

РЕШЕНИЕ

№ 2225

гр. София, 05.04.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 19 състав, в публично заседание на 17.03.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Доброслав Руков

при участието на секретаря Станислава Данаилова, като разгледа дело номер **5369** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/, във връзка с чл. 145 и следващите от АПК.

Делото е образувано по жалба на [фирма], чрез управителя О. П., с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица] срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22002218007408-091-001/14.01.2020 г., в частта, в която е потвърден с Решение № 643/21.04.20120 г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика, при ЦУ на НАП.

С оспорения РА, в потвърдената част за жалбоподателя са установени публични задължения по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) за 2016 г. в размер на 56 256,27 лв. и начислени лихви за забава в размер на 15 288 лв.

В жалбата се сочи, че РА в потвърдената с решението на Директора на Дирекция „ОДОП”, част е незаконосъобразен, поради това, че органите по приходите са приели, че финансовият резултат на [фирма] за 2016 г. следва да бъде увеличен на основание чл. 26, ал. 2 от ЗКПО със сумата от 300 000 лв., във връзка с отписване на вземане по договор за временна парична помощ от 23.04.2002 г., с който [фирма] предоставя на [фирма] паричен заем в размер на 300 000 лв. Инвокирани са доводи, че на ревизиращите органи са били представени всички документи, имащи отношение към процесния заем, а именно договор, анекси за удължаването на срока за погасяване на сумата и съответната счетоводна документация. Жалбоподателят твърди, че от представените доказателства е безспорно установено, че в конкретния случай,

вземането е станало изискуемо на 01.01.2008 г., като на 01.01.2013 г. е изтекъл пет годишния давностен срок чл. 110 от ЗЗД и тези вземания са погасени по давност. Според него, неправилно органите по приходите не са кредитирали тези доказателства с мотива, че същите са представени за целите на производството. Необосновано е прието, че давностният срок за вземането е изтекъл през 2008 г. (5 г. след 23.04.2003 г., когато вземането е станало изискуемо, според първоначалния договор). Съответно неправилно вземането е отписано от [фирма] през 2016 г., тъй като не са спазени изискванията на чл. 34 и чл. 37 от ЗКПО. Релевират се доводи, че сключеният през 2002 г. договор за заем е реален и сумата е преведена по банков път [фирма].

По време на проведените заседания по делото, оспорващият се представлява от адвокат П., която поддържа жалбата по аргументи, посочени в нея и претендира присъждане на разноски. В дадения от съда срок са представени допълнителни съображения в писмен вид.

Ответникът по оспорването, в лицето на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място], чрез юрисконсулт Г. намира жалбата за неоснователна, като моли същата да бъде отхвърлена.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразеното становище на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа страна, следното:

Между страните не се спори, че производството по издаването на процесния РА е образувано със за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22002218007408-020-001 от 04.12.2018 г., издадена началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., е възложена ревизия на [фирма] за определяне на задълженията за корпоративен данък за периодите от 01.01.2011 г. до 31.12.2013 г. и от 01.01.2016 г. до 31.12.2016 г.

Първоначалната заповед е изменена със Заповеди за изменение на № Р-22002218007408-020-002 от 25.04.2019 г. и № Р-22002218007408-020-003/28.05.2019 г., издадени от началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед № РД-01-2257/07.12.2018 г. на директора на ТД на НАП, [населено място] да издава заповеди в хипотезата на чл. 113, ал. 3 от ДОПК, както и ревизионни актове по реда на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, за неприключени ревизионни производства от органа, възложил извършването на ревизии на определени лица, в т. ч. и това на [фирма].

Ревизията е повторна по смисъла на чл. 155 от ДОПК.

Резултатите от ревизията са обективирани в Ревизионен доклад № Р-22002218007408-092-001/30.09.2019 г. На основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК от ревизираното лице е подадено възражение срещу констатациите в ревизионния доклад, като същото е обсъдено в мотивите на РА и прието за неоснователно.

Ревизията е приключила с издаване на РА № Р-22002218007408-091-001/14.01.2020 г., издаден от началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията.

За да издаде оспорения РА, в потвърдената му част, административният орган е приел, че през 2016 г. неправилно по сметка 609 - други разходи, от ревизираното дружество са осчетоводени разходи в размер на 300 000 лв. и същите са във връзка с отписване

на вземане от [фирма] по предоставен на последното заем в същия размер на 23.04.2002 г.

В мотивите на РА и в потвърдителното решение е посочено, че счетоводен разход, възникнал в резултат на отписване на вземане като несъбираемо може да бъде признат за данъчни цели единствено при условие, че отписването е станало при спазване изискванията на счетоводното законодателство, т.е., ако са налице неопровержими доказателства, че вземането не може да бъде събрано. Това означава, че трябва да бъдат анализирани причините за отписване на всяко едно вземане, за да се установи дали отписването е извършено в съответствие със счетоводното законодателство. Според органите по приходите единствено при кумулативното наличие на двете предпоставки, а именно вземането да е несъбираемо и да е изтекъл давностния срок за събирането му, ще се признае счетоводен разход от отписване на вземането. Съгласно счетоводното законодателство вземанията са финансови активи и като такива подлежат на годишна инвентаризация, като се прави анализ и преценка на възможностите за събирането им или евентуална обезценка и като се обоснове отписването им като несъбираеми.

В РА се сочи, в конкретния случай от ревизираното дружество не са представени доказателства, че отписаното вземане е несъбираемо. Няма доказателства за извършена инвентаризация на вземанията преди съставяне на годишния счетоводен отчет на предприятието за 2016 г. Не са приложени копия на писма до контрагента за потвърждаване на вземането. На база именно резултатите от инвентаризацията ръководството на предприятието трябва да вземе решение за тяхното третиране. Ревизиращите органи твърдят, че липсват документи за самото изплащане на сумата договора за временна парична помощ. Не са представени каквито и да е доказателства, че в петгодишния давностен срок /дори да се приеме, че това е срокът, посочен в жалбата/, са предприети съдебни или извънсъдебни действия за събиране на вземането на [фирма].

Във връзка с изложеното е прието, че са налице и предпоставките на чл. 26, т. 2 от ЗКПО, съгласно който не се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. Това представлява данъчна постоянна разлика и на основание чл. 22 от ЗКПО, при определяне на данъчния финансов резултат за 2016 г.. счетоводният финансов резултат следва да бъде преобразуван с констатираната данъчна постоянна разлика.

При обжалването по административен ред по-горестоящият орган е възприел частично изводите, направени в РА, поради което го е потвърдил досежно установените за дружеството задължения за корпоративен данък за 2016 г.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав, след преценка на събраните по делото доказателства по отделно и в съвкупност и съобразявайки доводите на страните, приема от правна страна следното:

По допустимостта на жалбата: Решението на Директора на Дирекция „ОДОП” при ЦУ на НАП, [населено място] е връчено на оспорващия по електронен път на 24.04.2020 г. Жалбата е подадена чрез административния орган на 07.05.2020 г. (вх. № 53-04-359), т.е. в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Във връзка с гореизложеното, съдът намира, че е сезиран от надлежна страна – участник в административното производство срещу акт, с който се засягат нейни права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване. Жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

Съдът, след обсъждане на събраните доказателства и наведените от страните доводи намира, че не може да се съгласи изводите, направени от административния орган по следните съображения:

1. Фактически установявания:

В хода на ревизионното производство от страна на жалбоподателя и са представени договор за временна парична помощ, сключен между страните на 23.04.2002 г. и анекси към него от 25.04.2003 г., 12.12.2003 г. и 02.12.2004 г., като с последния анекс е удължен срокът за възстановяване на сумата от [фирма] до 31.12.2007 г. Органите по приходите са приели, че представените анекси към договора са съставени за целите на ревизионното производство и същите представляват частни писмени документи, които обуславят единствено изгодни за ревизираното лице правни последици. Посочено е, че в подадените годишни данъчни декларации по чл. 92 от ЗКПО от заемополучателя [фирма] не е отчетено намаление на счетоводния финансов резултат във връзка с отписано задължение. При проверка на публикувания от ревизираното дружество в Търговския регистър годишен финансов отчет за 2007 г. и отчета за приходите и разходите за 2007 г. е установено, че не са отчетени приходи от лихви.

Органите по приходите са приели, че давностния срок на вземането е изтекъл на 23.04.2008 г., тъй като същото е станало изискуемо 5 години преди тази дата. Съответно разходът от последващи оценки на вземането е следвало да бъде отчетен през 2008 г. На основание чл. 26, ал. 2 от ЗКПО органите по приходите не са признали този разход за данъчни цели през 2016 г. и са увеличили финансовия резултат за годината със сумата на вземането в размер на 300 000 лв.

В подадената ГДД за 2016 г. дружеството е декларирало приспадане на данъчна загуба от минали години общо в размер на 462 383,80 лв. С оспорвания РА органите по приходите са извършили корекция на декларирания финансов резултат за 2013 г., в резултат на което са констатирани остатък от данъчна загуба за приспадане през 2016 г. размер на 199 821,11 лв., от които 78 676,96 лв. за 2014 г. и 121 144,15 лв. за 2015 г. Не е признато извършеното намаление на счетоводния финансов резултат за 2016 г. в претендирания от ревизираното дружество размер - 462 383,80 лв. Установен е данъчен финансов резултат - печалба в размер на 562 562,69 лв., вместо декларирания данъчен финансов резултат - 0.00 лв.

По време на проведеното по делото открито заседание, във връзка с направени от пълномощника твърдения, че няма никакви доказателства процесната сума изобщо да е била платена на от жалбоподателя на [фирма] и по указание на съда, жалбоподателят представи авизо по платежно нареждане от 24.02.2002 г. с наредител [фирма] и получател [фирма] за сумата от 300 000 лв., платежно нареждане от 24.04.2002 г. и извлечение от сметката на [фирма].

По делото беше допуснато, изслушано и прието заключение на съдебно-икономическа експертиза. Вещото лице е описало коректно първичните счетоводни документи (договор с [фирма] за временна финансова помощ и три броя анекси към него) и е направило извод, че заетата сума е отразена от счетоводството на [фирма] по дебита на счетоводна сметка 498 Други дебитори, анал. [фирма].

Предвид описаните документи, имащи характер на първични счетоводни документи и факта, че към 31.12.2007 г. паричният заем не е върнат от страна на [фирма], експертът счита, че вземането на жалбоподателя е станало изискуемо на 01.01.2008 г.,

като на 01.01.2013 г. е изтекъл пет годишния давностен срок съгласно чл. 110 от ЗЗД, следователно вземанията са погасени по давност.

През 2016 г. [фирма] е преценило, че вземането в размер на 300 000 лв. от [фирма] е несъбираемо, тъй като всички срокове са изтекли, поради което то следва да бъде отписано в същия размер. Към 31.12.2016 г. е съставен Мемориален ордер /МО/ 12, с който са взети следните счетоводни операции: 1. за отписването на вземането от [фирма]: Д-т смет. с/ки 609 Други разходи - Отписани вземания 300000 лв. и К-т смет. с/ка 498 Други дебитори 300000 лв. и 2. за отнасяне на разхода към основаната дейност: Д-т смет. с/ки 611 Разходи за основна дейност 300000 лв. и К-т смет. с/ка 498 Други дебитори 300000 лв. По този начин процесното вземане е отнесено в масата на основните разходи за дейността на дружеството за 2016 г., респективно в намаление на финансовия резултат за същия период.

По-нататък в заключението се сочи, че за удостоверяване на стопанските операции по отписване на вземането е необходимо да се издаде първичен счетоводен документ, който да отразява вярно извършеното действие и който да съдържа изискуемите по реда на ЗСч реквизити. Счетоводната отчетност следва да бъде организирана така, че да дава информация за датата, на която вземанията са станали изискуеми. Според експерта, съгласно чл. 10, ал. 1 и ал. 2 от ЗКПО, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на ЗСч, отразяващ вярно стопанската операция. Счетоводен разход се признава за данъчни цели и когато в първичния счетоводен документ липсва част от изискуемата информация по ЗСч при условие, че за липсващата информация са налице документи, които я удостоверяват. Като пример за документ, удостоверяващ отписване на несъбираемо вземане може да се посочи взето решение на ръководството на дружеството, документ /протокол или друго наименование/ за отписване и други документи, допълващи информацията и удостоверяващи основанието за стопанските операции.

По време на проведеното по делото открито заседание вещото лице направи допълнителни разяснения, посочвайки, че е направило изследване на хронологичната сметка, по която е осчетоводен заемът до момента, в който е бил отписан. Не е открито решение на ръководството на дружеството за отписването на заема, като несъбираем, но има съставен мемориален ордер подписан от счетоводител и ръководител. Той представлява бланка, в която се посочва основанието за взимане на съответните операции, посочват се определените по сметки – дебит, кредит и сумата, която се отписва. Този мемориален ордер се осчетоводява и се вижда в хронологията на съответната счетоводна сметка. Мемориални ордери се издават винаги, когато има приключващи операции в края на годината, например пренасянето на загубата от отминали периоди. От счетоводна гледна точка за вещото лице е достатъчно, че има документ подписан от главен счетоводител и ръководител още повече, че става въпрос за Е.. В случая се касае за вземане, което не е върнато в посочения срок и няма очаквания то да бъде върнато в бъдеще.

2. Анализ на събраните доказателства и правни изводи.

2.1. На първо място настоящият съдебен състав не намира за обосновано и логично твърдението, че представените анекси към договора за временна финансова помощ от 23.04.2002 г. (последният от 02.12.2004 г., с който страните се споразумяват срокът на договора да бъде удължен до 31.12.2007 г.) са съставени за нуждите на ревизионното производство. Факт е, че въпросните анекси представляват частни

документи, но същите можеха да бъдат оборени от ответника по реда на чл. 193 от ГПК. В този случай, тежестта на доказването на истинността на документите, щеше да е върху жалбоподателя, съгласно чл. 193, ал. 3, изр. 2 от ГПК. Такова оспорване не беше направено, поради което съдът не намира причина тези анекси да не бъдат кредитирани относно фактите и обстоятелствата, отразени в тях, досежно удостоверително волеизявление на съставилите ги лица. В тази връзка, следва да се приеме, че процесното вземане в размер на 300 000 лв. е станало изискуемо на 01.01.2008 г., поради липса на данни и без дори да е спорно, че същото не е било погасено преди тази дата.

2.2. На второ място, съдът намира за лишен от фактическа опора извода на органите по приходите, че няма доказателства, за реалното предаване на сумата по договора от 2002 г. на длъжника [фирма]. От представените от жалбоподателя и цитирани по-горе документи се установява, че сумата е била преведена по сметка на заемателя на 23.04.2002 г. Банковите документи не бяха оспорени от ответника, поради и с оглед на техния официален характер, има обвързваща съда материална доказателствена сила, досежно удостоверените в тях обстоятелства.

2.3. На следващо място, настоящият съдебен състав не намира законова забрана за признаването на несъбираемо вземане като разход, по реда на чл. 37, във връзка с чл. 34 от ЗКПО, в някоя от годините, следващи годината, в която е изтекъл давностния срок за събиране на вземането. По силата на чл. 34, ал. 1 от ЗКПО **разходите от отписване на вземания като несъбираеми** не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане, при условие че **в същата или в предходна година** не е настъпило някое от обстоятелствата по чл. 37 от посочения закон. Съгласно чл. 37, т. 1 от с.з. непризнатите за данъчни цели приходи и разходи от отписване на вземания по реда на чл. 34 се признават за данъчни цели най-рано в годината, след изтичане на три години за вземанията с тригодишен давностен срок или на 5 години за вземанията с петгодишен давностен срок от момента, в който вземането е станало изискуемо.

Систематичното и граматическото тълкуване на тези норми, сочи, че за да може едно вземане, да бъде признато за счетоводен разход по смисъла на ЗКПО при отписването му като несъбираемо, е необходимо да настъпят определени обстоятелства, които да са доказани със съответните документи. Признаването на този разход за данъчни цели може да стане най-рано в годината, в която е настъпило едно от обстоятелствата, изброени в чл. 37, т. 1-6 от ЗКПО. Използването от законодателя наречието „най-рано“, сочи, че волята му е била, признаването на несъбираемото вземане като разход да стане след изтичане на давностния срок - три, респективно пет години от момента, в който вземането е станало изискуемо. В закона никъде не е отбелязано, че отписването на вземания по реда на чл. 34 и признаването им за данъчни цели, не може да се осъществи в някоя от годините, следващи настъпването визираните обстоятелства иил че това е задължително да стане точно в годината на настъпването на тези обстоятелства. Т.е. в разглеждания казус, при липса на законова забрана, данъчно задълженото лице ще прецени, през коя от годините, следващи изтичането на срока по чл. 37, т. 1, след като вземането е било погасено по давност, то да бъде декларирано като разход, с който ще се намали финансовият резултат за тази година. След като

на основание на цитирания анекс от 02.12.2004 г., срокът на договора е бил удължен до 31.12.2007 г., задължението на [фирма] към [фирма] е станало изискуемо на 01.01.2008 г., а петгодишният давностен срок е изтекъл на 31.12.2013 г., т.е. жалбоподателят е могъл най-рано в подадената за 2013 г. декларация по ЗКПО да отрази несъбираемото вземане като счетоводен разход, с който да се намали счетоводния му резултат. Според изложените по-горе мотиви, които се подкрепят и от заключението на СИЕ, не е имало законова пречка това да стане през 2016 г.

2.4. На последно място съдът намира за неправилен извода на органите по приходите, че процесният разход е документално необоснован, съгласно чл. 26, т. 2 от ЗКПО, поради което не следва да бъде признат за данъчни цели.

В цитираните по-горе изводи на вещото лице, направени след проверка и анализ на събраните писмени доказателства, които следва да се кредитират като мотивирани, логични и компетентни, недвусмислено се посочва, че за отписването на задължението [фирма] е съставило необходимите от счетоводна гледна точка документи – мемориален ордер, подписан от ръководител и счетоводител, съдържащ изискуемите по ЗСч реквизити. Направеното отписване е отразено коректно в счетоводството на дружеството по съответните счетоводни сметки, поради което следва да се приеме, че същото е документално обосновано. В закона няма изискване отписването на задължението да се стане след решение на общото събрание на съдружниците. Дори да се приеме, че е налице такова изискване, в случая се касае за еднолично дружество с ограничена отговорност, поради което изцяло в правомощията на управителя и едноличен собственик на капитала е да вземе подобно решение, удостоверявайки съгласието си, чрез съставянето на цитирания мемориален ордер.

От друга страна, настоящият съдебен състав не намира, че липсата на кореспонденция между [фирма] и [фирма], във връзка с вземането и непредявяването на съдебни претенции за събирането му, следва да се тълкува в ущърб на жалбоподателя. Нито в чл. 34 и чл. 37 от ЗКПО, нито в друга норма от закона съществува подобни задължения за лицето, което би се възползва от правото му по чл. 37 да иска признаването за данъчни цели на отписано задължение, което е погасено по давност. Единствено в разпоредбата на чл. 37, т. 4 е предвидено, че отписването на вземания по реда на чл. 34 се признават за данъчни цели най-рано в годината, в която влязло в сила съдебно решение, постановяващо, че вземането или част от него е недължимо. Използването на израза „едно от следните обстоятелства”, сочи недвусмислено, че за да се признае за данъчни цели отписването на едно несъбираемо вземане, е необходимо настъпване алтернативно на едно, а не кумулативно на всяко от предвидените в чл. 37, т. 1-6 условия.

Съвкупният анализ на представените и обсъдени по-горе доказателства, налага извода, че оспореният РА е издаден от компетентен орган и в предвидената форма, но и при несъответствие с материално-правните разпоредби и целта на закона, поради което следва жалбата да бъде отменен. С оглед изхода на делото на оспорващия разноски се дължат разноски. Такива са поискани, поради което съдът дължи присъждането им.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, пр. 1 от ДОПК,

Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], чрез управителя О. П., с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица] Ревизионен акт (РА) № Р-22002218007408-091-001/14.01.2020 г., в частта, в която е потвърден с Решение № 643/21.04.20120 г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика, при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място] да заплати на [фирма] с ЕИК[ЕИК], на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, сумата от 3927 (три хиляди деветстотин двадесет и седем) лева, представляваща направени по делото разноси, от които 50 лв., внесена държавна такса, 670 лв. внесен депозит за възнаграждението на вещото лице и 3207 лв. платено адвокатско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му на страните, с касационна жалба пред Върховния Административен Съд на Република България.