

РЕШЕНИЕ

№ 4367

гр. София, 30.06.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 75 състав,
в публично заседание на 08.06.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Геновева Йончева

при участието на секретаря Наталия Дринова, като разгледа дело номер **1035** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба на „ЕВРОСЪДРУЖИЕ“ ООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място] 1000, р-н О., [улица], представлявано от управителя М. А. И., против Ревизионен акт (РА) № Р-22220420000617-091-001/26.09.2022 г., издаден от И. М. Р., на длъжност „Началник на сектор“, възложил ревизията, и И. В. М.-Н., на длъжност „Главен инспектор по приходите — ръководител на ревизията, в потвърдената (за установения резултат по ЗКПО за 2014 г.) и изменена (за корпоративен данък за 2019 г.) част с Решение № 1945 от 12.12.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление (ЦУ) на Национална агенция за приходите (НАП).
В жалбата се излагат доводи за незаконосъобразност на РА и се претендира неговата отмяна в частта на установения резултат по ЗКПО за 2019 г., определен с решението на административната инстанция на 24 167, 69 лева, ведно с начислените лихви, както и в частта на установения резултат по ЗКПО за 2014 г. Алтернативно се прави

възражение за изтекла погасителна давност за задълженията по ЗКПО за 2014 г., а в условията на евентуалност се иска от съда увеличеният финансов резултат за 2014 г. и 2019 г. да бъде намален с неприспаднатата данъчна загуба от минали периоди съгласно чл. 70 ЗКПО.

Конкретно за 2014 г. жалбоподателят изразява несъгласие с подхода на ревизиращите да третираат изплатените от ревизираното дружество дивиденди, получени от дяловото му участие в „ЕВРОФУТБОЛ“ ООД, като заемни средства към съдружниците „ВАБО СИСТЕМС“ ЕООД, „МЕНИДЖМЪНТ ИНВЕСТМЕНТ ГРУП“ ЕАД, „САНДЖЕНЕРАЛ“ ЕООД „ЛАПЛАС“ ЕООД и „ДИМОТ“ ЕООД, с което са обосנוвали заключението си за наличие на отклонение от данъчно облагане. Възражава срещу констатацията за липса на надлежно взето решение на общото събрание за авансово разпределяне на печалбата за 2014 г. В тази насока се позовава на Становище изх. № 33-00-165#1/09.06.2022 г. на зам. изпълнителния директор на НАП и намира за незаконосъобразно определена пазарната лихва върху разпределените през периода от 01.01.2014 г. до 31.12.2014 г. авансови дивиденди. Защитната теза за наличие на предпоставките за авансово разпределение на печалбата на дружеството се обосновава с данните от междинния финансов отчет за очаквана нетна счетоводна печалба в годишен аспект - 21 543 240, 08 лева, която заедно със сумата от 16 759, 92 лева от фонд „Други Резерви“, надвишава авансово разпределените за 2014 г. дивиденди - 21 160 000 лева. Към тези предпоставки отнася и наличието на решение на общото събрание на съдружниците от 17.06.2015 г. Посочва, че дори процесните суми да са разпределени преди приключване на годишния отчетен период, то не е причинена щета на фиска, доколкото съгласно чл. 27, ал. 1, т.1 ЗКПО не се признават за данъчни цели счетоводните приходи в резултат на разпределение на дивиденди от местни юридически лица. Тоест същите не участват при формиране на данъчния финансов резултат за периода и не биха генерирали данъчна печалба, подлежаща на облагане с корпоративен данък. Оспорва третирането на паричните средства като заемни, посочвайки, че в случая не е налице сключен между страните договор за заем, нито са събрани доказателства в подкрепа на твърденията на ревизиращия екип, че процесните суми подлежат на връщане. Излагат се възражения и по отношение на експертна оценка, въз основа на която ревизиращият екип е определил пазарната

лихва. Възраженията касаят допуснати процесуални нарушения – експертизата не била връчена на ревизираното лице, с което било нарушено правото му на защита.

По отношение на установения резултат по ЗКПО за 2019 г. се акцентира, че изплатените през 2019 г. суми към съдружника „САНДЖЕНЕРАЛ“ ЕООД са преведени без основание, доказателство за което е изпратената до това дружество Нотариална покана рег. № 1586, том 1, акт 123 от 11.11.2019 г. С нея „ЕВРОСЪДРУЖИЕ“ ООД е поканило длъжника алтернативно или да върне неоснователно преведените му суми в общ размер на 4 237 120 лева или да сключи договор за заем за същата сума. Нотариалната покана била надлежно връчена на 25.11.2019 г., но последният нито е върнал сумата, нито е сключил договор за заем в рамките на предоставения му срок за доброволно изпълнение. Впоследствие, през м.12.2019 г. са сключени договори за цесия, съгласно които задълженията на „САНДЖЕНЕРАЛ“ ЕООД към „ЕВРОСЪДРУЖИЕ“ ООД, в общ размер на 4 237 120 лева, са прехвърлени на „ВАБО СИСТЕМС“ ЕООД. Ревизираното лице е начислило приходи от лихви за периода от връчване на поканата на длъжника — 25.11.2019 г. до сключване на съответния договор за цесия, съответно по договора от 23.12.2019 г. в размер на 8 350, 22 лева, по договора от 27.12.2019 г. - 9 870, 22 лева, по договора от 29.12.2019 г. — 10 067, 56 лева и по договора от 31.12.2019 г. — 10 176 лева. При тези обстоятелства жалбоподателят оспорва подходът на приходните органи да приравнят платените без основание суми на заемни средства, с което да мотивират възприетото отклонение от данъчно облагане. Жалбоподателят твърди, че в случая не е налице сключен между страните договор за заем. Допълнителни аргументи извежда от подадената от цесионера искова молба с правно основание чл. 55 и сл. от ЗЗД, по която е образувано т.д. № 20221800900048 по описа на Софийски окръжен съд, IV търг. състав. Жалбоподателят добавя, че именно защото сумите са преведени без основание или при неосъществено основание лихвите върху тези суми се дължат от поканата до длъжника да изпълни - 25.11.2019 г. съгласно Тълкувателно решение № 5/2017 от 21.11.2019 г. на Върховен касационен съд на Република България, ОСГТК.

По тези, поддържани и в с.з. от адв. К. доводи за незаконосъобразност на установените задължения по ЗКПО за 2014 г. и 2019 г., се претендира отмяна на РА в обжалваните части и присъждане на разноски съобразно представен списък по чл. 80

ГПК. Идентични аргументи се съдържат в представените по делото писмени бележки по съществото на спора.

Ответникът – директорът на Дирекция "ОДОП" – С. при ЦУ на НАП, чрез юрк. М. оспорва жалбата, като препраща към съображенията, изложени в решението по чл. 155, ал. 2 ДОПК. Претендира юрисконсултско възнаграждение съобразно материалния интерес на спора. Представя писмени бележки.

Административен съд – София-град, III отделение, 75 състав, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Началото на ревизионното производство е поставено със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22220420000617-020-001 от 03.02.2020 г. (л. 128), връчена по електронен път на 10.02.2020 г. (л. 130), с която е възложена ревизия на „ЕВРОСЪДРУЖИЕ“ ООД за установяване на задълженията за корпоративен данък по ЗКПО от 01.01.2014 г. до 31.12.2019 г., за данък върху доходите на физическите лица - свободни професии, граждански договори и др. от 01.12.2014 г. до 31.12.2019 г., данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения за периодите от 01.12.2014 г. до 31.12.2019 г., ДОО - за осигурители за периодите от 01.12.2014 г. до 31.12.2019 г., вноски за здравно осигуряване за осигурители за периодите от 01.12.2014 г. до 31.12.2019 г., УПФ - за осигурители от 01.12.2014 г. до 31.12.2019 г.

Първоначалната ЗВР е изменена с последващи заповеди № Р-22220420000617-020-002 от 08.04.2020 г. (л. 131, за удължаване на срока на ревизията до 08.05.2020 г.), № Р-22220420000617-020-003 от 04.05.2020 г. (л. 134, за ново удължаване до 10.07.2020 г.), Р-22220420000617-020-001 от 03.02.2020 г.), № Р-22220420000617-020-004 от 30.06.2020 г. (л. 137, със срок на ревизията до 08.01.2021 г.), № Р-22220420000617-020-005 от 17.12.2020 г. (л. 140, срок до 30.04.2021 г.) и № Р-22220420000617-020-006 от 23.04.2021 г. (л. 418, срок до 29.10.2021 г.). Описаните заповеди са издадени от И. М. Р. на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП - С., оправомощен на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК със Заповед № РД-01-128 от 18.02.2020 г. (л. 126, раздел I от заповедта, т. 7). Последните три ЗИЗВР са издадени въз основа на Заповеди за удължаване на срока №

P-22220420000617-ЗИД-001/30.06.2020 г., № P-22220420000617-ЗИД-002/17.12.2020 г. и № P-22220420000617-ЗИД-003/23.04.2021 г. на изпълнителния директор на НАП.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № P22220420000617-092-001/31.03.2022 г., връчен електронно на 26.04.2022 г. (л. 190), срещу констатациите на който е подадено възражение, обсъдено и преценено за частично основателно.

Ревизията е приключила с оспорения РА, издаден от възложилия ревизията орган по приходите - И. М. Р., и определената със ЗВР за ръководител на ревизията И. В. М.. РА е връчен електронно на 27.09.2022 г. (л. 212).

В хода на ревизията е установено, че основната дейност на „ЕВРОСЪДРУЖИЕ” ООД през ревизираните периоди е търговска дейност в страната и чужбина, консултантска дейност, търговско представителство и посредничество, както и всяка друга дейност, незабранена от закона. Дружеството притежава участие в капитала на „ЕВРОФУТБОЛ” ООД (51,00 %, като останалите 49 % от дружествения капитал е на „БИЛОТ“ ЕООД), в резултат на което реализира приходи от дивиденди, които в последствие се разпределят, съобразно процентното им участие, към съдружниците на „ЕВРОСЪДРУЖИЕ“ ООД – „ВАБО СИСТЕМС“ ЕООД с участие от 51,00 %, „МЕНИДЖМЪНТ ИНВЕСТМЕНТ ГРУП“ ЕАД с участие от 6,00 %, „САНДЖЕНЕРАЛ“ ЕООД с участие от 32,00 %, „ЛАПЛАС“ ЕООД с участие от 5,00 % и „ДИМОТ“ ЕООД с участие от 6,00 %.

За установяване на обстоятелствата във връзка с облагането, на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 ДОПК от РЛ са изискани първични и вторични счетоводни документи и регистри, търговска и счетоводна документация за ревизирания период. Представените документи са описани в РД.

С Протокол № АА1750074/16.10.2020 г. са присъединени доказателства, събрани в хода на извършената ревизия на „Е.” ООД, приключила с РА № P-29002920000390-091-001/02.03.2021 г.

На основание чл. 37, ал. 5 и чл. 57 ДОПК са изпратени искания за представяне на документи и писмени обяснения до търговските банки в страната относно наличие па открити и закрити банкови сметки на ревизираното лице. Информацията от получените отговори е отразена детайлно в РД.

Извършен е преглед на предоставените на електронен носител материали по досъдебно производство № 19/2020 г. , пр. пр. 2552/2019 г. по описа на Специализирана прокуратура, във връзка с което са съставени Протоколи № 1276844/10.06.2020 г, № 1716463/29.10.2020 г. и № 1735012/23.04.2021 г.

Изпратено е писмо до дирекция СИДДО при ЦУ на НАП за предоставяне на информация за притежаваните от „ЕВРОСЪДРУЖИЕ” ООД банкови сметки и недвижими имоти в други държави членки, за периода от 01.01.2014 г. до 31.12.2019 г. Информацията от получения отговор е описана в РД.

Констатирано е, че за финансовата 2014 г. „ЕВРОСЪДРУЖИЕ” ООД е подало годишна данъчна декларация /ГДД/ по ЗКПО с вх. № 2224351500239469/20.03.2015 г. с деклариран счетоводен финансов резултат - счетоводна печалба, в размер на 21 543 240,08 лв. и формиран отрицателен данъчен финансов резултат в размер на 91 759,92 лв.

За 2015 г. е подадена ГДД по ЗКПО с вх. № 224351600385958/23.03.2016 г. с деклариран счетоводен финансов резултат - счетоводна печалба, в размер на 23 523 338,87 лв. и формиран отрицателен данъчен финансов резултат в размер на 88 161,13 лв.

За 2016 г. е подадена ГДД по ЗКПО с вх. № 224351700522532/28.03.2017 г. с деклариран счетоводен финансов резултат - счетоводна печалба, в размер на 23 631 094.47 лв. и формиран отрицателен данъчен финансов резултат в размер на 101 121,53 лв.

За 2017 г. е подадена ГДД по ЗКПО с вх. № 2204И0182882/27.03.2018 г. с деклариран счетоводен финансов резултат - счетоводна печалба, в размер на 21 467 017.12 лв. и формиран отрицателен данъчен финансов резултат в размер на 182 466,88 лв.

За 2018 г. е подадена ГДД по ЗКПО с вх. № 2204И0215431/11.03.2019 г. с деклариран счетоводен финансов резултат - счетоводна печалба, в размер на 20 756 584,94 лв., и формиран отрицателен данъчен финансов резултат в размер на 115 915,06 лв.

За 2019 г. е подадена ГДД по ЗКПО с вх. № 2204И0267896/26.06.2020 г. с деклариран счетоводен финансов резултат - счетоводна печалба, в размер на 18 149 433,72 лв. и формиран данъчен финансов резултат 0.00 лв.

След анализ на събраните документи е установено, че през ревизирия период

„ЕВРОСЪДРУЖИЕ” ООД е получавало дивиденди от „ЕВРОФУТБОЛ“ ООД, които непосредствено е разпределяло към съдружниците си „ВАБО СИСТЕМС“ ЕООД, „ДИМОТ” ЕООД, „МЕНИДЖМЕНТ ИНВЕСТМЕНТ ГРУП“ ЕАД и „ЛАПЛАС” АД. Сумите на разпределените дивиденди са описани в табличен вид в РД (стр. 13-24) и са в общ размер на 21 160 000.00 лв. през 2014 г., 23 502 300.00 лв. през 2015 г., 23 851 693,90 лв. през 2016 г., 21 295 000,00 лв. през 2017 г., 20 969 000,00 лв. през 2018 г. Установено е, че предоставените през 2019 суми /17 006 800,00лв. съгласно РД/ са под формата на заеми, за което от жалбоподателя са представени договори за заем.

От представени оборотни ведомости и счетоводни справки е установено, че начисляването и изплащането на дивидентите е отразено по счетоводна сметка 425 „Задължения за съучастия“.

Според ревизиращия екип, каквото е и становището на издателите на РА, задължението за изплащане на дивидент възниква при наличие на следните кумулативни предпоставки - изтичане на финансовата година, приемане на годишния отчет и баланс, решения на едноличния собственик за начина на ползване на получената печалба и за нейното разпределение и изплащане. Формиран е извод, че авансово разпределените суми в полза на съдружниците според действащите разпоредби на ЗКПО не се третираат като дивидент за данъчни цели, а представляват предоставени краткосрочни заеми. Съгласно констатациите в РД и РА „ЕВРОСЪДРУЖИЕ” ООД може да вземе решение за разпределяне на дивидент едва след края на съответната година, и вместо да се изплаща такъв, следва да извърши прихващане с отпуснатите заеми. При направеното заключение за наличие на краткосрочни заеми органите по приходите са пристъпили към определяне на пазарната лихва по смисъла на § 1, т. 32 от ДР на ЗКПО по предоставените под формата на авансови дивиденди парични суми, начислена в периода от датата на изплащане на авансовия дивидент до приемането на ГФО. Прието е, че са налице сделки между свързани лица, водещи до отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 16, ал. 2, т. 3 ЗКПО.

С Акт № Р-22220420000617-01-001/11.03.2021 г. е възложено изготвяне на експертиза за определяне на пазарна лихва за периода от предоставяне на авансов дивидент към съдружниците на ревизираното лице до момента на приемане на ГФО. С експертизата

са установени размери на месечната пазарна лихва за периода от 01.01.2015 г. до 31.12.2019 г. относно изплащаните през посочените периоди авансови дивиденди, които са третираны като отпуснати заеми, и за които е установено, че не са начислявани лихви. Посочено е, че е приложен методът на сравнимите неконтролирани цени - изследвани са пазарни аналози, конкретни сделки по предоставени заеми и изискванията на релевантната нормативна уредба. Извършени са необходимите корекции и изчисления. При изготвянето на експертизата е направена оценка на средно-претеглена величина на изследваните аналози, които данни са взети от различни търговски дружества, отпускали междуфирмени кредити за съответните периоди, както и отпускани парични средства па съдружници в АД и ООД/ЕООД и др. Определена е пазарната цена на лихвата в диапазон на краткосрочни кредити/заеми, както и осреднен размер, към всеки отделен месец, както и среден месечен и годишен размер, съответно за 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 и 2019 г., описани в РД – таблица, стр. 27-30.

Въз основа на определения с експертизата размер на пазарен лихвен процент, са начислени лихви върху изплатените от РЛ на съдружниците му парични средства в общ размер на 1 019 832,49 лв. за 2014 г., 719 956,03 лв. за 2015 г., 632 964,09 за 2016 г., 591 414,70 лв. за 2017 г., 440 614,19 лв. за 2018 г. и 581 239,10 лв. за 2019 г., като за 2019 г. с РА констатациите са променени с оглед представените от РЛ договори за заеми. На основание чл. 16, ал. 2 т. 3 ЗКПО с посочените суми, представляващи недекларирани приходи от лихви, е коригиран счетоводният финансов резултат (С.) на дружеството, в посока увеличение за съответните периоди.

След извършената корекция за 2014 г., е установен положителен данъчен финансов резултат в размер на 928 072,57 лв. и полагащ се данък 92 807,26 лв., за 2015 г. - положителен данъчен финансов резултат в размер на 631 794,90 лв. и полагащ се данък 63 179,49 лв., за 2016 г. - положителен данъчен финансов резултат в размер на 519 858,56 лв. и полагащ се данък 51 985,85 лв., за 2017 г. - положителен данъчен финансов резултат в размер на 408 947,82 лв. и полагащ се данък 40 894,78 лв., и за 2018 г. - положителен данъчен финансов резултат в размер на 324 699,13 лв. и полагащ се данък 32 469,91 лв.

Относно 2019 г. е установено, че РЛ е изплатило на съдружниците си суми в общ

размер на 17 006 800,00 лв., но за този период не са взети решения на общото събрание за изплащане на дивидент, а „ЕВРОСЪДРУЖИЕ“ ООД е предоставяло преведените суми като заемни средства. Във връзка с това, с възражението към РД са представени договори за заем, сключени с „ВАБО СИСТЕМС“ ЕООД, „ДИМОТ“ ЕООД, „ЛАПЛАС“ АД и „МЕНИДЖМЪНТ ИНВЕСТМЕНТ ГРУП“ АД, както и извлечения от счетоводни регистри за осчетоводяване на сумите като предоставени заеми, респ. за осчетоводяване на начислените лихви. Констатирано е, че по отношение на съдружника „САНДЖЕНЕРАЛ“ ЕООД не е налице сключен договор за заем на предоставените средства, като за посоченото дружество РЛ е представило четири договора за цесия, както следва:

- Договор за цесия 23.12.2019 г., сключен между „ЕВРОСЪДРУЖИЕ“ ООД, в качеството си на цедент и „ВАБО СИСТЕМС“ ЕООД - цесионер, съгласно който цедентът има следното валидно съществуващо и непогасено вземане от „САНДЖЕНЕРАЛ“ ЕООД, а именно преведени без основание в периода от 02.01.2019 г. до 19.02.2019 г. суми в общ размер на 1 073 600,00 лв.;

- Договор за цесия от 27.12.2019 г., сключен между „ЕВРОСЪДРУЖИЕ“ ООД, в качеството си на цедент и „ВАБО СИСТЕМС“ ЕООД - цесионер, съгласно който цедентът има следното валидно съществуващо и непогасено вземане от „САНДЖЕНЕРАЛ“ ЕООД, а именно преведени без основание в периода от 05.03.2019 г. до 30.04.2019 г. суми в общ размер на 1 110 400,00 лв.

- Договор за цесия от 30.12.2019 г., сключен между „ЕВРОСЪДРУЖИЕ“ ООД, в качеството си на цедент и „ВАБО СИСТЕМС“ ЕООД – цесионер, съгласно който цедентът има следното валидно съществуващо и непогасено вземане от „САНДЖЕНЕРАЛ“ ЕООД, а именно преведени без основание в периода от 07.05.2019 г. до 23.07.2019 г. суми в общ размер на 1 035 520,00 лв.

- Договор за цесия от 31.12.2019 г., сключен между „ЕВРОСЪДРУЖИЕ“ ООД, в качеството си на цедент и „ВАБО СИСТЕМС“ ЕООД - цесионер, съгласно който цедентът има следното валидно съществуващо и непогасено вземане от „САНДЖЕНЕРАЛ“ ЕООД, а именно преведени без основание в периода от 30.07.2019 г. до 01.10.2019 г. суми в общ размер на 1 017 600,00 лв.

С Нотариална покана рег. № 1586, том 1, акт 123 от 11.11.2019 г. „ЕВРОСЪДРУЖИЕ“

ООД е поканило длъжника алтернативно или да върне посочените в договорите суми в общ размер на 4 237 120,00 лв., или да сключи договор за заем за същата сума. Нотариалната покана е връчена на длъжника на 25.11.2019 г., но последният нито е върнал дължимата сума, нито е сключил договор за заем в рамките на предоставения му срок за доброволно изпълнение.

Впоследствие, с описаните по-горе договори за цесия, РЛ прехвърля на „ВАБО СИСТЕМС“ ЕООД вземането, заедно с всички и всякакви принадлежности и привилегии към него, включително, но не ограничено до всички изтекли лихви. Съгласно чл. 3 от договора, срещу прехвърлянето на вземането цесионерът се задължава в срок до 30.06.2020 г. да заплати на цедента цена в общ размер от 4 237 120,00 лв. Към момента на издаване на ревизионния акт не са представени доказателства, както за заплатена насрещна престация в размер на 4 237 120,00 лв. от цедента, така и за уведомяване на „САНДЖЕНЕРАЛ“ ЕООД, че вземанията от него в размер на 4 237 120,00 лв. са цедирани на „ВАБО СИСТЕМС“ ЕООД.

Констатирано е, че описаните договори за цесия са намерили счетоводно отражение по дебита на сметка 425 „Задължения за съучастия“. От представен дневник на сметка 721/2 за ревизирания период са установени начислени приходи от лихви по цитираните договори за цесия, съответно по договора от 23.12.2019 г. в размер на 8 350,22 лв., по договора от 27.12.2019 г. - 9 870,22 лв., по договора от 29.12.2019 г. - 10 067,56 лв. и по договора от 31.12.2019 г. - 10 176,00 лв.

Според органите по приходите в случая са налице сделки между свързани лица, водещи до отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 16, ал. 2, т. 3 ЗКПО - предоставени заеми с лихвен процент, отличаващ се от пазарната лихва към момента на сключване на сделката.

След анализ на представените от дружеството доказателства в текущото контролно производство и записванията по счетоводни сметки на ревизираното дружество, органите по приходите са определили приходи от лихви по договорите за цесия за периода от датата на извършените банкови преводи на сумите към „САНДЖЕНЕРАЛ“ ЕООД до датата на сключване на договори за цесия, съответно:

- по договор за цесия от 23.12.2019 г. за сумата от 1 073 600,00 лв. с начислена лихва за периода от 02.01.2019 г. до 22.12.2019 г. в размер на 39 610,13 лв.;

- по договор за цесия от 27.12.2019 г. за сумата от 1 110 400,00 лв. е начислена лихва за периода от 05.03.2019 г. до 26.12.2019 г. в размер на 32 765,51 лв.;

- по договор за цесия от 30.12.2019 г. за сумата от 1 035 520,00 лв. е начислена лихва за периода от 07.05.2019 г. до 29.12.2019 г. в размер на 23 621,48 лв.;

- по договор за цесия от 31.12.2019 г. за сумата от 1 017 600,00 лв. е начислена лихва за периода от 30.07.2019 г. до 30.12.2019 г. в размер на 13 691,38 лв.;

На основание чл. 78 ЗКПО счетоводният финансов резултат за 2019 г. е увеличен със сумата в общ размер на 109 688,50 лв., представляваща неотчетени приходи от лихви по предоставените заеми. След извършена корекция за 2019 г. е установен положителен данъчен финансов резултат в размер на 281 622,22 лв. и полагащ се данък 28 162,22 лв.

Като краен резултат с РА са установени допълнителни задължения за корпоративен данък по ЗКПО в общ размер на 309 499,25 лв. и лихви 178 291,78 лв. за периодите от 01.01.2014 г. до 31.12.2019 г.

С жалбата до административната инстанция дружеството е оспорило направените констатации и определените вследствие на тях задължения по ЗКПО за 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 и 2019 г., считайки че извършеното в полза на съдружниците авансово разпределяне на текущата печалба, преди финансовата година да е изтекла, представлява разпределение на дивидент по смисъла на § 1, т. 4, буква „а” и „б” от ДР на ЗКПО. Възраженията по отношение на извършеното облагане за периодите от 2015 г. до 2018 г. са преценени от директора на дирекция ОДОП – С. за основателни, тъй като изплатените суми, разпределени от ревизираното дружество към съдружниците и собственици на капитала, могат да бъдат третираны като авансово разпределени дивиденти по смисъла на издаденото от изпълнителния директор на НАП Становище изх. № 33-00-165#1/09.06.2022 г. Прието е от решаващия орган, че от страна на жалбоподателя са изпълнени всички изброени в становището предпоставки. 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 дивиденти. Налице са междинни финансови отчети, решения на общото събрание, както и наличие на нетна годишна печалба, надвишаваща сумата на разпределените дивиденти. В заключение е прието, че необосновано и неправилно е

извършеното увеличение на С. на дружеството за 2015 г., 2016 г., 2017 г. и 2018 г. със сумите на приетите за неотчетени приходи от лихви по предоставени безвъзмездно средства от „ЕВРОСЪДРУЖИЕ” ООД на съдружниците му, поради което в тази част РА е отменен като незаконосъобразен.

По отношение на извършеното облагане за 2019 г., при съобразяване на обстоятелствата във връзка с преведените без основание през периода суми към „САНДЖЕНЕРАЛ“ ЕООД, предприетите впоследствие от РЛ действия и сключените договори за цесия, съгласно които задълженията на „САНДЖЕНЕРАЛ“ ЕООД към „ЕВРОСЪДРУЖИЕ“ ООД, в общ размер на 4 237 120.00 лв. са прехвърлени на „ВАБО СИСТЕМС“ ЕООД, както и начислените от РЛ приходи от лихви за периода от връчване на поканата на длъжника - 25.11.2019 г. до датата на съответния договор за цесия, решаващият орган е приел, че за предоставените на „САНДЖЕНЕРАЛ“ ЕООД суми РЛ не получава насрещна престация под формата на пазарна лихва, т.е. налице е безвъзмездно ползване на паричните средства на РЛ от неговия съдружник, което налага извода за реализирано отклонение от данъчно облагане.

В решението на директора на дирекция ОДОП е констатирано, че лихвата е определена в размер на 4% -такава, каквато е договорена между „ЕВРОСЪДРУЖИЕ“ ООД и другите съдружници - „ВАБО С.“ ЕООД, „ДИМОТ“ ЕООД, „МЕНИДЖМЕНТ ИНВЕСТМЕНТ ГРУП“ ЕАД и „ЛАПЛАС“ АД, видно от наличните по преписката договори за заем. От друга страна е констатирано, че неправилно органите по приходите са изчислили периода, за който е дължима лихвата, което е оказало влияние и на размера ѝ. Възприет е период от датата на реалното превеждане на сумата до датата на предявяване на иска, за което е съобразено, че през всеки от периодите сумите са превеждани на различни дати в различни размери.

След преглед на представените банкови извлечения е констатирано, че през периода от 02.01.2019 г. до 19.02.2019 г. преведените от жалбоподателя към „САНДЖЕНЕРАЛ“ ЕООД суми са съответно на 02.01.2019 г. - 152 000,00 лв., на 08.01.2019 г. - 192 000,00 лв., на 15.01.2019 г. - 160 000.00 лв., на 22.01.2019 г. - 32 000,00 лв., на 29.01.2019 г. - 48 000,00 лв., на 05.02.2019 г. - 208 000,00 лв., на 12.02.2019 г. - 160 000,00 лв., на 19.02.2019 г. - 121 600,00 лв. Аналогично е констатирано и за останалите периоди, посочени в другите три договора за цесия.

Отчетено е, че не е приспадната начислената от жалбоподателя лихва за периода от връчване на нотариалната покана до сключване на договорите за цесия.

При това положение с решението на административната инстанция е направено преизчисляване на лихвата върху всяка една сума - за периода от датата, на която е преведена към длъжника до датата на договорите за цесия, като при корекцията на счетоводния финансов резултат са приспаднати отчетените от РЛ лихви, което не било сторено с РА. Приложена е формулата $I = P.r.t$, където P е главницата, r - лихвения процент и t - период на заема в дни.

Въз основа на горното, по договора за цесия от 23.12.2019 г. лихвата е изчислена, както следва: върху сумата от 152 000,00 лв., за периода от 02.01.2019 г. до 23.12.2019 г. - 5 946,74 лв./152 000x4%x(296/365) върху 192 000,00 лв., за периода от 08.01.2019 г. до 23.12.2019 г. - 7 385.42 лв., върху 160 000,00 лв., за периода от 15.01.2019 г. до 23.12.2019 г. - 6 049,32 лв., върху 32 000.00 лв., за периода от 22.01.2019 г. до 23.12.2019 г. - 1 185.32 лв., върху 48 000,00 лв., за периода от 29.01.2019 г. до 23.12.2019 г. - 1 741.15 лв., върху 208 000,00 лв., за периода от 05.02.2019 г. до 23.12.2019 г. - 7 385.43 лв., върху 160 000,00 лв., за периода от 12.02.2019 г. до 23.12.2019 г. - 5 558:35 лв., върху 121 600,00 лв., за периода от 19.02.2019 г. до 23.12.2019 г. - 4131,07 лв., или общо по договора за цесия от 23.12.2019 г. начислената лихва е определена на 19 382,80 лв., при определена от органите по приходите 39 610.13 лв.

По договора за цесия от 27.12.2019 г. лихвата е изчислена както следва: върху сумата от 64 000,00 лв., за периода от 05.03.2019 г. до 27.12.2019 г. 2 076,05 лв., върху 144 000.00 лв., за периода от 12.03.2019 г. до 27.12.2019 г. - 4 576,43 лв., върху 144 000.00 лв., за периода от 19.03.2019 г. до 27.12.2019 г. - 4 465,97 лв., върху 80 000,00 лв., за периода от 26.03.2019 г. до 27.12.2019 г. - 2 410,96 лв., върху 54 400,00 лв., за периода от 02.04.2019 г. до 27.12.2019 г.- 1 603,68лв., върху 160 000,00 лв., за периода от 09.04.2019 г. до 27.12.2019 г. - 4 593,97лв., върху 126 000,00 лв., за периода от 16.04.2019 г. до 27.12 2019 г. - 3 521,10 лв., върху 160 000,00 лв., за периода от 23.04.2019 г. до 27.12.2017 г. - 4 348.49 лв., върху 176 000,00 лв., за периода от 30.04.2019 г. до 27.12.2019 г. - 4 648,33 лв., или общо по договора за цесия от 27.12.2019 г. начислената лихва е определена на 32 244,98 лв., при определена от

органите по приходите 32 765,51 лв.

По договора за цесия от 30.12.2019 г. лихвата е изчислена както следва: върху сумата от 128 000,00 лв., за периода от 07.05.2019 г. до 30.12.2019 г. - 3 310,47 лв., върху 144 000,00 лв., за периода от 14.05.2019 г. до 30.12.2019 г. - 3534,90 лв., върху 144 000,00 лв., за периода от 21.05.2019 г. до 30.12.2019 г. - 3503,34 лв., върху 105 600,00 лв., за периода от 28.05.2019 г. до 30.12.2019 г. - 2 488,11 лв., върху 80 000,00 лв., за периода от 04.06.2019 г. до 30.12.2019 г. - 1 823,56 лв., върху 48 000,00 лв., за периода от 11.06.2019 г. до 30.12.2019 г. - 1 057,32 лв., върху 56 960,00 лв., за периода от 18.06.2019 г. до 30.12.2019 г. - 1210,98 лв., върху 48 960,00 лв., за периода от 25.06.2019 г. до 30.12.2019 г. - 1 003,34 лв., върху 64 000,00 лв., за периода от 02.07.2019 г. до 30.12.2019 г. - 1 262,47 лв., върху 48 000,00 лв., за периода от 09.07.2019 г. до 30.12.2019 г. - 904,77 лв., върху 96 000,00 лв., за периода от 16.07.2019 г. до 30.12.2019 г. - 1746,41 лв., върху 72 000,00 лв., за периода от 23.07.2019 г. до 30.12.2019 г. - 1254,58 лв., или общо по договора за цесия от 30.12.2019 г. начислената лихва е определена в размер на 23 100,25 лв., при определена от органите по приходите 23 621,48 лв.

По договора за цесия от 31.12.2019 г. лихвата е изчислена както следва: върху сумата от 48 000,00 лв., за периода от 30.07.2019 г. до 31.12.2019 г. - 804,82 лв., върху 70 400,00 лв., за периода от 06.08.2019 г. до 31.12.2019 г. - 1 126,40 лв., върху 121 600,00 лв., за периода от 13.08.2019 г. до 31.12.2019 г. - 1 852,32 лв., върху 166 000,00 лв. за периода от 20.08.2019 г. до 31.12.2019 г. - 2 401,32 лв., върху 105 600,00 лв. за периода от 27.08.2019 г. до 31.12.2019 г. - 1 446,56 лв., върху 96 000,00 лв. за периода от 03.09.2019 г. до 31.12.2019 г. - 1 241,43 лв., върху 128 000,00 лв. за периода от 10.09.2019 г. до 31.12.2019 г. - 1 557,04 лв., върху 80 000,00 лв. за периода от 17.09.2019 г. до 31.12.2019 г. - 911,78 лв., върху 112 000,00 лв. за периода от 24.09.2019 г. до 31.12.2019 г. - 1 190,58 лв., и върху 96 000,00 лв. за периода от 01.10.2019 г. до 31.12.2019 г. - 946,85 лв., или общо по договора за цесия от 31.12.2019 г. е начислена лихва в размер на 13 479,10 лв. при определена от органите по приходите 13 691,38 лв.

Така с Решение № 1945 на директора на дирекция ОДОП общо установената лихва за 2019 г. е изчислена на 108 207,13 лв., при определена от органите по приходите 109

688,50 лв. Наред с това е съобразено, че не са били отчетени начислените от жалбоподателя суми за лихви по четирите договори за цесия за периодите от изтичане на срока по нотариалната покана до датите на цесионните договори. След приспадането им неотчетените приходи от лихви за 2019 г. по предоставените на „САНДЖЕНЕРАЛ“ ЕООД суми в общ размер на 4 237 120.00 лв. са редуцирани до 69 743,13 лв., като с тази сума е увеличен С. на дружеството за 2019 г. Сумата от 69 743,13 лв. представлява разликата между установения размер на дължимите лихви от административната инстанция - 108 207,13 лв. и отчетените от жалбоподателя лихви по договорите за цесия в общ размер на 38 464,00 лв.

С решението, макар и с различни мотиви, обосновани от становището на НАП във връзка с данъчното третиране на авансовите дивиденди, са потвърдени като резултат задълженията на жалбоподателя по ЗКПО за 2014 г. С липсата на решения на общото събрание за разпределяне на авансов дивидент е мотивирано приетото от директора на дирекция ОДОП безвъзмездно ползване на паричните средства на РЛ от неговите съдружници. Посочено е, че дължимата насрещна престация е пазарната лихва върху предоставените суми, а нейното отсъствие сочи на реализирано отклонение от данъчно облагане. Отхвърляйки възраженията относно начина на изчисляване на пазарната лихва, решаващият орган е потвърдил РА в оспорената част на установения резултат по ЗКПО за 2014 г.

При това произнасяне на административната инстанция и с оглед регламентацията на чл. 156, ал. 1 и ал. 3 ДОПК предмет на съдебна проверка в настоящото производство е ревизионният акт в частта на установения резултат по ЗКПО за 2019 г., определен с Решение № 1945 на 24 167,69 лв. и съответстващите му лихви в размер на 6 102,83 лв., както и в потвърдената част на установените задължения за корпоративен данък за 2014 г. в размер на 92 807,00 лв. и начислените лихви в размер на 70 555,10 лв. (вж. справка л. 425 от делото).

При така очертаня предмет на спора в хода на съдебното производство като доказателства по делото са приети представените с административната преписка писмени документи и електронен носител. По искане на жалбоподателя е проведена съдебно-счетоводна експертиза, Вещото лице е изчислило размера на неприспаднатата данъчна загуба, възникнала за жалбоподателя в периода 2009 г. -

2013 г., който в отговор на задача 2 е съпоставен с размера на увеличения от органите по приходите С. за 2014 г. - 1 019 832.49 лв. По аналогичен начин са дадени изчисления за размера на неприпаднатата данъчна загуба в периода 2015 г. - 2018 г., съпоставен с размера на увеличения С. за 2019 г. Отговорите на вещото лице ще бъдат обсъдени при анализа на доказателствата и следващите се от тях изводи във връзка с установените данъчни задължения.

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

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

Разгледана по същество е частично основателна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваването 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 акт е издаден от органи по приходите, разполагащи с материална компетентност. Съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. Видно от Заповед № Р-22220420000617-020-001/03.02.2020 г. ревизията на дружеството – жалбоподател е възложена от И. М. Р. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК със Заповед № РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С.. Процесният РА е издаден от органът, възложил ревизията, и ръководителят на ревизията – И. В. М.-Н., т. е. от лица, разполагащи с материална компетентност съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК. Към административната преписка са приложени и доказателства за квалифициран електронен подпис на длъжностните лица.

Спазени са изискванията за форма и съдържание на издадените от органите по приходите ЗВР, РД и РА - съответно по чл. 113, ал. 1, чл. 117, ал. 1 и чл. 120, ал. 1 ДОПК. Актовете са връчвани на ревизираното лице, което е могло да се запознае със съдържанието им и да защити правата си.

Не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да водят до незаконосъобразност и необоснованост на РА. В хода на ревизионното производство доказателствата са събирани по предвидени в ДОПК способности. На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 ДОПК на РЛ са връчени последователно четири искания за представяне на документи и писмени обяснения, в отговор на които от дружеството са представени писмени доказателства, подробно описани в РД. На основание чл. 37, ал. 5 и чл. 57 ДОПК са изискани документи от трети лица. Прегледани са материали, събрани в други производства. Съставени са съответните протоколи. За установяване на релевантните за облагането обстоятелствата са извършени необходимите служебни проверки.

Съдът намира за неоснователно възражението на жалбоподателя за наличие на съществено процесуално нарушение поради нарушение на чл. 65, ал.4 ДОПК, тъй като изготвената в хода на ревизията експертна оценка не му е била връчена. Действително от ревизионната преписка не може да се установи дали и кога експертното заключение е връчено на оспорващото дружество. Дори и да се приеме за вярно твърдението, че заключението не е било връчено, това според настоящия съдебен състав не представлява съществено нарушение на административнопроизводствените правила, доколкото експертът дава само едно независимо мнение относно фактите, преценени през призмата на неговите специални знания, а основание за издаване на ревизионния акт са установените факти относно финансовия счетоводен резултат на дружеството за ревизираните години. Т.е., не е възможно приемането или неприемането на експертно заключение да повлияе върху издаването на ревизионния акт и в този смисъл дори да е допуснато нарушение на административнопроизводствените правила поради несъобщаване на експертното заключение на ревизираното дружество това нарушение не може да бъде квалифицирано като съществено. От друга страна, на жалбоподателя е указана доказателствена тежест, че следва да установи фактите и обстоятелствата, от които черпи благоприятни за себе си правни последици. Предоставена му е възможност преди с.з. да се запознае с административната преписка, част от която е изготвената в хода на ревизията експертиза, приложена на л. 133 и сл. от Приложение № 1. В с.з. жалбоподателят, представляван от процесуалния си представител, не е възразил

срещу приемането на административната преписка. Следователно дори да е било допуснато нарушение на административнопроизводствените правила, то е отстранено в хода на съдебното производство и дружеството-жалбоподател е могло да се запознае с изготвена експертиза, респ. да я оспори, като поиска назначаване на съдебна експертиза. Вместо това в настоящото производство е поискана от оспорващия и е допусната ССЧЕ с поставени от дружеството въпроси, относими единствено към предявеното от него искане до настоящата инстанция за пренасяне на формираната в предходни периоди данъчна загуба по реда на Глава единадесета от ЗКПО.

Неоснователно е и възражението за изтекла погасителна давност по отношение на установените задължения за 2014 г. Съгласно чл. 171, ал.1 ДОПК публичните вземания се погасяват с изтичането на 5-годишен давностен срок, считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение, освен ако в закон е предвиден по-кратък срок. Съгласно относимите в случая разпоредби на чл. 92, ал. 1 и 2 ЗКПО данъчно задължените лица, които се облагат с корпоративен данък, подават годишна данъчна декларация по образец за данъчния финансов резултат и дължимия годишен корпоративен данък, в срок до 31 март на следващата година. Съгласно чл. 93 ЗКПО данъчно задължените лица внасят корпоративния данък за съответната година в срок до 31 март на следващата година след приспадане на внесените авансови вноски за съответната година. Следователно давностният срок по чл. 171, ал. 1 ДОПК за задълженията за корпоративен данък за 2014 г. започва да тече от 01.01.2016 г. и изтича на 01.01.2021 г. На 10.02.2020 г., по електронен път е връчена на жалбоподателя ЗВР № Р-22220420000617-020-001 и на основание чл. 172, т. 1 ДОПК давността е спряла. На основание чл.121, ал. 1 ДОПК с Постановление изх. №С200022-023-0000914/16.03.2020г. (л. 94 от Приложение № 1) са наложени предварителни обезпечителни мерки: запор на налични и постъпващи суми по банкови сметки на дружеството, находящи се в „Юробанк България“ АД и „Уникредит Булбанк“ АД за сумата на очакваното публично вземане от 85 999,87 лв. По време на действието на наложените обезпечителни мерки давност не тече – чл. 172, т. 5 ДОПК, а в рамките на 4 месечния срок по чл. 121, ал. 4 ДОПК е поискано от публичния изпълнител продължаването им. С определение № 5341 от 16.07.2020 г. по адм. дело № 6559/2020 г. на АССГ, 11 състав е допуснато удължаване на срока на

наложените с Постановление изх. №С200022-023-0000914/16.03.2020г. предварителни обезпечителни мерки - до приключване на ревизионното производство и издаване на ревизионен акт (процесният с № Р-22220420000617-091-001/26.09.2022 г.).

По материалната законосъобразност на РА и установените задължения за корпоративен данък за 2014г. и 2019 г.:

Първият спорен в настоящото производство въпрос е дали предоставените от жалбоподателя през 2014 г. парични суми подлежат на регулация за данъчни цели по реда на част първа, глава четвърта от ЗКПО "Предотвратяване на отклонение от данъчно облагане".

Съгласно чл. 15 ЗКПО, когато свързани лица осъществяват търговските и финансовите си взаимоотношения при условия, които оказват влияние върху размера на данъчната основа, отличаващи се от условията между несвързани лица, данъчната основа се определя и се облага с данък при условията, които биха възникнали за несвързани лица. Съгласно разпоредбата на чл. 16, ал. 1 ЗКПО, 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. Съгласно чл. 16, ал. 2, т. 3 ЗКПО за отклонение от облагане се смята и 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.

Няма спор, че жалбоподателят „ЕВРОСЪДРУЖИЕ“ ЕООД има дялово участие в капитала на „ЕВРОФУТБОЛ“ ООД (411 876 дружествени дяла, всеки с номинална стойност 10.00 лв., на Обща стойност 4 118 760.00 лв.), в резултат на което получава приходи от дивиденди, които разпределя към съдружниците „ВАБО СИСТЕМС“ ЕООД, „САНДЖЕНЕРАЛ“ ЕООД, „ДИМОТ“ ЕООД, „МЕНИДЖМЕНТ

ИНВЕСТМЕНТ“ ЕООД и „ЛАПЛАС“ ЕООД, според процентното им участие в капитала на РЛ. 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, третиращи 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.

Не спорно, а и се потвърждава от ССчЕ, че за финансовата 2014 г. „ЕВРОСЪДРУЖИЕ“ ООД е декларирало с ГДД по ЗКПО С. – счетоводна печалба, в размер на 21 543 240,08 лв. и формиран данъчен финансов резултат /данъчна загуба/ в размер на 91 759,92 лв. Текущо през 2014 г., т.е. преди приключване на финансовата година и преди определяне на размера на печалбата, на различни дати, отразени в таблицата на стр. 13 от РД и в отговора на задача 1 от ССчЕ, оспорващото дружество е наредило по банков път парични средства към съдружниците „ВАБО СИСТЕМС“ ЕООД, „САНДЖЕНЕРАЛ“ ЕООД, „ДИМОТ“ ЕООД, „МЕНИДЖМЕНТ ИНВЕСТМЕНТ ГРУП“ ЕООД и „ЛАПЛАС“ ЕООД, в общ размер на 21 160 000,00 лв. Сумите са разпределени под формата на дивидент, за което свидетелства и счетоводното им отразяване по сметка 425 „Задължения за съучастие“.

Съобразно становището на НАП с изх. № 33-00-165#1/09.06.2022 г., на което се позовава жалбоподателят и което е в основата на решаващите мотивите на административната инстанция при отмяната на РА за 2015, 2016, 2017 и 2018 г., 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 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. В становището е посочено, че е необходимо да е налице надлежно взето решение на общото събрание на акционерите/съдружниците за авансово разпределяне 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 разпределяне 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 за разпределение. В тези случаи се смята, че скритото разпределение на печалбата е извършено в момента на авансовото разпределение.

Съобразявайки горното становище, с Решение № 1945/12.12.2022 г. административната инстанция е отрекла правомерността на извършеното с РА облагане от 2015 до 2018 г., приемайки, че изплатените от РЛ на съдружниците и собственици на капитала суми могат да бъдат третираны като авансово разпределени дивиденти по смисъла на посоченото становище. Прието е, че от страна на жалбоподателя са изпълнени всички изброени в становището предпоставки. Налице са данни, въз основа на които може да се изгради разумна прогноза за очаквана нетна печалба в годишен аспект, която не е по-малка от авансово разпределените дивиденти, налице са междинни финансови отчети, решения на общото събрание, както и наличие на нетна годишна печалба, надвишаваща сумата на разпределените дивиденти.

За 2014 г., при сходство на релевантните за облагането обстоятелствата – преведени под формата на авансови дивиденти парични средства, които не надвишават реализираната за годината нетна печалба, решаващият орган е потвърдил РА с мотив, че за периода не са налице решения на общото събрание за разпределяне на авансов дивидент. Т.е. приходната администрация не се оспорва обуславящите за третирането на сумите като дивидент материалноправни предпоставки – обоснована прогноза за очаквана годишна печалба, позволяваща разпределянето ѝ преди изтичане на отчетния период, в размер който да не я надвишава. Извършеното облагане и законосъобразността на установените за 2014 г. задължения по ЗКПО е аргументирано в решението на директора на дирекция ОДОП с предвидената в становището на НАП, формална според настоящия съд, предпоставка за наличие на надлежно взето решение на общото събрание. Това условие намира своето

нормативно основание в разпоредбата на чл. 137, ал. 1, т. 3 от Търговския закон (ТЗ), съгласно която Общото събрание приема годишния отчет и баланса, разпределя печалбата и взема решение за нейното изплащане.

По делото на л. 373 обаче е приложен и приет като доказателство Протокол от 17.06.2015 г., по т. 3 от който съдружниците „ВАБО СИСТЕМС“ ЕООД, „САНДЖЕНЕРАЛ“ ЕООД, „ДИМОТ“ ЕООД, „МЕНИДЖМЪНТ ИНВЕСТМЕНТ ГРУП“ ЕООД и „ЛАПЛАС“ ЕООД са гласували разпределянето на печалбата за 2014 г. и са одобрили авансово разпределения дивидент в размер на 21 560 000,00 лв. от печалбата на дружеството за 2014 г. Т.е. налице е съгласувана, макар и на по-късен етап воля на собствениците на капитала за одобряване на начина на ползване на печалбата на дружеството за 2014 г., което в случая е същественото, а не дали всеки паричен превод през периода е документално обоснован с нарочно решение на общото събрание.

Съгласно чл. 15, т. 2 от Втора Директива на Съвета от 13 декември 1976 година, 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.

Както е посочено в самата разпоредба, тези условия, които в настоящия случай при жалбоподателя са безспорно изпълнени, са минимално необходимите за прилагане на авансовото изплащане на дивиденди, т.е. държавите-членки, които го допускат, могат да предвидят в законодателството си допълнителни такива. Националната уредба не регламентира изрично, но и няма забрана за авансовото изплащане на дивиденди. По тази причина и съществуващата търговска практика е издадено въпросното Становище на изпълнителния директор на НАП № 33-00-165 от 09.06.2022 г. относно данъчното третиране по реда на ЗКПО и ЗДДФЛ на хипотезите на авансово

изплащане на дивиденди от търговски дружества на база на изготвени междинни финансови отчети. Становището отразява посочените в чл. 15, т. 2 от Втора Директива на Съвета от 13 декември 1976 година минимални условия и допълва, че е необходимо надлежно взето решение на общото събрание на акционерите/съдружниците за авансово разпределяне на дивидент. Т. в случая е взето и писмено протоколирано, от което явства волята на съдружниците за начина на разпределяне на печалбата на дружеството, вкл. потвърждаване на извършените през 2014 г. авансово изплатени дивиденди в общ размер на 21 160 000,00 лв. Твърде формалистично е според настоящия съд тълкуването на административната инстанция, още повече, че по подобие на изложеното в решението за 2015 г., 2016 г., 2017 г. и 2018 г., и за процесната 2014 г. не се налице сключени между страните заемни договори. Липсват доказателства, че наредените в полза на съдружниците суми подлежат на връщане. Напротив, видно от банковите извлечения преводите са наредени с основание „Дивидент“, а счетоводно транзакцията е отразена по счетоводна сметка 425 „Задължения за съучастие“.

Основателно се сочи в жалбата, че за фиска е без значение дали дивидентът ще бъде разпределен на съдружниците авансово или не, т.к. сумата от дивидента участва във формирането на финансовия резултат след края на отчетния период. Няма риск от загуба на данъчни приходи, т.к. предвид разпоредбата на чл. 27, ал. 1, т. 1 ЗКПО авансовите дивиденди не участват при формиране на данъчния финансов резултат за периода и не биха генерирали данъчна печалба, подлежаща на облагане с корпоративен данък.

С оглед на изложеното съдът намира процесният РА за незаконосъобразен в частта на установените за 2014 г. задължения за корпоративен данък и начислените лихви върху тях.

По отношение на облагането за 2019 г. обаче настоящият съд споделя подхода на органите по приходите да приложат създадената с чл. 16, ал. 2, т. 3 ЗКПО фикция за наличие на отклонение от данъчно облагане в хипотезата на предоставени безлихвени заеми, като каквито следва да се определят преведените на съдружника „САНДЖЕНЕРАЛ“ ЕООД парични средства в размер на 4 237 120,00 лв. В хода на ревизията е установено, че за този период не са взети решения на общото събрание за

изплащане на дивидент, а “ЕВРОСЪДРУЖИЕ“ ООД е предоставяло на съдружниците „ВАБО СИТЕМС“ ЕООД, „ДИМОТ“ ЕООД, „ЛАПЛАС“ АД и „МЕНИДЖМЕНТ ИНВЕСТМЕНТ ГРУП“ АД парични средства в заем, за което са приложени договори и счетоводни регистри за осчетоводяване на начислените лихви. По отношение на съдружника „САНДЖЕНЕРАЛ“ ЕООД не е налице сключен договор за заем, а са представени четири договора за цесия и нотариална покана за връщане на предоставените му през 2019 г. парични средства в размер на 4 237 120,00 лв. с обратна опция за сключване на договор за заем за същата сума. Според съда, независимо от вътрешните отношения на страните (свързани лица) и обстоятелството, че паричните суми от „ЕВРОСЪДРУЖИЕ“ ООД към „САНДЖЕНЕРАЛ“ ЕООД са наредени без основание (защото липсва решение на общото събрание за разпределение на дивидент) и са предмет на съдебен иск, това не променя определящият за облагането факт, че за периода до цедирането на вземанията към „ВАБО СИТЕМС“ ЕООД жалбоподателят не е начислявал лихви във връзка с отпуснатите „без основание“ парични средства. Съгласно чл. 294, ал. 1 ТЗ между търговци лихва се дължи, освен ако е уговорено друго. От принципната възможност за сключване на безлихвени заеми или предоставяне на временна безвъзмездна финансова помощ, която търговското право позволява, не може да се обоснове неприложимост на специалната материалноправна данъчна норма относно третирането на тези операции за целите на данъчното облагане. Правната свобода на договаряне по чл. 9 ЗЗД дава възможност на ревизираното лице да сключва всякакви договори, включително безлихвени договори за заем, но това не го освобождава от задължението да начислява приходи за лихви по тези договори и да плаща дължимите преки данъци върху тези приходи, като се ръководи единствено от разпоредбата на чл. 240 ЗЗД и чл. 294, ал. 1 ТЗ. Това законодателно разрешение не надхвърля необходимото за предотвратяване на данъчното облагане, а създава предпоставки да не се допуска избягване на данъчното облагане при всякакви случаи на предоставяне на кредити - лихвени или безлихвени, между свързани или несвързани лица, като на първо място стои обществения интерес. Предвид изложеното, във всички случаи на финансови взаимоотношения, свързани с договарянето или начисляването на лихва, при които лихвата се отличава от действащата към момента пазарна такава,

включително в случаите на безлихвени заеми, същите се оценяват като сключени с цел отклонение от данъчно облагане. При наличието на такова отклонение, данъчният финансов резултат от всяка сделка се определя независимо от условията, при които е договорена, като за целите на данъчното облагане размерът на финансовия резултат се определя при условията, които биха се получили при извършване на обичайна сделка от същия вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат.

Вече се посочи, че съгласно чл. 16, ал. 1 ЗКПО, 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. В случая основанието за увеличението на финансовия резултат е наличието на отклонение от данъчно облагане чрез предоставяне на парични средства при условия сочещи на безлихвен заем или временна безвъзмездна финансова помощ.

По отношение на приложените лихвени проценти:

Легалното определение на "пазарна лихва" се съдържа в § 1, т. 32 от ДР на ЗКПО, и това е лихвата, която би била платена при същите условия за предоставен или получен кредит под каквато и да е форма по сделка между лица, които не са свързани. Пазарната лихва се определя според условията на пазара, като се отчитат всички количествени и качествени характеристики на сделката - форма, размер и валута на предоставените средства, срок на предоставянето им, вид, размер и ликвидност на обезпечението, кредитният риск и други рискове, свързани със сделката, профил на кредитополучателя или лизингополучателя, както и всички други условия и обстоятелства, влияещи върху размера на лихвата.

При така дадената дефиниция на понятието "пазарна лихва" и след правилно коригиране от решаващия орган на лихвените периоди, очертани от датата, на която сумата реално е преведена от РЛ на съдружника „САНДЖЕНЕРАЛ“ ООД, и датата на която вземането на „ЕВРОСЪДРУЖИЕ“ ООД е цедирано на „ВАБО СИТЕМС“ ООД,

законосъобразни са извършените с решението на административната инстанция преизчисления при прилагане на лихва от 4 %, каквато е била договорена през същия период 2019 г. с другите съдружници „ВАБО СИТЕМС“ ЕООД, „ДИМОТ“ ЕООД, „ЛАПЛАС“ АД и „МЕНИДЖМЕНТ ИНВЕСТМЕНТ ГРУП“ АД, видно от представените от РЛ договори за заем (л. 520 – 540 от Приложение № 3). Въз основа на преизчисленията в решението на директора на Дирекция ОДОП законосъобразно е определена лихва за периода в общ размер на 108 207, 13 лв., при определена от органите по приходите 109 688,50 лв. От получената сума правилно са приспаднати начислените от жалбоподателя лихви по четирите договора за цесия за периода от изтичане по нотариалната покана до датите на извършените цедирания, при което законосъобразно е определен размера на неотчетените приходи от лихви за 2019 г. в размер на 69 743,13 лв., с които е увеличен декларираният финансов резултат на дружеството за 2019 г. След увеличението се получава С. 18 219 176,85 лв., данъчен финансов резултат – печалба от 241 676,85 лв. и дължим корпоративен данък 24 167,69 лв. в какъвто размер е постановеното с Решение № 1945 изменение на РА.

Не намира нормативно основание направеното в жалбата искане от съда с решението си да намали увеличения от органите по приходите резултат за 2019 г. - 69 74313 лв. с неприспаднатата от дружеството данъчна загуба за периода 2015 г. – 2018 г., която вещото лице е изчислило общо на 487 664,60 лв. (отговор на задача № 3). Изяло в тази насока са и процесуалните усилия на страната, стоящи в основаната на поисканата експертиза. В настоящото производство обаче съдът следва да провери законосъобразността на извършеното облагане, но не може да извършва преобразуване на финансовия резултат на дружеството с упражняване на неговото субективно право за приспадане на данъчна загуба. Този извод следва от разпоредбата на чл. 70, ал. 1 ЗКПО, съгласно която данъчно задължените лица имат право да пренасят данъчната загуба, формирана по реда на тази част. Когато данъчно задължено лице е избрало да пренася данъчната загуба, тя задължително се пренася последователно до изчерпването ѝ през следващите години. В чл. 70, ал. 2 ЗКПО е посочено, че ДЗЛ упражнява правото си на избор чрез приспадане на данъчна загуба през първата година след реализирането на данъчна загуба, през което лицето е формирало положителен данъчен финансов резултат преди приспадане на данъчната

загуба. Когато до датата на данъчния контрол данъчно задълженото лице не е формирало положителен данъчен финансов резултат преди приспадане на данъчната загуба, смята се, че лицето е упражнило правото си на избор за пренасяне на данъчна загуба.

При цитираната нормативна регламентация съдът намира, че искането за пренасяне на данъчни загуби, формирани през предходни периоди, не може да се претендира по реда на съдебното обжалване на РА, поради което и приетата по делото ССЧЕ не следва да се кредитира.

Предвид изхода на спора претендираните от страните разноси следва да се удовлетворят съобразно уважената, респективно отхвърлена част от жалбата. Материалният интерес по делото е в размер на 193 632,62 лв. – главница и лихви. Отменената част от акта, респ. уважената част от жалбата е в размер на 163 362,10 лв. (установените за 2014 г. задължения по ЗКПО - главница и лихви.). Жалбоподателя претендира разноси в общ размер на 583,00 лв., от които 50 лв. – държавна такса и 533,00 лв. заплатен депозит за ССЧЕ. Съобразно изхода на делото и уважената част на жалбата съдът намира, че на жалбоподателя се дължат разноси в размер на 449,68 лв. Съответно на приходната администрация съобразно отхвърлената част от жалбата, респ. потвърдената част от РА за 2019 г. (30 270,52 лв.) се дължи юрисконсултско възнаграждение в размер на 3 071,64 лв., определен по реда на чл. 7, ал. 2, т. 4, вр. чл. 8, ал. 1 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения. След прихващане с дължимите на жалбоподателя разноси, полагащите се на ответника такива възлизат на 2 621,96 лв.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд – София-град, III отделение, 75 състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22220420000617-091-001 от 26.09.2022 г., издаден от И. М. Р., на длъжност „Началник на сектор“, възложил ревизията, и И. В. М.-Н., на длъжност „Главен инспектор по приходите — ръководител на ревизията, в потвърдената част с Решение № 1945 от 12.12.2022 г. на директора на дирекция

„Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на Национална агенция за приходите, **относно установения резултат и задължения за корпоративен данък за 2014 г.**

ОТХВЪРЛЯ жалбата на “ЕВРОСЪДРУЖИЕ“ ЕООД против Ревизионен акт № Р-22220420000617-091-001 от 26.09.2022 г., издаден от И. М. Р., на длъжност „Началник на сектор“, възложил ревизията, и И. В. М.-Н., на длъжност „Главен инспектор по приходите — ръководител на ревизията, изменен с Решение № 1945 от 12.12.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на Национална агенция за приходите, **в останалата обжалвана част - за 2019 г.**

ОСЪЖДА „ЕВРОСЪДРУЖИЕ“ ООД с ЕИК[ЕИК], седалище и адрес на управление: [населено място] 1000, р-н О., [улица], да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение за настоящата инстанция в размер на 2 621,96 лева /две хиляди шестстотин двадесет и един лева и 0,96 ст./.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба в 14-дневен срок от съобщаването му на страните пред Върховния административен съд на Република България.

Препис от решението да се изпрати на страните по реда на чл. 137 АПК, вр. § 2 ДР на ДОПК.

СЪДИЯ: