

РЕШЕНИЕ

№ 1108

гр. София, 21.02.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 7 състав, в
публично заседание на 21.11.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маруся Йорданова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **6267** по описа за **2022** 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 от „ЗОРНИЦА КОНСУЛТ 2014“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес на управление: [населено място], [улица], чрез З. Д., в качеството на управител, с адрес за кореспонденция [населено място], [улица] срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22220420004620/07.02.2022г. , издаден от Х. Б. М.- орган, възложил ревизията и Т. В. М. - ръководител на ревизията, мълчаливо потвърден по реда на чл.156, ал.4 ДОПК от директора на Дирекция „ОДОП“ - С..

Жалбоподателят излага съображения, че при издаването на РА, ревизиращите са допуснали съществени процесуални нарушения, като РА е издаден след изтичане на законоустановения 3-месечен срок за извършване на ревизията. Излага твърдения ,че при връчването на РА на дружеството не са връчени и приложенията, неразделна част към него. На следващо място сочи, че при констатиране скрито разпределение на печалбата, ревизиращия не са събрали, обсъдили и приложил всички относими към ревизионното производство доказателства, поради което са достигнали до неверни правни изводи, а оттам и до незаконосъобразност и неправилност на издадения РА. Счита, че в хода на производството са представени надлежни доказателства, а именно договор за заем, като сочи, че на общото събрание на Дружеството се взема решение да се разпредели като дивидент за години 2014, 2015, 2016, 2017 и 2018 г. и декларирани с Декларация по чл.55, ал.1 от ЗДДФЛ и чл.201, ал.1 ЗКПО.

В проведеното по делото съдебно заседание, жалбоподателят редовно уведомен, се

представлява от Управителя на Дружеството З. Д., която поддържа жалбата и моли същата да бъде уважена. Претендира разноски за внесена държавна такса.

Ответникът - директор на Дирекция „ОДОП“ – С., редовно уведомен, чрез юрк. Б. оспорва жалбата и моли същата да бъде отхвърлена, Претендира юрисконсултско възнаграждение в размер на 1 473 лв.

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-22220420004620-020-001 от 30.07.2020 г., връчена на 18.08.2020 г., изменена със ЗВР № Р-22220420004620-020-002 от 18.11.2020 г. е възложено извършването на ревизия на „ЗОРНИЦА КОНСУЛТ 2014“ ЕООД за задължения за корпоративен данък за периода от 22.04.2014г. до 31.12.2019г. и за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица. И двете ЗВР са издадени от Р. Г. Я. , на длъжност началник сектор при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на изпълнителния директор на НАП (лист 46 от делото). Срокът за извършването на ревизията е до 18.01.2021 г.

С решение № Р-22220420004620-098-001/04.06.2021г. на Директора на ТД на НАП – С., на основание чл.7, ал.3 ДОПК, е иззето разглеждането и решаването на 22220420004620 от Р. Г. Я. в качеството му на възлагащ органи и правомощията по възлагане са възложени на Х. Б. М., оправомощен със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на изпълнителния директор на НАП.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ Р-22220420004620-092-001/01.12.2021 г., срещу който в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК е постъпило писмено възражение срещу констатациите в РД с вх. № Р-22220420004620-В.-001-И / 13.01.2022 г., преценено от ревизиращия екип като неоснователно.

Ревизията приключва с РА № Р-22220420004620-091-001/17.02.2022 г., издаден от Х. Б. М. - орган, възложил ревизията и Т. В. М. - ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 17.02.2022 г.

На основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ № Р-22220420004620-040-001 от 27.11.2020 г., връчено по електронен път на 29.11.2020 г., с определен 14 - дневен срок за предоставяне на изисканите документи, справки, декларации, обяснения и пр. Във връзка с връченото ИПДПОЗЛ, по електронен път чрез ел. услуга на НАП са представени част от изисканите документи на 14.12.2020 г., 15.12.2020 г. и на 22.12.2020 г.

С Протокол КД-73 за присъединяване на документи от друго производство № Р-22220420004620- П.-001/13.11.2020 г., е приобщен Протокол № П-04000720082225-073-001 / 22.07.2020 . за приключена проверка ведно с документите и доказателствата събрани от проверяващия екип.

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

Относно определяне на Данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на

местни и чуждестранни физически лица

Доходи на местни и чуждестранни физически лица за 2014 Г.-2019 г.

На основание чл. 38, ал. 1, т. 2, б. "а" от ЗДДФЛ с окончателен данък се облагат облагаемите доходи от дивиденди в полза на местно физическо лице от източник в България. В, ал. 3 на чл. 38 е предвидено, че окончателният данък за доходите от дивиденди под формата на скрито разпределение на печалба се определя върху brutния размер на сумите, представляващи скрито разпределение на печалбата. Съгласно § 1, т. 8 от ЗДДФЛ скрито разпределение на печалбата е съответното понятие по смисъла на ЗКПО. Според § 1, т. 5, б. "а" от ЗКПО скрито разпределение на печалбата са сумите, несвързани с осъществяваната от лицето дейност, начислени, изплатени или разпределени под каквато и да е форма в полза на акционерите, съдружниците или свързани с тях лица, с изключение на доходи от акции и доходи от дялови участия.

При преглед на представените първични счетоводни документи и банкови извлечения на дружеството за периода от 2014 г. до 2019 г. са установени, извършени плащания от банковата сметка на дружеството с дебитната карта в търговски обекти за хранителни стоки, бензиностанции, покупки по интернет, покупки на козметика и други. За посочените покупки няма издадени първични счетоводни документи /фактури за доставки/ към „Зорница Консулт 2014" ЕООД с ЕИК[ЕИК]. Такива фактури не са представени и не са осчетоводени в счетоводството на ревизираното дружеството. По отношение на осчетоводяването на извършените плащания е установена счетоводна операция дебит сметка 401 - доставчици на кредит сметка 503 - банка. След това е осчетоводено операция дебит сметка 501 - каса на кредит сметка 401 - доставчици. На практика използването на сметка 401 - доставчици, като транзитна сметка е без значение за финансовите резултати на дружеството. Съгласно § 1 т. 5 б. "а" от ДР на ЗКПО скрито разпределение на печалбата, 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. От ревизиращия екип е преценено, че е извършено разпореждане от страна на едноличния собственик на дружеството с парични средства, без да е документирано и отчетено разпределение на печалба. Извършеното разпореждане към него момент е действие, целящо избягване на плащане на данък върху дивидентите.

От ревизиращия екип е преценено, че е налице скрито разпределение на печалбата за периода от 2014 г. до 2019 г. На основание чл. 38, ал. 3 от ЗДДФЛ във връзка с § 1 т. 5 б. "в" от ДР на ЗДДФЛ е начислен данък върху дивидентите в размер на 5 на сто върху сумата на установеното скрито разпределение на печалбата за съответните периоди в общ размер от 8 001,98 лв. главница и 3 407, 37 лв.

Съгласно чл. 65, ал.3 от ЗДДФЛ, данъкът по чл. 46 за доходите по чл. 38, ал. 3 се удържа и внася от предприятието - платец на дохода, в срок до края на месеца, следващ тримесечието, през което е извършено скритото разпределение на печалбата. Определения данък по тримесечия е изложен подробно в таблицата в ревизионния доклад.

По отношение на КД не са установени различия спрямо декларираните от лицето данни. С РА е определена сума за внасяне за КД за 2019г. в размер на 1 214, 15 лв. – главница и 201, 41 лв. лихва.

РА е обжалван по административен ред с жалба изпратена по електронен път от

07.03.2022г., като същия е мълчаливо потвърден по реда на чл.156, ал. 4 ДОПК от Директора на Дирекция „ОДОП“.

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, в частта му, с която е потвърден при условията на чл. 156, ал. 6 от ДОПК от решаващия орган 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 № Р-22220420004620/07.02.2022г., издаден от Х. Б. М.- орган, възложил ревизията е издаден от компетентни органи – определеният за възлагане на ревизията орган, съгласно решение № Р-22220420004620-098-001/04.06.2021г. на Директора на ТД на НАП – С., с което на основание чл.7, ал.3 ДОПК, е иззето разглеждането и решаването на 22220420004620 от Р. Г. Я. в качеството му на възлагащ органи и правомощията по възлагане са възложени на Х. Б. М., оправомощен със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на изпълнителния директор на НАП.

Спазена е предписаната от чл.120, ал.1, пр.1 ДОПК писмена форма по образца по чл.120, ал.3 ДОПК с реквизитите по чл.120, ал.1, пр.2, т.1–8 ДОПК, в т. ч. мотиви, обосноваващи от фактическа и правна страна установените задължения по ЗКПО и данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица, ведно с акцесорните им лихви по чл.175, ал.1 ДОПК и чл.1 ЗЛДТДПДВ и кореспондираща разпоредителна част при определяне резултатите по данъчни периоди и в рекапитулация. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК е постъпило писмено възражение срещу констатациите, отразени в РД, обсъдено в РА и прието за неоснователно.

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

Ревизията е възложена със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22220420004620-020-001 от 30.07.2020 г.. връчена на 18.08.2020 г., като е определен три месечен срок за извършването ѝ. Съгласно чл. 114, ал. 1 от ДОПК същият започва да тече от връчването на заповедта. От органа, издал ЗВР е издадена и заповед за изменението ѝ № Р-22220420004620-020-002 от 18.11.2020 г., като е определен краен срок за извършването на ревизия - до 18.01.2021 г. - обстоятелство, което кореспондира на чл. 114, ал. 2 от ДОПК. Действително РД е издаден няколко месеца след изтичане на посочения срок, но това не представлява съществено процесуално нарушение, доколкото не прегражда възможността за защита на правата и интересите на жалбоподателя. Издаването на РД извън срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК не води до нищожност на РА доколкото този срок не е преклузивен. Също така това

нарушение не може да се квалифицира като съществено нарушение, защото не се отразява на законосъобразността на акта. Неспазването му не преклудира правото на оправомощените лица да издадат съответния административен акт, нито пък води до нарушаване или ограничаване на правото на защита на ревизираното лице. В тази връзка Решение № 4950 от 25.05.2022 г. на ВАС по АД № 12477/2021 г. По аргумент от чл. 119, ал. 2 от ДОПК, РД е неразделна част от РА и неговата законосъобразност не подлежи на самостоятелен съдебен контрол, а се преценява във връзка с основанията за законосъобразност на РА. В случая, в процесния РД са описани извършените процесуални действия, като няма данни за такива, извършени след изтичане на срока на ревизията, а именно след 18.01.2021 г.

Отделно от горното от доказателствата по делото е видно, че РА №Р-22220420004620-091-001 от 17.02.2022 г. е връчен по електронен път 20.02.2022г., ведно с приложенията към него, което прави възражението на жалбоподателя в този смисъл неоснователно.

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 brutната 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 brutния 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 доход 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.

След преглед на представени от дружеството първични счетоводни документи и банкови извлечения /във връзка е представена в предходно производство декларация за разкриване на банкова тайна от управителя на дружеството/ органите по приходите са установили, че през всички ревизирани периоди от банковата сметка на дружеството са извършени плащания с дебитна карта в търговски обекти за хранителни стоки, бензиностанции, покупки по интернет, покупки на козметика и др. Посочено е, че за въпросните покупки няма издадени първични счетоводни документи към „ЗОРНИЦА КОНСУЛТ“ ЕООД. По отношение на осчетоводяването на извършените плащания е установена счетоводна операция дебит сметка 401 „Доставчици“ на кредит сметка 503 „Банка“. След това е осчетоводено операция дебит сметка 501 „Каса“ на кредит сметка 401 „Доставчици“. В тази връзка е констатирано, че на практика използването на сметка 401 „Доставчици“ като транзитна сметка е без значение за финансовите резултати на дружеството.

Следователно по делото е безспорно установено, че получените от управителя пари не са използвани нито за покупка на стоки, нито за разширяване на дейността на дружеството, поради което напълно покриват характерните черти на понятието "скрито разпределение на печалба".

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. С оглед на констатираното разпореждане, целящо избягване на плащане на данък върху дивидентите, и на основание чл. 38 , ал. 3 от ЗДДФЛ е и начисления окончателен данък за доходи от дивиденти под формата на скрито разпределение на печалбата, както следва: за 2014 г. е установен данък в размер на 221,41 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 161,72 лв., за 2015 г. е установен данък в размер на 312,20 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 217,29 лв., за 2016 г. е установен данък в размер на 823,23 лв. и са начислени лихви в размер на 446,75 лв., за 2017 г. е установен данък в размер на 5098,34 лв. и са начислени лихви в размер на 2403,30 лв., за 2018 г. е установен данък в размер на 747,31 лв. и са начислени лихви в размер на 268,12 лв. и за 2019 г. е установен данък в размер на 799,50 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 203.65 лв.

Съгласно разпоредбата на чл. 38, ал. 3 от ЗДДФЛ, окончателният данък за доходите от дивиденти под формата на скрито разпределение на печалба се определя върху brutния размер на сумите, представляващи скрито разпределение на печалбата. Съгласно разпоредбата на чл. 65, ал. 3 от ЗДДФЛ в редакция към ревизирания период, данъкът по чл.

46 за доходите по чл. 38. ал. 3 се удържа и внася от предприятието - платец на дохода в срок до края на месеца, следващ тримесечието, през което е извършено скрито разпределение на печалбата.

Самият жалбоподател в жалбата си не отрича, че извършените парични трансфери представляват скрито разпределение на печалбата. В съдебното производство жалбоподателят не ангажира доказателства, не формулира доказателствени искания.

С оглед гореизложеното, настоящата инстанция намира за правилен и законосъобразен извода на органите по приходите, че извършването на плащания от банковата сметка на дружеството, като сумите по тях не са свързани с осъществяваната от ДЗЛ дейност и от сумите са се възползвали съдружниците и свързани с тях лица. В случая, както в хода на ревизията, ката и при обжалване на РА по административен и съдебен ред не са ангажирани доказателства относно това дали извършените плащания от банковата сметка на дружеството са във връзка с дейността на дружеството-жалбоподател. Няма данни и за извършено надлежно осчетоводяване на същите. В случая не е установено основание за разпореждане с посочените в РА средства, което да разколебае извода на органите по приходите /а след това и на съда/, че сумата е разпределена в полза на съдружниците без да е свързана с осъществяваната от ДЗЛ дейност. Това твърдение не се отрича от адресата на РА, а с тези белези на актовете на имуществено разпореждане е определено понятието за скрито разпределение на печалбата в § 1, т. 5, б. „а“ от ДР на ЗКПО, като скритото разпределение на печалбата е форма на разпределяне на дивидент по § 1, т. 4, б. „в“ от ДР на ЗКПО.

Защитата на задълженото за удържане и внасяне на окончателния данък лице е с насрещното твърдение за правоизключващ юридически факт - за сумите по трансферите като изплатен дивидент /явно с арг. от § 1, т. 5, б. „а“, *in fine* във вр. с § 1, т. 4, б. „б“, пр. 1 от ДР на ЗКПО/ и то от периоди преди ревизирания, тъй като не се спори, че за 2015-2017 г. дивидент не е разпределян, начисляван и изплащан.

В този смисъл е и константната и непротиворечива практика на ВАС (вж. решение №8811 от 06.07.2020 г. по адм. д. № 3501 от 2020 г. на ВАС, решение № 6324/15.05.2018 г. по адм. д. № 662 от 2018 г. на ВАС, решение №12680 от 18.10.2018 г. по адм. д. №4521/2018 г. на ВАС и др.

Освен горното с процесния РА не са извършени корекции на декларираните от дружеството резултати по ЗКПО, но за 2019 г. поради невнасяне на дължимата сума в размер на 1 214,15 лв. в законоустановения срок, са начислени лихви за забава в размер на 201,36 лв.

С оглед гореизложеното съдът намира, че РА с който по отношение на

жалбоподателя са установени допълнителни задължения по ЗКПО в размер на 1 214,15 лв. – главница и лихви за забава в размер на 201,36 лв., както и данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица за периода 2014г., 2015г., 2016г., 2017г., 2018г. и 2019г. в общ размер от 8 001,98 лв. - главница и 3 407, 37 лв. - лихва, е правилен и законосъобразен.

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 1 473 лв. (хиляда четиристотин седемдесет и три лева), представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, III отделение, 7 – ми състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ЗОРНИЦА КОНСУЛТ 2014“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес на управление: [населено място], [улица], чрез З. Д., в качеството на управител, с адрес за кореспонденция [населено място], [улица] срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22220420004620/07.02.2022г. , издаден от Х. Б. М.- орган, възложил ревизията и Т. В. М. - ръководител на ревизията, мълчаливо потвърден по реда на чл.156, ал.4 ДОПК от директора на Дирекция „ОДОП“ - С., с който по отношение на жалбоподателя са установени допълнителни задължения по ЗКПО в размер на 1 214,15 лв. – главница и лихви за забава в размер на 201,36 лв., както и данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица за периода 2014г., 2015г., 2016г., 2017г., 2018г. и 2019г. в общ размер от 8 001,98 лв. - главница и 3 407, 37 лв. – лихва, като неоснователна.

ОСЪЖДА „ЗОРНИЦА КОНСУЛТ 2014“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП сумата в размер на 1 473 лв. 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:

