

РЕШЕНИЕ

№ 462

гр. София, 28.01.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 10 състав, в публично заседание на 23.09.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Камелия Стоянова

при участието на секретаря Дора Тинчева, като разгледа дело номер **9069** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба от [фирма], като предмет на съдебен контрол за законосъобразност е ревизионен акт № Р-22220418003146-091-001/20.03.2019 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С.. Жалбоподателят обжалва ревизионния акт в частта на извършеното допълнително преобразуване на финансовия резултат за 2016 г., в резултат на което декларираната за периода загуба в размер на 4 428 781, 14 лв. е намалена със сума в размер на 4 002 588, 22 лв. и е установен данъчен финансов резултат – загуба в размер на 426 192, 92 лв. Претендират се разности.

Ответникът – директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. изразява становище за неоснователност на жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като обсъди доводите на страните в производството и събраните по делото доказателства намира за установено от фактическа страна следното:

Със заповед за възлагане на ревизия № Р-22220418003146-020-001/31.05.2018 г., издадена от Руска Р. Б., началник на сектор „Ревизии“ в отдел „Контрол“ в ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията за корпоративен данък по реда на ЗКПО за периода 01.01.2012 г. – 31.12.2017 г. На ревизираното лице, в съответствие с чл. 113, ал. 2 от ДОПК, е връчен екземпляр от заповедта за възлагане на ревизия. Със заповедта за възлагане на ревизия, в съответствие с чл. 113, ал. 1 от ДОПК, са определени данните за ревизираното лице по чл. 81, ал. 1, т. 2-5 от ДОПК, ревизиращите органи по

приходите, срокът за извършване на ревизията. Изготвен е ревизионен доклад № Р-22220418003146-092-001/30.01.2019 г., същият е връчен на ревизираното лице, съдържа реквизитите по чл. 117, ал. 2 от ДОПК. Констатациите в ревизионния доклад са възприети напълно от ревизиращите органи и е издаден обжалвания в производството пред настоящата инстанция ревизионен акт. В хода на ревизията, на основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на [фирма] е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения. На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на [фирма], О. Л. и [фирма]. С протокол № 1228402/13.11.2018 г. е документирано посещение в счетоводния офис на ревизираното дружество, извършени са проверки на данните от информационната система на НАП, имотния и търговския регистър на Агенцията по вписванията. Установено е, че към датата на регистрация на дружеството (07.05.2008 г.) едноличен собственик на капитала е О. Л., [дата на раждане], гражданин на Държавата И., притежаващ разрешение за постоянно пребиваване в Република Б.. На 26.05.2016 г. О. Л. е продал акциите си на [фирма]. Дружеството е регистрирано по реда на ЗДДС, считано от 08.01.2007 г. Основната дейност е свързана с проектиране на недвижими имоти, отдаване под наем и управление на собствени недвижими имоти. Дружеството притежава недвижими имоти, находящи се в [населено място], [улица] № 30 и на [улица].

Установено е, че в дружеството са били назначени лица по трудови правоотношения на длъжности работник поддръжка сгради, хигиенист, инженер електро-обзавеждане, главен счетоводител. Установено е, че за 2016 г. [фирма] е подало годишна данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО с вх. № 2204И0144442/02.03.2017 г., с която е декларирало приходи от дейността в размер на 1 869 934, 15 лв., разходи в размер на 11 537 767, 59 лв. и счетоводен финансов резултат – счетоводна загуба в размер на 9 667 833, 44 лв. Счетоводният финансов резултат е преобразуван в посока увеличение със сума в размер на 5 784 491, 60 лв., включваща размера на годишните счетоводни разходи за амортизация (чл. 54, ал. 2 от ЗКПО), разходи от последващи оценки на активи и пасиви (чл. 34 от ЗКПО), разходите, които не са признати за данъчни цели (чл. 26 от ЗКПО), включително разходи, които не са документално обосновани (чл. 26, т. 2 от ЗКПО) и разходи за начислени глоби, конфискации, санкции и лихви (чл. 26, т. 6 от ЗКПО), както и непризнати разходи за дарения, и в посока намаление със сума в общ размер на 545 439, 30 лв., включваща размера на годишните данъчни амортизации (чл. 54, ал. 1 от ЗКПО) и други намаления.

След извършеното преобразуване е формиран данъчен финансов резултат – данъчна загуба в размер на 4 428 783, 14 лв. В хода на ревизията органите по приходите са установили факти и обстоятелства, изискващи допълнително преобразуване на счетоводния финансов резултат за периода. По данни от търговския регистър е установено, че [фирма] е притежавало дялове в [фирма], като размерът на внесения от [фирма] капитал е бил 775 000 лв. По силата на договор за покупко-продажба на дялове от 04.05.2016 г. [фирма] е продало собствените си дружествени дялове в [фирма] на О. Л. за сумата от 150 000 лв., като във връзка с извършената продажба по дебита на сметка 123 печалби и загуби е отразена загубата в размер на 625 000 лв. На същата дата – 04.05.2016 г., с договор за цесия [фирма] е продало на О. Л. и вземанията си от [фирма] в общ размер на 3 527 588, 25 лв., включително отпуснати парични заеми в размер на 2 803 638, 17 лв. и лихви в размер на 723 950, 08 лв. Договорена е продажна цена на цесията в размер на 150 000 лв., която не е разплатена

ефективно. Сключено е споразумение за прихващане, съгласно което [фирма] дължи на О. Л. суми по договори за заем в общ размер на 456 822, 23 лв., а О. Л. дължи на [фирма] сума в размер на 150 000 лв. по договор за покупко-продажба на дялове.

С посоченото споразумение е прихванато задължението на О. Л. по договора за цесия, в резултат на което е останала дължима от [фирма] към О. Л. сума в размер на 306 822, 23 лв. по подписаните договори за заем. В хода на ревизията е установен счетоводен запис по дебита на сметка 622 разходи за операции с финансови инструменти на сума в размер на 3 377 588, 25 лв., която сума в края на годината е отразена в сметка 123 печалби и загуби и съответно е формирана загуба за 2016 г. В резултат на извършена насрещна проверка на „А.“ Е. ревизиращите са установили, че на 26.05.2016 г. по силата на договор за цесия, О. Л. е продал на [фирма] вземанията си от [фирма] в общ размер на 5 454 104, 79 лв., представляващи отпуснати парични заеми в размер на 1 704 765, 38 лв. – главница, лихви по тях в размер на 221 750, 16 лв. и придобитото по договор за цесия с [фирма] вземане в размер на 3 527 588, 25 лв. Договорена е продажна цена на вземането 5 000 000 лв. В хода на ревизията не е било представено съобщение до длъжника от цедента, че е прехвърлил вземането си спрямо него на трето лице, съответно не е бил установен момента, от който прехвърлянето има действие спрямо третите лица и спрямо длъжника съгласно чл. 99 от Закона за задълженията и договорите. Направена е констатация, че продажната цена на цедираното вземане по договора за цесия е значително под номиналната му стойност, като в тази връзка разликата между номиналната стойност и цената на цесията е възприета от органите по приходите като вид обезценка на продаденото вземане за сметка на цедента (продавача) на вземането, която утежнява финансовия му резултат, респективно увеличава загубата от текущата година по дебита на сметка 123 печалби и загуби от текущия период.

Органите по приходите са направили извода, че търговските вземания на данъчнозадължените лица са финансов актив, чиято стойност според т. 6.4, т. 10.2 от СС-32 подлежи на проверка за обезценка в края на отчетния период. В случая органите по приходите не са установили данни за наличие на обективни причини налагащи обезценяването на процесното вземане, които да са доказани по надлежния ред, а именно да е била извършена инвентаризация на вземанията на предприятието в края на отчетния период, която да е констатирала, че възстановимата пазарна стойност на вземането е по-ниска от номиналната му стойност и се налага същото да бъде обезценено, като се отпише като разход разликата между реалната му цена и тази, отчетена по счетоводни данни. В хода на ревизията не са били представени и доказателства, които да удостоверят, че вземането е било несъбираемо или трудно събираемо и това е налагало да бъде обезценено и продадено на загуба. Не са установени данни за невъзможност за погасяване на цедираното вземане и доказателства, че са предприети действия за събиране на вземанията, които са се оказали неуспешни. Продажбата на вземането на цена, която е много по-ниска от номиналната не е била обоснована по никакъв начин.

Липсата на такива данни и доказателства е формирала извод, че отчетният разход не следва да се признае за данъчни цели на основание чл. 77, ал. 1 от ЗКПО и сделката е сключена на цена, която води до отклонение от данъчно облагане в условията на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО. Органите по приходите са формирали извода, че отчетените счетоводни разходи по повод сключените договори за покупко-продажба на дялове и за цесия не могат да бъдат квалифицирани като документално обосновани и доказани

по смисъла на Закона за счетоводството и ЗКПО, поради което на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО същите не могат да признати за данъчни цели. Доказателствата, представени от дружеството не са отrekli направените в хода на ревизията констатации, а оценителната експертиза, предоставена за доказване цената на цедираните вземания не е възприета поради обстоятелството, че не е възложена и приета по реда на ДОПК. При съобразяване на тези обстоятелства, на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 16, ал. 3 от ЗКПО финансовият резултат за 2016 г. е увеличен с размера на непризнатите за данъчни цели разходи в общ размер на 4 002 588, 25 лв., отразени в счетоводна сметка 622 разходи за операции с финансови инструменти, включително с разликата между номиналната цена на продадените дружествени дялове и платената за тях цена при продажбата в размер на 625 000 лв. и отнесените като разход вземания от [фирма], продадени на О. Л. съгласно сключения договор за цесия в размер на 3 777 588, 25 лв. Вследствие на извършената корекция на данните, участващи при определянето на данъчния финансов резултат за отчетния период, декларираната данъчна загуба в размер на 4 428 781, 14 лв. е коригирана на данъчна загуба в размер на 426 192, 92 лв.

При оспорване на ревизионния ред по административен ред, същият е потвърден с решение № 976/07.06.2019 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С..

В хода на производството пред тази съдебна инстанция, по делото е изслушано заключението на две експертизи – еднолична и колективна такава, като колективната експертиза не е оспорена от страните.

При така установената фактическа обстановка, съдът прави следните правни изводи: Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, подадена е от лице, имащо право на жалба, срещу подлежащ на обжалване административен акт, и след като е осъществено обжалването по административен ред в съответствие с чл. 156, ал. 2 от ДОПК, и е процесуално допустима (както правилно посочва в представените по делото писмени бележки процесуалният представител на жалбоподателя – макар и да не са установени данъчни задължения за процесната 2016 г., правният интерес от обжалване произтича от нормата на чл. 70, ал. 1 от ЗКПО, даваща правото на данъчния субект да пренася данъчната загуба, формирана по реда на ЗКПО.

По същество същата е основателна.

Жалбоподателят обжалва ревизионния акт в частта на извършеното допълнително преобразуване на финансовия резултат за 2016 г., в резултат на което декларираната за периода загуба в размер на 4 428 781, 14 лв. е намалена със сума в размер на 4 002 588, 22 лв. и е установен данъчен финансов резултат – загуба в размер на 426 192, 92 лв.

Спор между страните по отношение на фактите не съществува (обстоятелство, по отношение на което е направено изрично изявление и в представените по делото писмени бележки от процесуалния представител на жалбоподателя). От събраните по делото доказателства се установява, че [фирма] е притежавало дялове в [фирма], като размерът на внесения от [фирма] капитал е бил 775 000 лв. По силата на договор за покупко-продажба на дялове от 04.05.2016 г. [фирма] е продало собствените си дружествени дялове в [фирма] на О. Л. за сумата от 150 000 лв., като във връзка с извършената продажба по дебитата на сметка 123 печалби и загуби е отразена загубата в размер на 625 000 лв. По отношение на така установените обстоятелства, както и на обстоятелството, че сделката е между свързани лица, спор

между страните не съществува (обстоятелство, отразено и на стр. 4 от представените по делото писмени бележки от процесуалния представител на жалбоподателя). Изводите си органите по приходите са обосновали с обстоятелството, че сделката е осъществена между свързани лица по смисъла на параграф 1, т. 3, б. „В“ от Допълнителните разпоредби на ДОПК, като продажната цена е била занижена спрямо номиналната стойност с повече от 500%, което представлява значително отклонение. Приели са, че за да се приеме за недействителна такава договореност а целите на фиска, е необходимо и достатъчно в хода на ревизията да е доказано, че става въпрос за сделка между свързани лица при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане. Всъщност, както правилно посочва в писмените си бележки процесуалният представител на жалбоподателя, изводите на органите по приходите са формирани при неизпълнение на правомощието им по чл. 60, ал. 1 и чл. 63, ал. 1, във връзка с чл. 37, ал. 1 от ДОПК, доколкото приемайки изпълнение на обстоятелства по чл. 15, ал. 1 от ЗКПО, не са обосновали отклонението от данъчно облагане по чл. 16, ал. 1 от ДОПК с възлагането на експертиза за определяне на пазарните цени.

Не може да се възприеме като логичен и обоснован изводът на органите по приходите, че самото обстоятелство, че сделката е сключена между свързани лица е достатъчно за наличието на отклонение от данъчно облагане, без да е необходимо да се проследи приложимостта, и да се приложи чл. 16, ал. 1 от ЗКПО. Съгласно чл. 15 от ЗКПО, когато свързани лице осъществяват търговските и финансовите си взаимоотношения при условия, които оказват влияние върху размера на данъчната основа, отличаващи се от условията между несвързани лица, данъчната основа се определя и се облага с данък при условията, които биха възникнали за несвързани лица. При условие, че органите приходите формират извода, че сделката е сключена при условия, чието изпълнение води до данъчно облагане, то същите е следвало да приложат чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, като определят данъчната основа по реда, по реда, посочен в чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, което не е било сторено. Съгласно чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане. Органите по приходите не са приложили изобщо нормата на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, като не са взели под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане.

Съгласно §1, т. 14 от Допълнителните разпоредби на ЗКПО „пазарна цена“ е цената по смисъла на §1, т. 8 от Допълнителните разпоредби на ДОПК. В хода на това съдебно производство е допуснато изслушването на колективна съдебно-оценителна експертиза със задача да се определи пазарната цена към 04.05.2016 г. на продадените от [фирма] 77 500 дяла на [фирма] съгласно договор за покупко-продажба на дружествени дялове от 04.05.2016 г. между [фирма] и О. Л., като оценката да бъде изготвена в съответствие с Наредба № Н-9 от 14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне

на пазарните цени, или по друг подходящ метод, ако методите по посочената наредба са неприложими. Съгласно посочената наредба, се прилагат следните методи – метод на сравнимите неконтролирани цени, метод на пазарните цени, метод на увеличената стойност, метод на разпределената печалба, метод на транзакционната нетна печалба. Това обстоятелство се установява и от изслушаната по спора колективна съдебно-оценителна експертиза, което заключение тази съдебна инстанция възприема напълно в тази му част. Съгласно същото, при обстоятелството на свързаност между лицата, използваната база на стойността е пазарната стойност, която се идентифицира с определението за пазарна цена по смисъла на §1, т. 8 от Допълнителните разпоредби на ДОПК и Наредба № 9 от 14 август 2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени, а именно пазарна цена е сумата без данъка върху добавената стойност и акцизите, която би била платена при същите условия за идентична или сходна стока или услуга по сделка между лица, които не са свързани. Съгласно заключението на експертизата, при съобразяване на спецификата в дейността на [фирма], определянето на пазарната стойност на дяловете, е възможно чрез прилагане на метода на сравнимите неконтролирани цени.

Анализът на активите от баланса на дружеството позволява да се направи извода, че избраният метод от наредбата съответства по своята същност на познатите в практиката методи за оценка на недвижими имоти, които се основават на сравнение между оценявания имот и пазарни свидетелства (реализирани сделки или пазарни свидетелства в офертна позиция), а именно – пазарен подход – сравнение на оценявания обект с пазарни свидетелства за реализирани сделки или оферти за продажба на сходни имоти, като основният представляващ пазарната стойност на дяловете метод е чиста стойност на активите. Експертизата е съобщила дългосрочните инвестиции, оценката на дългосрочните инвестиции, направила е анализ на изменението в средните пазарни цени на аналогични имоти, анализ на пазарната информация. При изготвянето на оценката на дяловете на дружеството са съобразени активите на дружеството (стр. 19-20), по отношение на други дългосрочни заеми е посочено, че отразяват реалната им стойност, поради което корекция не се прилага и за пазарна стойност се приема балансовата им стойност, отсрочените данъци не се приемат за реален актив, поради което пазарната им стойност е 0, текущите вземания от предприятия от група отразяват реалната им стойност, поради което корекция не се прилага и за пазарна стойност се приема балансовата им стойност. Задълженията в баланса на дружеството отразяват реалната им стойност, поради което корекция не се прилага и за пазарна стойност се приема балансовата им стойност. По този начин пазарната стойност на собствения капитал, получен чрез извеждане на стойността през метода чиста стойност на активите в съответствие с метода на сравнимите неконтролирани цени по Наредба Н-9 е получен в отрицателна величина – 1886 лв. Съгласно заключението високата задлъжнялост на дружеството изключва

използването на методи, свързани с капитализиране на дохода, към датата на оценката дружеството е декапитализирано и като се вземе предвид отрицателната стойност на капитала, се приема условна стойност от 1 лв., с което дяловете, предмет на оценка по задачата приемат пазарна стойност от 1 лв. Посоченото заключение на експертизата се приема за правилно от съда, същото не е оспорено от жалбоподателя, не е оспорено от ответника.

От събраните по делото доказателства се установява, страните не спорят по това, че на 04.05.2016 г., с договор за цесия [фирма] е продало на О. Л. и вземанията си от [фирма] в общ размер на 3 527 588, 25 лв., включително отпуснати парични заеми в размер на 2 803 638, 17 лв. и лихви в размер на 723 950, 08 лв. Договорена е продажна цена на цесията в размер на 150 000 лв., която не е разплатена ефективно. Сключено е споразумение за прихващане, съгласно което [фирма] дължи на О. Л. суми по договори за заем в общ размер на 456 822, 23 лв., а О. Л. дължи на [фирма] сума в размер на 150 000 лв. по договор за покупко-продажба на дялове. С посоченото споразумение е прихванато задължението на О. Л. по договора за цесия, в резултат на което е останала дължимата от [фирма] към О. Л. сума в размер на 306 822, 23 лв. по подписаните договори за заем. Установява се счетоводен запис по дебита на сметка 622 разходи за операции с финансови инструменти на сума в размер на 3 377 588, 25 лв., която сума в края на годината е отразена в сметка 123 печалби и загуби и съответно е формирана загуба за 2016 г.

Органите по приходите са направили извода, че продажната цена на цедираното вземане отново е занижена значително спрямо номиналната му стойност, като няма доказателства, които да обосновават обезценката на продаденото вземане. изводите на органите по приходите са формирани при неизпълнение на правомощието им по чл. 60, ал. 1 и чл. 63, ал. 1, във връзка с чл. 37, ал. 1 от ДОПК, доколкото приемайки изпълнение на обстоятелства по чл. 15, ал. 1 от ЗКПО, не са обосנוвали отклонението от данъчно облагане по чл. 16, ал. 1 от ДОПК с възлагането на експертиза за определяне на пазарните цени. Не може да се възприеме като логичен и обоснован изводът на органите по приходите, че самото обстоятелство, че сделката е сключена между свързани лица е достатъчно за наличието на отклонение от данъчно облагане, без да е необходимо да се проследи приложимостта, и да се приложи чл. 16, ал. 1 от ЗКПО. Съгласно чл. 15 от ЗКПО, когато свързани лице осъществяват търговските и финансовите си взаимоотношения при условия, които оказват влияние върху размера на данъчната основа, отличаващи се от условията между несвързани лица, данъчната основа се определя и се облага с данък при условията, които биха възникнали за несвързани лица. При условие, че органите приходите формират извода, че сделката е сключена при условия, чието изпълнение води до данъчно облагане, то същите е следвало да приложат чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, като определят данъчната основа по реда, по реда, посочен в чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, което не е било сторено. Съгласно чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица,

са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане.

Органите по приходите не са приложили изобщо нормата на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, като не са взели под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане. В хода на това съдебно производство е допуснато изслушването на колективна съдебно-оценителна експертиза със задача да се определи пазарната цена към 04.05.2016 г. на вземанията на [фирма] от [фирма], предмет на договор за цесия от 04.05.2016 г. между [фирма] като цедент и О. Л. като цесионер, като оценката да бъде изготвена в съответствие с Наредба № Н-9 от 14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени, или по друг подходящ метод, ако методите по посочената наредба са неприложими. Съгласно изготвеното заключение, като се отчита характера на оценявания обект – вземанията на [фирма] от [фирма], като единствено възможен се преценява методът на сравнимите неконтролирани цени, който се прилага, когато е налице сходство в характеристиките на продукта или услугата – предмет на контролираната и съпоставимата неконтролирана сделка, като методът съответства по своята идея на методика от МСС 39 – Финансови инструменти – признаване и оценяване, чрез която се признават и оценяват финансовите активи. При определяне на приложимите методи за оценка на финансови инструменти експертизата посочва, че същите се дефинират като договор, който поражда едновременно финансов актив в едно предприятие и финансов пасив или инструмент на собствения капитал в друго предприятие, като по този начин финансовите инструменти се класифицират като финансови активи, финансови пасиви, инструменти на собствения капитал.

Пазарната стойност на подлежащите на оценка финансови инструменти – вземания, може да се определи надеждно, ако за тях съществува публикувана ценова котировка на активен пазар, като при липса на официален пазар на дългове и пазарни ценови котировки, пазарната стойност може да се определи в зависимост от вида и характеристиките на финансовия инструмент на база – информация от независима рейтингова агенция, съпоставяне с текущата пазарна цена на финансов инструмент от същия вид, анализ на дисконтираните очаквани парични потоци от инструмента, използване на модели за опционно преобразуване, оценяване на конструктивна база, ако съществува пазарна цена на съставните елементи на инструмента, други методи за извеждане на индикативна пазарна стойност. Съгласно заключението изборът на подход и метод на оценка е в резултат на наличието на следните характеристики на

оценявания обект (вземания) – без налична котировка на активен пазар, без наличие на публична информация за текуща пазарна стойност на аналогични вземания, неприложимост на опционна ценообразуване. Използваният допълнително технически инструментариум е във връзка с установяването на условия за обезценка, произтичащи както от самия инструментариум, така и от обстоятелствата, довели до финансово затруднение на длъжника, изразен чрез кредитния риск, ликвидността и продаваемостта на инструмента, покритие на задълженията с налични насрещни реални активи. Съгласно експертното заключение обект на оценката са задълженията на [фирма] към [фирма], представляващи около 35% от структурата на задълженията по баланс на [фирма] към 31.12.2015 г. За вземанията си в страната [фирма] изготвя оценка към 30.09.2015 г., като е налице кореспонденция между двете дружества, като в отговор на покана за доброволно изпълнение [фирма], на 14.01.2015 г., излага обосновката, че невъзможността за плащане се дължи на незавършена процедура за смяна на предназначението на основния актив на продажба и съответно в тази ситуация активът не може да се реализира и да се погасят задълженията в срок. Установява се, че задълженията на „А.“ Е. към [фирма] произлизат от 6 договора за заем и 2 споразумения и са общо в размер на 3 527 588 лв.

По този начин експертите приемат за предмет на оценката вземане с номинална стойност 3 527 588 лв., което е идентифицирано в счетоводните регистри към 31.12.2015 г. и представлява главницата по заема и начислени, но неизплатени лихви. Доходността на [фирма] от предоставените заемни средства е договорена лихва от 9% до 01.01.2015 г. и 4% по задължения след 31.12.2014 г., или лихвата към 31.12.2015 г. е в размер на 685 772 лв. и съгласно анекс към договора за заем е с падеж 31.12.2016 г. Съгласно заключението степента на защита на правата на страните по инструмента (които са свързани лица), от влиянието на кредитния риск по дълговия инструмент, т.е. несигурността относно способността на длъжника [фирма] да извърши изискваните плащания се установява чрез изведените от експертната финансово икономически показатели с анализ на ликвидността на длъжника и покритието на задълженията с налични насрещни реални активи. Преценката за адекватност на текущата стойност на базовите активи, генериращи паричните потоци и влиянието им върху погасяването на задължението е направена на основата на отчета към 31.12.2015 г., а именно – дружеството е декапитализирано, собственият му капитал (активи минус дълг) е отрицателна величина и към датата на оценката възлиза на -3 437 000 лв., дългът на дружеството възлиза на 10 482 000 лв., дългът е покрит на 67.21% с насрещни активи, изискуемостта на вземанията, предмет на договора за цесия от 04.05.2016 г. предполага сконтиране на пасивите до размера на насрещните активи, чиято балансова стойност към датата на оценката е 7 045 000 лв. За способността за погасяване на задълженията се приемат изчислителни процедури, в които се прави допускане за критична граница на ликвидността и

като такава и определя и приема тя да бъде 360 дни при съобразяване на обстоятелството на наличие на значителен кредитен риск в страната, наличие на условия за висока междуфирмена задлъжнялост в страната, ниска покупателна способност. Заключението съдържа посочване на скала за изчисляване на просрочие, като на база на това вземанията, обект на оценката попадат в група без просрочие след падеж и по този метод не подлежат на преоценка, т.е. те се оценяват на 100% по номинал.

Съгласно заключението на експертната при оценката на финансови инструменти, носители на парични потоци, оценъчният анализ, произтичащ от изискванията на международните оценителни стандарти и стандартите за финансово отчитане определя, когато заемодателят предоговаря условията по договорите, свързани с финансово затруднение на длъжника и прави отстъпки, каквито не би обсъждал при други обстоятелства, от една страна, и от друга страна, че длъжникът [фирма] е декапитализиран, се налага да се извърши сконтиране на номиналната стойност на вземането с корекционен коефициент „активи/пасиви“, като по този начин се спазят – изискванията на МСС 39 „финансови инструменти – признаване и оценяване“ за отчитане на риска и провеждане на тест за обезценка на финансовия инструмент, ако финансовото състояние на длъжника не е добро, какъвто е и процесния случай. При съобразяването на тези обстоятелства пазарната стойност на вземането е определена в размер на 2 370 741 лв., като е взета предвид номинална стойност на вземането в размер на 3 527 888 лв., собственик капитал в размер на 3 347 000 лв., активи в размер на 7 045 000 лв., пасиви 10 482 000 лв., корекция в размер на 0.672.

При така определените пазарна цена на продадените от жалбоподателя 77 500 лв. в [фирма] и определена пазарна цена на вземанията на [фирма] от [фирма], следва да се определи данъчният финансов резултат на жалбоподателя по ЗКПО за 2016 г. За определянето на това обстоятелство съдът е допуснал изслушването на съдебно-счетоводна експертиза, заключението по която не е оспорено от страните. Определената от експертната пазарна цена на продадените 77 500 дяла в [фирма] е 1 лв., при съобразяване на обстоятелството, че договорената цена от 150 000 лв. е над пазарната цена, то няма основание за преобразуване на данъчния финансов резултат на основание чл. 16, ал. 3 от ЗКПО. Пазарната цена на вземането на [фирма] от заемателя [фирма], обект на договор за цесия от 04.05.2016 г. е 2 370 741 лв., договорената и отчетена в счетоводството цена по договора е 150 000 лв., като по този начин те у по-ниска от пазарната цена и поради това на основание чл. 16, ал. 3 от ЗКПО следва да се извърши преобразуване на данъчния финансов резултат. Преобразуването следва да се извърши, като се съобрази счетоводния финансов резултат – 9 667 833, 44, преобразуване в увеличение по декларация 5 784491, 60, преобразуване в увеличение от заключението на съдебно-оценителната експертиза 2 220 741, преобразуване в намаление 545 439, 30. Вследствие на допълнителното преобразуване данъчният финансов

резултат на дружеството за 2016 г. е загуба в размер на – 2 208 040, 14 (минус два милиона двеста и осем хиляди и четиридесет лева и четиринадесет стотинки). При така установените обстоятелства, изводите на органите по приходите са неправилни. Ревизионният акт в частта на извършеното допълнително преобразуване на финансовия резултат за 2016 г., в резултат на което декларираната за периода загуба в размер на 4 428 781, 14 лв. е намалена със сума в размер на 4 002 588, 22 лв. и е установен данъчен финансов резултат загуба в размер на 426 192, 92 лв. следва да бъде изменен, като за 2016 г. се определи загуба в размер на – 2 208 040, 14 лв.

Обжалваният акт е издаден от компетентен орган същият е определен като компетентен орган по издаването на ревизионен акт със заповед за определяне на компетентен орган, издадена от началник на сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” в ТД на НАП С.. Решението на решаващия административен орган също така е издадено от компетентен орган.

С оглед на изхода на спора е основателно искането на жалбоподателя за присъждане на разноски общо в размер на 9 298 лв., по представен списък на разноските, включващи, платена държавна такса в размер на 50 лв. за образуване на съдебното производство, внесени депозити за експертизи общо в размер на 1400 лв., възнаграждение за адвокат в размер на 7848 лв. От страна на ответника не е направено възражение за прекомерност на възнаграждението за адвокат.

Като взе предвид направените фактически и правни изводи и на основание чл. 160, ал. 1, предложение трето от ДОПК съдът,

РЕШИ

ИЗМЕНЯ ревизионен акт № Р-22220418003146-091-001/20.03.2019 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С. в частта на извършеното допълнително преобразуване на финансовия резултат за 2016 г., в резултат на което декларираната за периода загуба в размер на 4 428 781, 14 лв. е намалена със сума в размер на 4 002 588, 22 лв. и е установен данъчен финансов резултат загуба в размер на 426 192, 92 лв., като за 2016 г. определя загуба в размер на – 2 208 040, 14 лв.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати в полза на [фирма] разноските по делото в размер на 9298 лв.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните с връчване на преписи по реда на чл. 138 от АПК.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ

