

РЕШЕНИЕ

№ 1254

гр. София, 26.02.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 63
състав**, в публично заседание на 31.01.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Димитрина Петрова

при участието на секретаря Валентина Христова, като разгледа дело номер **4474** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Същото е образувано след постановяване на Решение № 4734 от 03.05.2023г. по адм.д. № 7052/2022г. на ВАС, Първо отделение, с което е отменено Решение № 2630/19.04.2022г. на Административен съд-София-град, постановено по адм. д. № 47/2021 г. и делото е върнато за ново разглеждане от друг съдебен състав на Административен съд-София-град, с дадени задължителни указания към първоинстанционния съд-за произнасяне по законосъобразността на оспорения РА, в съответствие с представените доказателства.

Производството е образувано по жалба на жалба на „ФИНА –Ц“ ЕООД ЕИК:[ЕИК] със седалище и адрес на управление С. [улица] срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22220219001559-091-001 от 24.04.2020г. издаден от Р. Г. Я., орган възложил ревизията и от Т. Д. И. –ръководител на ревизията, в частта, с която е изменен с Решение №1585 от 16.10.2020г. на Директор ДОДОП на НАП-С., като корпоративния данък /КД/ за внасяне за 2017г. е определен от 1 362 857,69лв. на 1 357 857,69 лв., ведно със съответните лихви. В останалата част РА, съобразно Решението на Директора ОДОП, не се оспорва и не е предмет на съдебен контрол.

Жалбоподателят оспорва установеното с РА допълнително задължение за корпоративен данък за 2017г., в изменителната част на Решението на ДОДОП на НАП, ведно с лихвите за забава, като излага съображения за необоснованост на РА и неправилно приложение на материалния закон. Релевира доводи, че оспореният РА е

издаден в нарушение на разпоредбите на ДОПК и ЗКПО. Подробни съображения излага в депозираната жалба и писмена защита. Иска от съда да отмени изцяло РА, в оспорената част, като незаконосъобразен. В съдебно заседание изцяло поддържа жалбата чрез процесуален представител адв. Д.. Претендира съдебно-делеводни разноски в настоящото производство по списък.

Ответникът - Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител юрк. А., оспорва жалбата като неоснователна и недоказана, поддържа съображенията и изводите изложени в Решение №1585 от 16.10.2020г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, като се иска от съда да остави жалбата без уважение като неоснователна. Претендира разноски по списък за всички индтанции.

Софийска Градска Прокуратура, редовно уведомена, не изпраща представител, не представя становище.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, в т.ч. приобщените по адм.д. № 47/2021 на АССГ и приетите в настоящото производство доказателства, представени по по адм.д. № 7052/2022г. на ВАС, Първо отделение, приема за установено следното от фактическа страна:

Ревизионното производство е образувано въз основа на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22220219001559-020-001/14.03.2019г., изменена със ЗИЗВР №Р-22220219001559-020-002/01.07.2019г. и

ЗИЗВР№Р-22220219001559-020-003/27.08.2019г., удължена въз основа на Заповед №Р-22220219001559-ЗИД-001/26.08.2019г., въз основа на които е възложено извършването на ревизия на „ФИНА-Ц“ ЕООД за установяване на задълженията на дружеството за данък върху добавената стойност, за отделните данъчни периоди от 01.01.2015г. до 28.02.2019г. и за корпоративен данък за отделните данъчни периоди от 01.01.2015г. до 31.12.2018г.

Органът по приходите, възложил ревизионното производство е упълномощен със Заповед №РД-01-803/07.06.2017г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/№Р-22220219001559-092-001/05.03.2020г., по отношение на който има писмено възражение, прието за неоснователно по мотиви, подробно изложени в РА.

Ревизията приключва с РА №Р-22220219001559-091-001/24.04.2020г., издаден от Р. Г. Я., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и Т. Д. И., на длъжност главен инспектор по приходите в сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., ръководител на ревизията.

В ревизионното производство е установено, че дружеството е вписано в търговския регистър на Агенцията по вписванията на 11.02.2008г., като едноличен собственик на капитала от 250 000,00 лв. на юридическото лице е Ц. Р. В. с ЕГН [ЕГН], а управител е И. Д. С. с ЕГН [ЕГН].

При ревизията е установено, че през ревизирания период основния предмет на дейност на „ФИНА-Ц“ ЕООД е покупка на менителници и записи на заповед, финансов лизинг, придобиване и управление на дялови участия, консултация на дружества относно капиталовата им структура, промишлена стратегия и свързани с това въпроси, както и консултации и услуги относно преобразуване на дружества и

сделки по придобиване на предприятия, консултации относно портфейлни инвестиции, сделки с финансови фючърси и опции, инструменти, свързани с валутни курсове и лихвени проценти, факторинг и гаранционни сделки и сделки с чуждестранни средства за плащане в наличност и по безкасов път, като същата е осъществявана в офис, находящ се в [населено място], [улица], ет. б.

В резултат на извършена проверка в информационния масив на НАП е установено, че през ревизирия период от дружеството не са били наемани лица на трудови и граждански договори, както и че същото не е имало регистриран ЕКАФП.

Констатирано е, че „ФИНА-Ц“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС на 22.02.2007г.

В хода на ревизията не е установено „ФИНА-Ц“ ЕООД да притежава регистрации и разрешителни за извършване на основната си дейност. На дружеството е извършена предходна ревизия по ЗДДС за периода от 01.12.2009г. до 31.12.2014г., за корпоративен данък за периода от 01.01.2009г. до 31.12.2014. и за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на месни и чуждестранни физически лица за периода от 01.10.2009г. до 30.06.2015г., приключила с РА №Р-22220215002180-091-001/10.12.2018г. Същият е приет в настоящото производство, като влязъл в сила на 30.11.2021г., съгласно Решение № 12225/30.11.2021г. по адм.д. № 29.04.2021г. на ВАС, Първо отделение.

На основание чл.37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на дружеството е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ №Р-22220219001559-040-001/28.03.2019г., като част от изискваните документи, справки и писмени обяснения са представени от ревизираното лице в деловодството на ТД на НАП С. с опис вх.№53-00-1098/30.10.2019г.

С Протокол №1627529 от 09.12.2019г. са приобщени всички договори, спогодби, споразумения и анекси, по които „ФИНА-Ц“ ЕООД е страна, които са сключени или са с период на действие от 01.01.2015г. до 18.02.2019г.. С Протокол №1627528 от 09.12.2019г. са приобщени оборотни ведомости за периода от 2010г. до 2014г., хронология на главна книга за периода от 01.01.2012г. до 31.12.2012г. и банковите извлечения по разплащателни сметки в К. АД за периода от 01.01.2009г. до 31.12.2014г. на „ФИНА-Ц“ ЕООД.

В ревизионното производство е установено, че дружеството е прилагало двустранна форма на счетоводно записване, като същото е организирано и водило текущо счетоводно отчитане в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството /ЗСч./ и счетоводните стандарти и утвърден от ръководството индивидуален сметкоплан. Констатирано е, че формата на счетоводството, осигурява синхронизирано хронологично и систематично (аналитично и синтетично) счетоводно отчитане, като счетоводното обслужване на „ФИНА-Ц“ ЕООД се извършва от „ФИНАНСОВО КОНСУЛТИРАНЕ“ АД с ЕИК[ЕИК], съгласно сключен между страните договор за счетоводно обслужване от 07.12.2011г.

След анализ на представените документи и счетоводните записвания по счетоводните сметки е установено, че основния капитал на дружеството към 01.01.2015г. и 31.12.2018г. е с кредитно салдо в размер на 250 000лв.. Установено, че сч. сметка 499 „Други кредитори – Ц. Р. В.“ към 01.01.2015г. е с кредитно салдо в размер на 15 032 253,33лв. и към 31.12.2018г. с кредитно салдо в размер на 14 372 253,33лв.

От дружеството е подадена годишна данъчна декларация /ГДД/ за 2017г. с вх. № 2202И0153274 от 23.03.2018г., с която са декларирани приходи от продажби в размер на 27 127,09лв., разходи в размер на 0,00лв. и счетоводна печалба в размер на 27

127,09лв. С ГДД не са декларирани данъчни намаления и увеличения на финансовия резултат, като със същата е извършено приспадане на данъчна загуба от 2014г., в размер на 27 127,09лв., в резултат на което е деклариран данъчен финансов резултат в размер на 0,00лв.

Установено е в хода на ревизията и не е спорно между страните в съдебното оспорване, че през 2012г. едноличният собственик на капитала на дружеството Ц. Р. В. е предоставил на „ФИНА-Ц“ ЕООД допълнителни парични средства в общ размер на 30 500 000евро /59 652 815лв./, а именно: 17 500 000лв. на 06.01.2012 г. и 13 000 000лв. на 12.01.2012г., като цитираните парични средства са получени от дружеството по разплащателна сметка в евро с IBAN: BG46 KOPB 9220 1404 1424 01, като същите са осчетоводени по кредита на счетоводна сметка 499-2 „Други кредитори във валута“, която към 31.12.2012г. е с кредитно салдо в размер на 59 652 815,00 лв. По отношение на същата счетоводна сметка е констатирано, че към 31.12.2017 г. е с кредитно салдо в размер на 14 372 253,33 лв. /7 348 480,94 евро/. Тези факти, безспорно са установени и от ССЧЕ по приобщеното адм.д. № 472021г. на АССГ и от заключението на ВЛ, приета по настоящото адм.д. № 4474/2023г. на ААСГ.

Приходните органи в хода на ревизията, въз основа на събраните доказателства, са достигнали до извод, че не са налице данни за сключен писмен договор за заем между заемодателят – Ц. Р. В., в качеството му на едноличен собственик на капитала на дружеството, и самото дружество – заемател. Също така е констатирано, че в хода на ревизията не е представено надлежно подписано решение на общото събрание на „ФИНА-Ц“ ЕООД за превеждането на парични суми от собственика за покриването на загуби и/или поради възникнала временна необходимост от парични средства, поради което приемат, че не е налице и вноска по смисъла на чл. 134 от ТЗ. Посочено е, че няма ангажирани писмени доказателства от ревизираното лице за целите, в изпълнение на които са послужили тези парични средства.

От приходните органи е установено в хода на ревизията, че не е извършено увеличаване на капитала на „ФИНА-Ц“ ЕООД, както и че няма извършено вписване на такова обстоятелство в Търговския регистър на Агенцията по вписванията.

В резултат на извършена справка от приходните органи в сайта на Агенцията по вписванията е установено, че от страна на „ФИНА-Ц“ ЕООД е направен опит за публикуване на ГФО за 2017г., но подаденото заявление с приложен към него годишен финансов отчет /ГФО/ за 2017г. е оставено без движение и са дадени указания за представяне на ГФО, решение на едноличният собственик на капитала и др. документи подписани от едноличният собственик на капитала. В срока тези указания не са били спазени, поради което не се е стигнало до публикуване на този отчет. Предвид гореизложеното е направен извод, че няма друг източник на информация, от където може да бъде събрана повече информация, относно правното и фактическо основание за предоставянето на паричните средства и резултата от това от страна на едноличният собственик на капитала на „ФИНА-Ц“ ЕООД, освен събраните в хода на ревизията писмени доказателства.

От приходните органи е констатирано, че от страна на „ФИНА-Ц“ ЕООД не са представени доказателства, че предоставените от Ц. Р. В. допълнителни парични вноски са възстановени от страна на дружеството до изтичането на 5-годишният давностен срок, регламентиран в разпоредбите на чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО, поради което на горното основание е извършено увеличение на финансовия резултат на дружеството за 2017г., а именно в годината, в която е изтекъл 5-годишният давностен

срок за погасяване на тяхната изискуемост. С оглед на това, че от ревизираното лице не са ангажирани доказателства за възстановяване на заетите суми на заемодателите, отписване на задължението и реализирани приходи от това, на основание чл.46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО е извършено увеличение на финансовия резултат за 2017 г. със сумата от 14 422 253,33 лв., като след приспадане на данъчната загуба от минали години в общ размер на 793 676,46 лв. е установен данъчен финансов резултат за 2017 г. в размер на 13 628 576,87 лв. и корпоративен данък за внасяне в размер на 1 362 857,69 лв. На основание чл. 175 от ДОПК и чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛДТДПДВ/ за несвоевременно внасяне на дължимия корпоративен данък са начислени лихви в размер на 285 844,41 лв.

Жалбоподателят е оспорил РА по административен ред, като е посочил, че предоставените следства от едноличния собственик на капитала на дружеството са вноски по смисъла на чл.134 от Търговски закон /ТЗ/, представени през 2012г., като същите не попадат в хипотезата на чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО, които съображения не са приети.

Посочено е в Решение №1585 от 16.10.2020г. на Директор ДОДОП, че съгласно чл.3 от ЗКПО, местните юридически лица и местните неперсонифицирани дружества се облагат за печалбата им от всички източници в страната и в чужбина с корпоративен данък. На основание чл.19 от ЗКПО данъчната основа за определяне на корпоративния данък е данъчната печалба. Съгласно чл.18,ал. 1 от ЗКПО, данъчен финансов резултат е счетоводният финансов резултат, преобразуван по реда на ЗКПО. Данъчна печалба е положителният данъчен финансов резултат – чл.18, ал. 2 от ЗКПО. Подчертано е, че съгласно чл.22 от ЗКПО, данъчният финансов резултат се определя като счетоводният финансов резултат се преобразува по ред и начин, определени в този закон, с данъчните постоянни разлики, данъчните временни разлики, сумите, предвидени в тази част. Ставката на корпоративния данък е определена в чл.20 от ЗКПО и същата е 10 на сто.

Съгласно чл.134, ал. 1 от ТЗ, по решение на общото събрание, за покриване на загуби и при временна необходимост от парични средства, съдружниците могат да бъдат задължени да направят допълнителни парични вноски за определен срок. Прието е, че по своята същност допълнителните парични вноски нямат характер на търговска сделка, нито по субективен, нито по обективен критерий, поради което договорните отношения наподобяват заем за потребление, защото на дружеството се предоставя определена парична сума, която то е трябва да върне на съответния съдружник. Прието е, че е без значение дали спорните суми представляват допълнителна парична вноска, временна финансова помощ, дадени оборотни средства, заеми други подобни, като от значение дали възниква задължение за дружеството, което във всички случаи подлежи на връщане. Прието е, че осчетоводяването на внесените допълнителни парични вноски по чл.134 от ТЗ, като разчет по сч. сметка 499 потвърждава характера им на задължение към кредитора - собственика на капитала, подлежащо на връщане, докато не настъпят обстоятелствата, които да го погасят. Последното към отчетната 2017г. не се установява.

Визирано е, че с разпоредбата на чл.46 от ЗКПО се регламентира особен ред за данъчно третиране на задълженията. Според тази норма 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: в случая т.1 - 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. Прието е, че доколкото вземането по цитирания договор е облигационно, то по отношение на давностния срок следва да намери приложение нормата на чл.110 от Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/, която постановява, че с изтичане на петгодишна давност се погасяват всички вземания, за които законът не предвижда друг срок.

Посочено е, че редакцията на чл.46, ал.1, т.1 от ЗКПО до 31.12.2013г. е предвиждала увеличението на счетоводния финансов резултат да се извършва в годината на изтичане на давностния срок на задължението, но не повече от пет години от момента, в който то е станало изискуемо. Понастоящем - разпоредба на чл.46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО предвижда увеличение на счетоводния финансов резултат със сумата на задълженията на данъчно задълженото лице в годината на изтичане на три години за задълженията с тригодишен давностен срок или на пет години за задълженията с петгодишен давностен срок от момента, в който задължението е станало изискуемо. Тази нова разпоредба не е обвързана с института на погасителната давност, такъв какъвто е предвиден в ЗЗД, а единствено с изтичане на определен брой години /3 или 5/ от момента, в който задължението е станало изискуемо, в зависимост от това дали същото е с 3-годишен или с 5-годишен давностен срок. В тази връзка спиранията и прекъсванията на давността след изменението на ЗКПО, влязло в сила от 01.01.2014г., не се вземат предвид за целите на данъчното третиране на неплатените задължения по реда на чл. 46 от същия закон. Прието е от приходните органи, че в настоящия случай годината на пораждаване на задължението към собственика е 2012г., поради което действаща е била редакцията на чл.46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО до 31.12.2013г. В конкретния случай е подчертано, че ревизиращите са се позовали на т. 1 - (изм. - ДВ, бр. 100 от 2013 г., в сила от 01.01.2014 г.) 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. Със ЗИД на ЗКПО за 2014г. не са приети преходни разпоредби, с които да се регламентира данъчното третиране на задължения, чийто давностен срок е започнал да тече при действието на предходната редакция на чл.46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО (ДВ, бр. 105/2006 г.). Поради тази причина е прието, че се прилага разпоредбата на чл.46, ал. 1 от ЗКПО в редакцията ѝ към момента на пораждаване на задължението.

Приходните органи са достигнали до извод, че в общия случай, от датата на възникване на изискуемостта възниква и задължението, и от тази дата тече и погасителната давност. Ако е уговорено, че вземането става изискуемо след покана, давността започва да тече от деня, в който задължението е възникнало (чл. 114 във връзка с чл. 84 от /ЗЗД/). Доколкото договорът за заем е неформално съглашение между две страни за парична престация, подлежаща на връщане със или без плащането на лихви, макар да е извършена на основание чл.134, ал. 1-3 от ТЗ, за данъчни цели получените парични средства от страна на ревизираното лице попадат в приложното поле на чл.46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО. По отношение на тях е приложим 5-годишният

давностен срок по силата на препращащата разпоредба на чл. 288 от ТЗ във връзка с чл.110 от ЗЗД.

Прието е, че по изложените съображения и при липсата на специално правило, което да конкретизира началния момент, от който започва да тече срокът по чл.46 от ЗКПО при промяна на законодателната уредба, и предвид факта, че началният момент както при действието на стария, така и на новия закон е един и същ, следва да се приеме, че това е моментът, когато задължението е станало изискуемо, т. е. трябвало е да се плати. Прието е, че поради това, че не са налице данни за срок на задължението и данни за връщане, приложим е пет годишния срок от датата на предоставянето на средствата.

Въз основа на този анализ приходните органи са приели, че съгласно чл.46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО и чл.69, ал. 1 от ЗЗД, когато липсва уговорен срок за връщане на предоставените суми, вземането става изискуемо веднага при предоставянето на средствата, поради което и за задължението към собственика, което е възникнало на 06.01.2012г. и 12.01.2012г., в размер на 14 372 253,33лв., давността е започнала да тече от 12.01.2012г., като същата изтича на 11.01.2017г., поради което по реда на чл.46, ал.1 от ЗКПО е извършено увеличение на С. на дружеството за 2017г.

С решението на Директора на ОДОП на НАП, са уважени оспорванията по отношение на заемите предоставени от „НЮ КООП ИНВЕСТ“ АД и „КРИТИЕ“ ООД, поради което и същите не са предмет на настоящото съдебно производство.

В посочения смисъл е изменен РА с Решението на Директора ДОДОП на НАП, като КД за внасяне за 2017 г. в размер на 1 362 857,69 лв., е определен на данък за внасяне в размер на 1 357 857,69 лв., ведно със съответните лихви.

Представено и прието е при първоначалното разглеждане на делото от АССГ, Решение от 30.12.2016г. на едноличния собственик на капитала на „Фина Ц“ ЕООД, съгласно което е взето решение предоставените парични средства от собственика на капитала през 2012г. да бъдат възстановени до 30.06.2021г. В т.2 от решението е посочен размера на тази средства 7 598 949,47 евро или 14 862 253,33лева. Посоченоно е в т.3 за срока /т.е. от 30.12.2016г. до 30.06.2021г./средствата да се използват за текущата дейност на дружеството и покриването на загуби от предходни финансови години. В т.4 е посочено, че след изтичането на срока по т.1 т.е. 30.06.2021г. да се състави баланс по сметка 499 и ако към този момент има невъзстановени суми на едноличния собственик Цв.В. –да се увеличи капитала, като се впише в ТР. Задължението, посочено в Решението от 30.12.2016г., съвпада със стойността установена от ССЧЕ, но доколкото същото представлява частен документ, същото се ползва само с формална доказателствена сила, която не обхваща дата и мястото на съставянето му, както и поради липсата на доказателства, от които безспорно да се установи, че не е антидатиран и съставен за целите на съдебното производство, съдът не кредитира това Решение и не основава решението си на него.

В настоящото съдебно производство, съгласно указанията на ВАС, са приети: преписи от доказателства, приложени към писмени обяснения Вх. № 94-Ц-60 от 17.06.2015г. по описа на НАП, представени с препис и печат от АССГ по

адм.д. № 6037/2019 на АССГ, представляващи част от административната преписка на НАП, във връзка с издаването на Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221015002542-092-001/14.11.2018 г. на „Фина Ц“ ЕООД. Същите са представени в препис като доказателства пред ВАС, поради което и са приети в съдебното производство по адм.д. № 4474/2023г. на АССГ. От приетите доказателства се установява, че писмени обяснения Вх. № 94-Ц-60 от 17.06.2015г. по описа на НАП, са депозирани пред НАП и са част от административната преписка в производството по адм.д. адм.д. 6037/2019г., т.е към 17.06.2015г. същите са представени пред държавен орган и с оглед правилата на доказване на частни документи, следва да се приеме, че са съществували към тази дата. Приетите доказателства, относими към предмета на доказване в настоящото производство са: Решение от 23.12.2011г. на едноличния собственик на капитала на „Фина Ц“ ЕООД, за авансов превод на дивидент за 2011г. и мемориални ордери към него, удостоверяващи извършен банков превод в полза на едноличния собственик на капитала и Решение от 05.01.2012г. на едноличния собственик на капитала на „Фина Ц“ ЕООД, съгласно което поради възникнала временна необходимост от парични средства, е взето решение едноличния собственик на капитала да направи в срок от 10 дни допълнителна парична вноска на стойност 30 500 000 евро, със срок за връщане на предоставените парични средства- в срок до 12 месеца, считано от датата на извършване на съответната вноска. Посочено е, че лихви не се договарят. Представени са мемориални ордери за реалното извършване на банкови преводи от едноличния собственик на капитала в полза на дружеството в изпълнение на Решение от 05.01.2012г. на едноличния собственик на капитала на „Фина Ц“ ЕООД.

В хода на съдебното производство са приети заключения по ССЧЕ на ВЛ Д. Б., по адм.д. № 47/2021г. на АССГ и Заключение по настоящото дело 4474/223г., неоспорени от страните и кредитирани от съда като обективни и компетентни. От заключенията на ВЛ се установява, че: През 2012г. Ц. В. -едноличен собственик на капитала на РЛ е предоставил допълнителни парични средства в размер 30 500 000 /59 652 815лв./ съответно: на 06.01.2012г.- 17 500 000 и на 12.01.2012г.- 13 000 000, получени от РЛ по разплащателната му сметка в ево в К.. Средствата са осчетоводени по кредита на сметка 499-2 /други кредитори във валута/ която към 31.12.2012г. е с кредитно салдо в размер на 59 652 815лв.. Същата сметка към 31.12.2017г. е с кредитно салдо 14 372 253,33лв. /7 348 480,94евро/. Така за 2017г. ФР след приспадане на данъчната загуба от 793 676,46лв. от сумата от 14 372 253,33лв.- е 13 578 576,87лв. и съответно дължимият КД е 1 357 857,69лв. /т.е. толкова колкото е определил ответника в решението си при изменението на РА/.

От заключението на ВЛ по ССЧЕ, приета в о.с.з. на 31.01.2024г., изготвено въз основа на приетите доказателства приложени пред НАП с писмени обяснения Вх. № 94-Ц-60 от 17.06.2015г. по описа на НАП, приети в настоящото производство, се установява, че: с Протокол за решения на едноличния собственик на капитала на „ФИНА“-Ц“ ЕООД от 23.12.2011 г. по т. 1 от него е прието да бъде преведена на едноличния собственик на капитала на дружеството-Ц. Р. В. сумата от 66 500 000,00 лв. представляваща

авансов дивидент за 2011 г. Със същото решение в т. 2 е предвидено след приемане на Годишния финансов отчет за 2011 г. да бъде извършено доплащане към или възстановяване от сумата 66 500 000,00 лв. Стопанската операция за изплатен авансов дивидент за 2011 г. е документирана с мемориален ордер № 20/23.12.2011 г. като от сметка 5042-Разплащателната сметка във валута на „ФИНА-Ц“ ЕООД е осчетоводен превод на сметка 4594-Разчети с клиенти-Ц. Р. В. сумата от 31 000 000,00 евро или 60 630 730,00 лв. Също така от сметка 5032-Разплащателната сметка в лева на „ФИНА-Ц“ ЕООД е осчетоводен превод на сметка 4594-Разчети с клиенти-Ц. Р. В. сумата от 5 869 270,00 лв. или общо 66 500 000,00 лв. Сумата от 31 000 000,00 евро е преведена по банков път от „ФИНА-Ц“ ЕООД с преводно нареждане № 679451/23.12.2011 г. при банка Корпоративна търговска банка АД. Сумата от 5 869 270,00 лв. е преведена по банков път от „ФИНА-Ц“ ЕООД с преводно нареждане № 679453/23.12.2011 г. на Ц. Р. В. при банка Корпоративна търговска банка АД. Установено е, че на 20.03.2012г. е разпределен дивидент в полза на Цнетан Р. В. в размер на 70 000 000,00 лв., като след удържане на данък дивидент в размер на 3 500 000,00 лв, остатъкът за получаване в размер на 66 500 000,00 лв. е прихванат с платения авансово дивидент на 23.12.2011 г. Установява се, че: През 2012 г. Ц. Р. В.-едноличният собственик на капитала на дружеството „ФИНА-Ц“ ЕООД, е предоставил допълнителни парични средства на дружеството в общ размер на 30 500 000,00 евро/59 652 815,00 лв./ съгласно Протокол за решения на Е. на „ФИНА-Ц“ ЕООД от 05.01.2012 г. Сумата от 30 000 000,00 евро или 59 652 815,00 лв. е преведена на „ФИНА-Ц“ ЕООД на две части както следва: - Стопанската операция за допълнителна парична вноска е документирана с мемориален ордер № 10/06.01.2012 г., като от сметка 4992-Други кредитори във валута-Ц. Р. В. е осчетоводен превод на сметка 5042-Разплащателната сметка във валута на „ФИНА-Ц“ ЕООД на сумата от 17 500 000,00 евро или 34 227 025,00 лв. Сумата от 17 500 000,00 евро е преведена по разплащателна сметка в евро на „ФИНА-Ц“ ЕООД с IBAN: BG46 KORP 9220 1404 1424 01 при Корпоративна търговска банка АД, видно от отчет № 2/06.01.2012 г. на банката. Стопанската операция за допълнителна парична вноска е документирана с мемориален ордер № 10/12.01.2012 г. като от сметка 4992-Други кредитори във валута-Ц. Р. В. е осчетоводен превод на сметка 5042-Разплащателната сметка във валута на „ФИНА-Ц“ ЕООД на сумата от 13 000 000,00 евро или 25 425 790,00 лв. Сумата от 13 000 000,00 евро е преведена по разплащателна сметка в евро на „ФИНА-Ц“ ЕООД с IBAN: BG46 KORP 9220 1404 1424 01 при Корпоративна търговска банка АД. /К./ видно от отчет № 6/12.01.2012 г. на банката. Същите са осчетоводени по кредита на счетоводна сметка 4992 „Други кредитори във валута“, която към 31.12.2012 г. е с кредитно салдо в размер на 59 652 815,00 лв. По отношение на същата счетоводна сметка е констатирано, че към 31.12.2017г. е с кредитно салдо в размер на 14 372 253,33 лв./7 348 480,94 евро/.

От анализа на приложенияте по делото оборотни ведомости за 2012 г.; 2013 г.; 2014 г.; 2015 г.; 2016; 2017 г. се установява, че е налице движение по сметка 4992-Други кредитори във валута, както следва: за 2012 г. 59 652 815,00 лв.-31.12.2012 г. крайно кредитно салдо; за 2013 г. 59 652 815,00 лв. -

01.01.2013 г. Начално салдо/Кредит/ -28 133 777,58 лв. – оборот по дебита на сметката и 31 519 037,42 лв – 31.12.2013 г. Крайно кредитно салдо; за 2014 г. 31 519 037,42 лв.- 01.01.2014 г. Начално салдо/Кредит/ -16 486 784,09 лв.- оборот по дебита на сметката е и 15 032 253,33 лв.- 31.12.2014 г. Крайно кредитно салдо; За 2015 г. 15 032 253,33 лв.- 01.01.2015 г. Начално салдо/Кредит/ 15 032 253,33 лв.- 31.12.2015 г. Крайно кредитно салдо; За 2016 г. 15 032 253,33 лв.- 01.01.2016 г. Начално салдо/Кредит/ -170 000,00 лв.- оборот по дебита на сметката и 14 862 253,33 лв.- 31.12.2016 г. Крайно кредитно салдо; За процесната 2017 г. 14 862 253,33 лв.- 01.01.2017 г. Начално салдо/Кредит/ -490 000,00 лв.- оборот по дебита на сметката и 14 372 253,33 лв.- *Крайно кредитно салдо.*

ВЛ установява, че е налице осчетоводяването на сумите по дебита на сметка 4992-Други кредитори във валута, както следва: 28 133 777,58 лв. за 2013 г.; -16 486 784,09 лв. за 2014 г.; 170 000,00 лв.; за 2016 г. и 490 000,00 лв. за 2017 г. Установено е от ВЛ, в счетоводството на дружеството, че се кореспондира с кредита на следните сметки: Гр. 50- Парични средства-при изплатени суми към други кредитори; 709-Други приходи-при отписване на задълженията към други кредитори; 729-Други финансови приходи-при признаване на други фин. Приходи; 491-Разчети с доверители-при прихващане на разчети с Доверители; 791- Извънредни приходи.

По делото са представени и приети с административната преписка, на хартиен и магнитен носител, постановените актове, в т.ч. удостоверения за компетентност на издателите на актовете и валидността на електронни подписи и връчвания в хода на ревизионното производство, поради което и при липса на оспорвания в тази насока, не се констатира основания за незаконосъобразност на РА на това основание.

При така установената фактическа обстановка Административен съд София-град, в настоящия състав достигна до следните правни изводи:

Жалбата е депозирана от активно процесуално легитимирана страна с право и интерес от обжалването, срещу акт подлежащ на съдебен контрол за законосъобразност, в законоустановения срок, след надлежно проведено оспорване по административен ред и като такава е допустима и редовна. Разгледана по същество, същата е неоснователна по следните съображения: Ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия по ДОПК. Изготвен е в предвидената в чл. 120 от ДОПК форма и съдържа необходимите реквизити, поради което и съдът намира обжалвания акт за валиден акт, издаден от компетентен орган. Мотивиран е подробно, в т.ч. и РД, който представлява неразделна част от РА, ведно с приложенията към него, където са подробно изложени фактическите констатации и съображения на ревизиращия екип. Въз основа на изложеното не се констатира обстоятелства обосноваващи отмяна на оспорения РА поради липса на компетентност или нарушение на административно производствените правила.

Въз основа на изложеното, настоящият съдебен състав намира, с оглед направените по-горе констатации и представените по делото доказателства,

че оспореният РА, е издаден от компетентен орган, при спазване на законоустановените процедури и не страда от наличието на процесуални пороци, които да водят до неговата отмяна на тези основания.

Спорът по същество се свежда до обосноваването и материалната законосъобразност на акта във връзка с извършването на преобразуване на финансовия резултат за 2017г. на основание чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО със стойността на процесното задължение.

По делото е безспорно установено, че през 2012г. Ц. Р. В., в качеството му на едноличен собственик на капитала на „ФИНА - Ц“ ЕООД, е предоставил допълнителни парични средства на дружеството в общ размер на 30 500 000 евро /59 652 815 лв./, от които : 17 500 000 лв. на 06.01.2012 г. и 13 000 000 лв. на 12.01.2012 г., постъпили по разплащателната сметка на юридическото лице в евро с IBAN: BG46 KOPB 9220 1404 1424 01. Допълнителните парични средства са осчетоводени, като задължение към кредитора Ц. В. по кредита на счетоводна сметка 499-2 „Други кредитори във валута“, с кредитно салдо към 31.12.2012 г. от 59 652 815,00 лв.

В периода от 01.01.2013 г. до 31.12.2017 г. част от задълженията на „ФИНА - Ц“ ЕООД към Ц. В. са погасени и от паричните средства, които е предоставил на ревизираното дружество са му възстановени 28 133 777,58 лв. през 2013 г., 16 486 784,09 лв. през 2014 г., 170 000 лв. през 2016 г. и 490 000 лв. през 2017г., отчетени по дебита на сметка 499-2, като в резултат на това непогасения размер на задължението към В. към 31.12.2017 г. под формата на кредитно салдо по сметка 499-2 възлиза на 14 372 253,33 лв. /7 348 480,94 евро/. Горното се потвърждава от заключението на приетата по делото съдебно –счетоводна експертиза.

Безспорно е че сумата от 14 372 253,33 лв. /7 348 480,94 евро/ дължими от „ФИНА - Ц“ ЕООД на Ц. В. към 31.12.2017г., представляват задължение на ревизираното лице.

По принцип правилно при ревизията е съобразено, че данъчното третиране на задълженията е регламентирано в чл. 46, ал. 1 от ЗКПО. Според тази разпоредба 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 обстоятелствата, посочени в т. 1 – т. 6 от същата норма. Относимата в случая разпоредба на чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО е изменена със ЗИД на ЗКПО /ДВ, бр. 100/2013 г., в сила от 01.01.2014 г./.

В чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО /в сила от 01.01.2014 г./ е предвидено увеличение на счетоводния финансов резултат със сумата на задълженията на данъчно задълженото лице в годината, в която настъпи едно от следните обстоятелства: изтичане на 3 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.

Редакцията на чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО до 31.12.2013 г. предвиждаше увеличението на счетоводния финансов резултат да се извършва в годината, в която задълженията са погасени по давност, но не повече от 5 години от момента, в който задължението е станало изискуемо.

В ЗКПО не са регламентирани специални правила за определяне на момента

на настъпване на изискуемостта. Поради това следва да се прилагат нормативните актове, уреждащи взаимоотношенията между участниците в търговските сделки.

От жалбоподателя не се оспорва квалифицирането на задължението според общото правило по чл. 110 от ЗЗД, като такова с 5-годишна давност. Спорен е моментът, от който задължението е изискуемо.

Съгласно чл. 69 от ЗЗД, ако задължението е без срок, кредиторът може да иска изпълнението му веднага. Ако е договорен друг срок за плащане, срокът следва да се брой като се вземе предвид разпоредбата на чл. 72 от ЗЗД.

По силата на чл. 70 от ЗЗД, срокът се смята уговорен в полза на длъжника, ако не следва друго от волята на страните или от естеството на задължението. Длъжникът може да изпълни задължението си предсрочно, освен ако срокът е уговорен и в полза на кредитора. При лихвоносно парично задължение длъжникът може да плати преди срока и да приспадне лихвите за времето до края на срока.

В общия случай, от датата на възникване на изискуемостта възниква и задължението, и от тази дата тече и погасителната давност (чл. 114, ал. 1 във връзка с чл. 84, ал. 1 от ЗЗД). Подробно в разпоредбите на чл. 110 – чл. 120 на ЗЗД са разписани правила относно възникване, спиране и прекъсване на давността.

Съгласно разпоредбата на чл. 114 от ЗЗД давността започва да тече от деня, в който вземането е станало изискуемо.

В случая при определяне на процесните задължения приходните органи се позовават на нормата на чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО, която изисква правилно определяне на изискуемостта на задължението, предмет на данъчното преобразуване, тъй като срока за извършване на преобразуването започва да тече от момента, когато задължението е станало изискуемо. Моментът, в който задължението трябва да бъде изпълнено се нарича „падеж“. Именно настъпването на падежа прави задължението изискуемо. Изискуемостта, съгласно правната теория, е настъпването на падежа на задължението, т. е. възможността на кредитора да иска изпълнение.

Понятието „изискуемост“ означава, че кредиторът може да иска изпълнение по съдебен ред. Кредиторът не може да иска изпълнение преди срока.

В ревизионният акт е прието, че изискуемостта на процесните задължения с петгодишна давност е възникнала през 2012г., доколкото не са налице данни за договорен срок, в който да бъде изпълнено задължението, поради което е прието, че давността започва да тече от датата на възникването му, а именно през 2012г., когато реално са предоставени паричните средства, поради което и пет годишния срок за преобразуване по чл.46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО, е изтекъл през 2017 г. и финансовия резултат за същата година е увеличен с размера на задълженията от 14 372 253,33 лв.

Тази констатация на органа по приходите, е оборена чрез проведеното доказване от жалбоподателя, като от представените доказателства с молба депозирана във Върховния административен съд на 14.03.2023 г., приети в настоящото производство, се установява, че с Решение на едноличния собственик на капитала на „ФИНА - Ц“ ЕООД Ц. Р. В. от 05.01.2012 г., прието на основание чл.137, ал.1, т.9 и чл.134 от Търговския закон, поради

възникнала за дружеството временна необходимост от парични средства, е прието същият да направи допълнителна парична вноска на обща стойност 30 500 000 евро /59 652 815 лв./, като допълнителната вноска в посочения размер от 30 500 000 евро /59 652 815 лв./ бъде изплатена обратно/ върната/ от „ФИНА - Ц“ ЕООД в срок до 12/ дванадесет/ месеца, считано от датата на извършване на вноската.

Съгласно чл. 134, ал. 1 от Търговския закон /ТЗ/ по решение на общото събрание на съдружниците в ООД или ЕООД, могат да бъдат задължени да направят допълнителни парични вноски за определен срок за покриване на загуби и при временна необходимост от парични средства, като размерът на допълнителната парична вноска и периодът, в който същата да бъде внесена, срока за връщането ѝ се определя от решението на общото събрание на дружеството. Допълнителните вноски не се отразяват в капитала на търговското дружество /чл. 134, ал. 3 от ТЗ/, тъй като подлежат на възстановяване в определен срок и се третират, като разчет представен в баланса, като задължение. Решението на едноличния собственик на капитала на „ФИНА - Ц“ ЕООД от 05.01.2012 г. е с достоверна дата и съдържание, които се потвърждават и кореспондират с останалите доказателства по делото. Според констатациите на стр. 11 и Приложение № 14 от представения при първото разглеждане на делото пред ВАС Ревизионен доклад № Р-22221015002542-092-001/14.11.2018 г. (т. 1 от молбата от 14.03.2023 г.), съставен за резултатите от ревизията на едноличния собственик на капитала/Е./ на „ФИНА - Ц“ ЕООД - Ц. Р. В. в качеството му на физическо лице, В. е получил на 23.12.2011г. от „ФИНА - Ц“ ЕООД авансово изплатен дивидент за 2011 г., осчетоводен от платеца му с Мемориален ордер № 20/23.12.2011 г. от 66 500 000 лв., от които на 06.01.2012 г. е изплатил - 17 500 000 лв. и на 12.01.2012 г. - 13 000 000 лв., като допълнителна парична вноска на посоченото дружество въз основа на горесцитираното решение на Е. от 05.01.2012 г. Тези факти се потвърждават и от мотивите на представеното от ответника Решение на ВАС № 12225/30.11.2021 г. по адм. дело № 2904/2021 г., постановено по повод обжалването на РА от предходно ревизионно производство на „ФИНА - Ц“ ЕООД, където се констатира, че това дружество е получило общо 68 586 968.93 лв. от дивиденти и от тях от своя страна е било възможно да изплати споменатия по -горе авансово изплатен дивидент за 2011г. на Ц. Р. В., от който същия е внесъл допълнителните вноски предмет на спора по настоящето дело. Горееописаното движение на парични средства съответства на публикувания в търговския регистър годишен финансов отчет /ГФО/ на „ФИНА-Ц“ ЕООД и по-конкретно – отчета за всеобхватния доход за 2011 г. и отчета за паричните потоци по прекия метод към 31.12.2011 г., заверени от Д. П., регистриран одитор под № 0181. Сумата от 68 595 хил. лв., е представена в отчета за всеобхватния доход по позиция други нетни финансови приходи. Решението на едноличния собственик от 05.01.2012 г. е било представено в хода на ревизията на физическото лице Ц. В. с вх. № 94-Ц-60/17.06.2015 г. в отговор на ИПДПОЗЛ изх. № Р-22221015002542-041-037/22.05.2015г., поради което не може да се приеме, че това е новосъздаден документ. Съдържанието на решението се

потвърждава от приложените по настоящето дело банкови извлечения за извършените преводи на авансовия дивидент и на допълнителната парична вноска, последната осчетоводена с Мемориални ордери от 06.01.2012 г. и 12.01.2012 г.

Банковите извлечения са част от настоящата ревизионна преписка приобщени с цитирания в т.4 на стр. 3 от настоящия ревизионен доклад - Протокол № 1627528/09.12.2019 г. и са част и от преписката по Ревизионен доклад № Р-22221015002542-092-001/14.11.2018 г., издаден на физическото лице Ц. В.. Решението на Е. на „ФИНА - Ц“ ЕООД от 05.01.2012 г. не е оспорено в ревизионното производство на Ц. В., в качеството му на физическо лице и сумата изплатена въз основа на него от 59 652 815,00 лв. е включена при ревизията на В. в неговия паричен поток за 2012 г.

В тази връзка не може да има двояко и противоречило тълкуване на едни и същи факти от НАП, като в ревизията на Ц. В. като физическо лице решението от 05.01.2012 г. се приема за достоверно, а в настоящето за антидатирано.

Горецитираното решение от 05.01.2012 г. е част от административната преписка към ревизионния акт и доклад / Приложение № 14 / издадени за резултатите от извършената ревизия на В., обжалвани по адм. дело № 6037/2019 г. по описа на АССГ, Трето отделение, 66 – ти състав, от където въз основа на молба от 23.02.2023г. са предствени в препис и приети в настоящото производство. Съдържанието на представеното решение за внасянето на допълнителна вноска във „ФИНА - Ц“ ЕООД от 05.01.2012 г. е потвърдено и от цитирания от ответника счетоводен баланс на дружеството за 2016 г., където остатъка от неговото задължение във връзка с допълнителната вноска е посочено в баланса като задължение до 1 г., което съответства на едногодишния срок за възстановяването му предвиден в решението.

Предвид на гореизложеното по отношение на дължимите от ревизираното лице суми към едноличния собственик на капитала е налице изрично и писмено уговорен срок за връщане, отразен в представеното пред съда решение от 05.01.2012 г. на Ц. В., като едноличен собственик на капитала на „ФИНА - Ц“ ЕООД за внасяне на допълнителната парична вноска, с непогасен остатък към 31.12.2017 г. от 14 372 253,33 лв. /7 348 480,94евро/, която е предвидено да бъде върната обратно от „ФИНА - Ц“ ЕООД в срок до 12/ дванадесет/ месеца, считано от датата извършването ѝ.

Установено е по делото, в т.ч. и от заключението по ССЧЕ, че вноската от едноличния собственик на капитала на „ФИНА - Ц“ ЕООД от 30 500 000 евро /59 652 815лв./ е изплатена от собственика и получена от дружеството на две вноски : 17 500 000 лв. на 06.01.2012 г. и 13 000 000 лв. на 12.01.2012г., като падежа и изискуемостта на задължението формирано по повод на вноските, съгласно решението от 05.01.2012 г. е настъпил 12 месеца след извършването им съответно на 06.01.2013 г. и 12.01.2013 г.

Тази конкретна договореност на срока за връщане на вноската след изтичане на 12 месеца от изплащането ѝ изключва приложението на цитираната от НАП разпоредба на чл. 69, ал. 1 от ЗЗД, отнасяща се само за задължения без срок, за които кредиторът може да иска изпълнението им веднага, а в случая е налице писмен акт определящ друг момент на изискуемост на насрещната престация и поради това изискуемостта няма да настъпи веднага, а в по-късен

момент след настъпване на уговорения изрично падеж на задължението. Следва да се отбележи, че съгласно трайната практика на ВКС във връзка с приложението на нормата на чл.134 от ТЗ, срокът в решенията за предоставяне на вноски от съдружниците е част от съдържанието на решението, като с оглед целта на предоставянето на тези вноски, същият трябва да бъде адекватен на възможностите за преодоляване на временни финансови затруднения /Решение № 342 от 12.12.2018г. по т.д. № 152/2018, ТК II т.о. на ВКС/. Липсата на срок и в този смисъл настъпването на изискуемостта веднага, от момента на предоставянето на средствата, противоречи на целите, предвидени в чл.134 от ТЗ.

При положение, че е фиксиран срок за връщане, едва с неговото изтичане сумите по задълженията биха станали изискуеми. Съгласно чл. 84, ал. 1 от ЗЗД, когато денят за изпълнение на задължението е определен, какъвто е и процесният случай, длъжникът изпада в забава, след изтичането му. Принципът в правото е, че срокът за плащане е установен в полза на длъжника - чл.70, ал. 1 от ЗЗД и докато не изтече, задължението е изпълняемо, но не и изискуемо. Тези аргументи не са спорни и са възприети и на стр.8 от Решението на ответната Дирекция „Обжалване и данъчно –осигурителна практика“ при ЦУ на НАП С..

От действащата към настоящия момент редакция на чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО е видно, че тя предвижда увеличение на счетоводния финансов резултат със сумата на задълженията на данъчно задълженото лице в годината на изтичане на три години за задълженията с тригодишен давностен срок или на пет години за задълженията с петгодишен давностен срок от момента, в който задължението е станало изискуемо.

За сравнение редакцията на чл. 46, ал.1, т. 1 от ЗКПО до 31.12.2013 г. предвижда увеличението на счетоводния финансов резултат да се извършва в годината на изтичане на давностния срок на задължението, но не повече от пет години от момента, в който то е станало изискуемо.

Доколкото нормата на чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО е материалноправна, с нея се регламентира едно задължение на данъчния субект, относно начина на определяне на данъчния финансов резултат, то следва да се отбележи, че материалноправните норми се прилагат към момента на възникване на регулираните от тях обществени отношения.

Т. е. доколкото се касае за задължения, чиято изискуемост е настъпила през 2013 г., то приложимата редакция на разпоредбата е тази в сила до 31.12.2013 г. към момента, в който са се развили облигационните правоотношения между страните и е настъпила изискуемостта на задължението.

Задълженията предмет на спора посочени в РА са станали изискуеми преди 01.01.2014 г. и за тях в ЗИД на ЗКПО за 2014г. няма преходен режим, но началният момент, от който започва да тече срокът по чл. 46 от ЗКПО при действието на стария, така и на новия закон е един и същ и за задължения с пет годишен давностен срок е започнал да тече от момента на настъпване на тяхната изискуемост през 2013 г.

Настъпването на изискуемостта на спорното задължение през 2013г. е доказано от горецитираното решение на едноличния собственик на

капитала на „ФИНА - Ц“ ЕООД Ц. Р. В. от 05.01.2012 г., с което е взел решение на основание чл.137, ал.1, т.9 и чл.134 от Търговския закон да направи допълнителната парична вноса на обща стойност 30 500 000 евро /59 652 815 лв./, която да бъде изплатена обратно/ върната/ от „ФИНА - Ц“ ЕООД в едногодишен срок от изплащането на вноската. Вноската е преведена на дружеството с два банкови превода от 06.01.2012 г. и 12.01.2012 г., която в тази връзка подлежи на възстановяване на 06.01.2013 г. и на 12.01.2013 г.

След като процесното задължение възникнало по повод на допълнителната парична вноса по чл.134 от ТЗ, с непогасена част към 31.12.2017г. от 14 372 253,33 лв. е с настъпила изискуемост през 2013г. значи увеличението на счетоводния финансов резултат по реда на чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО в редакцията в сила до 31.12.2013г., трябва да се извърши след изтичане на пет години от момента когато задължението е станало изискуемо, които считано от 2013 г. изтичат през 2018 г., а не през 2017 г., както е прието в обжалвания ревизионен акт, поради което и е налице необоснованост на същия и противоречие с материалния закон, което обосновава отмяната му като незаконосъобразен на това основание.

С оглед оспорването на валидността на Решение от 05.01.2012 г. на Ц. В., като едноличен собственик на капитала на „ФИНА - Ц“ ЕООД за внасяне на допълнителната парична вноса, с непогасен остатък към 31.12.2017 г. от 14 372 253,33 лв. /7 348 480,94евро/, с правно основание чл.134 от ТЗ, от ответната страна, което съдът е кредитирал като доказателство в настоящото производство и е основал решението си същото, настоящият съдебен състав намира за необходимо за пълнота на изложението да посочи, че дори и да бъде изключено това доказателство, и да се приеме, че предоставените средства са паричен заем на едноличния събственик на капитала към ЮЛ, РА, в оспорената част, би бил незаконосъобразен поради противоречие с материалния закон и при квалифициране на предоставената сума от едноличния собственик на капитала като паричен заем на дружеството.

Ето защо, съдът намира за необходимо да изложи аргументи и в тази насока за пълнота на изложението, с оглед тезата на ответната страна, че не приема, че предоставените средства от едноличния собственик на капитала на „ФИНА - Ц“ ЕООД от 30 500 000 евро /59 652 815лв./, изплатени от собственика и получени от дружеството на две вноски : 17 500 000 лв. на 06.01.2012 г. и 13 000 000 лв. на 12.01.2012г., са с основание на вземането като такова по чл. 134 от ТЗ.

В този случай, ако се приеме, че паричните средства по установените вноски не са предоставени на основание чл. 134 от ТЗ, същите следва да бъдат квалифицирани като безсрочен и безлихвен договор за заем, като по отношение на такъв договор, също не биха били налице предпоставките за увеличение на С. за 2017г., на основание нормата на 46, ал.1, т. 1 от ЗКПО /о 31.12.2013г./, защото в процесния случай не е налице настъпване на изискуемост на вземането, съответно не е налице задължение за ревиизираното лице, за което тече изобщо погасителна давност по смисъла на закона и давност, която не тече не е изтекла и към 2017г. Формалното изчисление на срокове, считано от датата на предоставянето на паричните

средства и възникването на вземането за Кредитора, не обосновава наличие на задължение за юридическото лице, което е ривизирано, по отношение на което това задължение да е изискуемо и по отношение на което да тече или да е изтекла погасителна давност.

Давността като период от време, който погасява едно задължение изисква същото да е ликвидно и изискуемо и от този момент започва да тече погасителна давност по чл. 114, ал.1 от ЗЗД. Ликвидно е едно задължение, което е установено по основание и размер, а изискуемо е, когато е настъпил срока за изпълнението му, в случая на паричните задължения неговия падеж. В процесния случай са предоставени реално парични средства на ревизираното юридическото лице, представляващи вземане на кредитора –ФЛ Ц. Р. В. и ако се приеме, че тези средства не са предоставени по реда на чл. 134 от ТЗ, същите попадат в обхвата на облигационното правоотношение по чл. 240 от ЗЗД, като не е договорен срок за връщането им, поради което падежът им, т.е. срокът за връщане, настъпва на осн. чл. 240, ал.4 от ЗЗД, в едномесечен срок от поканата на кредитора. От този момент за вземането на кредитора, настъпва насрещната престация-задължение за длъжника за изпълнение, т.е. вземането става реално изискуемо, а ЗАДЪЛЖЕНИЕТО за длъжника възниква. Макар и безсрочно задължението е предпоставено от отправянето на покана в този случай. Същото е в съответствие с нормата на чл. 84, ал. 2 от ЗЗД. И двете норми касаят изпадането на длъжника в забава за изпълнение и съответните последици за това, т.е. изискуемостта на задължения без срок, се предпоставя от отправянето на покана от кредитора към длъжника. Нормата на чл.69, ал.1 от ЗЗД, предвижда, че вземането на кредитора, когато е без срок е веднага изискуемо, т.е. длъжникът трябва веднага да престира, след като му бъде поискано, като кредиторът направи волеизявление и определи достатъчен срок за изпълнение. Тази покана определя момента, в който едно вземане без срок, става изискуемо задължение за конкретен длъжник, освен ако не е налице специална норма за срока, каквато е по чл. 240 от ЗЗД. Ревизиращите органи и приходната администрация, явно намират за идентични понятията вземане и задължение, като следва да се посочи, че чл. 46 от ЗКПО, който е специален закон, ясно посочва, че се касае за задължения, възникнали по отношение на конкретно ЮЛ. Вземане и задължение са различни институти на правото, с оглед субекта, носител на съответното право и задължение, като титуляр на вземането е Кредитора, а титуляр на Задължението е длъжника. Нормата на чл. 114, ал.2 от ЗЗД, определя началото на погасителната давност за вземания, за които е предвидено, че същото става изискуемо след покана, като в този случай давността тече от момента на възникването на **задължението**. Т.е., когато е уговорено /или по силата на правна норма/ вземането на кредитора става изискуемо след покана, **задължението за изпълнение на длъжника възниква по смисъла на чл. 114, ал.2 от ЗЗД, след определянето на срок в поканата на кредитора, адресирано до длъжника**. Преди този момент, дори и да е налице вземане за кредитора, не е възникнало задължение за длъжника по смисъла на чл. 114, ал. 2 от ЗЗД, от който момент на възникване на задължението да тече давност. Разликата между чл. 114, ал.1 и чл.114, ал.2 от ЗЗД, се изразява в това, че първата

визира начало на погасителната давност на едно право от момента на изискуемостта на вземането на кредитора, а втората визира, че давността започва да тече от възникване на задължението за длъжника. Вземането е право на кредитора, а задължението е за длъжника. В този смисъл, когато е уговорено между страните или по силата на закона/чл.240, ал.4 от ЗЗД/, че вземането на кредитора става изискуемо след покана от кредитора, давността започва да тече от деня, в който, като е било поканено задълженото лице, е формирано задължение към кредитора, като към този момент задължението на длъжника за изпълнение реално възниква и от този момент тече и давността по чл. 114, ал.2 от ЗЗД. Т.е., в хипотезата на предоставен безсрочен паричен заем, по смисъла на чл. 240 от ЗЗД, вр. чл. 240, ал.4 от ЗЗД, изискуемостта на вземането настъпва с поканата от кредитора, а давността по чл. 114, ал.2 от ЗЗД, започва да тече от деня на възникване на задължението на заемополучателя, т.е. от датата определена за изпълнение с поканата на кредитора.

В процесния случай, не е спорно, че процесното вземане на ФЛ Ц. Р. В. е с 5 г. давност по смисъла на чл. 110 от ЗЗД. Началото на давността по смисъла на чл. 114 от ЗЗД започва да тече от момента, в който вземането става изискуемо. Нормата на чл. 114, ал.2 от ЗЗД посочва, че давността започва да тече от момента в който възниква задължението, същото възниква в процесния случай от поканата по смисъла на чл. 240, ал.4 от ЗЗД, а доколкото такава не е отправена, следва да се приеме, че в процесния случай, ако се приеме, че не е налице предоставяне на парични средства по смисъла на чл. 134 от ТЗ, а е налице неформален договор за паричен заем по смисъла на чл. 240 от ЗЗД, то не е налице възникнало изискуемо задължение, по смисъла на чл. 114, ал.2 от ЗЗД, поради което и погасителна давност не е започнала да тече.

Нормата на чл. 46, ал.1, т. 1 от ЗКПО до 31.12.2013г., който е специален закон, предвижда увеличението на счетоводния финансов резултат да се извършва в годината на изтичане на давностния срок **на задължението**, но не повече от пет години от момента, в който то е станало изискуемо. Въз основа на изложеното по-горе, следва, че ако предоставените парични средства, не се кредитират като предоставени средства по смисъла на чл.134 от ТЗ, и се квалифицират като паричен заем по смисъла на чл. 240 от ЗЗД, за който не е отправяна покана по смисъла на чл. 240, ал.4 от ЗЗД, то по смисъла на чл. 114, ал.2 от ЗЗД, не е налице възникнало и изискуемо задължение, защото не е искано от кредитора, поради което и не е налице възникнало задължение, по отношение на което да тече давност по смисъла на ЗЗД и по смисъла на чл. 46, ал.1 от ЗКПО. В този смисъл, дори и да се приеме, че не е налице хипотезата на чл. 134 от ТЗ, а основание за превод на процесните парични средства от едноличия собственик на капитала по сметки на дружеството, с неформален, безсрочен и безлихвен договор за заем, безспорно установен с действителността на преводните нареждания, установени по ССЧЕ, не е налице изискуемо и възникнало задължение, поради което и в тази хипотеза, не са и не биха били налице предпоставките на чл. 46, ал.1, т. 1 от ЗКПО, за преобразуване на финансовия резултат на ФЛ, през 2017г., с процесния РА, като безспорно е налице към тази дата вземане на ФЛ.едноличен собственик

на капитала, но не и изискуемо задължение за ЮЛ, по отношение на което да е започнала да тече погасителна давност по смисъла на чл. 46, ал.1, т. 1 от ЗКПО.

Въз основа на изложеното, поради необоснованост и противоречие с материалния закон, РА, в оспорената част, следва да бъде отменен, като се уважи като основателна подадената жалба.

С оглед изхода от правния спор и направено искане от жалбоподателя, ведно с приложен списък по чл. 80 от ГПК и доказателства към него, и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК ответникът следва да бъде осъден да заплати сторените от жалбоподателя съдебно-деловодни разноски, които са претендирани в размер на 4 400 лв., в т.ч. възнаграждение за ВЛ и адвокатски хонорар.

Мотивиран от изложеното, Административен съд София – град, Първо отделение, 63-ти състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на „ФИНА –Ц“ ЕООД ЕИК:[ЕИК] със седалище и адрес на управление С. [улица], Ревизионен акт /РА/ №Р-22220219001559-091-001 от 24.04.2020г. издаден от Р. Г. Я., орган възложил ревизията и от Т. Д. И. –ръководител на ревизията, в частта, с която е изменен с Решение №1585 от 16.10.2020г. на Директор ДОДОП на НАП-С., като корпоративния данък /КД/ за внасяне за 2017г. е определен от 1 362 857,69лв. на 1 357 857,69 лв., ведно със съответните лихви, *като незаконосъобразен поради противоречие с материалния закон.*

ОСЪЖДА Национална Агенция за приходите Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” – С., **да заплати** на ФИНА –Ц“ ЕООД ЕИК:[ЕИК] със седалище и адрес на управление С. [улица], сумата от 4 400 лева (четири хиляди и четиристотин лева лева), *представляваща съдебно-деловодни разноски.*

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд с касационна жалба в 14-дневен срок от получаване на съобщенията до страните.

СЪДИЯ: