

РЕШЕНИЕ

№ 6251

гр. София, 27.10.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 70 състав,
в публично заседание на 27.09.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Радина Карамфилова

при участието на секретаря Илияна Тодорова, като разгледа дело номер **115** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/ във вр. с чл. 145 – чл. 178 от Административно процесуалния кодекс /АПК/.

Образувано е по жалба на „СМ-8” ЕООД, ЕИК:[ЕИК], със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет. 4, чрез адв. В. И. И. срещу РА № Р-22221720003885-091-001/28.07.2021 г., потвърден с Решение № 1705/ 08.11.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна политика“ /„ОДОП“/ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП/, с който на „СМ-8” ЕООД е увеличен данъчният финансов резултат за 2014 г. и е начислен допълнителен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) за 2014 г. в общ размер на 246 325,46 лв., от който корпоративен данък в размер на 150 000,00 лв. и лихви за забава в размер на 96 325,46 лв.

Жалбоподателят поддържа, че обжалваният РА потвърден с решение на директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при ЦУ на НАП е незаконосъобразен, необоснован, немотивиран, постановен при допуснати съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила и принципи на данъчния процес относно обективността при извършване на ревизията, съответно законността, обективността и обосноваването на правните изводи и издаден в нарушение на материалния закон и в противоречие със ЗКПО. Твърди се, че неправилно органите по приходите и решаващият орган са приели, че са налице предпоставките на чл. 46, ал. 1 от ЗКПО за увеличение на финансовия резултат на дружеството жалбоподател за 2014

г. със сумата от 1 500 000 лв., представляваща непогасен остатък от внесените допълнителни парични вноски от едноличния собственик С. М.. Липсвало спор, че внасянето на допълнителни парични вноски по чл. 134 ТЗ от съдружника и връщането им от дружеството, имало характер на заемно правоотношение и за връщането на паричните средства се прилагал общото правило на чл. 110 ЗЗД и давностният срок за погасяване на задължението е 5-годишен. Неправилни били обаче изводите на органите по приходите, че изискуемостта на задължението е възникнало през 2009 г., когато е сключен договора за временна финансова помощ, респ. от тогава следва да се брои 5-годишният срок, при изтичането на който ще се приложи чл. 46, ал. 1, т. 1 ЗКПО. Сочи, че органите по приходите не били взели предвид подписаното между едноличния собственик С. М., „СМ-8“ ЕООД и „СМ и партньори“ ЕАД, споразумение от 21.12.2012 г., в което бил уговорен нов срок за връщане на сумата и съобразно нормата на чл. 84, ал. 1 ЗЗД и подписаното споразумение от 21.12.2012 г., изискуемостта на задължението възниквала на падежа му, който е след 10 г., считано от датата на подписване на споразумението, т.е. на 21.12.2022 г. Изложил е и доводи, че дори и да не се вземе предвид сключеното споразумение, то изискуемостта на вземането пак не е настъпила, тъй като приложима ще е нормата на чл. 240, ал. 4 ЗЗД, според която ако не е уговорено друго, заемателят трябва да върне заетите пари или вещи в течение на един месец от поканата. Като не са съобразили приложението на горесцитираните норми и в пълно противоречие със същите органите по приходите неправилно били приели, че петгодишният срок на задължението за връщане на получените заемни средства е изтекъл през 2014 г., в резултат на което незаконосъобразно са увеличили ФР на дружеството за 2014 г. на основание чл. 46, ал. 1, т. 1 ЗКПО. По изложените съображения, развити подробно в жалбата, се иска отмяната на РА № Р-22221720003885-091-001/ 28.07.2021 г., потвърден с Решение № 1705/ 08.11.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна политика“ /„ОДОП“/ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП.

В проведените публични съдебни заседания по делото „СМ-8“ ЕООД, се представлява от адв. И., с надлежно процесуално представителство. В хода по същество на делото се поддържа становище за неправилност, незаконосъобразност и необоснованост на РА, като се моли оспореният акт да бъде отменен. Подробни доводи за незаконосъобразността на РА са развити в представените по делото писмени бележки. Наред с това в депозираните по делото писмени бележки са релевирани и доводи за нищожност на оспорения акт, поради липса на материална компетентност на органа издал РА. Не претендира разноси по делото.

Ответникът - Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – [населено място] при Централно управление на Националната агенция по приходите, редовно уведомен, чрез процесуалния си представител юриконсулт М., оспорва жалбата като неоснователна и моли същата да бъде отхвърлена по мотиви изложени в решението на директора на Дирекция „ОДОП“. Претендира присъждането на юриконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура – редовно призована, не взема становище по жалбата. Административен съд София-град, III отделение, 70 състав, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Извършването на ревизия на „СМ-8“ ЕООД е за установяване на данъчни

задълженията на дружеството по ЗКПО.

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221720003885-020-001/ 01.07.2020 г., издадена от Т. П. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството на заместник (съгласно Заповед № РД-84-2200-498/18.06.2020 г. на директора на ТД на НАП С.), на Ф. С. Й., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена като компетентен орган за възлагане на ревизията (О.) на основание чл. 11, ал. 3 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП) във връзка с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „СМ-8“ ЕООД за определяне на задълженията на дружеството за корпоративен данък по ЗКПО за периодите от 01.01.2014 г. до 31.12.2019 г. Заповедта за възлагане на ревизия е изменена със Заповеди за изменение на заповед за възлагане на ревизия (ЗИЗВР) № Р-22221720003885-020-002/13.10.2020 г. и № Р-22221720003885-020-003 от 17.12.2020 г., издадени от Ф. С. Й., в качеството на орган, възложил ревизията.

На основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на 17.07.2020 г. по електронен път на дружество жалбоподател било връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) № Р-22221720003885- 040-001/17.07.2020 г., като последното с писмо вх. № 53-00-1935/24.07.2020 г. представило изисканите от него документи.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22221720003885-092-001/21.04.2021 г., с който е направено предложение за определяне на задължения на дружеството за корпоративен данък и лихви за забава общо за ревизираните периоди в размер на 241 283,39 лв. при декларираните такива в нулев размер. От страна на дружеството жалбоподател е упражнено правото му по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и срещу издадения РД е подадено писмено възражение с вх. № 53-00-1935#7/03.06.2021 г., като възраженията са преценени като неоснователни.

Ревизията е приключила с РА № Р-22221720003885-091-001 28.07.2021 г., издаден от Ф. С. Й., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на Н. С. - орган, възложил ревизията и С. А. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. Като краен резултат от проведеното ревизионно производство на дружеството са установени задължения за довносяне общо в размер на 246 325,46 лв., в т.ч. за корпоративен данък в размер на 150 000,00 лв. и лихви за забава в размер на 96 325,46 лв.

Органите по приходите на основание чл. 45 от ДОПК извършили 17 насрещни проверки на други задължени лица, резултатите от които са документирани с протоколи, описани в РД. След анализ на събраните доказателства било установено от органите по приходите, че от общо ревизираните по ЗКПО шест данъчни периоди (от 2014 г. до 2019 г.), били налице основания за корекция на декларираните данни само за финансовата 2014 г., тъй като за финансовата 2014 г. от дружеството е подадена Годишна данъчна декларация (ГДД) по чл. 92 от ЗКПО с вх. № 224351500436633/27.03.2015 г. с декларираните нулеви данни за счетоводен и данъчен финансов резултат, респективно нулев размер на дължим корпоративен данък. Декларирано било, че през периода дружеството не е извършвало дейност и не е отчело приходи или разходи. При преглед на представените счетоводни документи е констатирано, че към 01.01.2014 г. счетоводна сметка 111 „Общи резерви“ е с начално кредитно салдо в размер на 1 500 000,00 лв., като за ревизирания период не са били

установени обороти по същата сметка. Приложен бил Договор от 19.05.2009 г. за временна финансова помощ, сключен между С. М. М. (заемодател) и „СМ-8“ ЕООД (заемател). С. М. е едноличен собственик на капитала на „СМ-8“ ЕООД. Съгласно договора, заемодателят на основание чл. 134 от Търговския закон (ТЗ) внася допълнителни вноски в размер на 1 505 000,00 (един милион петстотин и пет хиляди лв.) - средства, необходими за закупуване на акции на „См и Партньори“ АД, ЕИК[ЕИК]. В договора било посочено, че сумата за допълнителните вноски в размер на 1 500 000,00 лв. следва да се отнесе в сметка 111 - „Общи резерви“. Констатирано било, че в договора за временна финансова помощ не е бил уговорен срок за възстановяване на средствата. По отношение на произхода на средствата са приложени разходен касов ордер (РКО) от 19.05.2009 г. за върнат заем на собственика (1 200 000,00 лв.) от „Пит Къмпани“ ООД, ЕИК[ЕИК] и РКО от 17.09.2008 г. за възстановени средства от „СМ 2“ ООД, ЕИК[ЕИК] в размер на 750 000,00 лв. Във връзка със сумата по представения договор за временна финансова помощ, органите по приходите са приели, че за формираното задължение на дружеството в размер на 1 500 000,00 лв. към 31.12.2014 г. е изтекъл 5-годишния давностен срок и на основание чл. 46 от ЗКПО със същата сума следва да бъде извършено увеличение на финансовия резултат през 2014 г.

С оглед на изложеното, с РА е определен данъчен финансов резултат за 2014 г. в размер на 1 500 000,00 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 150 000,00 лв.

Въз основа на подробно изложени мотиви, по жалба вх. № 53-06-6864/ 31.08.2021 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. № 23-22-1420/01.09.2021 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., подадена от „СМ-8“ ЕООД срещу Ревизионен акт № Р-22221720003885-091-001 28.07.2021 г., е постановено решение от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна политика“ /„ОДОП“/ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП/ № 1705/ 08.11.2021 г., с което РА е потвърден. В мотивите на решението, решаващият орган е приел за правилен извода на органите по приходите, че изискуемостта на спорното задължение следва да се определи по правилото на чл. 69, ал. 1 от ЗЗД - без срок, според което кредиторът може да иска изпълнението му веднага и в конкретния случай правилно в РА било прието, че задължението е изискуемо от 19.05.2009 г. Следователно от органите по приходите правилно било определено, че за целите на ЗКПО през 2014 г. са изтекли 5 години за това задължение, което е с 5-годишен давностен срок, т.е. през този период са възникнали основанията за регулация по чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО. Относно представеното допълнително споразумение от 21.12.2012 г., решаващият орган е приел, че същото е съставено единствено за целите на ревизията, с оглед недобросъвестно доказване на изгодни за дружеството факти и обстоятелства при необосновано изменение на факти и обстоятелства, релевантни за данъчното третиране. Същото било представено едва с възражението срещу РД, след като органите по приходите вече били формирали своите фактически и правни изводи относно липсата на определен срок за изпълнение и изискуемост на задължението. Представеното споразумение имало характер на частен свидетелстващ документ без достоверна дата и същото да обвързвало органите по приходите с материална доказателствена сила. По тези причини не можело да се приеме за релевантен и посоченият във възражението падеж на задължението - 21.12.2022 г. Не можело да бъде споделено и позоваването от жалбоподателя на разпоредбата на чл. 240, ал. 4 от ЗЗД, касаеща договора за заем по смисъла на ЗЗД и гражданското законодателство. В

случая се касаело за допълнителни парични вноски по чл. 134 от ТЗ и позоваването на тази норма е необосновано. Следователно, правилно в РА било прието, че през 2014 г. са настъпили основания за корекция по реда на чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО, поради което решаващият орган е приел жалбата за неоснователна.

При така изложената фактическа обстановка, съдът приема от правна страна следното:

По допустимостта на жалбата:

Жалбата до съда е подадена чрез дирекция ОДОП – С. на 22.11.2021 г. в срока и по реда на чл. 155, ал.1 от ДОПК и от лице с правен интерес, като адресат на РА, с който в негова тежест са определени задължения, поради което е допустима и следва да бъде разгледана по същество.

Разгледана по същество жалбата е основателна.

На основание чл. 160, ал.1 от ДОПК съдът решава делото по същество, като може да отмени изцяло или частично ревизионния акт, да го измени в обжалваната част или да отхвърли жалбата. При разглеждането спорът по същество и когато съдът приеме, че актът е незаконосъобразен на основанието, на което е издаден, следва да разгледа спора по същество, като прецени наличието на материалноправните предпоставки за възникване и установяване на данъкът върху доходите на физическите лица. Производството по обжалване на РА не е контролно - отменително, а е процес по същество, поради което съдът следва да реши, с оглед на събраните по делото доказателства, дали се дължи данък и в какъв размер.

Атакуваният в настоящето производство ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите съобразно изискването на чл.119, ал. 2 ДОПК, като ревизията е възложена след надлежно образувано ревизионно производство съгласно чл. 112 и чл.113 от ДОПК.

В хода на производството от страна на жалбоподателя е направено искане за прогласяване на нищожността на оспорения акт, което искане съдът е длъжен да разгледа преди да извърши контрол за законосъобразността и обосноваването на данъчния акт.

Неоснователни са изложените от страна на жалбоподателя съображения за нищожност на оспорения акт, поради липса на материална компетентност на органа издал акта.

Съгласно чл.149, ал. 5, вр. пар. 2 от ДР на ДОПК административните актове могат да се оспорят с искане за обявяване на нищожността им без ограничение във времето.

Нормативна уредба за недействителността на административните актове липсва. Няма законово определение за нищожни или унищожаеми административни актове. Те са установени в административноправната теория и в съдебната практика понятия, които допринасят за изясняване на понятията „нищожност“ и „унищожаемост“ и за изграждане на критерии за разграничаване на нищожните от унищожаемите административни актове. Един административен акт е нищожен, когато е засегнат от тежък порок - от неспазване на изрично определените в закона условия за валидността на административния акт или поради нарушаване на някое от нормативно установените изисквания за законност на административните актове - изброени съответно пет порока в чл. 146 АПК. Категорични критерии не са възможни, като преценката е с оглед на конкретни обстоятелства за допусната нередовност на акта.

На първо място, като безспорен критерии за нищожност, е очертана липсата на

компетентност на административния орган да издаде акта. Компетентността на административния орган представлява кръга от въпроси от сферата на изпълнителната власт, които той едновременно е овластен и задължен да решава. Конституцията на Република България и АПК прогласяват принципа на законоустановеност на компетентността на административните органи. Те могат да действат само въз основа на закона и в рамките на правомощията си, а актовете и действията им извън тях са винаги нищожни - не пораждат правни последици. В Тълкувателно решение № 2/91 г. на ОСГК на Върховния Съд е посочено, че „всяка некомпетентност води до нищожност“. В случая РА е издаден от компетентен административен орган, в хода на ревизионно производство образувано със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221720003885-020-001/ 01.07.2020 г., издадена от Т. П. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството на заместник (съгласно Заповед № РД-84-2200-498/18.06.2020 г. на директора на ТД на НАП С.), на Ф. С. Й., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена като компетентен орган за възлагане на ревизията (О.) на основание чл. 11, ал. 3 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП) във връзка с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП. Заповедта за възлагане на ревизия е изменена със Заповеди за изменение на заповед за възлагане на ревизия (ЗИЗВР) № Р-22221720003885-020-002/13.10.2020 г. и № Р-22221720003885-020-003 от 17.12.2020 г., издадени от Ф. С. Й., в качеството на орган, възложил ревизията.

Неоснователни са доводите на жалбоподателя, че Ф. С. Й., в качеството на орган, възложил ревизията е следвало да бъде заместена от посоченото в раздел II, т. 8 от Заповед № РД-02-128 от 18.02.2020 г. лице. Видно от представените по делото доказателства заместването е разпоредено от орган по приходите на който са възложени отделни правомощия на орган по назначаването по реда на чл. 6, ал.2 от ЗДСл със заповед от органа по назначаването по чл. 13, ал.1 от ЗНАП. Налице са и предпоставки за заместване по смисъла на чл. 84 от ЗДСл на титуляра – органът възложил ревизията, ползващ разрешен годишен отпуск за периода от 01.07.2020 г. до 10.07.2020 г.

По изложените съображения издадения РА не е нищожен.

Оспореният ревизионен акт е издаден в писмена форма и е със съдържанието, предвидено с чл.120 от ДОПК - РА е мотивиран, като неразделна част от него е и ревизионният доклад с посочени фактически констатации и съображения на екипа.

Доказателствата, послужили за издаването на РА, са събрани по предвидения в ДОПК ред. Не се установяват съществени нарушения на процесуалния ред за издаването на акта.

Съдът констатира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са подписани от посочените като техни издатели органи по приходите с квалифициран електронен подпис по чл. 13, ал. 3 от ЗЕДЕУУ, приравнен на саморъчен, съгласно изричното указание на чл. 13, ал. 4 от ЗЕДЕУУ, като документите са подписани в срока на действие на удостоверението по чл. 24 от ЗЕДЕУУ. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, РА е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл. 30, ал. 6 от ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл. 184, ал. 1 от ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл. 26 от

регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Съгласно чл. 25, т. 1 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгл. чл. 52 от 01.07.2016 г., както и на чл. 5, т. 2, предл. 2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО НА ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. От така представените преписи на хартиен носител, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи съдът намира, че същите са надлежно подписани. При това положение следва да се приеме, че ревизията е редовно възложена от компетентни органи, а РА отговаря на изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК.

Няма спор от фактическа страна, а това се установява и от представената от ответника административна преписка по издадения РА, че основната дейност на ревизираното дружество за процесния данъчен период е вътрешно и външнотърговска дейност, търговско представителство и посредничество на местни и чуждестранни физически и юридически лица и всяка друга дейност, незабранена от законодателството на Република България.

Липсва и спор, че от страна на „СМ-8“ ЕООД за финансовата 2014 г. е подадена Годишна данъчна декларация (ГДД) по чл. 92 от ЗКПО с вх. № 224351500436633/27.03.2015 г. с деклариран нулеви данни за счетоводен и данъчен финансов резултат, респективно нулев размер на дължим корпоративен данък. Декларирано е, че през периода дружеството не е извършвало дейност и не е отчело приходи или разходи, както и, че при преглед на представените счетоводни документи е констатирано, че към 01.01.2014 г. счетоводна сметка 111 „Общи резерви“ е с начално кредитно салдо в размер на 1 500 000,00 лв.

Не са спорни и следните обстоятелства, а именно, че: между „СМ-8“ ЕООД (заемател) и С. М. (заемодател) е сключен Договор за временна финансова помощ от 19.05.2009 г., съгласно който на основание чл. 134 от ТЗ С. М. предоставя на „СМ-8“ ЕООД допълнителни парични вноски в размер на 1 505 000 лв., като вноските са предоставени на части през периода м. 05 - м.11.2009 г., както и че в договора за временна финансова помощ не е уговорен срок за връщане на предоставената сума и не се съдържа, и уговорка, че задължението за връщане на заемните средства става изискуемо след покана от кредитора С. М. към дружеството-длъжник. На 21.12.2012 г. между едноличният собственик С. М., „СМ-8“ ЕООД и „СМ и партньори“ ЕАД е подписано Споразумение от 21.12.2012 г., в което е уговорено, че срокът за погасяване на задължението в размер на 1 500 000 лв. е 10 години, считано от датата на подписване на споразумението, т.е. е уговорено, че падежът настъпва на 21.12.2022 г. Не е спорен и фактът, че С. М. не е отправял покана до „СМ-8“ ЕООД за връщане на сумата и задължението не е погасено до края на ревизирания период.

Спорен в отношенията между страните е въпросът относно датата от която започва да тече изискуемостта на задължението и съответно от кога започва да се брои 5-годишният срок, при изтичането на който ще е налице основание за преобразуване в посока увеличение на счетоводния и данъчния финансов резултат на ревизираното дружество, на основание чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО.

В конкретния случай, както органите по приходите, така и решаващият орган са изложили идентични мотиви за прилагането на чл. 46, ал. 1, т.1 от ЗКПО, а именно, че изискуемостта на задълженията е възникнала на датата на предоставянето на паричните средства - 19.05.2009 г. и от тази дата е започнал да тече 5-годишният

давностен срок, който според същите изтича на 19.05.2014 г., като е било без значение дали от кредитора С. М. е отправена покана или не до длъжника „СМ-8“ ЕООД да изпълни задължението си по силата на чл. 240, ал. 4 ЗЗД. С оглед на което е прието, че след като при предоставянето на сумата не е бил уговорен срок за връщане, следвало, че по силата на чл. 69, ал. 1 ЗЗД изискуемостта на вземането възникнала на датата на предоставянето му - 19.05.2009 г. и давността за същото изтичала през 2014 г.

Настоящият състав счита, че тези изводи на органите по приходите са неправилни. Както в хода на ревизионното, така и в хода на съдебното производство органите по приходите не успяха да докажат, съобразно правилата за доказателствената тежест, че са налице фактическите основания за издаване на акта, съответно изводите им за погасяване по давност на Договор за временна финансова помощ от 19.05.2009 г., съдът намира за неправилни и незаконосъобразни.

Правилни са доводите на жалбоподателя, че неправилно в ревизионният акт се приема, че е настъпила изискуемост на задълженията по предоставяните на дружеството заеми и, че задължението е погасено по давност, в резултат на което неправилно е приложена нормата на чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО.

Разпоредбата на чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО (в редакцията ѝ за ревизираната 2014 г.) предвижда, че при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се увеличава със сумата на задълженията на данъчно задълженото лице, като увеличението се извършва в годината, в която настъпи едно от следните обстоятелства: изтичане на три години за задълженията с тригодишен давностен срок или на 5 години за задълженията с петгодишен давностен срок от момента, в който задължението е станало изискуемо.

Според РА, в процесния казус приложение следвало да намери разпоредбата на чл. 69, ал. 1 от ЗЗД, при липса на уговорен срок за връщане на сумите, вземането става изискуемо веднага, при предоставянето им.

Съгласно разпоредбите на чл. 114 и чл. 84 ЗЗД изискуемостта може да настъпи или от деня на падежа или след покана, каквито факти не са се осъществили и съответно не са били установени - едноличният собственик на капитала на дружеството нито е определял ден за връщане на сумите, нито е отправял покана. Съгласно чл. 114, ал. 1 ЗЗД, давността започва да тече от деня, в който вземането е станало изискуемо. Изискуемостта по чл. 69, ал. 1 ЗЗД обаче не настъпва с предоставяне на заема, тъй като тази норма не предвижда това. Според чл. 69, ал. 1 ЗЗД, ако задължението е без срок, кредиторът може да иска изпълнението му веднага, но абсолютно превратно е тя да се тълкува по посочения начин от приходната администрация, т.е. това не означава, че автоматично при липса на уговорен срок вземането става изискуемо при предоставянето им. Освен това, по отношение на договорите за заем е налице специалната норма на чл. 240, ал. 4 от ЗЗД. Според тази норма, ако не е уговорено друго, заемателят трябва да върне заетите пари или вещи в течение на един месец от поканата, т.е. в договорите за заем, в които не са посочени срокове за връщането им, предоставяните заеми стават изискуеми един месец след покана от кредитора.

В конкретния случай, липсват доказателства за покана до длъжника от кредитора, респективно поставянето на длъжника в забава. Липсва срок, който страните да са договорили за настъпване на изискуемостта на задължението, а напротив видно е от подписаното допълнително споразумение, че падежът на вземането е договорено да настъпи в един по-късен момент. Следователно, неправилен се явява извода на приходната администрация. Липсата на уговорен срок в договора за заем само по себе си не води до изискуемост на задължението от момента на сключване договора, а същото става изискуемо след покана. Забавата, респ. момента, в който започва да тече давността по отношение на това задължение, настъпва един месец след

поканата, а такава в случая няма. Разпоредбата на чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО поставя краен срок, с настъпването на който следва да бъде извършено данъчно преобразуване в увеличение на счетоводния финансов резултат. Този краен срок е дефиниран от законодателя като "не повече от 5 години от момента, в който задължението е станало изискуемо". Задължението става изискуемо тогава, когато е с настъпил падеж. В случая, падежът не е настъпил, поради липсата на покана от страна на кредитора. С оглед на това, следва извода, че задължението по процесния договор за заем не е погасено нито по давност, нито въз основа на каквото и да било друго правопогасяващо основание, поради което правилно задължението не е отписано от баланса на дружеството.

Отделно, в посока на изложеното са и представените от жалбоподателя писмени доказателства, а именно споразумение от 21.12.2012 г. подписаното между едноличния собственик С. М., „СМ-8“ ЕООД и „СМ и партньори“ ЕАД, което неправилно не е кредитирано от органите по приходите. Видно от последното в същото е бил уговорен нов срок за връщане на сумата и съобразно нормата на чл. 84, ал. 1 ЗЗД, изискуемостта на задължението възниквала на падежа му, който е след 10 г., считано от датата на подписване на споразумението, т.е. на 21.12.2022 г.

С оглед установеното, че давност за временна финансова помощ от 19.05.2009 г. не е изтекла, следва че приходните органи неправилно са приложили разпоредбата на чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО, въз основа на което неправилно са извършили преобразувания на счетоводния финансов резултат на дружеството за 2014 г. Давността не е изтекла дори към постановяване на настоящото решение и поради това преобразуването на счетоводния финансов резултат на ревизираното дружество, на основание чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО е незаконосъобразно, в резултат на което и незаконосъобразно са определени допълнителни задължения за корпоративен данък.

Ето защо, съдът намира, че жалбата се явява основателна и следва да се уважи изцяло, като се отменят определените допълнителни задължения за корпоративен данък за 2014 г., начислен на база договора от 2009 г.

С огледа на изложеното съдът счита, че с РА, на основание чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО, неправилно и незаконосъобразно е увеличен счетоводния финансов резултат за 2014 г. със сума в размер на 150 000,00 лв.- главница и лихви за забава в размер на 96 325,46 лв., поради което жалбата срещу РА следва да бъде уважена, като основателна.

По разноските по производството:

Предвид изхода на спора, в полза на жалбоподателя следва да се присъдят сторените в производството разноски, но с оглед обстоятелството, че от последният не се претендират разноски в производството, съдът намира, че такива не следва да присъжда.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София град, III отделение, 70-ти състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на „СМ-8“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет. 4, чрез адв. В. И. И., РА № Р-22221720003885-091-001/28.07.2021 г., потвърден с Решение № 1705/08.11.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна политика“ /„ОДОП“/ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП/, с който на „СМ-8“ ЕООД е увеличен данъчният финансов резултат за 2014 г. и е начислен допълнителен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) за

2014 г. в общ размер на 246 325,46 лв., от който корпоративен данък в размер на 150 000,00 лв. и лихви за забава в размер на 96 325,46 лв.

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

СЪДИЯ: