

РЕШЕНИЕ

№ 1447

гр. София, 10.03.2014 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 11 състав, в публично заседание на 17.02.2014 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Петя Стоилова

при участието на секретаря Даниела Иванова и при участието на прокурора Никова, като разгледа дело номер **7450** по описа за **2013** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156-161 ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма], представлявано от изпълнителния директор Набил П. Ф. срещу Ревизионен акт № 29001000252/ 03.12.2010 г., издаден от Г. Т., главен инспектор по приходите в ТД „Големи данъкоплатци и осигурители” - НАП, потвърден от директора на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” – С. при ЦУ на НАП с решение № 768/ 09.05.2011 г. в частта относно определеното задължение за корпоративен данък по ЗКПО в размер на 3 369 436,25 лв. за данъчен период 2009г. във връзка с непризнаване на извършената от дружеството през 2008 година обезценка на финансов актив – акции в S. C. S. ve T. – T..

С Решение №10987/19.07.2013г. на ВАС, Първо отделение по адм. д. №7921/2012г. е отменено решение №2355/02.05.2012г. на АССГ, Първо отделение, 15 състав по адм. д. №5313/2011г., с което е отменен Ревизионен акт № 29001000252/ 03.12.2010 г. в цитираната част и делото е върнато в тази част за ново разглеждане от друг състав на съда.

В жалбата са въведени оплаквания за материална незаконосъобразност на акта в обжалваната част.

Относно непризнаване на извършената през 2008 г. обезценка на финансов актив – акции в S. C. S. ve T. – T. и определените допълнителни данъчни задължения във връзка с продажбата на акциите през 2009г. е изложено, че след като спорният разход е свързан с оценката на инвестицията, то по същността си този разход е от обезценка на актив и има данъчно третиране по чл. 34 и чл. 35 ЗКПО – отчетените разходи от

обезценка не се признават за данъчни цели в годината на тяхното счетоводно отчитане, а в годината на отписване на съответния актив от баланса на дружеството. Необосновано органите по приходите считат, че е следвало ежегодно да се извършва преоценка на риска спрямо финансовите активи. Напротив, в съответствие със счетоводната политика обезценката е предприета при наличие на трайни негативни тенденции в пазара на Т., които са навели на извод за невъзможност да бъдат реализирани очакваните бъдещи парични потоци от актива.

Оспорва се и тезата, че обезценката е следвало да се извърши по справедливата стойност на инвестицията по аргумент, че такова оценяване е ненадеждно при липсата на активен капиталов пазар в Т. /което е прието в РА/, а липсата на приходи от финансовия актив за периода от придобиването му е наложило различен подход при преоценката му. Затова признатата към 31.12.2008г. от дружеството загуба в размер на 33 694 362,52 лв е резултат от направена обезценка към тази дата в съответствие с М. 39, а не в резултат на определяне на справедлива стойност на инвестицията, което е методологически неправилно и ненадеждно. Поради това се поддържа необоснованост на извода на ревизиращия екип, че определената след обезценката нова стойност на акциите с оглед тяхната продажба на друго свързано лице – част от структурата на И. груп - /S. B. M. S. ve T. A.S./ не отразява тяхната действителна пазарна стойност. Освен това дали стойността след обезценката съответства на пазарната цена е обстоятелство, което няма значение, защото обезценката се извършва на база цена на придобиване, а не на базата на пазарната или продажна цена.

Не се спори, че ревизираното лице е притежавало 3,00174% от капитала на S. С., продадени през 2009 г. на S. B. за цена 5,4 млн евро, за което се приема, че е под пазарната, защото продажбата е в рамките на групата на С. Ф./ И..

В началото на 2011 г. управляващото дружество С. Ф. е продало 100% от акциите на S. С. на турското дружество L. A. C. I. M. S.. Ve T.. A.S., което е трето, независимо дружество, за 271,713 млн евро. По – точно С. Ф. е продало 100% от акциите на S. G. H., което дружество притежава 99,81 % от капитала на S. С., наред с притежаваното обслужващо дружество M. T. S. ve M. S. T.. A.S. /чиято стойност е определена на около 100 000 евро/ 228 227 т. лири и на практика е незначителна спрямо общата продажна цена – 0,037%/ Това означава, че при продажна цена от 271,713 млн евро притежаваните от [фирма] 3,00174% от акциите биха имали действителна пазарна /продажна цена през 2011 г. в размер на 8,156 млн евро /271,713 млн X 3,00174%/ като разликата се дължи на няколко съществени фактора – 1. развитие и динамика на пазар на цимент в Т. в рамките на двегодишния период между двете продажби; 2. данни за груповите отчети за завишаване на brutните оперативни печалби на групата около 25% 3. нормално е да се приеме, че продажбата на акциите като част от пакета от всички акции предполага по – висока цена, тъй като продажбата на пълния пакет акции дава право на мажоритарния собственик /Л./ да упражнява реален контрол върху цялото придобито имущество /S. С./ вместо да черпи права от притежаването само на 3,00174% от акциите, от които би получила евентуално само дивидент. При това изложение на фактите продажната цена на притежаваните от жалбоподателя акции през 2009 г. е в рамките на 5,7 млн евро, изчислена на базата на последвалата продажба на несвързано лице за 8,156 млн евро, намалена с около 30 % от продажната цена предвид релевантните за двегодишния период между двете продажби обстоятелства.

В съдебното заседание по делото жалбоподателят поддържа жалбата, моли да му

бъдат присъдени направените разноски по делото. Представя писмени бележки.

Ответникът – директорът на дирекция ”Обжалване и данъчно-осигурителна практика” /ОДОП/ - С. с предишно наименование „Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител оспорва жалбата и претендира юрисконсултско възнаграждение. Представя писмени бележки.

Прокурорът от Софийска градска прокуратура дава заключение за неоснователност на жалбата.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. - ГРАД, след като прецени доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

На 14.04.2010 г. П. Б., началник отдел „Д.” в ТД „Големи данъкоплатци и осигурители” – [населено място] издава заповед за възлагане на ревизия № 1000127, връчена на упълномощено от изпълнителния директор на [фирма] лице на 16.04.2010 г. В обхвата на ревизията са включени и задължения за корпоративен данък за периодите 01.01.2005 г. – 31.12.2009 г. Срокът е до 14.07.2010 г. Заповедта е изменена със ЗВР № 1000173/ 19.05.2010г. на същия издател и ЗВР № 1000252/ 06.07.2010 г. досежно срока за приключване на производството – 14.09.2010 г. Компетентността на приходния орган произтича от заповед № 071/ 12.04.2010г. на директора на ТД „ГДО”.

Съставен е ревизионен доклад № 1000252/ 28.10.2010 г., фактическите и правни изводи по който са оспорени от [фирма] на 19.11.2010 г., след като е удължен срокът по чл. 117 от ДОПК.

Разглежданияте в настоящето производство констатации на ревизиращия екип са следните:

Анализът на разходите на ревизираното лице показал, че към 31.12.2008 г. е извършена обезценка на притежаваните от дружеството акции в предприятието S. C. S. ve T. от 22,6 млн евро на 5,4 млн евро. Разходът е отчетен по дебита на сч. см. 625 Разходи от последвали обезценки на финансови активи в размер на 17 227 654 евро, или 33 694 362,52 лв. При извършване на обезценката към 31.08.2008г. ревизираното лице предприема увеличение за целите на данъчното преобразуване на декларирания финансов резултат в Г. за 2008г. на основание чл. 34 ЗКПО с размера на отчетения разход от обезценката на стойност 33 694 362,52 лв /данъчна временна разлика/. При отписване на финансовия актив през 2009 г. поради продажба дружеството извършва преобразуване в посока намаление за целите на данъчното преобразуване на декларирания финансов резултат в Г. за 2009 г. на основание чл. 35 ЗКПО с размера на признатия за данъчни цели разход през 2008 г. /обърната данъчна временна разлика на същата стойност.

Представен е договор за прехвърляне на акции от 29.11.2002 г. с продавач А. С. Т.А.С. и купувач [фирма] за 13 590 акции, представляващи 89,94 % от капитала, притежавани от продавача, в М. С. S. Т.А.С. за сумата 22 668 120 евро /44 334 989,14 лв/ - необходимостта от сделката според обясненията на генералния директор на ревизираното лице е продиктувана от ограниченото циментово потребление на този етап в Б. и възможностите да се реализират значителни по обема си продажби в чужбина. Финансовият актив е заведен на 29.11.2002 г. в сметка 221 Дългосрочни инвестиции в дъщерни предприятия. Същия ден е сключено кредитно споразумение между С. Ф., заемодател и РЛ като заемател за предоставяне на кредит в размер на 22

670 000 евро за срок от 6 години и 16 дни, изтичащ на 15.12.2008 г., погасен изцяло на 28.12.2005 г.

На екипа е представена справка за разпределение на капитала по години на турското дружество - обект на инвестицията. Констатирано е, че на 24.09.2004 г. М. С. S. T.A.S. се слива с А. С. T.A.S., при което притежаваните 89,94 % от капитала на М. С. S. T.A.S., собственост на основния акционер [фирма], се трансформират в 3 855 556 акции, или 48,89 % от капитала на А. С. T.A.S.

На 29.06.2006 г. цитираното дружество се слива със S. C. S. ve T. D.S., при което притежаваните 48,89 % от капитала на А. С. T.A.S, собственост на РЛ, се трансформират в 951 353 акции или 3,00174 % от капитала на S. C. S. ve T. D.S.

Към 31.12.2008 г. [фирма] прехвърля счетоводно инвестицията в S. C. S. ve T. D.S. от сч см 221 Дългосрочни инвестиции в дъщерно предприятие в сч см 223 Ценни книжа.

В края на 2008 г. ревизираното дружество прави неуспешен опит за продажба на акциите си в S. C. S. ve T. D.S. на S. C. в изпълнение на проект за опростяване на структурата на компаниите от И. груп.

На 20.02.2009 г. в управителния съвет на [фирма] внесен меморандум, изготвен от изпълнителния директор М., в който се обосновава необходимост от обезценка на акциите, с които дружеството участва в капитала на S. C. предвид анализ на тенденциите в развитието на турското дружество и очакваните бъдещи парични потоци - оценката се базира на резултатите от теста за обезценка от м. декември 2008г. от контролинг отдел при И. груп за бизнеса в Т.. Според меморандума оценката на притежаваните от ревизираното лице акции /3,00174 %/ на S. C. е 5,4 млн евро, което води до стойност на обезценката от 17,3 млн евро спрямо 22,7 млн евро нетна балансова стойност на акциите в S. C. в счетоводните регистри на Д. Ц. АД към 31.12.2007 г. Според становището на одитора [фирма] оценката е формирана съобразно изискванията на М. 39. При тези данни ревизираното лице извършва към 31.12.2008 г. обезценка на финансовия актив, осчетоводен в сч см 223 Ценни книжа в размер на 17 227 654 евро, или със 76 % спрямо цената на придобиване на акциите.

На 21.07.2009 г. до УС на [фирма] е депозиран меморандум от изпълнителния директор М., чиято цел е да даде препоръки при определяне на продажната цена на участието на ревизираното лице в S. C.. Според меморандума няма обективни данни, които да доказват изменение в стойността на акциите на S. C. спрямо изчислената при теста за обезценка.

На 27.07.2009 г. [фирма] продава на S. B. M. S. ve T. A. S. притежаваните 951 353 акции /3,00174 % от капитала на S. C./ при продажна цена 5 440 0000 евро /10 639 715,20 лв/.

При изложените данни екипът приема, за периода на притежаване на акциите 2002 г. - 2008 г. като последица от преобразувания значително е намалял дялът на участието на [фирма] в капитала на дружеството - обект на инвестиция, съответно влиянието при определяне на политиката /от 89,94 % на 3,00174 %/, за който период ревизираното лице не е получило дивиденди, които да са разпределени в негова полза от турските дружества - обекти на инвестицията. В счетоводната политика на жалбоподателя е записано, че финансовата стойност на финансовите му активи се преразглежда всяка година на датата на изготвяне на баланса, за да се прецени дали не съществуват признаци за обезценка - от 2002 г. до 2008 г. не са отчетени никакви индикации за промяна на справедливата стойност на финансовия актив. При това положение според ревизиращия екип обезценката е следвало да бъде съобразена и с изискванията на

Насоките за прилагане 80 и 81 /пар. 66 от М. 39/, в които е предвидено, че ако има обективни доказателства, че е възникнала загуба от обезценка на некотиран капиталов инструмент, който не се отчита по справедлива стойност, защото справедливата му стойност не може да се оцени надеждно или на деривативен актив, който е обвързан с некотиран капиталов инструмент и трябва да се уреди чрез прехвърлянето на този некотиран капиталов инструмент, сумата на загубата от обезценка се оценява като разликата между балансовата стойност на финансовия актив и сегашната стойност на очакваните бъдещи парични потоци, дисконтирани с текущия пазарен процент на възвръщаемост за подобен финансов актив.

Прието е, че при вземане на решение за приложими критерии за определяне на „продължителен и значителен” спад дружеството следва да има предвид и нормалната променливост на стойността на конкретната инвестиция и да оцени продължителността ѝ спрямо началото на периода, от който справедливата стойност е под цената на придобиване, а не от периода, от който справедливата стойност е започнала да намалява. За тази цел е следвало да се определят /оповестят/ като част от счетоводната политика и възприетите критерии по отношение на тези условия например между 20 % и 30 % „значителен” и спад - между 9 и 12 месеца/. В конкретния случай обаче става дума за определяне на повече от значителна променливост в обхвата на оценките - със 76 %. Условието по НП 81 вероятностите за различните оценки да бъдат оценени разумно предполага тези оценки да са направени от независими лицензирани оценители. В разглеждания случай както тестът за обезценка, така и всички останали анализи изхождат от свързани лица с ревизираното лице. По тези съображения и на основание чл. 26, т. 11 ЗКПО съставителите на РД определят извършената обезценка през 2008 година на стойност 33 694 362,52 лв като непризнат разход за данъчни цели, тъй като представлява скрито разпределение на печалбата - § 1, т. 5, б. „а” ДР ЗКПО.

Ревизията приключва с РА № 2900 1000252/ 03.12.2010 г., с който изложените до тук констатации и изводи са възприети с тази разлика, че разходът за обезценка е отчетен в нарушение на § 59 от М. 39, респ. - че е нарушен чл. 77, ал. 1 ЗКПО. РА е потвърден с решение № 768/ 09.05.2011г.

По делото е прието заключение на тройна ССЕ, което не бе оспорено от страните и се цени от съда като компетентно изготвено и обосновано. В неговата констативна част е отразено, че [фирма] на основание договор за прехвърляне на акции от 29.11.2002г, купува от продавача А. С. Т.АS И., Т. 13590 акции издадени от М. С. ve Y., Т. А.С. Т., с което става собственик на 89.94% от капитала на последното. На 24.09.2004г. М. С. ve Y., Т. А.С. се слива с А. С. Т.АS, И., Т. при което притежаваните от [фирма] 89.94% от капитала на М. С. ve Y., Т. А.С се трансформират в 3 855 556 акции или 48.89% от капитала на А. С. Т.АS. На 29.06.2006г. А. С. Т.АS И. Т. се слива със S. C. S. Ve T. A.S. Т. при което притежаваните от [фирма] 48.89% от капитала на А. С. Т.АS се трансформират в 951 353 акции или 3.00 % от капитала на S. C. S. Ve T. A.S.

Инвестицията е класифицирана първоначално като „Финансов актив на разположение за продажба”, тъй като е капиталов инструмент и като такъв не може да бъде класифицирана като „Инвестиции държани до падеж” или „Кредити и вземания”. От друга страна инвестицията не е класифицирана и като „Финансов актив отчитан по справедлива стойност в печалбата или загубата”, тъй като [фирма]

не е придобило инвестицията с цел тя да бъде продадена и не е определило тя да се отчита по справедлива стойност в печалбата или загубата при първоначалното и придобиване, тъй като не са налице изискванията на параграф 11А от М. 39.

Първоначалното отразяване на инвестицията в счетоводството на [фирма] е направено на 25.11.2002г. като тя е заведена по дебита на с-ка 221- „Дългосрочни инвестиции в дъщерни предприятия” на стойност 22 668 120 евро с левова равностойност 44 370 024.14 лв. Към 31.12.2008г. [фирма] прехвърля счетоводно инвестицията от сметка 221 „Дългосрочни инвестиции в дъщерни предприятия” в сметка 223 „Ценни книжа”. На 20.02.2009г. до УС на [фирма] е депозиран Меморандум, подготвен от И. М., за обезценка на участието на [фирма] в S. C. S. Ve T. A.S. В меморандума на база анализ на тенденциите в развитието на турското дружество и циментовото производство в Т. и очакваните бъдещи парични потоци е обоснована необходимостта от обезценка на акциите . Оценката се основава на резултатите от извършения тест за обезценка, проведен през м.12/2008г. от К. Отдела на I. G. за бизнеса в Т.. [фирма] е свързано лице с I. G., тъй като е част от икономическата група. Счетоводното законодателство не изисква теста за обезценка да се извършва само от несвързани лица, но се счита за по-надеждна когато е изготвена от несвързани лица. В заключение в меморандума се посочва, че оценката на притежаваните от [фирма] 3.00 % акции в S. C. S. Ve T. A.S. е 5.4 млн. Евро. При 22.7 млн. евро балансова стойност на акциите, това води до обезценка в размер на 17.3 млн.евро.

Вещите лица констатираат, че прехвърлянето на инвестицията от счетоводна сметка 221 „Дългосрочни инвестиции в дъщерни фирми” в счетоводна сметка 223 „Ценни книжа”, е в хипотезата на параграф 13 от М. 27 „Консолидирани и индивидуални финансови отчети, тъй като след спадането на участието на [фирма] през 2004г. от 89.94% от капитала на М. С. ve Y., T. A.S на 48.89% от капитала на А. С. Т.AS се губи контролното влияние в капитала и управлението на дружеството- емитент. Съгласно параграф 13 от М. 27 „Консолидирани и индивидуални финансови отчети” „контрол е налице когато компанията - майка притежава пряко или косвено повече от половината от правата на глас в дадено предприятие”.

Вещите лица установяват, че финансовият актив, възникнал от инвестицията, след първоначалното придобиване е отчитан по цена на придобиване, а не по справедлива стойност, тъй като закупените акции нямат котирана пазарна цена на активен пазар, което произлиза от хипотезата на параграф 46, буква „в” от М. 39 .Съгласно параграф 46, б.в) от М. 39 „след първоначалното признаване предприятието оценява финансовите активи по тяхната справедлива стойност, с изключение на следните видове активи: инвестиции в инструменти на собствения капитал, които нямат котирана пазарна цена на активен пазар и чиято справедлива стойност не може да се оцени надеждно.....се оценяват по цена на придобиване.”

Вещите лица констатираат, че към 31.12.2008г. на база на заключението в меморандума от 20.2.2009г., изготвен от И. М. в счетоводството на [фирма] е извършена обезценка на инвестицията в размер на 17 227 654.00 евро с левова равностойност 33 694 362.52 лв. Разходът е осчетоводен по дебита на сметка 625 „Разходи от последващи оценки на финансови инструменти”. Отчетеният разход към 31.12.2008г. е съгласно правилата на М. 10 „Събития

след датата на баланса” въпреки, че меморандума е от 20.2.2009г. Според параграф 9 на М. 10 „Получаването на информация след датата на баланса, показваща, че даден актив е бил обезценен към датата на баланса е коригиращо събитие”. Съгласно параграф 8 на М. 10 „Предприятието коригира сумите, признати във финансовите отчети, за да отрази коригиращите събития след датата на баланса.” Основанието за тази обезценка са параграфи 58 , 61 и 66 от М. 39. Съгласно параграф 58 от М. 39 „Предприятието преценява на всяка балансова дата дали са налице обективни доказателства за обезценката на финансов актив. Ако съществуват такива доказателства, предприятието прилага параграф 66 (за финансови активи, отчитани по цена на придобиване).

Обективен индикатор за проведения тест за обезценка и резултатите от него, обобщени в меморандума е всеобхватната икономическа и финансова криза започнала през 2008г, която засяга всички световни пазари. В резултат на тази криза Т. се е оказала със значителен свръх капацитет в циментовата промишленост. Основание за това да се приеме световната икономическа и финансова криза като обективен индикатор за тест за обезценка се намира в параграф 61 от М. 39 , според който „обективно доказателство за обезценка на инвестиция в инструмент на собствения капитал е информация за значителни промени с неблагоприятен ефект, настъпили в технологичната, пазарната, икономическата или правната среда, в която функционира емитентът и показват, че цената на придобиване в капиталовия инструмент не може да се възстанови.”

[фирма] е оценило инвестицията в С. Ц. като настояща стойност на очакваните бъдещи парични потоци, дисконтирани с текущия пазарен процент на възвращаемост за подобен финансов актив, което е съгласно изискванията на параграф 66 от М. 39. Според параграф 66 от М. 39 „Ако има обективни доказателства, че е възникнала загуба от обезценка на некотиран инструмент на собствения капитал, който не се отчита по справедлива стойност, защото тя не може да се оцени надеждно, то сумата на загубата се оценява като разлика между балансовата стойност на финансовия актив и настоящата стойност на очакваните бъдещи парични потоци, дисконтирани с текущия пазарен процент на възвращаемост за подобен финансов актив.”

В резултат на извършените проверки, проучвания и констатации експертизата заключава, че обезценката на инвестицията в размер на 17 227 654.00 евро с легова равностойност 33 694 362.52 лв. е извършена според изискванията на М. 39, като отчетеният счетоводен разход правилно и законосъобразно е осчетоводен по дебита на счетоводна сметка „Разходи от последващи оценки на финансови инструменти”, към 31.12.2008г. Дружеството има основание да преквалифицира инвестицията от счетоводна сметка 221 „Дългосрочни инвестиции в дъщерни фирми” в счетоводна сметка 223 „Ценни книжа”. Взетото решение за продажба на инвестицията през 2008г. изисква извършването на подобна прекласификация. Не следва да се извършва преоценка на инвестицията по справедлива стойност, поради вече изложените мотиви. Извършената обезценка през 2008г. не е оценка по справедлива стойност, а обезценка, която е извършена съгласно изискванията на параграфи 58 , 61 и 66 от М. 39. Събраните от [фирма] данни и

информация за състоянието и тенденциите на турския циментов пазар дават основание на дружеството да извърши оценка на инвестицията в S. C. S. Ve T. A.S. в съответствие с действащото счетоводно законодателство. Видът на един счетоводен разход се определя от счетоводното законодателство. Осчетоводеният по дебита на счетоводна сметка „Разходи от последващи оценки на финансови инструменти“ е разход за обезценка на финансовия актив. Отчетеният разход към 31.12.2008г. е съобразен с параграфи 8 и 9 от М. 10 „Събития след датата на баланса“ независимо от обстоятелството, че решението за обезценка на актива е датирано на 20.02.2009г. Обстоятелството, че не е извършвана обезценка на финансовия актив през периода 2002-2007г. не влияе на извършената обезценка през 2008г. Тестът за обезценка, извършен от несвързани лица се смята за по-достоверен, но няма стандарт, който да забранява извършването на подобни тестове и от служителите на фирмите. С извършеното прехвърляне на инвестицията от счетоводна сметка 221 „Дългосрочни инвестиции в дъщерни фирми“ в счетоводна сметка 223 „Ценни книжа“ се оповестява на потребителите на финансовия отчет, че дружеството не притежава контрол върху емитента. Данъчният резултат за 2009г. на дружеството не се променя, в зависимост от това в кой шифър на раздел Б, „Намаления“ на Г. за 2009г. е посочено намалението от 33 694 362.52 лв. И в двата случая финансовият резултат за данъчни цели е един и същ. Техническата грешка в попълването на клетките на данъчната декларация не променя финансовия резултат за данъчни цели на дружеството. Наличието или липсата на обезценка на финансовия актив през 2008г. не води до промяна на финансовия резултат за данъчни цели през годината на неговата продажба (2009г.).

При така установената фактическа обстановка от правна страна съдът намира следното:

Р. акт е издаден от компетентен орган по приходите и в предвидената форма, но в обжалваната част се явява незаконосъобразен. С РА обезценката на актива от 22,6 млн евро на 5,4 млн евро не е призната по съображения, че не е извършена съобразно М. 39 за обезценка на финансови активи, поради което разходът е определен като отчетен в нарушение на счетоводното законодателство по смисъла на чл. 77, ал. 1 ЗКПО и на това основание разходът по обезценката не е признат за данъчни цели, като последица от което е установено задължение за данък.

От заключението на експертизата става ясно, че не е налице нарушение на изискванията на Закона за счетоводството, свързано с изготвянето на меморандума за обезценка с дата 20.02.2009 г. и касаещ обезценка на актив към 31.12.2008 г., тъй като това е извършено в съответствие с паграфи 8 и 9 на М. 10. Съгласно същите, получаването на информация след датата на баланса, показваща, че даден актив е бил обезценен към датата на баланса е коригиращо събитие. Затова предприятието коригира сумите, признати във финансовите отчети - за да отрази коригиращите събития след датата на баланса. Експертизата е установила, че дружеството е извършило тест за обезценка през месец 12/2008 г., проведен от контролинг отдела на I. G. относно бизнеса в Т. и този тест е послужил като основание за изготвяне на меморандума от 20.02.2009 г.

Предвид това, неоснователно е изразеното в РА становище за допуснато нарушение на счетоводното законодателство при извършването на обезценката на акциите, поради това, че меморандумът на финансовия директор на дружеството няма никаква стойност съгласно М.. В случая се касае за счетоводна политика на предприятието, която няма никаква задължителна форма, която трябва да бъде спазвана. Достатъчно е да бъде ясно изразено в писмен документ мнението относно необходимостта да бъде изготвена и приета такава оценка на актива. Затова с писменото излагане в меморандума на становището на дружеството относно обезценката е спазен принципът на чл. 4, ал.1, т. 5 от Закона за счетоводството за предимство на съдържанието пред формата, тъй като с меморандума е обективизиран направения извод на дружеството за необходимостта от оценка и обезценка на финансовия актив, който е съобразен с неговата счетоводна политика.

По въпросите законосъобразен ли е този начин на осчетоводяването на разхода и има ли дружеството основание да прекласифицира въпросния актив от сч. с/ка 221 „Дългосрочни инвестиции в дъщерни фирми“ в сч. с/ка 223 „Ценни книжа“, експертизата е приела, че извършената от дружеството-жалбоподател счетоводна операция има своето законово основание в разпоредбите на М. 39 и правилно и законосъобразно разходът от обезценка в размер на 33 694 362,52 лв. с еквивалент 17 227 654.00 евро е осчетоводен по дебита на сметка „Разходи от последващи оценки на финансови инструменти“ (т. 2 от заключението). Експертите заключават, че от факта на вземане на решение за продажбата на актива през 2008 г. автоматичната последица е изискването за извършването на подобна преквалификация от една счетоводна сметка в друга (т. 3 от заключението). С осчетоводяването на този актив по сметка 223 „Ценни книжа“ се оповестява на потребителите на финансовия отчет, че дружеството вече не притежава контрол върху емитента (т. 10 от заключението) което е обективен факт.

Що се отнася до допуснатата техническа грешка, експертите са приели, че счетоводното законодателство е, което определя вида на един разход, а не мястото/клетката, в която е поставен той в годишната данъчна декларация. От това следва, че при погрешно записване на един разход в друга клетка от Г. не се променя нито неговия характер, нито неговите последици спрямо крайния финансов резултат. Както е прието в т. 12 от заключението, данъчният резултат на дружеството за 2009 г. не се променя в зависимост от това, в кой шифър на раздел „Б“ Намаления на Г. е посочено намалението от 33 694 362,52 лв., тъй като и в двата случая финансовия резултат за данъчни цели е един и същ, въпреки техническата грешка при записването.

На въпроса може или не може да бъде извършена преоценка на актива по справедлива стойност експертизата е заключила, че след първоначалното придобиване активът е бил отчитан по цена на придобиване, а не по справедлива стойност и това е правилно и в съответствие с параграф 46, буква „в“ на М. 39, тъй като закупените акции нямат котирана пазарна цена на активен пазар. Изложените в тази връзка мотиви в констативно-съобразителната част на експертизата потвърждават законосъобразното отчитане на обезценката на база придобивната стойност на финансовия актив, а не на база неговата справедлива стойност, която

поради изложените причини не може да бъде обективно определена. Според експертизата липсва нарушение на счетоводното законодателство от страна на жалбоподателя, свързано с неправилно приложение на М. 39.

За да приложи чл. 77, ал. 1 ЗКПО органът е приел, че е налице нарушение на параграф 59 на М. 39 при изготвянето на обезценката на финансовия актив през 2008 г. Този параграф на М. 39 допуска обезценка на финансовия актив при кумулативното наличие на две предпоставки: 1) наличие на обективни доказателства за обезценка, произхождащи от едно или повече събития, които са настъпили след първоначалното признаване на актива и 2) наличие на ефект от това събитие върху очакваните бъдещи парични потоци, които могат да се оценят надеждно. Ревизиращият орган е признал наличието на първата предпоставка като е приел, че има тенденции в негативен аспект на пазарните условия на сектора в Т.: показателят % на Б./брутната оперативна печалба/ е намалял от 36 % за 2007 на 24 % за 2008 г., с 1 /3 е намаляла и средната доходност, отрицателни прогнозни данни за очакваната оперативна печалба на С. Ц. за следващите две години (стр. 25 от РА, потвърдено и на стр. 12 от Решението на директора на Д.). В мотивите на РА е изложено като основание за непризнаване и неприемане на меморандума на финансовия директор И. М. обстоятелството, че обезценката е определена на база прогнозни данни, а не въз основа на обективни факти и обстоятелства, както изисква М. 39. Този извод противоречи както на изискванията на стандарта, така и на извода на ревизиращия орган един абзац по-горе (стр. 25 от РА), където е безспорно прието, че се очаква това събитие (обезценката) да има ефект върху бъдещи парични потоци от финансовия актив, които могат да се оценят надеждно. Тоест, ревизиращият екип признава, че оценката може да се изготви именно на базата на прогнозни резултати и очаквания.

От представените писмени доказателства, както и от заключението на ССЕ се установява и е безспорно между страните, че финансовият актив на дружеството-жалбоподател се е трансформирал от първоначалните 89,94 % от капитала на М. С. ve Т. А.С. (даващи му правото на мажоритарен акционер да контролира реално дружеството) до 3% от капитала на С. Ц.. При това положение дружеството се явява миноритарен акционер с дял в капитала, с който не може да повлияе нито на решенията за разпределение на печалбата, нито на каквито и да било други управленски решения, а това е обективен факт, свързан с покриването на първия критерий.

Относно наличието на втория критерий, касаещ очакваните бъдещи парични потоци е показателен фактът, че за целия период на притежаване на този финансов актив дружеството не е получавало парични потоци под формата на дивидент (единствено възможния паричен поток, предвид характера на актива). Предвид признатите негативни тенденции в турската икономика, които налагат извод за намаление на очакваните приходи от дейността, както и с оглед миноритарният дял на Д. Ц. АД в капитала на С. Ц. е основателно да се предположи, че дружеството-акционер не може да очаква бъдещи парични потоци от този финансов актив. Затова за него единствения друг източник на парични средства от актива е продажбата му.

Съгласно § 58 по отношение на финансов актив, отчитан по цена на придобиване предприятието трябва да приложи § 66, за да определи сумата

от загубата от обезценка. НП 80 и НП 81 от Приложение А към М. 39, разглеждащи определянето на справедливата стойност при липса на активен пазар на капиталови инструменти пирият, че справедливата стойност на инвестициите в капиталови инструменти може да се оцени надеждно само ако (а) променливостта в обхвата на оценките на надеждната справедлива стойност не е значителна за този инструмент или (б) вероятностите по отношение на различните стойности на оценките в даден обхват могат да бъдат оценени в разумна степен и използвани при определяне на справедливата стойност. НП 81 забранява на предприятието да оценява инструмента по справедлива стойност ако обхватът на разумните оценки на справедливата стойност е значителен и вероятностите за различните оценки не могат да бъдат оценени разумно. Предвид становището на ревизиращия екип относно възможността да бъде оценявана стойността на финансовия актив по различни критерии /показател на брутна оперативна печалба, стойност на предприятието на тон клинкер, промени в пазарните условия или данните за доходността на котиращите се компании в циментовия пазар на Т./, се налага изводът, че обхватът на разумните оценки не може да бъде оценен разумно по смисъла на НП 81 и следва да се приложи забраната за оценка на актива по справедлива стойност.

Данъчното третиране на разходите от обезценка на актив е дадено в разпоредбите на чл. 34 и 35 ЗКПО, съгласно които отчетените разходи от обезценка не се признават за данъчни цели в годината на тяхното счетоводно отчитане /чл. 34, ал. 1/, а в годината на отписване на съответния актив от баланса на дружеството /чл. 35, ал. 1/. Въз основа на заключението на ССЕ съдът приема, че отчетеният счетоводен разход от обезценка в размер на 33 694 362,52 лв е посочен от РЛ в увеличение на данъчния резултат за 2008 година по реда на чл. 34 ЗКПО, а при отписване на актива през 2009 г. поради продажбата му сумата е посочена като намаление - чл. 35 ЗКПО. ЗКПО свързва с възникване на данъчно задължение само положителния финансов резултат, признавайки на задължените субекти правото да признаят за разход за данъчни цели отрицателния такъв. В разглеждания случай дружеството е придобило неамортизируем финансов актив по цена на придобиване 44 334 989,14 лв, като при продажбата на инвестицията следва да се признае счетоводен и данъчен разход в същия размер.

По изложените съображения се налага извод за материална незаконосъобразност на ревизионния акт в разгледаната част. При този изход на делото на жалбоподателя следва да бъдат присъдени направените разноси, съобразно представения списък общо в размер на 113 672,23 лева. Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София – град, 11 състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], представлявано от изпълнителния директор Набил П. Ф. Ревизионен акт № 29001000252/ 03.12.2010 г., издаден от Г. Т. - главен инспектор по приходите в ТД „Големи данъкоплатци и осигурители” -

НАП, потвърден с решение № 768/ 09.05.2011г. от директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – С. при ЦУ на НАП /понастоящем Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика/ в частта относно определеното задължение за корпоративен данък по ЗКПО в размер на 3 369 436,25 лв за данъчен период 2009 г. във връзка с непризнаване на извършената от дружеството през 2008 година обезценка на финансов актив – акции в S. C. S. ve T. – T..

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ / с предишно наименование Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението”/ – С. при ЦУ на НАП да заплати на [фирма], представлявано от изпълнителния директор Набил П. Ф. сумата от 113 672,23 лева /сто и тринадесет хиляди шестстотин седемдесет и два лева и двадесет и три стотинки/ разноси.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред Върховния административен съд на РБ.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: