причините лицата да не възстановят към 31.12.17г. и 31.12.18г. предоставените аванси.

В отговор са представени доказателства чрез ИС „Контрол“ описани в констативната част на РД /стр.4/

На основание чл.45 от ДОПК е извършена насрещна проверка на М. М. П., обективирана в протокол за извършена насрещна проверка №П-16001623020538-141-001/07.02.2023г.

За отчетната 2017г. дружеството е подало ГДД по чл.92 от ЗКПО, в която е извършено увеличение на счетоводния финансов резултат със сумата в размер на 314 175,96лв на основание чл.26 от ЗКПО, представляващи разходи, непризнати за данъчни цели, за 2018г. е извършено увеличение със сумата в размер на 237 884,32лв.

След анализ на всички събрани доказателства с доклада е установено следното:

При анализ на подадените счетоводни регистри от дружеството е установено, че за 2017г. са взети следните счетоводни операции дебит на счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги“ срещу кредит на счетоводна сметка 501 „Каса в лева“ за сумата в размер 314175,96лв. В писмените обяснение е пояснено, че сумата включва разходи за ръчна обработка на насаждения и разходи за бране на розов цвят. Отбелязано е също, че сумите са теглени от банковата сметка на дружеството, съгласно издадено в полза на М. М. П. пълномощно, който е бил служител на фирмата в предишни периоди и същият е съдействал за намиране на берачи и лица, необходими за обработката и събирането на розов цвят и лавандула. Изтеглените суми от банковата сметка на дружеството в брой на каса в съответната банка са били предназначени за ръчно окопаване и чистене на рози или бране на розов цвят.

За 2018г. са взети следните счетоводни записвания дебит на счетоводна сметка 4221 „Подотчетни лица“ срещу кредит на счетоводна сметка 503 „Банка в лева“. Във връзка с направените счетоводни записвания по счетоводни сметки 422, 602 и 501, 503 управителката на ревизираното лице е дало писмени обяснения, в които се посочва, че във връзка с отглеждането на маслодайните растения „са изплатени във времето суми на организации, извършили услуги по отглеждането на собствените масиви с маслодайна роза от 400дка, които не са предоставили автентични данъчни документи. Предимно става въпрос за дружества, управлявани от лица с ромски произход, които са организирали дейности, свързани с ръчни обработки /чистене и опаковане около стеблата на розите/ и бране на розов цвят. Сумите са били теглени от банковата сметка на дружеството от М. П. на базата на нотариално упълномощаване и са

разходвани само и изцяло за осъществяваната земеделска дейност“. В обяснителна записка от 03.01.2023г. е пояснено, че лицето П. е бивш служител на дружеството, като понастоящем е пенсионер. Функциите на същия са иззети от съпругата му С. П., но той като за дейността е необходимо да бъдат теглени суми в брой, пълномощното, даващо му право да оперира с банковата сметка на жалбоподателя, е оставено и към настоящия момент. Това е продиктувано от съображения за сигурност при теглене на суми. Дебитното салдо по счетоводна сметка 422 /аналитичност М. П./ представлява изразходвани суми за предоставени услуги и купени материали във връзка с дейността на дружеството, за които ръководството е уведомено и одобрило, но лицето е било в невъзможност да представи данъчен документ.

В хода на ревизионното производство на дружеството е връчена покана по чл.103 от ДОПК №Р-22221022003353-177-001/05.10.2022г. поради установени основания за неударжан и невнесен окончателен данък за доходите от дивиденди под формата на скрито разпределение на печалба. Във връзка с връчената покана от дружеството е подадена декларация по чл.55, ал.1 от ЗДДФЛ и чл.201, ал.1 от ЗКПО вх.№225192200522465/07.10.2022г. за четвъртото тримесечие на 2017г., в която е деклариран окончателен данък да доходи от дивиденди и ликвидационни дялове по чл.38, ал.1 от ЗДДФЛ в размер на 8421,00лв.

Във връзка с осчетоводените разходи по счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги“, които са посочени в увеличение на счетоводните финансови резултати за 2017г- и 2018г. „Български Етерично-маслени Растения“ ЕООД е потвърдило, че това са разходи, които не са документално доказани, но са изразходвани за дейността на дружеството, поради което е извършено и преобразуването на счетоводните финансови резултати. В тази връзка не са представени никакви доказателства, въз основа на които да се направи категоричен извод, че тези разходи са свързани с дейността на жалбоподателя, освен нотариално заверена декларация от М. М. П., който потвърждава и посоченото от дружеството.

Сформиран е извод от органите на приходите, че съгласно представените документи, писмени обяснения и счетоводни записвания се касае за скрито разпределение на печалбата в полза на едноличния собственик на капитала и свързани с него лица по смисъла на §1, т.5, б.“а“ от ДР на ЗКПО. Посочено е, че в случая собственик, съдружник или свързано с него лице използва финансови ресурси на дружеството през годината, теглейки ги от касата без намерение реално да ги възстанови, което не е оформено с протокол от решение на общото събрание за разпределяне на налична неразпределена печалба от минали години като дивидент и няма намерение тези усвоени суми да се уредят в бъдеще за сметка на разпределян дивидент през следващ период, е налице скрито разпределение на печалбата и дивидент, т.е. се дължи данък, ведно със съответните лихви. След като по надлежния ред е установено, че се касае за изтичане на парични ресурси на дружеството, без да са налице годни документи и доказателства за действителното основание за тяхното изплащане, впоследствие реалното им връщане на „Български Етерично-Маслени Растения“ ЕООД и фактическата им наличност, органите по приходите са заключили, че се касае за начислена и изплатена сума под формата на скрито разпределение на печалбата.

Предвид горното е прието, че отразените разходи в размер на 314 175,96лв. за 2017г. и в размер на 237 884,32лв. за 2018г., които са декларирани в ГДД като документално необосновани, представляват скрито разпределение на печалба съгласно §1, т.5, б.“а“ от ДР на ЗКПО, както и че „дивидент“ съгласно §1, т.4, буква „в“ от ДР на ЗКПО е разпределението в полза на лице, произтичащо от неговия дял в капитала на друго лице, вследствие на което намалява собствения капитал на последното, включително скрито разпределение на печалбата.

Със същия са приети изложените в ревизионния доклад факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи в раздел IV по Закона за данъците върху доходите на физическите лица, отразели за съответните данъчни периоди, както следва:

По закона за данъка върху доходите на физическите лица: 1. Данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица за 2017 година са потвърдени констатациите в РД и предложението за установяване задължение за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица на основание чл.38, ал.3 във връзка с чл.46, ал.3 от ЗДДФЛ за 2017година: брутен размер на сумата, представляваща скрито разпределение на печалбата 651015,96лв, деклариран, удържан и внесен данък по чл.38 от ЗДДФЛ от дружеството – 8421лв, установен от ревизията дължим данък по чл.38 от ЗДДФЛ 32550,8лв и разлика за внасяне 24129,8лв. На основание чл.175 от ДОПК във връзка с чл.1 от ЗЛДТДПДВ за невнесените в срок данък е определена лихва в размер на 13 322,16лв, изчислена с програмен продукт на НАП, съгласно справка приложение. 2. Данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица за 2018г. са потвърдени констатациите в РД и предложението за установяване задължение за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица на основание чл.38, ал.3 във връзка с чл. 46, ал.3 от ЗДДФЛ за 2018година: брутен размер на сумата, представляваща скрито разпределение на печалбата 237884лв, удържан и внесен данък по чл.38 от ЗДДФЛ от дружеството-0лв и установен от ревизията дължим данък по чл.38 от ЗДДФЛ -11894,20лв, разлика за внасяне 11894,20лв. На основание чл.175 от ДОПК във връзка с чл.1 от ЗЛДТДПДВ за невнесените в срок данък е определена лихва в размер на 5476,36лв, изчислена с програмен продукт на НАП, съгласно справка приложение.

РА е обжалван по административен ред с жалба вх.№53-06-1932/22.02.2023г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх.№23-22-304/02.03.2023г.по регистъра на дирекция ОДОП С., подадена от управителя на дружеството С. Л. М.-Н..

След разглеждане на същата в производството по реда на чл.152-155 от ДОПК Директорът на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП се произнася с Решение №539/28.04.2023г., с което на основание чл.155, ал.1 вр. чл.155, ал.2 от ДОПК е потвърдил изцяло Ревизионен акт /РА/ №Р-22221022003353-091-001/07.02.2023г., издаден от Р. И. Ф. – орган, възложил ревизията и Л. В. Ц. – ръководител на ревизията. Решението е връчено по електронен път на 02.05.2023г, видно от представена компютърна разпечатка на удостоверение за връчване, фигуриращо на л.61 от делото.

В хода на съдебното производство са приети съдържащите се в административната преписка

доказателства.

С оглед установеното от фактическа страна Съдът формира следните правни изводи:

Жалбата е подадена срещу годин за обжалване административен акт, от процесуално легитимирано лице и в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, с оглед на което е процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. Обжалваният ревизионен акт, потвърден с Решение №539/28.04.2023г. на директора на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП, е издаден от орган по приходите, разполагащ с материална компетентност. Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК (Изм. - ДВ, бр. 82 от 2012 г., в сила от 1.01.2013 г.) ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. Процесният РА № Р-22221022003353-091-001/07.02.2023г., издаден от Р. И. Ф. – началник сектор, възложил ревизията и Л. В. Ц. на длъжност главен инспектор по приходите –ръководител на ревизията е издаден от компетентни органи . По делото е представена Заповед З-ЦУ-753/05.05.2022г., издадена на основание чл.12, ал.6 от ДОПК и Заповед №ЗЦУ-ОПР-9/21.05.2021г. на изпълнителния директор на НАП, с което е определил органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл.7, ал.1 и чл.8 от ДОПК, където за ТД на НАП В. Т. фигурира Р. И. Ф.-началник сектор „Ревизии“. По делото е представена и Заповед З-ЦУ-1232/05.07.2022г. на Зам.изпълнителния директор на НАП, с която на основание чл.10, ал.9 от ЗНАП във връзка със заповед за оправомощаване №ЗЦУ-ОПР-9 от 21.05.2021г. на служителите на ТД на НАП, посочени в заповед №З-ЦУ-753/05.05.2022г., издадена на основание чл.12, ал.6 от ДОПК е наредено да осъществяват производствата по ДОПК по отношение на лицата, посочени в приложение към настоящата заповед, за които компетентна териториална дирекция съгласно чл.8 от ДОПК е ТД на НАП С.. Съгласно приложението към заповедта „Български етерично-маслени растения“ ООД следва да се разпредели на ТД В. Т.. Следователно РА е издаден от компетентните органи - възложителя на ревизията и ръководителя на същата, в съответствие с нормата на чл.119 ал.2 от ДОПК и чл.7, ал.3 от ДОПК, и определя данъчни задължения за периода, за който е възложена ревизията. Съдът намира също, че обжалваният ревизионен акт не страда от пороци, водещи до неговата нищожност. Представени са доказателства /л.46/ за подписване на съставените в хода на ревизията електронни документи с квалифициран електронен подпис, валиден към датата на полагането му.

Съдът приема, че в ревизионното производство не са допуснати съществени процесуални нарушения. При ревизията са връчени по надлежния ред искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице, във връзка с които са представени и писмени обяснения и писмени доказателства както от ревизирания, така и от третите лица. Получените сведения са приобщени по установения ред към административната преписка.

РА е в съответствие и с материалноправните разпоредби.

Съгласно чл. 38 ал.1 от ЗДДФЛ с окончателен данък се облагат облагаемите доходи от: 1. дивиденди в полза на едноличен търговец; 2. дивиденди и ликвидационни дялове в полза на: а) местно или чуждестранно физическо лице от източник в България; б) местно физическо лице

от източник в чужбина.

Съгласно ал.2 от същата норма окончателният данък за доходите от дивиденди се определя върху брутната сума, определена с решението за разпределяне на дивидент.

Съгласно чл. 38, ал.3 от ЗДДФЛ /в редакцията действала към момента на издаване на ревизионния акт/ окончателният данък за доходите от дивиденди под формата на скрито разпределение на печалба се определя върху брутния размер на начислените суми.

С §1, т.5 от ДР на ЗДДФЛ е дадена легална дефиниция на понятието дивидент: а) доход от акции; б) доход от дялови участия, включително от неперсонифицирани дружества и от други права, третиран като доходи от акции; в) скрито разпределение на печалбата.

По отношение на понятието "скрито разпределение на печалба", § 1, т. 8 от ДР на ЗДДФЛ препращат към съответното понятие по смисъла на ЗКПО. Съгласно § 1, т. 5, б. "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, с изключение на дивидентите по т. 4, букви "а" и "б";

Съгласно §1, т.4 от ДР на ЗКПО дивидент е разпределението в полза на лице, произтичащо от неговия дял в капитала на друго лице, вследствие на което намалява собственият капитал на последното, включително: а/ доходи от акции; б/ доходи от дялови участия, включително от неперсонифицирани дружества и от други права, третиран като доходи от акции; в/ скрито разпределение на печалба. Не е дивидент разпределението, което съгласно счетоводното законодателство е отчетено при разпределящото лице като разход, с изключение на случаите на скрито разпределение на печалбата.

Съгласно чл. 46, ал.3 от ЗДДФЛ доходите от дивиденди в полза на местни физически лица подлежат на облагане с окончателен данък в размер на 5 на сто. Данъкът по чл. 46 за доходите по чл. 38, ал.3 от ЗДДФЛ/ в редакцията действала към момента на издаване на акта/ се удържа и внася от предприятието-платец на дохода, в срок до края на месеца, следващ тримесечието, през което са начислени сумите.

В настоящия случай предмет на спор е дали отразените разходи за 2017г. и за 2018г., които са декларирани в годишните данъчни декларации от дружеството, като документално недоказани, представляват скрито разпределение на печалбата по смисъла на §1, т.5, буква „а“ от ДР на ЗКПО. Както правилно е отбелязано от директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП от 2010г. е в сила нова дефиниция, въведена в т.5, б. „а“ от ДР на ЗКПО, а именно „начислените разходи от данъчно задълженото лице, несвързани с осъществяваната от данъчно задълженото лице дейност...“ се заместват със „сумите, несвързани с осъществяваната от данъчно задълженото лице дейност“. Въведената промяна означава, че от 2010г. и без да е отчетен счетоводно разход, при условие, че има изтичане на ресурс от патримониума на данъчно задълженото лице в полза на собственици/съдружници, акционери и свързани с тях лица по смисъла на т.3 §1 от ДР на ДОПК, е налице скрито разпределение на печалбата. Без значение е дали става въпрос за отчетени разходи като такива, които не са документално доказани и с тях е извършено увеличение на счетоводния финансов резултат. Жалбоподателят не оспорва, че изтеглените суми от лицето М. М. П. са осчетоводени като служебни аванси, за които е ясно, че няма да бъдат върнати. В тази връзка не е предмет на спора и липсата на документи за какво са предоставени и съответно разходвани тези суми. Когато се отчита счетоводен разход, който има характер на скрито разпределение на



печалбата, данъчното третиране включва елиминиране за данъчни цели на влиянието на разхода, несвързан с дейността, по специалния ред на чл.26, т.11 от ЗКПО чрез посочване в увеличители при данъчно преобразуване. Д. финансов резултат и респ. корпоративният данък се изчисляват от влиянието на отчетения разход, имащ характер на скрито разпределение на печалбата, като преобразуването се посочва по ред „Други увеличители на счетоводния финансов резултат“ в част V от Годишната данъчна декларация по чл.92 от ЗКПО.

Облагането на извършеното скрито разпределение с окончателен данък по реда на ЗДДФЛ, тъй като за целите на ЗКПО и ЗДДФЛ същото се третира като форма на дивидент /т.4, б. „в“ от §1 на ДР на ЗКПО и т.5, б. „в“ от §1 на ДР на ЗДДФЛ/. Облагане на скрито разпределение на печалбата се извършва по съответния ред, съгласно чл.201, ал.1 от ЗКПО и чл.55, ал.1 от ЗДДФЛ. От страна на данъчно задълженото лице не са извършени посочените стъпки, предвид което съдът приема, че при проведеното ревизионно производство за жалбоподателя ще са налице потенциално два негативни данъчни ефекта, а именно, както корекция на данъчния финансов резултат в посока увеличение, което може да доведе до ефективно данъчно задължение за корпоративен данък, така и данъчно задължение за окончателен данък и/или евентуално данък при източника. Сумите, които имат характер на скрито разпределение на печалбата, се посочват при данъчно преобразуване единствено когато са отчетени като счетоводен разход, което изрично е посочено в чл.26, т.11 от ЗКПО. Съдът приема, че настоящият случай е точно такъв, но увеличението на счетоводния финансов резултат е следвало да бъде извършено по чл.26, т.11 от ЗКПО, а не като разходи, които са документално недоказани. Жалбоподателят не е посочил правилната правна норма за извършеното увеличение на счетоводните финансови резултати, въпреки това правилно е прието, че е налице основание за възникване на задължение за данък при източника по чл.194 от ЗКПО или окончателен данък по чл.38, ал.1, т.1, б. „а“ и ал.3 от ЗДДФЛ. Това е така, тъй като скритото разпределение за данъчни цели се третира като форма на дивидент по см. §1, т.4, б. „в“ от ДР на ЗКПО и §1, т.5, б. „в“ от ДР на ЗДДФЛ. При тези изводи съдът намира за неоснователни направените с жалбата възражения, че доколкото е налице преобразуване на счетоводни финансови резултати в посока на увеличение, не се налага автоматично и облагане на скрито разпределение на печалбата.

Втория по делото спорен въпрос е дали е налице скрито разпределение на печалбата, предвид събраните доказателства в ревизионното производство, тъй като по делото жалбоподателят не сочи други доказателства. Неоснователно в жалбата се твърди, че изтеглените суми от банковата сметка от М. М. П. са от лице, което не е свързано със съдружника на жалбоподателя и че е в тежест на приходната администрация да докаже този отрицателен факт. В случая приходната администрация твърди положителни факти - че лицето М. П. е лице, което действа по пълномощие на управителя на дружеството и последният е повлиял на разходването на процесните средства, доказателствената тежест пада върху ревизиращите органи, които твърдят положителни факти, като е изпълнено задължението да ги докаже. В хода на ревизията от „Български етерично-маслени растения“ ЕООД е многократно посочено, че лицето М. П. е упълномощено лице да тегли суми от банковите сметки на дружеството с цел разплащане на лица, извършващи обработка и сезонно бране на маслодайни растения – рози и лавандула. Не се спори, че жалбоподателят не е доказал с годни доказателствени средства основание за взетите счетоводни операции и отразяването на изтеглените от лицето суми. Видно от нотариално заверената декларация на П. същият е работил по трудов договор в дружеството за периода от 01.11.2012г. до 01.08.2015г на длъжност „Техник-земеделие“, същият има пълномощно от управителя на дружеството да оперира със средства от банковата сметка в банка ДСК на дружеството, което не предоставя и същото и към момента не е оттеглено. От горното е видно, че лицето притежава представителна власт от името и за сметка на дружеството да извършва операции със средства на дружеството. Следователно

същото лице е действало от името и за сметка на жалбоподателя. Съгласно текста от същата декларация лицето е съпруг на С. П.. В обяснителна записка от управителя С. Л. М.-Н., дадена пред приходните органи функциите на бившия служител М. П. са иззети и предоставени на неговата съпруга С. П.. В същата записка управителят твърди, че за дейността на дружеството съществува необходимост от теглене на суми в брой, като лицето и до момента оперира с банковата сметка, като за тегленето на суми и изразходването им дружеството е било своевременно уведомено и е одобрило извършването им, като се потвърждава невъзможността да се представи данъчен документ. Предвид горното съдът приема, сумите са изтеглени от лицето М. П. което е действало по пълномощия и управителят на дружеството е повлиял по някакъв начин на разходването на средствата, за които липсват доказателствата да са употребени за дейността на жалбоподателя.

Както правилно е прието от приходната администрация липсват годни доказателства за основанията за взетите счетоводни операции и отразяването на изтеглените от П. суми. Предоставянето на служебни аванси се отчита чрез сметка 422 „Подотчетни лица“, както е в процесния случай. Служебните аванси се отпускат за командировки в страната и в чужбина, за закупуване на активи, за плащане на услуги и при други поводи на назначени по трудови или извънтрудови правоотношения лица. Отчитането на изразходваните служебни аванси става на база изготвен „авансов отчет“ с описание на извършените разходи и в зависимост от техния стопански характер се съставят счетоводни кореспонденции, като се дебитират сметки от група 60 „Разходи по икономически елементи“ и се кредитира сметка 422 „Подотчетни лица“. За придобиване на стоково-материални ценности, за заплащане на услуги, за командировки и др., респективно възстановените служебни аванси се отразяват по дебита на сметки от група 50 „Парични средства“ и по кредита на сметка 422 „Подотчетни лица“. Налице са единствено счетоводни записи, които отразяват изразходването им за осъществяваната от жалбоподателя дейност, без да са представени документи, които да установят изразходването на средствата във връзка с дейността на дружеството. Последното не се оспорва от жалбоподателя, който е обърнал специално внимание на спецификите при извършване на сезонната работа и съответно на лицата, които са наемани за беритбата на маслените насаждения. Сами по себе си спецификите при извършването на сезонна работа не водят до отпадане на задължение за счетоводна отчетност и документална обосновааност по смисъла на чл.10 от ЗКПО. Т.е. безспорно е налице изтичане на ресурс от името и за сметка на ревизираното лице, но доказателства, че същите са предназначени на дейността на жалбоподателя липсват. Правилен е извода на приходната администрация, че единствено счетоводното отразяване на тези ресурси, първоначално като разчети с подотчетни лица, след това като разходи за външни услуги, съответно по подсметки разходи за бране на розов цвят и разходи за ръчна обработка на насаждение, не може да замести липсата на първични документи, обосноваващи, че направените разходи са предназначени за икономическата дейност на „Български Етерично-маслени растения“ ЕООД.

По отношение установяванията по ЗКПО следва да се отчете, че този данъчен закон е базиран изцяло върху счетоводните принципи и правила, които следва да се прилагат приоритетно пред други специални закони. Съгласно чл.4, ал.3 от ЗСч предприятията осъществяват счетоводството на основата на документалната обосновааност на стопанските операции и факти. Признаването на счетоводни разходи за данъчни цели се извършва въз основа на общите изисквания на счетоводното законодателство и специфичните регламенти на ЗКПО. Счетоводен разход, отчетен в нарушение на счетоводното законодателство, не се признават за данъчни цели. Липсата на документална обосновааност по смисъла на чл.10 от ЗКПО е основание за непризнаване на разходи и коригиране на счетоводния резултат в увеличение на основанията на чл.26, т.2 от посочения закон.

В случая жалбоподателят счетоводно не е доказал, че сумите са свързани с осъществяваната от данъчно задълженото лице дейност. Правилно приходните органи са преценили, че изтеглените от П. суми от банковата сметка на дружеството през 2017г. и 2018г. представляват скрито разпределение на печалбата по смисъла на § 1, т.5, б. „а“ от ДР на ЗКПО, тъй като не са свързани с осъществяваната от данъчно задълженото лице дейност, начислени са и са изплатени като „служебен аванс“ в полза на свързано със съдружника лице М. П.. Липсват доказателства от жалбоподателя за какво са разходвани служебните аванси от П., съдържащите се в писмените обяснения на физическото лице и ревизираното дружество факти не са документално доказани. Не е спорно, че изтеглените суми от банковата сметка на жалбоподателя са напуснали неговия патримониум. Физическото лице П. декларира, че е упълномощено лице от управителя на жалбоподателя, имащо права да тегли сумите, като доказателства за разходването на изтеглените суми през 2017г. и 2018г. липсват. Не се спори, че от страна на жалбоподателя е подадена декларация по чл.55, ал.1 от ЗДДФЛ и по чл.201, ал.1 от ЗКПО вх.№215192200522465/07.10.2022г. за четвърто тримесечие на 2017г., в която е деклариран окончателен данък за доходи от дивиденди и ликвидационни дялове по чл.38, ал.1 от ЗДДФЛ в размер на 8421,00лв. с което се потвърждава, че се касае за данък за доходите от дивиденди. Лицето П. не е пряко свързано с управителя на жалбоподателя, същото е свързано лице със съпругата му, която е поела неговите задължения във фирмата, но и жалбоподателят и това лице декларират, че П. е упълномощен с дадена представителна власт да тегли от банковата сметка на жалбоподателя суми, за които дружеството е уведомено и одобрило, т.е. управителят на жалбоподателя е повлиял на разходването на средствата, за които липсват доказателства да са употребени за дейността на „Български Етерично-маслени растения“ ЕООД, освен направените счетоводни записвания.

С оглед горното съдът намира, че правилно ревизиращите са квалифицирали въпросните плащания като скрито разпределение на печалбата по смисъла на § 1, т. 5, б. а) от ДР на ЗКПО, т.е. същите представляват суми, несвързани с осъществяваната от данъчнозадълженото 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. Правилно са установени допълнително задължения за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица общо в размер на 36024лв. и лихва за забава общо в размер 18 798,52лв. за данъчните периоди 2017г. и 2018г. Ревизионен акт№Р-22221022003353-091-001/07.02.2023г., издаден от Р. И. Ф. – орган, възложил ревизията и Л. В. Ц. – ръководител на ревизията, с който са установени задължения за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица, на осн. чл.38, ал.3 вр. чл.46 ал.3 от ЗДДФЛ общо в размер 36 024лв. и лихва за забава общо в размер на 18798,52лв. за данъчни периоди 2017г. и за 2018г, потвърден с Решение №539/28.04.2023г. на директор на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП е законосъобразен и правилен.

Предвид заявеното от процесуалния представител на ответника искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение и с оглед изхода на делото, същото се явява основателно, поради което и на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК във вр. с чл. 8, ал. 1, вр. чл.7, ал.2, т. 3 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати в полза на бюджета на ответника сумата от 5015,80лв. (пет хиляди и петнадесет лева и осемдесет стотинки), представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, III отделение, 67 – ми състав

## РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „БЪЛГАРСКИ ЕТЕРИЧНО-МАСЛЕНИ РАСТЕНИЯ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет.8, офис 33, представявано от управителя С. Л. М.-Н., срещу Ревизионен акт № Р-22221022003353-091-001/07.02.2023г., издаден от Р. И. Ф. – началник сектор, възложил ревизията и Л. В. Ц. – главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 539/28.04.2023г. на директор на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП С. за установените допълнително задължения за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица общо в размер на 36 024,00лв. и лихва за забава общо в размер 18 798,52лв. за данъчните периоди 2017г. и 2018г., като неоснователна.

ОСЪЖДА „БЪЛГАРСКИ ЕТЕРИЧНО-МАСЛЕНИ РАСТЕНИЯ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП сумата в размер на 5 015,80лв. за юрисконсултско възнаграждение.

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.

СЪДИЯ: