

РЕШЕНИЕ

№ 3271

гр. София, 26.06.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 65
състав, в публично заседание на 03.06.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ванина Колева

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **10797** по описа за **2019** 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 [фирма], [населено място], [улица], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя К. Беков П., против ревизионен акт (РА) № Р-22002217006371-091-001/23.05.2019г., издаден от В. А. В., орган, възложил ревизията, и П. Т. П., ръководител на ревизията, потвърден в оспорената част с Решение № 1472/30.08.2019г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДД“ОДОП“) С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП), относно извършено преобразуване на финансовия резултат на дружеството, на основание чл. 46, ал. 1 от Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) и допълнително установено задължение за корпоративен данък в общ размер на 676 111,54 лв. и лихва в размер на 268 601,26 лв. за 2014 г.

В жалбата са изложени доводи за неправилност на оспорвания РА и решението, с което е потвърден. Твърди се, че не са налице основания за коригиране на данъчния резултат на дружеството, извършено с РА. Моли съда да отмени РА. Претендира разноси.

Ответникът, директор на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата. Твърди, че РА е законосъобразен, а от събраните в хода на производството доказателства не се установяват факти, различни от възприетите в РА. Моли съда да отхвърли

обжалването. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София-град, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост на жалбата, събраните доказателства по делото, поотделно и в тяхната съвкупност, и взе предвид доводите на страните, съобразно с разпоредбата на чл.160 от ДОПК, прие за установено следното:

Ревизионният акт е обжалван в рамките на предвидения за това срок, пред горестоящия в йерархията на приходната администрация орган, който с решението си го е потвърдил изцяло в обжалваната част. Жалбата до съда е подадена от легитимиран субект, адресат на оспорения РА, и при наличие на правен интерес, поради което е процесуално допустима.

Ревизията е започнала със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22002217006371-020-001 от 25.09.2017 г., връчена на 23.10.2017 г., издадена от началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., с която е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията за корпоративен данък по ЗКПО за 2011 г., 2012 г., 2013 г., 2014 г. и 2015 г. На основание чл. 34 от ДОПК производството е спряно със заповед №Р-22002217006371-023-001 от 23.10.2017 г. и възобновено със заповед №Р-22002217006371-143-001 от 03.11.2017 г., издадени от началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С.. Със заповед за изменение на ЗВР №Р-22002217006371-020-002/01.02.2018 г. е удължен срокът за завършване на ревизията – до 02.03.2018 г.

След отпадането на основанията за спиране на ревизионното производство със заповед №Р-22002217006371-143-002/01.02.2019 г. производството е възобновено на основание чл. 35 от ДОПК. Издадена е заповед за изменение на ЗВР №Р-22002217006371-020-003/07.02.2019 г., с която е удължен срокът за завършване на ревизията – до 11.03.2019 г.

В законоустановения срок е съставен ревизионен доклад (РД) №Р-22002217006371-092-001/25.04.2019 г., връчен на 25.04.2019 г. На основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК от [фирма] не е подадено възражение срещу РД.

Констатациите на ревизионния доклад са дали основание на ревизиращите да издадат процесния ревизионен акт. РА е издаден във връзка с решение от 16.08.2017 г. на директора на дирекция „ОДОП“ - В., с което е обявен за нищожен издаденият на дружеството РА №Р-03000316007662-091-001/31.05.2017 г. и след влизане в сила на заповед №Р-03000317005648-022-001/30.08.2017 г. за прекратяване на производството по извършване на ревизия на дружеството.

С обжалвания ревизионен акт на дружеството са установени допълнителни задължения за корпоративен данък по реда на ЗКПО в общ размер на 676 111,64 лв. за 2014 г. Извършено е преобразуване на финансовия резултат за 2014 г. /в посока увеличение/ по реда на чл. 26, т. 1 от ЗКПО – не са признати за данъчни цели счетоводни разходи несвързани с дейността на дружеството в общ размер на 2 138,28 лв. - размера на начислените амортизации за имоти - апартамент №5, находящ се в [населено място], [улица] размер на 1 962,84 лв., и за гараж, находящ се на същия адрес - начислени амортизации в размер на 175,44 лв. В тази част РА не се обжалва и е влязъл в сила.

Предмет на настоящето производство е РА в частта, в която е преобразуван данъчният финансов резултат на дружеството, по реда на чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО – със сумата на погасено по давност задължение в размер на 7 098 559, 90 лв. към Ю. И. И.,

Британски Вирджински острови, отразени по кредитното салдо към 31.12.2014 г. на счетоводна сметка 152 „Дългосрочни финансови заеми“.

Ревизионният акт е връчен по електронен път на 23.05.2019г. В законоустановения срок [фирма] е подало жалба вх. №53-06-5522 от 04.06.2019 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-1139 от 07.06.2019 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., срещу РА в частта, в която е преобразуван данъчният финансов резултат на дружеството, по реда на чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО – със сумата на погасено по давност задължение в размер на 7 098 559, 90 лв. към Ю. И. И., Британски Вирджински острови, отразени по кредитното салдо към 31.12.2014 г. на счетоводна сметка 152 „Дългосрочни финансови заеми“. В тази част РА е потвърден с решение № 1472/30.08.2019г. на ДД“ОДОП“ С. при ЦУ на НАП, издадено в срока по чл.156, ал.6 ДОПК.

През ревизирия период [фирма] извършва продажба и отдаване под наем на дълготрайни материални активи /ДМА/.

За целите на ревизията са присъединени събрани при предходното ревизионно производство доказателства и са извършени нови насрещни проверки. От страна на дружеството са представени документи на 24.11.2017 г., 08.05.2018 г., 08.03.2019 г., 11.03.2019 г., 18.03.2019 г., 19.03.2019 г. и на 02.04.2019 г. Приложени са документи - формуляри СПБ 4 на БНБ - Отчет за финансови кредити между местни и чуждестранни лица /приложение №6 към чл. 9, ал. 1/ за второ, трето и четвърто тримесечие на 2007 г., от които е установено, че остатъкът по заема в края на отчетното тримесечие е в размер на 6 914 582,23 лв. Същият съответства на крайното кредитно салдо на сметка – 4991 „Допълнителни вноски по чл. 134 от Търговския закон /ТЗ/“ към 31.12.2007 г. При проверката е представен и формуляр СПБ 4 на БНБ за първо тримесечие на 2008 г., заедно с преведените суми в размер на 368 454,57 лв., т.е. общо в размер на 7 283 036,80 лв. Представени са и допълнително документи в подкрепа на началното кредитно салдо в размер на 9 190 988,77 лв., осчетоводени по счетоводна сметка- 4991/8 „Допълнителни вноски по чл. 134 от Търговския закон“, т.е. до достигане на начално кредитно салдо в размер на 9 190 988,77лв. В писмени обяснения К. И. А., в качеството му на предишен управител на дружеството, посочва, че едноличен собственик на капитала на [фирма] е Г. МЕНИДЖМЪНТ В. И. /ГМБ И./, регистрирана в Британски Вирджински острови, която компания взема решения за извършване на допълнителните парични вноски.

В подкрепа на описаното начално кредитно салдо по 4991/8 в размер на 9 109 007,70 лв. са представени формуляри СПБ 4 на БНБ - Отчет за финансови кредити между местни и чуждестранни лица / приложение №6 към чл. 9 ал. 1/ за трето и четвърто тримесечие на 2009 г., от които е видно, че размерът на остатъка по кредита за последното тримесечие на 2009 г. е в размер на 9 109 007,70 лв., както и разпечатка от изпращането му до БНБ.

Приложено е и уведомление до БНБ с вх.№4702-16243/07.07.2011 г. отдел „Платежен баланс и външен дълг“, с което [фирма] уведомява БНБ, че на 01.01.2011 г. Г. МЕНИДЖМЪНТ В. И. е прехвърлил вземането си на Ю. И. И., Британски Вирджински острови, Т., Р. Т., п.к. 2283, номер на компанията 1506932. Сумата по кредита е оформена като безлихвена допълнителна вноска по чл. 134 от ТЗ. В уведомлението е посочено, че на 02.04.2009 г. е направено вписване в ТР за продажба на дружествените дялове на [фирма] от Г. МЕНИДЖМЪНТ В. И., в качеството му на едноличен собственик на капитала на Ю. И. И., като и че дължимите към стария

собственик допълнителни вноски по чл. 134 от ТЗ се трансформират в безлихвен заем. Представена е заверена молба до ГМБ И. за потвърждение на разчети към 31.12.2010 г., в която са посочени - Разчети по лихви в размер на 81 981,07 лв. /които представляват начислена лихва върху главница от 9 109 008,00 лв. - 91 090,08 лв. и удържан данък от 9 109,01 лв./, както и разчети по допълнителни вноски по чл. 134 от ТЗ в размер на 9 109 008,00 лв. Лихвите са осчетоводени по счетоводна сметка 4962 „Лихви по получени заеми“. От писмените обяснения на ревизираното лице, вх. № Вхк-16480/11.04.2017 г. е установено, че тези допълнителни вноски по чл. 134 от ТЗ са дължими на Ю. И. И., Британски Вирджински острови в резултат на цесия на задълженията към бившия собственик на дружеството. Тъй като и двете дружества са чуждестранни лица, задълженията към тях подлежали на отчет пред БНБ. Дружеството е декларирало финансовите задължения в БНБ под номер 297510477001/24.07.2008 г., и е подавало тримесечни отчети за промените в салдата на задълженията.

Допълнителните вноски по чл. 134 от ТЗ са трансформирани в заем към датата на продажбата на собствеността в дружеството. След трансформирането има погасявания на дължимите суми, за което са представените счетоводни справки и банкови извлечения.

На 19.06.2014 г. по партидата на [фирма] е вписано прехвърляне на дяловете на дружеството от Ю. И. И. на М. К. П.

Според допълнително споразумение към договор за продажба на дружествени дялове от 11.06.2014 г., подписано между Ю. И. И. с регистрационен номер № 1506932, чрез пълномощника си К. Беков П. и М. К. П., чрез пълномощника си В. Б. П., направените от Ю. И. И. допълнителни парични вноски по чл. 134 от ТЗ, както са декларирани пред Българска Народна Банка, се трансформират в лихвоносен заем, който трябва да се изплати за максимален срок от десет години. На 19.06.2014 г. е осчетоводен трансферът на допълнителните вноски в заем, с Д-т 4991/26 „Допълнителни вноски по чл. 134 от ТЗ – Ю. И. И.“ на К-т 152/36 „Получени дългосрочни заеми – Ю. И. И.“ в размер на 9 269 531,20 лв. За периода от 2014 г. до 2015 г. са върнати по банков път част от сумите по този трансформиран заем, а именно: на 16.09.2014 г. – 977 915,00 лв., на 05.12.2014 г. – 1 193 056,30 лв., и на 09.01.2015 г. в размер на 977 915,00 лв.

[фирма] е уведомено на 26.10.2015 г., че свързаното лице [фирма] е придобило вземане в размер на 5 млн. лева по заем на [фирма] към Ю. И. И.. На същата дата [фирма] е сключила с [фирма] споразумение за прихващане на нововъзникналото задължение към [фирма] срещу вземането им от [фирма] за неизплатен дял от капитала при напускането им като съдружник в [фирма].

На 30.04.2015 г. е извършено прихващане по тристранно споразумение между [фирма], [фирма] и [фирма] на вземания със задължения в размер на 2 063 035,05 лв. Предоставено е тристранното споразумение за прихващане, в което е описано, че от 30.04.2015 г. [фирма] има задължение да изплати на [фирма] сума в размер на 2 136 800,00 лв., дължими в следствие на закупени от [фирма] акции, притежавани от [фирма] от капитала на [фирма] - на 07.01.2015 г. и на [фирма] - на 19.01.2015 г.

От друга страна, [фирма] има задължение да изплати на [фирма] сума в размер на 7 168 148,64 лв. дължими след взето решение за прекратяване на членството на съдружника [фирма] на основание чл. 125, ал .2, във връзка с чл. 150, ал. 3 от ТЗ и извършено намаляване на капитала на дружеството, отразено в Търговския регистър с вписване №20150406105409.

От трета страна, [фирма] има задължение да изплати на [фирма] сума в размер на 2 063 035,05 лв., представляващи заемна сума в размер на 2 046 000,00 лв. – главница и лихва в размер на 17 035,05 лв., на база сключен договор за заем от 18.11.2014 г.

В резултат на установяване на вземанията и задълженията на страните, с тристранното споразумение се извършва взаимно прихващане между тях до размера на най-малкото от тях, а именно 2 063 035,05 лв.

След споразумение за прихващане от 26.10.2015 г. на заем в размер на 5 000 000,00 лв., които [фирма] дължи на [фирма] и сума в размер на 5 105 113,59 лв., които [фирма] дължи на [фирма], във връзка с прекратяване членството си в [фирма], остава салдо в размер на 105 113,51 лв.

В хода на ревизионното производство от [фирма] са представени: уведомление до БНБ с вх.№4702-16243/07.07.2011 г.; нотариално заверено допълнителното споразумение към договор за прехвърляне на дружествени дялове от капитала на [фирма] от 11.06.2014 г.; извлечения от банкови сметки за възстановени суми към Ю. И. И. на 16.04.2014 г., 5.12.2014 г. и 09.01.2015 г.; уведомление до [фирма], че [фирма] е придобило вземане в размер на 5 000 000,00 лв. по заем на [фирма] към Ю. И. И., получено на 26.10.2015 г.

След анализ на така събраните документи в хода на ревизията, органите по приходите са приели, че не са представени изисканите документи въз основа на които, дължимите към стария собственик допълнителни вноски по чл. 134 от ТЗ се трансформират в безлихвен заем при продажба на дружествените дялове на [фирма] от Г. МЕНИДЖМЪНТ В. И. на Ю. И. И., а именно уведомление до [фирма], включително доказателства за датата на получаването му в дружеството, че дължимите към стария собственик допълнителни вноски по чл. 134 от ТЗ се трансформират в безлихвен заем; договор за цедиране на задълженията към бившия собственик на дружеството допълнителни вноски по чл. 134 от ТЗ на Ю. И. И., Британски Вирджински острови.

Органите по приходите са приели, че разгледаните задължения произтичат от внесени, съгласно чл. 134 от ТЗ, допълнителни парични вноски от едноличния собственик Г. МЕНИДЖМЪНТ В. И., Британски Вирджински острови в дружеството и същите подлежат на връщане.

Като са констатирали, че освен уведомително писмо до БНБ, заведено под вх.№4702-16243/07.07.2011 г. и подадената за нуждите на статистиката информация, не са представени никакви документи и доказателства, изискани по ред предвиден в ДОПК, с които дължимите към стария собственик допълнителни вноски по чл. 134 от ТЗ се трансформират в безлихвен заем при продажба на дружествените дялове от Г. МЕНИДЖМЪНТ В. И. на Ю. И. И.. След датата на продажбата на собствеността в дружеството -02.04.2009 г. - от Г. МЕНИДЖМЪНТ В. И. липсва документ, доказващ титуляра на вземането и не е налице договор за прехвърляне на вземания и уведомление до длъжника по чл. 99, ал. 3 от Закона за задълженията и договорите (ЗЗД).

Като са се позовали на разпоредбата на чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО и са приели, че задълженията са погасени по давност към 31.12.2014г., са ги отнесли в увеличение на финансовия резултат, след изтичане на предвидения в закона период от момента, в който са станали изискуеми. С РА е извършено увеличение на финансовия резултат за 2014 г., по реда на чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО, със сумата в размер на 7 098 559,90 лв. /съгласно представените счетоводни данни, на отчетените от ревизираното лице

задълженията към Ю. И. И. - кредитно салдо към 31.12.2014 г. на счетоводна сметка 152, аналитична партида Ю. И. И..

В решение № 1472/30.08.2019г. директорът на дирекция “ОДОП“ С. при ЦУ на НАП е приел, че случаят касае задължения на ревизираното дружество към кредитор Ю. И. И. и приложимостта на чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО /редакция 2014 г./Приел е, че липсва уговорен срок за погасяване на задължението, следователно вземането е станало изискуемо от момента на възникването му - 02.04.2009 г. - когато е вписана продажбата на дружествените дялове на [фирма] от Г. МЕНИДЖМЪНТ В. И., в качеството му на едноличен собственик на капитала на Ю. И. И., както и че дължимите към стария собственик допълнителни вноски по чл. 134 от ТЗ се трансформират в безлихвен заем. От този момент тече и погасителната давност. След като органите по приходите правилно са формирали извод, че за предоставените суми 5-годишният давностен срок за погасяване на задълженията е изтекъл през отчетната 2014 г., респ. за данъчни цели непогасените задължения за връщане на допълнителните парични вноски от съдружника следва да се отнесат в увеличение на финансовия резултат след изтичане на предвидения в закона период от момента, в който са станали изискуеми и е потвърдил РА.

В хода на съдебното обжалване на РА по искане на жалбоподателя са допуснати съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ) и допълнителна ССЕ. Заключениеята са приети без възражения от страните. Вещото лице е проследил какви допълнителни парични вноски е направил собственикът на [фирма] - Г. МЕНИДЖМЪНТ В. И. в периода 2004г. – 24.03.2009г. и срокът за връщане на всяка една допълнителна парична вношка. Проследил е как са отразени допълнителните парични вноски в счетоводството на [фирма] и декларирането им пред БНБ. Установил е, че размерът на допълнителните парични вноски преди датата 24.03.2009г., на която са прехвърлени дяловете от „Г. МЕНИДЖМЪНТ В. И. на Ю. И. И. възлиза на 10320007,70 лв., по счетоводни данни. Съгласно договор за заем от 22.03.2009г., сключен между „Г. МЕНИДЖМЪНТ В. И. – заемодател и [фирма] – заемополучател, е договорено, че се трансформират в заем и да се възстановят от [фирма] на Г. МЕНИДЖМЪНТ В. И. в срок от 10 години - до 22.03.2019г. В допълнителната ССЕ е проследено как е погасено паричното задължение на [фирма] по договора за заем от 22.03.2009г. и как е декларирано задължението пред БНБ в тримесечни отчети – Форма СПБ 4 в периода 2009г. – 2017г.

Като писмени доказателства по делото са приети документите, по които е работило вещото лице при изготвяне на заключенията, сред които са протоколи от общо събрание на едноличния собственик на капитала на дружествата собственици на [фирма], споразумение за цесия от 01.01.2011г., уведомителни писма до [фирма] за извършената цесия с отбелязване, че е уведомен от 01.07.2011г. и от 30.09.2011, договор за продажба на дружествени дялове от 11.06.2014г, допълнително споразумение към него от същата дата, договори за заем, извлечения

от сметки, споразумения за прихващане, уведомителни писма по договори за цесия, форми СПБ4 - извадки от интегрираната статистическа информационна система, аналитични салда по сметки, обратна ведомост.

От събраните по делото доказателства от правна и фактическа страна съдът намери за установено следното:

При извършване на задължителната проверка по чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът констатира, че ревизията е възложена от компетентен орган и е приключила в определения от него срок. Ревизионният акт е издаден от компетентните органи по смисъла на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в изискуемата за действителността му форма, и определя данъчни задължения от вида и за периодите, за които е възложена ревизията - поради това не е обременен с пороци, влечащи неговата нищожност. Всички събрани в хода на ревизионното производство доказателства и обяснения са описани в РД, който на осн. чл.120, ал.2 ДОПК, е неразделна част от РА. В хода на ревизионното производство не са допуснати и съществени процесуални нарушения като самостоятелни основания за отмяната му.

На първо място неоснователни са доводите в жалбата, че обжалваният РА от 23.05.2019г. е незаконосъобразен, тъй като е налице предходен РА от 31.05.2017г. Действително, съгласно чл. 155, ал. 2 ДОПК решаващият орган при административното обжалване на РА може да потвърди, измени или отмени изцяло или частично същия в обжалваната част. Цитираната в жалбата практика на ВАС обаче, че решаващият орган няма предвидено правомощие да обяви нищожността на РА е свързана с допустимостта на искането да се обяви един РА за нищожен от съда без да е бил обжалван по административен ред, какъвто не е настоящият случай.

Решение № 276/16.08.2017г на ДД "ОДОП" В. за обявяване нищожността на РА от 31.05.2017г е изключено от съдебен контрол с разпоредбата на чл. 156, ал.3 от ДОПК поради липса на правен интерес у ревизираното лице. Нищожният административен акт, в т.ч. и ревизионният акт, не съществува за правото и не би могъл да породии каквито и да било правни последици. Това е така и ако издаденият нищожен административен акт създава някаква привидност за един редовен акт. Затова, ако е оспорен пред контролните органи, не е необходимо дори да се отменя. Достатъчно е контролният орган само да констатира неговата нищожност.

В тази връзка възможността за извършване на нова ревизия на [фирма] със същия предмет и обхват не е преклудирана – именно това е сторено със ЗВР от 28.08.2017г на орган по приходите при ТД на НАП-В.. Тази ЗВР от 28.08.2017г обаче отново е нищожна на същото основание, както и първата такава – териториална некомпетентност на

органа по приходите при ТД на НАП-В., тъй като два дни преди издаването ѝ [фирма] отново е преместило адреса си на управление в [населено място]. Предвид липсата на започнало ревизионно производство, по време на чиято висящност да е извършена промяната, чл.7, ал.4 ДОПК не може да намери приложение.

Установяването на задължения в тежест на [фирма] в ревизионно производство, образувано и проведено от ТД на НАП-В. е недопустимо, тъй като би имало за краен резултат отново нищожен акт. Поради това органът по приходите е предприел прекратяване на същото в хипотезата на чл. 119, ал.2 изр.2 от ДОПК. Заповед №Р-03000317005648-022-001/30.08.2017 г. на началник сектор "Ревизии" в отдел "Контрол" при ТД на НАП-В., за прекратяване на ревизионното производство, образувано със ЗВР №Р-03000317005648-020-001/28.08.2017г на същия орган по приходите за установяване на задължения за корпоративен данък за данъчни периоди от 01.01.2011г до 31.12.2015г на [фирма] е законосъобразна и това е установено с влязло в сила решение №967/08.05.2018 г. по адм. дело № 3213/2017 г. по описа на Административен съд – Варна, оставено в сила с решение № 264/ 08.01.2019 г. по адм.д. № 8195/2018г. на ВАС. След като нищожният РА не може да породи правни последици, не е налице предходен РА , с който се установяват задължения на ревизираното дружество за същия период.

Спорът в настоящето производство се свежда до приложимостта на чл.46, ал.1 ЗКПО към допълнителните парични вноски по чл.134 ТЗ на собственика, прехвърлени и преобразувани в безлихвен заем с договор за цесия от 01.01.2011г. Ревизиращият екип е приел, че не е доказано трансформирането на дължимите към стария собственик допълнителни вноски по чл.134 ТЗ в безлихвен заем при продажбата на дружествените дялове на [фирма] от Г. МЕНИДЖМЪНТ В. И. на Ю. И. И.. Тъй като не е представено уведомление до [фирма] за цесията и за трансформирането на дължимите към стария собственик допълнителни вноски в безлихвен заем, нито договор за цесия. На това основание са приели, че не е налице трансформацията в безлихвен заем и са погасени по давност към 31.12.2014г.

Директорът на дирекция "ОДОП" С. в своето решение е приел, че е налице такова трансформиране на допълнителните вноски по чл.134 ТЗ в безлихвен заем, но след като не е уговорен срок за изпълнение на задължението, вземането е станало изискуемо веднага, на 02.04.2009г. и от този момент е започнала да тече погасителната давност, която е изтекла през 2014г.

Съгласно чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО, изменен със Закон за изменение и допълнение на ЗКПО (ДВ бр. 100/2013г. в сила от 01.01.2014г.), при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов

резултат се увеличава със сумата на задълженията на данъчно задълженото лице, като увеличението се извършва в годината, в която настъпи едно от следните обстоятелства: изтичане на три години за задълженията с тригодишен давностен срок или на 5 години за задълженията с петгодишен давностен срок от момента, в който задължението е станало изискуемо.

Разпоредбата, на която се е позовал директорът на дирекция "ОДОП" – С., чл.69, ал.1 ЗЗД, че задължението е дължимо веднага, е в случай, че не е предвиден срок. В случая, от представените протоколи на едноличния собственик на капитала, обобщени и в заключението на ССЕ в отговора на първия въпрос, се установява, че всяка от направените допълнителни вноски е с 10-годишен срок за връщане на сумата, освен ако не бъде определен нов срок, за което не са представени доказателства, не са наведени и такива твърдения. Най-ранният срок е 01.04.2015г.

Следователно, след този срок задължението би станало изискуемо.

От събраните доказателства, както в хода на ревизията, така и представените пред съда писмени доказателства и приетите заключения по ССЕ, се установява, че е налице споразумение за цесия между Г. М. В. И. / Г. МЕНИДЖМЪНТ В. И. / и Е. И. И. / Ю. И. И./, от 01.01.2011г. за прехвърляне на вземането срещу [фирма], протокол от общото събрание на / Г. МЕНИДЖМЪНТ В. И. и Ю. И. И. от 01.01.2011г., с който сумата от 9190988,77 лв., предоставена на осн. чл.134 ТЗ, се трансформира в безлихвен заем с 10-годишен срок. Следователно, необосновани и в противоречие със събраните доказателства са изводите на ДД"ОДОП" С., че вземането е станало изискуемо с възникването му и е погасено по давност към 2014г.

Налице е и уведомително писмо от 01.07.2011г., с което цедентът и цесионерът по споразумението за цесия уведомяват длъжника [фирма] за трансформирането на допълнителните вноски и извършеното цедиране на вземането, като изпращат протокола от общото събрание и споразумението за цесия от 01.01.2011г. В приложения заверен препис от оригинала на английски език е отбелязано на български език, че управителят на длъжника е уведомен на същата дата. Това уведомително писмо изпълнява изискването на чл.99, ал.3 от ЗЗД за уведомяване на длъжника и на осн. чл 99, ал.4 ЗЗД, прехвърлянето има действие спрямо [фирма] от 01.07.2011г. От изложеното следва, че в противоречие със събраните доказателства и установените с тях факти е изводът на ревизиращите, че не са представени доказателства за трансформиране на допълнителните вноски по чл.134 ТЗ в безлихвен заем при продажба на дружествените дялове между Г. МЕНИДЖМЪНТ В. И. и Ю. И. И..

Представените в хода на съдебното обжалване документи не са

оспорени от страните. Те са представени в заверен препис и с превод, съгласно изискванията на чл.185 ГПК. Като частни документи (диспозитивни и свидетелстващи), те не разполагат с обвързваща съда материална доказателствена сила, но на осн. чл. 180 ГПК съставляват доказателство, че изявленията, които се съдържат в тях, са направени от тези лица. Въпреки, че не разполагат с достоверна дата, съдът ги цени с оглед на останалите събрани в хода на ревизията доказателства, в т.ч. и тези с достоверна дата – уведомленията до БНБ, като това с № 4702-16243/07.07.2011г. Съдържанието на тези документи съответства и на представените доказателства за последващата трансформация и погасяване на част от задълженията – договори за заем, споразумения за прихващане, извлечения от банковите сметки, уведомления и декларации пред БНБ, счетоводните записвания. По изложените съображения съдът ги кредитира и не са налице основания да бъдат изключвани от доказателствата по делото.

Изложените факти се подкрепят и от приетите без възражения от страните заключения на ССЕ и допълнителната ССЕ. Вещото лице е установило, че в периода 2004-2008г. Г. МЕНИДЖМЪНТ В. И. е направило допълнителни парични вноски по чл.134, ал.1 ТЗ в капитала на [фирма] със срок на връщане 10 години. Допълнителните парични вноски са отразени в счетоводството на ревизираното дружество. В периода 01.01.2003г. – 31.12.2005г., допълнителните вноски общо в размер на 199787 лв., са отразени по кредита на с/ка 1020 „Основен капитал неизискващ регистрация (102 „Допълнителен (запасен) капитал“). През 2006г. са отписани от с/ка 1020 (по дебита на сметката) 199787 лв. и са заведени по кредита на с/ка 1170 „Допълнителни резерви“. През 2006г. по кредита на с/ка 1170 „Допълнителни резерви“ са отразени допълнителни парични вноски, общо в размер на 1057540,36 лв. (в т.ч. 199787 лв. от минали години). С тях се формира салдо (наличност) по кредита на с/ката към 31.12.2016г. През 2007г., по дебита на с/ка 1170 „Допълнителни резерви“ е отразена върната вноска в размер на 6000 лв. и по кредита на сметката са отразени допълнителни парични вноски, общо в размер на 5863041,87 лв. Крайното салдо (наличност) по кредита на с/ка 1170 „Допълнителни резерви“ достига до 6914582,23 лв., към 31.12.2007г. Допълнителните парични вноски в размер на 6914582,23 лв., през 2008г. са отписани от с/ка 1170 „Допълнителни резерви“ (по дебита на сметката) и са заведени по кредита на с/ка 4990 „Други кредитори“. По дебита на с/ката са отразени 1052000 лв. и по кредита на сметката са отразени 11372007,70 лв. (в т.ч. 6914582,23 лв. от минали години). Крайното салдо (наличност) по кредита на с/ка 4990 „Други кредитори“ е 10320007,70 лв., допълнителни парични вноски, към 31.12.2008г. Това салдо, което е и начално (наличност) към 01.01.2009г. по кредита на с/ка

4990 „Други кредитори” (4991 „Разчети по получени до-пълнителни вноски”), остава без промяна в първото тримесечие на 2009г. Кореспондиращи сметки в счетоводните записвания по кредита на 1020 „Основен капитал неизискващ регистрация (102 „Допълнителен (запасен) капитал”) и в последствие с/ка 1170 „Допълнителни резерви”, респективно с/ка 4990 „Други кредитори” (4991 „Разчети по получени допълнителни вноски”) се явяват сметките за парични средства и разчети (Таблица № 2,3)

Във Форма СПБ 4 отчет за финансовите кредити между местни и чуждестранни лица за съответното тримесечие на годината са декларирани от [фирма] допълнителните парични вноски пред БНБ.

С/ка 499 „Други кредитори” (4991 „Разчети за получени допълнителни вноски”) е с начално кредитно салдо в размер на 10320007,70 лв., към 01.01.2009г., видно от Главната книга на сметката и Оборотната ведомост. С/ка 499 (4991) е без движение през първото тримесечие на 2009г. Първото счетоводно записване е по дебита на сметката и е с дата 03.04.2009г. Във Форма СПБ 4 отчет за финансовите кредити между местни и чуждестранни лица на [фирма] пред БНБ, също няма отразяване на операции по кредита през отчетното тримесечие. Остатъкът по кредита в началото и в края на отчетното тримесечие е един и същ и е в размер на 10320007,70 лв. във Форма СПБ 4. В този смисъл, допълнителните парични вноски, които са намерили счетоводен израз по кредита на с/ка 499 „Други кредитори” (4991 „Разчети за получени допълнителни вноски”) към 24.03.2009г. и също са във Форма СПБ 4, са в размер на 10320007,70 лв., по счетоводни данни.

С Протокол от 22.03.2009г., Г. МЕНИДЖМЪНТ В. И., в качеството си на едноличен собственик на капитала на [фирма] взима решение: 1. Допълнителните парични вноски по чл. 134, ал. 1 от ТЗ внесени в капитала на [фирма] от Г. МЕНИДЖМЪНТ В. И. със салдо към днешна дата в размер на 10320007,70 лв. да се трансформират в заем и да се възстановят от [фирма] на Г. МЕНИДЖМЪНТ В. И. в срок от 10 години - до 22.03.2019г. 2. Върху заемната сума следва да се начислява годишна лихва в размер на 1 %, като 2009г. се счита гратисна и лихва не се дължи. Задължението за лихва възниква, считано от 01.01.2010г. 3. Възлага на управителя да извърши всички необходими действия и подпише съответните документи по сключване на договор за заем във връзка с реализация на горните решения.

Според Договор за заем от 22.03.2009г., сключен между Г. МЕНИДЖМЪНТ В. И. – заемодател и [фирма] – заемополучател, страните, след като са взели предвид решението на едноличния собственик на капитала на [фирма], допълнителните парични вноски по чл. 134, ал. 1 от ТЗ, внесени от Г. МЕНИДЖМЪНТ В. И. в капитала на [фирма] да се трансформират в лихвоносен заем на [фирма] към Г.

МЕНИДЖМЪНТ В. И. се споразумяват за следното: Г. МЕНИДЖМЪНТ В. И. предоставя в заем на [фирма] сумата възлизаща в размер на 10320007,70 лв., трансформирани допълнителни парични вноски по чл. 134, ал. 1 ТЗ в капитала на [фирма], направени от Г. МЕНИДЖМЪНТ В. И.. Страните се съгласяват, че 2009г. е гратисна и договарят годишна лихва по заема в размер на 1 %, дължима от 2010г. Заемополучателят се задължава да върне на заемотателя заемната сума в срок до 10 год., считано от датата на подписване на договора т.е. до 22.03.2019г. Връщането на заемната сума от заемополучателя се обезпечава с всички ДМА собственост на заемополучателя. Заемотателят няма право да откаже предсрочно погасяване на заема или на част от него, щом заемополучателят поиска това (чл.чл. 1 до 5).

Следователно от събраните доказателства се установява, че срокът, след изтичането на който задължението ще стане изискуемо, е 22.03.2019г. Следователно от тази дата започва да тече предвидената в закона давност и съответно срокът по чл.46, ал.1, т.1 ЗКПО.

От заключението по допълнителната ССЕ се установява, че паричното задължение на [фирма] по договора за заем е погасено към 31.12.2017г., като вещото подробно е описало вноските и прихващанията, чрез които е станало това и е проследило отразяването им в счетоводството на дружеството. Във Форма СПБ 4 отчет за финансовите кредити между местни и чуждестранни лица за съответното тримесечие за съответната година, от [фирма] са декларирани допълнителните парични вноски, трансформирани в заем и движението по кредита, пред БНБ.

Както е посочено и в заключението по допълнителната ССЕ, през 2015г. [фирма] е погасила 977 915 лв. по банков път и 5000000 лв. чрез прихващане. В процесния РА, който обхваща 2015г., не е извършена корекция по ЗКПО за 2015г. по отношение на погасения заем от [фирма], което е в противоречие с тезата на органите по приходите, че през 2014г. вземането е погасено по давност

От изложеното следва, че към 2014г. не са били налице предпоставките по чл.46, ал.1, т.1 ЗКПО за увеличаване на счетоводния финансов резултат на дружеството, тъй като задължението към този момент не е било погасено по давност, дори не е станало изискуемо.

Като са приели обратното, органите по приходите са издали незаконосъобразен РА, който следва да бъде отменен в оспорената част, поради противоречие с материалния закон.

От страните се претендират разноски. Предвид посочения изход на спора, на основание чл.161, ал.1 от ДОПК и съгласно Наредба №1 от 09.07.2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, на жалбоподателя следва да се присъдят направените по делото разноски в размер на 15525 лв., съгласно представения списък по чл.80

ГПК и доказателствата за извършените плащания – държавна такса 50 лв., възнаграждения на вещо лице – общо 1075 лв. и заплатен адвокатски хонорар в размер 14400 лв.

Мотивиран от гореизложеното, Административен съд София-град, LXV състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], [населено място], [улица], ЕИК[ЕИК], ревизионен акт № Р-22002217006371-091-001/23.05.2019г., издаден от В. А. В., орган, възложил ревизията, и П. Т. П., ръководител на ревизията, потвърден в оспорената част с решение № 1472/30.08.2019г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, относно извършено преобразуване на финансовия резултат на дружеството, на основание чл. 46, ал. 1 от Закона за корпоративното подоходно облагане, и допълнително установено задължение за корпоративен данък в общ размер на 676 111,54 лв. и лихва в размер на 268 601,26 лв. за 2014 г.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на [фирма], [населено място], [улица], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя К. Беков П., направените по делото разноси в размер на 15525 (петнадесет хиляди петстотин двадесет и пет) лева.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: