

РЕШЕНИЕ

№ 2630

гр. София, 19.04.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 47 състав, в публично заседание на 22.03.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Катя Аспарухова

при участието на секретаря Евелина Пеева, като разгледа дело номер **47** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл.156 и сл. от АПК.

Образувано е по жалба на [фирма] ЕИКС[ЕИК] със седалище и адрес на управление С. [улица] срещу РЕВИЗИОНЕН АКТ №Р-22220219001559-091-001 от 24.04.2020г. издаден от Р. Г. Я., орган възложил ревизията и от Т. Д. И. –ръководител на ревизията частта му, с която е изменен с Решение №1585 от 16.10.2020г. 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, доколкото не са налице корекции на декларираните резултати по ЗДДС за отделните данъчни периоди: от 01.01.2015г. до 28.02.2019г. и за корпоративен данък за данъчните периоди: 2015г, 2016г. и 2018г., както и че не са начислени допълнителни лихви за забава за горечитираните периоди- жалбата с решението е оставена без разглеждане и е прекратено производството. В посочената част решението не се оспорва и не е предмет на съдебен контрол.

По изложените в жалбата съображения – се моли да се отмени РА в обжалваната му част. На първо място се твърди, че РА е незаконосъобразен, немотивиран и необоснован, постановен при неправилно приложение на материалния закон. Твърди се, че допълнителните парични вноски през 2012г. от едноличния собственик на дружеството не следва да се третират като печалба и не следва с тях да се преобразува финансовия резултат по чл.46, ал.1 т.1 от ЗКПО. В тази връзка се твърди, че се касае за облигационни правоотношения по чл.134 от ТЗ, които не попадат в хипотезата на чл.46, ал.1 т.1 от ЗКПО. Конкретно също се визира, че не е съобразен принципа по

чл.5 от ДОПК органите по приходите да изяснят релевантните факти, както и принципа на безпристрастност и независимост по чл.4 от ДОПК.С оглед изложеното се релевира и процесуална незаконосъобразност на РА вкл. и предвид обстоятелството, че са използвани доказателства, събрани в други производства. Твърди се РА е немотивиран, защото в него липсва изложение на фактите, които органите по приходите са приели за установени. Подчертава се, че възраженията срещу РД не са обсъдени.

С оглед изложеното –се моли да се отмени РА в оспорената му част. В съдебно заседание жалбата се поддържа от адв.П.-пълномощни на л.255,256. Претендират се разноски. Представят се писмени бележки.

Ответникът -чрез юрк.А. - оспорва жалбата. Излага подробни съображения в писмени бележки от 28.03.2022г.. Претендира юрк.възнаграждение от 14 457,96лв.. В писмените бележки подчертава, че ФР за 2017г. е увеличен с 14 372 253,33лв., представляваща част от предоставените през 2012г. и невърнати средства от Ц. В. –едноличен собственик на капитала на [фирма]. Подчертава се, че тези факти не са спорни и се установяват и от оборотната ведомост за 2012г., където в сметка 499-2 /други кредитори/ е намерила отражение посочената операция. Акцентира се на това, че няма договор за заем, няма решение на ОС на ТД за съгласие за превеждането на посочените средства. Сумата е била изискуема на 11.01.2017г. и след като не е върната е следвало да се увеличи ФР за 2017г.. Оспорва се решение на едноличния собственик на капитала от 30.12.2016г. за допълнителни парични вноски. като новосъздаден и новопредставен документ. Дори и да се кредитира - отново се приема, че няма доказателства, че средствата са върнати. С оглед изложеното –се моли да се отхвърли жалбата.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. ГРАД КАТО СЪОБРАЗИ СТАНОВИЩАТА НА СРАНИТЕ –НАМЕРИ ЗА УСТАНОВЕНО СЛЕДНОТО:

Жалбата от 04.11.2020г. по отношение на връчване от 22.10.2020г. /л.15/ е в срок, от адреста с правен интерес, поради което следва да бъде разгледанапо съществото ѝ, като съдът я намира за неоснователна.

За да достигне до горепосочената констатация съобрази следното:

В ПРОИЗВОДСТВО пред органите по приходите:

Същото е запознало със 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. на изпълнителния директор на НАП е възложено извършването на ревизия на [фирма] 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].

На стр. 1-2 от РД, който по реда на чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от РА са изброени лицата, с които [фирма] е свързано лице по смисъла на §1, т. 3 от ДОПК. При ревизията е установено, че през ревизирания период основния предмет на дейност на [фирма] 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. 6. В резултат на извършена проверка в информационния масив на НАП е установено, че през ревизирания период от дружеството не са били наемани лица на трудови и граждански договори, както и че същото не е имало регистриран ЕКАФП.

В ревизионното производство е установено, че ревизираното дружество е финансирало дейността си от внесения в дружеството капитал в размер на 250 000лв., оборотни средства и получени заеми. Констатирано е, че [фирма] е регистрирано по ЗДДС на 22.02.2007г..

В хода на ревизията не е установено [фирма] 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..

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 изисканите 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 [фирма] 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 [фирма].

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 [фирма] се извършва от [фирма] 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.

В хода на ревизията е установено, че на 07.07.2014г. е сключен договор за заем между [фирма] с ЕИК[ЕИК], в качеството на заемодател и [фирма], в качеството на заемател, като съгласно договора, заемодателят се задължава да преведе по банков път в собственост на заемателя сума в размер на 20 000,00 лв. срещу договорена годишна лихва в размер на 9%, като последния се задължава да върне заемната сума в срок до 1 година, от неговото подписване.

Също така, в хода на ревизията е установено, че на 04.08.2014г. е сключен договор за заем между [фирма] с ЕИК[ЕИК], в качеството на заемодател и [фирма], в качеството на заемател, като съгласно договора първата страна се задължава да преведе по банков път на втората страна, сумата от 30 000,00лв. срещу договорена годишна лихва в размер на 9%., като е уговорено връщане на заема в срок до 31.12.2014г..

В хода на ревизията е установено, че през 2012г. едноличният собственик на капитала на дружеството Ц. Р. В. е предоставил на [фирма] 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 KOPR 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/.

От приложените в хода на ревизията писмени доказателства е направен 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 [фирма] за превеждането на парични суми от собственика за покриването на загуби и/или поради възникнала временна необходимост от парични средства. 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 [фирма], 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 [фирма] 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 [фирма], освен събраните в хода на ревизията писмени доказателства.

От приходните органи е констатирано, че от страна на [фирма] 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. Посочено е, че такава информация не е представена и по отношение на представените парични, под формата на заем от [фирма] и [фирма], поради което на същото основание е извършено увеличение на С. за 2017г., със сумата от 50 000лв., представляваща сбор от предоставените заеми на ревизираното лице, от горесцитираните две дружества.

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 пред по-горестоящия орган като излага съображението, че предоставените допълнителни парични вноски от собственика на дружеството на самото дружество през 2012г. представляват облигационни взаимоотношения по реда на чл.134 от Търговски закон /ТЗ/, като същите не попадат в хипотезата на чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО, които съображения не са приети.

Посочено е в решението, 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. 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 01.01.2014 г., не се вземат предвид за целите на данъчното третиране на неплатените задължения по реда на чл. 46 от същия закон. В настоящия случай годината на пораждане 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.. За задълженията към [фирма] и [фирма] е прието, че е относима разпоредбата на чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО, в сила от 01.01.2014г.. 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 ответникът е визирал, че следва да се приеме, че разпоредбата на чл.46, ал. 1 от ЗКПО следва да се прилага в редакцията ѝ към момента на пораждане на задължението.

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 преpraщащата 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. В конкретния случай за целите на преобразуването на счетоводния финансов резултат е съобразен момента, от който задължението става изискуемо, като последното е от значение при настъпване на петата година. В конкретния случай за процесните задължения към собственика, възникнали през 2012г., не са налице данни за конкретен срок за връщане, нито са налице данни за отправена покана за връщане.

Съгласно нормите на 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. В тази връзка по отношение на задължението към собственика, същото е възникнало на 06.01.2012г. и 12.01.2012г., поради което за задължението в размер на 14 372 253,33лв., давността е започнала да тече от 12.01.2012г., като същите изтича на 11.01.2017г., поради което законосъобразно по реда на чл.46, ал.1 от ЗКПО е извършено увеличение на С. на дружеството за 2017г..

Посочено е, че има трайна съдебна практика, като в редица свои решения ВАС приема, че в годината на погасяване на задължението по давност за предприятието възниква икономическа изгода от невърнатите средства на собственика, защото не са отчетени приходи от отписване на тези задължения. В този смисъл ВАС е постановил следните решения: Решение № 12206/11.10.2018г., по ахд.№ 1993/2018г. Осмо отделение; Решение № 10920/18.09.2018 г. по ахд.№13796/2017г., Осмо отд.; Решение №4649/19.04.2016г. по ахд.№467/2016г., Осмо отд.; Решение № 12233/14.11.2016г. по ахд№12355/15г. I о. отд.

По отношение на задълженията към [фирма] и [фирма], съгласно договорите за заем е определен срок на връщане, съответно до 06.07.2015г. и до 31.12.2014г.. При

положение, че е фиксиран срок за връщане, едва с изтичането му сумите биха били 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 е установен в полза на длъжника - чл.70, ал. 1 от ЗЗД, а до изтичането му задължението е изпълняемо, но неизискуемо.

На основание чл.46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО със сумите на задълженията към горечитираните дружества е прието от приходните органи, че е изтекъл тригодишен давностен срок от момента, в който задълженията са станало изискуеми, поради което е извършено увеличение на счетоводния финансов резултат за 2017г. със сумата от 50 000лв.

Съгласно разпоредбата на чл.114 от ЗЗД давността почва да тече от деня, в който вземането е станало изискуемо. По реда на чл. 110 от ЗЗД с изтичане на петгодишна давност се погасяват всички вземания, за които законът не предвижда друг срок. Съгласно чл. 111 от ЗЗД с изтичане на тригодишна давност се погасяват само конкретни вземания –за възнаграждение за труд, за вземанията за обезщетения и неустойки от неизпълнен договор и вземанията за наем, за лихви и за други периодични плащания.

Така е прието, че в настоящия случай този срок е петгодишен по отношение на задълженията към собственика и към горечитираните дружества.

От гореизложено е видно, че задълженията на ревизираното лице по договорите за заем към [фирма] и [фирма] не са сред изброените в чл.111 от ЗЗД задължени, поради което ответникът е посочил, че неправомерно е прието от приходните органи, че същите се погасяват с изтичането на тригодишната давност. В случая по отношение на задълженията към [фирма] е посочено, че давностният срок започва да тече на 06.07.2015г. и изтича на 06.07.2020г., а по отношение на задълженията към [фирма] същият започва на 31.12.2014г. и изтича на 31.12.2019г., поради което неправомерно е извършено увеличение на финансовия резултат на дружеството за 2017г., със сумата от 50 000,00лв., представляваща сбор от задълженията на ревизираното лице по договорите за заем към горечитираните юридически лица, поради което РА е незаконосъобразен в тази част.

Предвид гореизложеното ответникът е приел, че основание чл.46, ал.1, т.1 от ЗКПО следва да се извърши -увеличение на

финансовия резултат на дружеството за 2017г. в размер на 14 372 253,33лв., като след приспадане на данъчната загуба от минали години по реда на чл. 70 от ЗКПО в общ размер на 793 676,46лв. се установява данъчен финансов резултат за 2017 г. в размер на 13 578 576,87лв. и корпоративен данък за внасяне в размер на 1 357 857,69лв., за който се дължат лихви в размер на 284 795,71лв., изчислени към датата на издаване на РА.

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

В останалата част, доколкото не са налице корекции на декларираните резултати по *ЗДДС* за отделните данъчни периоди: от 01.01.2015 г. до 28.02.2019 г. и за корпоративен данък за данъчните периоди: 2015 г, 2016 г. и 2018 г., както и че не са начислени допълнителни лихви за забава за горецитираните периоди- жалбата с решението е оставена без разглеждане и е прекратено производството.

В СЪДЕБНОТО ПРОИЗВОДСТВО:

Представено е от оспорващия с молба от 23.04.2021г. на л.264 –**решение от 30.12.2016г. на едноличния собственик на капитала на [фирма]**. Видно от същото на л.266 по т.1 се взема решение предоставените парични средства от собственика на капитала да бъдат възстановени до 30.06.2021г..

В т.2- е упоменат 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.

Изслушано е заключението на Д. Б. като на същото му е било представено СУ за достъп до документите по нохд №2209/2017г. по описа на Специализирания наказателен съд /СННС/ л.304. Видно от заключението на л.314- 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/.

В.л. е направило анализ на оборотните ведомости за 2010, 2011, 2012,2013,2014,2015,2016 и 2017г. и установява следното:

Движението по сметка 499 -2/други кредитори във валута/.

Към 31.12.2012г.- 59 652 815лв. крайно кредитно салдо.

Към 01.01.2013г.- начално салдо 59 652 815лв., -минус 28 133 777,58лв. оборот по дебита;

Към 31.12.2013г. крайното кредитно салдо 31 519 037,42лв., което е начално салдо към 01.01.2014г. като за тази годия има дебит минус 16 486 784,09лв. или

Към 31.12.2014г. – крайното салдо е 15 032 253,33лв., което съответно е и начално салдо към 01.01.2015г., за която година няма дебит и

Към 31.12.2015г. – крайното салдо е отново 15 032 253,33лв.,съответно същото за 01.01.2016г. е начално кредитно салдо, има оборот по дебитната сметка минус 170 000 или

Към 31.12.2016г крайното кредитно салдо е 14 863.2 253,33лв., което е и начално салдо по сметката към 01.01.2017г. като за тази година оборота по дебита е 490 000лв. или

Към 31.12.2017г. крайното салдо е 14 372 253,33лв..

В.л. е посочило, че по отношение на осчетоводяването на сумата от 59 652 815лв. по кредита на сметка 499-2 се кореспондира с дебита на следните сметки гр.22 /инвестици в дъщерни предприятия – закупуване на дългосрочни финансови инвестиции/, група 51 –краткосрочни финансови активи-при придобиване на финансови активи и група 60 -разходи по икономически елементи.

В.л. е посочило, че по отношение осчетоводяването по дебита на сметка 499-2 на 28 133 777,58лв. за 2013г., 16 486 784,09лв. за 2014г., 170 000лв. за 2016г.и 490 000лв. за 2017г.-се кореспондира с кредита по 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 финансови приходи, 491-разходи с доверители- при разплащане на разчети с доверители, 791-извънредни приходи.

В.л. е проверило документите по нохд №2209/2017г. на СнНС и е констатирало, че същите се състоят от справки-декларации, дневници за покупко-продажби по ЗДДС за 2013 и 2014, договори за покупко- продажба и оценка на дружествени дялове, операции с финансови инструменти на Б..

В.л. е подчертало, че в материалите НЯМА първични счетоводни документи, банкови извлечения, хронология на счетоводни сметки, договори или други документи, послужили като основание за предоставените парични средства на РЛ, както за **сумите по дебитния оборот по сметка 499-2.**

От ответника са представени отчет за приходите и разходите за 2016г. и отчет за собствения капитал за същата година –л.321,322.

С оглед гореизложеното СЪДЪТ от правна страна намира следното:

На първо място се установява, че РА вкл. в оспорената част- е издаден от надлежни органи по чл.119, ал.2 от ДОПК – от възложилия ревизията и от ръководителя на ревизията, които са подписали акта с ел.подписи, за което ответникът е представил доказателства по преписката –186-диск.

В производството не се установят релевираните процесуални нарушения. Няма немотивираност на РА. Посочени са фактически основания, за да се приложи нормата на чл.46, ал.1 т.1 от ЗКПО за коригиране на ФР за 2017г. в посока увеличение. Проследено е, че през 2012г. едноличният собственик на капитала е представил средства на два пъти на РЛ, като към 31.12.2017г. е визирано какво е кредитното салдо по сметка 499. С оглед на това, че за тази сума е прието, че няма данни да е върната, както и няма данни за предоставянето ѝ в заем на РЛ вкл. с цел покриване на загуби /както се е твърдяло/, не е констатирано приложението на чл.134, ал.1 от ТЗ –да се предоставят средства от собственика на капитала на РЛ без това да се отразява на капитала и съответно е прието, че се касае за такъв паричен заем, който не е възстановен, поради което към 2017г., когато е изтекъл срока за това- следва да се преобразува ФР в посока увеличение и съответно да се начисли допълнително КД. Тези мотиви са ясни и недвусмислени, не са формални. Органите съобразно принципите на чл.4 и чл.5 от ДОПК са изследвали и установили релевантите факти.

Не се констатират и други процесуални нарушения вкл. от типа на съществениите.

По съществуването на спора –съдът намира, че правилно органите по приходите и ответника са приложили материално-правната норма на

чл.46, ал.1 т.1 от ЗКПО.

Не са спорни за страните следните обстоятелства, които се потвърждават и от изслушаната ССЧЕ, която съдът напълно кредитира.

1.Видно от заключението на л.314- през 2012г. Ц. В. едноличен собственик на капитала на РЛ е предоставил допълнителни парични средства в размер 30 500 000 евро/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 евро в К..

2.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..

2.1. Към 01.01.2013г.- началното кредитно салдо е 59 652 815лв., **-минус 28 133 777,58лв. оборот по дебита;**

2.2. Към 31.12.2013г. крайното кредитно салдо 31 519 037,42лв., което е начално салдо към 01.01.2014г. като за тази година има **дебит минус 16 486 784,09лв.** или

2.3.Към 31.12.2014г. – крайното салдо е 15 032 253,33лв., което съответно е и начално салдо към 01.01.2015г., за която година **няма дебит** и

2.4.Към 31.12.2015г. – крайното салдо е отново 15 032 253,33лв.,съответно същото за 01.01.2016г. е начално кредитно салдо, има оборот по дебитната сметка **минус 170 000** лв.

2.5.Към 31.12.2016г крайното кредитно салдо е 14 863 253,33лв., което е и начално салдо по сметката към 01.01.2017г. като за тази година оборота по **дебита е 490 000лв.** или

3.Към 31.12.2017г. крайното салдо е 14 372 253,33лв..

4. В.л. е посочило, че по отношение на осчетоводяването на сумата от 59 652 815лв. по кредита на сметка 499-2 се кореспондира с дебита на следните сметки гр.22 /инвестици в дъщерни предприятия – закупуване на дългосрочни финансови инвестиции/, група 51 –краткосрочни финансови активи-при придобиване на финансови активи и група 60 разходи по икономически елементи.

5. В.л. е посочило, че по отношение осчетоводяването по дебита на сметка 499-2 на **28 133 777,58лв. за 2013г., 16 486 784,09лв. за 2014г., 170 000лв. за 2016г.и 490 000лв. за 2017г.**-се кореспондира с кредита по 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 финансови приходи, 491-разходи с доверители- при разплащане на разчети с

доверители, 791-извънредни приходи.

6. Сред документите по нохд №2209/2017г. на СнНС има справки-декларации, дневници за покупко-продажби по ЗДДС за 2013 и 2014, договори за покупко- продажба и оценка на дружествени дялове, операции с финансови инструменти на Б..

В.л. е подчертало, че в материалите НЯМА първични счетоводни документи, банкови извлечения, хронология на счетоводни сметки, договори или други документи, послужили като основание за предоставените парични средства на РЛ, както за **сумите по дебитния оборот по сметка 499-2.**

С оглед констатацията, че към 31.12.2012г. кредитното салдо е в размер на 59 652 815лв., а към 31.12.2017г. е 14 372 253,33лв. /7 348 480,94евро/- то изводът на в.л.е, че 2017г. ФР след приспадане на данъчната загуба от 793 676,46лв. от сумата от 14 372 253,33лв.- трябва да бъде 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/.

Във връзка с последното обаче се поставя въпроса -как следва да се третира предоставената сума, което е правен въпрос. Върната ли е сумата, подлежи ли на връщане като заета такава, вноска в капитала ли е /както твърди оспорващия/, или приход, както е позицията на ответника.

В тази връзка СЪДЪТ по отношение на решение от 30.12.2016г. на едноличния собственик на капитала /Ц. В./ на [фирма] – приема за обоснована позицията на ответника, че се касае за документ, съставен с оглед процеса. Същият не е бил предоставен пред органите по приходите, не е посочен и във възражението срещу РД, както и при жалбата срещу РА до директора на ОДОП/л.51/, същият документ не се намира и сред документите по визираното по-горе нохд. Наличието му едва в хода на процеса навежда на единствения довод за неговата неавтентичност по време /като частен документ, некореспондиращ с останалите писмени доказателства и констатациите на ССчтЕ/ и в подкрепа на защитната позиция на жалбоподателя. Удобно да се твърди, че сумата, която няма данни да е възстановена в 5-годишния давностен срок, да има удължен срок за връщане, а именно до 30.06.2021г. /както е по точка 1/, както и съответно, ако не се възстанови да се увеличи капитала като се впише в ТР /точка 4/. Следователно –не се променя констатацията в РД и РА на органите по приходите, че няма решение на ОС на РЛ за

превеждане на суми от собственика за покриване на загуби. Представеното решение се посочи по какви съображения не се кредитира. Обоснована е забележката в писмените съображения на ответника, че при баланса за 2016г. –ако сумата беше върната съгласно решението –в раздел Б задължения т.5, освен 14 968лв. –би следвало да се впише и процесното задължение, доколкото то е такова за над 1 година /ако се приеме, че е преобразувано с процесното решение от 16.12.2016г./. Отделно не е спорно, че за 2017г. /видно от ТР/ няма баланс. Следователно, макар понастоящем да е представено решение от 16.12.2016г- то не е оставило никаква обективна следа в документооборота, поради което не се зачита. Не може да се приеме, че и с посоченото решение –т.нар.заета сума се рефинансира. Логично е, ако волята на собственика на капитала е да продължи подкрепата на дружеството, то сумата да не се връща, а да остане в оборота, но и за посочената конструкция –отново няма обективни данни.

Следователно -не е спорно и че с ГДД за 2017г. не са декларирани данъчни увеличения на ФР като единствено е направено приспадане на данъчна загуба в размер на 27 127,09лв., но отново с ФР за 2017г. 0,00лв. С оглед изложеното - правилна е констатацията на ответника с решението, че окончателният ФР за 2017г. следва да бъде 13 578 576,87лв. като трябва да се определи КД за внасяне в размер от 1 357 857,69лв. вкл. и лихви върху тази сума.

Безспорно е, че представените средства от Ц. В. –за периода от 2012 до 2017 не са му възстановени, както и не са участвали в промяна размера на капитала, поради което правилно е прието, че съгласно чл.46, ал.1 т.1 от ЗКПО и чл.69, ал.1 от ЗЗД -при уговорен срок за връщане на суми -вземането е изискуемо веднага при предоставянето на средствата /на 06.01. и на 12.01.2012г./. Посочи се защо не се кредитира т.нар. решение 30.12.2016г.. Следва да се подчертае, че същото не е от една от двете дати на предоставяне на средствата, а почти 4 години след това, дори и да се кредитира. По силата на цитираните разпоредби от предоставяне на сумата се е породила изискуемост на вземането и давността е започнала да тече на 12.01.2012г. и изтича към 12.01.2017г.. Видно е, че при посочената конструкция –решението от 30.12.2016г. цели да избегне последицата от прилагане на давността и невърнатите средства да се третират като икономическа изгода, в който смисъл е и практиката на ВАС

/напр.решение №12206 от 11.10.2018г по а.д. №1993/2018г I о./.

Следователно –невърнатите средства след изтичане срока за връщането им вече се третират като неотчетени приходи /икономическа изгода/ и следва да се приложи чл.46, ал.1 т.1 от ЗКПО като съответно се увеличи за 2017г. ФР, доколкото не са налице условията за приложението на чл.46, ал.2 от ЗКПО.

Не може да се приеме, че невърнатите средства са вноски в капитала, защото подобно вписване в ТР няма.

Следователно- защитна е тезата, че с невърнатата сума съобразно решението от 30.12.2016г. на едноличния собственик на капитала е увеличен същия, чието вписване е възпрепятствано.

Следва да се има предвид, че и писмените бележки на жалбоподателя изцяло се основават на новопредставеното решение от 30.12.2016г.. От друга страна - не е вярна изложената теза в ъсщите бележки, че вещото лице не е можело да изготви експертизата, защото документацията е иззета. На в.л. е бил подгурен достъп до иззетите книжа, но /вкл.в СНС/, но там не са намерени първични счетоводни документи, именно, защото не са били при РЛ.

С оглед изложеното се прави извода, че РА в съответната му оспорена част е законосъобразен, и жалбата като неоснователна следва да се отхвърли.

С оглед изхода от спора следва да се уважи претенцията на ответника за юрк.възтаграждение в размер от 14 457,96лв. определен по реда на Наредба 1/2004г..

Водим СЪДЪТ

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ като неоснователна жалбата на [фирма] ЕИКС[ЕИК] със седалище и адрес на управление С. [улица] срещу РЕВИЗИОНЕН АКТ №Р-22220219001559-091-001 от 24.04.2020г. издаден от Р. Г. Я., орган възложил ревизията и от Т. Д. И. –ръководител на ревизията частта му, с която е изменен с Решение №1585 от 16.10.2020г. на директора на дирекция "ОДОП" 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.

ОСЪЖДА [фирма] ЕИКС[ЕИК] със седалище и адрес на управление С. [улица] ДА ЗАПЛАТИ НА НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 14 457,96лв.. Решението може да се обжалва с касационна жалба пред В. чрез АССГ в 14-дневен срок от съобщаването му. Преписи на страните.

Съдия: