

РЕШЕНИЕ

№ 519

гр. София, 25.01.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 16 състав, в публично заседание на 03.10.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Ралица Романова

при участието на секретаря Гергана Мартинова и при участието на прокурора Димитров, като разгледа дело номер **490** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба вх. № 1040 от 16.01.2012 година, по описа на Административен съд – София град, подадена от М. 96 АД,[ЕИК], представлявано от А. И. К., чрез упълномощения адвокат В. И. М., срещу Ревизионен акт /РА/ № 23-1104965/11.07.2011г., издаден от Т. Д. И. - гл. инспектор по приходите при ТД на НАП [населено място], потвърден с Решение № 2325/20.12.2011г. на директора на Дирекция Обжалване и управление на изпълнението /ОУИ/ при ЦУ на НАП, [населено място].

Жалбоподателят оспорва ревизионния акт, в частта му, с която са определени допълнителни задължения по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ в размер на 153 139,55 лв. /в т.ч. 117 667,41 лв. за 2008 г. и 35 472,14 лв. за 2009 г./ и следващите се лихви за забава в размер на 34 775,92 лв. за финансовите 2008г. и 2009г. По конкретно ревизионният акт се оспорва в частите му относно: извършените при ревизията корекции на декларираните данъчни загуби за пренасяне; увеличението на финансовия резултат на дружеството за 2008 г. със сумата от 9 765,00 лв., представляваща неотчетени приходи от лихви; непризнаването за данъчни цели на направения от М. 96 АД разход за външни услуги в размер на 985 032,27 лв. и съответно увеличението на финансовия резултат на дружеството за 2008 г. с посочената сума.

В жалбата се твърди, че за 2003г. текущата загуба е в размер на 2000,00 лв., а

посочената сума за пренасяне от 412 000,00лв. е формирана от натрупана обезценка на вземания по предоставени търговски заеми на Л. МС АД и П. МС АД. Посочва се, че през 2004г. М. 96 АД има по баланса си остатък от вземанията по предоставени заеми на посочените дружества, общо в размер на 479 000,00 лв., като е оповестено, че дружеството е взело решение да не прави подоценка. Обезценката е извършена, защото по отношение на тези две дружества са открити производства по несъстоятелност и същите са обявени в несъстоятелност /Л.-МС АД, с Решение от 10.04.2003г. по гр.д. № 118/2002г. на Окръжен съд - Монтана и П. - МС АД, с Решение № 42/05.05.2004г. на Окръжен съд – [населено място]/. Пояснява, че разходите от обезценки на тези вземания, поради характера им на временна разлика, следва да бъдат признати за данъчни цели при събиране на вземанията или при тяхното отписване. На следващо място жалбоподателят твърди, че до 2005 г. са провизирани 100 % от вземанията срещу обявените в несъстоятелност дружества Л. - МС АД и П. - МС АД и през 2005 г. са окончателно отписани като несъбираеми (за сметка на резултата от предходни години). През 2005 г. /за сметка на резултата от предходни години/ е отписан остатъкът от вземанията в размер на 479 000,00 лв., вследствие на прилаганата политика вземането да се обезцени на 100 % и след това да се отпише. С тази корекция резултатът за 2004г. от отрицателен 2 000,00 лв. е станал отрицателен 481 000,00 лв. Според жалбоподателя коректно е посочена данъчната загуба за пренасяне за 2004г. в размер на 481 000,00лв., която следва да се приспадне през 2008г. от формирания положителен финансов резултат.

Относно извършеното увеличение на финансовия резултат за 2008г. с неотчетените приходи от лихви в размер на 9 765,00лв. жалбоподателят излага довода, че през 2009г. дружеството е начислило съответните приходи от лихви по предоставените заемни средства за 2008г. и 2009г. Твърди, че ревизиращият екип не е отчел в своите констатации начислените през 2009г. лихви, касаещи 2008 г. Счита, че на дружеството би следвало да се начислят единствено лихви за дължимия данък за 2008г. въз основа на неотчетените своевременно приходи от лихви, но не и самият корпоративен данък. Във връзка с извършеното увеличение на финансовия резултат, на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО за 2008 г. е със сумата 985 032,27 лв. с жалбата се оспорват констатациите на ревизиращия екип, въз основа на които не е признат за данъчни цели направеният от дружеството разход по фактура № 2/10.01.2008г. Навеждат се доводи, че ревизиращият екип е допуснал съществено процесуално нарушение, като е основал изводите си на предходна ревизия. Според жалбоподателя изводът за липса на свързаност на получените от М. 96 АД услуги с осъществяваната от дружеството дейност е неправилен и не е налице хипотезата на чл. 26, т. 1 от ЗКПО.

На основание на изложените аргументи е изразено искане за отмяна на ревизионния акт.

В открито съдебно заседание жалбоподателят се представлява от упълномощения адвокат М., който поддържа жалбата и направените със същата искания. Претендира присъждане на направените във връзка с делото разноски.

Ответникът – Директор на Дирекция ОУИ – С., при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител юрисконсулт Г. оспорва жалбата и изразява искане същата да бъде отхвърлена като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Представителят на Софийска градска прокуратура изразява становище за неоснователност на жалбата.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - С. ГРАД, след като обсъди доводите на страните и прецени събраните и приети по делото доказателства, приема за установена следната фактическа обстановка:

На основание Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 1100920/24.01.2011г., издадена от Е. К. Д. - началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., изменена със ЗВР № 1104965/26.04.2011г., издадена от С. И. А. - началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на М. 96 АД за определяне на задълженията за корпоративен данък за отделните данъчни периоди от 01.01.2008г. до 31.12.2009г. Определен е краен срок за приключване на ревизията 02.06.2011г. Ревизионното производство е повторно, възложено е по реда на чл. 155 ал. 4 от ДОПК, във връзка с Решение № 87/17.01.2011 г. на директора на дирекция ОУИ С., с което е отменен Ревизионен акт №[ЕИК]/30.09.2010г., в частта на установените задължения по ЗКПО за 2008 г. и 2009 г. и преписката е върната за извършване на нова ревизия, при спазване на дадените указания.

Резултатите от ревизията са отразени в Ревизионен доклад № 23-1104965/16.06.2011г. По реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК от ревизираното дружество е подадено възражение вх. № 53-04-368/27.06.2011г. На ТД на НАП – С.. Същото е прието за неоснователно.

Ревизията приключва с РА № 23-1104965/11.07.2011г., издаден от Т. Д. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед за определяне на компетентен орган № К 1104965/20.06.2011г., издадена от П. Г. Г. - началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С.. В ревизионното производство са констатирани основания за корекция в посока увеличение на декларираните данъчни задължения по ЗКПО за финансовите 2008г. и 2009г., във връзка с които, с РА № 23-1104965/11.07.2011г са определени допълнителни задължения по ЗКПО за корпоративен данък в размер на 153 139,55лв., в т.ч. 117 667,41 лв. за 2008г. и 35 472,14 лв. за 2009г. и следващи се лихви за забава в размер на 34 775,92 лв.

РА № 23-1104965/11.07.2011г., издаден от Т. Д. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. е връчен на упълномощено лице на 26.07.2011г. и оспорен пред директора на Дирекция ОУИ – С. с жалба, постъпила в ТД на НАП – С. на 02.08.2011г. В рамките на срока за произнасяне по чл. 155, ал.1 от ДОПК, удължен по реда на чл. 156, ал.7 от ДОПК е постановено решение № 2325/20.12.2011г. на директора на Дирекция ОУИ – С.. С решението РА е потвърден изцяло в обжалваната част. Решението на директора на Дирекция ОУИ – С. е постановено в рамките на законоустановения срок за произнасяне и от компетентен орган. Р. акт в потвърдената с решението част е оспорен по съдебен ред с жалба, подадена чрез Дирекция ОУИ – С. на 29.12.2011г.

При така установеното от фактическа страна, съдът направи следните правни изводи: Жалбата е процесуално допустима, като подадена в законоустановения срок и от лице, което притежава процесуална легитимация - адресат на оспорения акт, с който се определят задължения. Разгледана по същество, жалбата е частично основателна. Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

РА № 23-1104965/11.07.2011г. е издаден от компетентен орган по смисъла на чл.118,

ал. 2 ДОПК във вр. с чл. 7, ал.1, т.4 от Закона за НАП в кръга на определените му правомощия съгласно Заповед за определяне на компетентен орган № К1104965/20.06.2011г., издадена също от компетентен орган, оправомощен по силата на заповед № РД-01-06/04.01.2010г., издадена от директора на ТД на НАП – С.. В ревизионното производство не са допуснати процесуални нарушения, които могат да се квалифицират като съществени и да обосноват самостоятелно основание за отмяна на ревизионния акт.

I. Относно извършените при ревизията корекции на декларираните данъчни загуби за пренасяне:

В хода на ревизията е установено, че за периода 01.01.2003г.-31.12.2007 г. М. 96 АД е формирало отрицателен данъчен финансов резултат -данъчна загуба, както следва:

- за 2003 г.- в размер на 1 718,37 лв.;
- за 2004 г.- в размер на 2 576,00 лв.;
- за 2005 г. - в размер на 1 326 000 лв.;
- за 2006 г.- в размер на 2 354,18 лв.;
- за 2007 г. - в размер на 3 820,18 лв.

През 2008г. дружеството е формирало положителен счетоводен финансов резултат. На ред 16 - пренасяне на данъчна загуба /ред 16.1 - данъчна загуба от източник в страната/ от ГДД за 2008г. е отразено пренасяне на загуба общо в размер на 2 157 345,55 лв. Установено е, че съгласно Справка 4 е декларирана данъчна загуба, подлежаща на приспадане, както следва:

- за 2003 г. в размер на 412 000,00 лв.;
- за 2004 г. в размер на 481 000,00 лв.;
- за 2005 г. в размер на 1 326 000,00 лв.;
- за 2006 г. в размер на 3 550,33 лв.;
- за 2007 г. в размер на 3 820,18 лв.;

Установено е, че в ГДД по чл. 51, ал. 1 от ЗКПО за финансова 2003г., явяваща се базова при определяне на дължимия корпоративен данък, съгласно отчета за приходи и разходи, текущо за годината са отчетени общо разходи за дейността в размер на 2 000,00 лв., респективно счетоводна загуба в същия размер. В счетоводния баланс на предприятието, съставен с данни към 31.12.2003 г., неразделна част от ГДД, няма данни за обезценка на вземания по предоставени търговски заеми спрямо предходната 2002г., като за двете години в актива на баланса, тези вземания фигурират непроменени в размер на 479 000,00лв. В пасива на баланса е отразена натрупана загуба за минали години в размер на 410 000,00 лв., от които 2 000,00 лв. от 2002г. и 408 000,00 -пренесени в началото на 2002г. от минали години.

Жалбоподателят твърди, че за 2003г. текущата загуба е в размер на 2 000,00 лв., а посочената сума за пренасяне /412 000,00 лв./ е формирана от натрупана обезценка на вземания по предоставени търговски заеми на Л. МС АД и П. МС АД. Посочва, че през 2004 г. М. 96 АД има по баланса си остатък от вземанията по предоставени заеми на посочените дружества, общо в размер на 479 000,00 лв., като е оповестено, че дружеството е взело решение да не прави подоценка. Обезценката е извършена, защото по отношение на тези две дружества са открити производства по несъстоятелност и същите са обявени в несъстоятелност.

Ревизиращият екип е приел, че от страна на дружеството не са представени надлежни доказателства, удостоверяващи безспорно, че натрупаните загуби до 2004г. в размер на 412 000,00 лв., представляват обезценка на вземанията по предоставени търговски

заеми на свързаните лица - Л. МС АД и П. МС АД, общо в размер на 479 000,00 лв. към 01.01.2004 г.

Жалбоподателят твърди, че до 2005г. са провизирани 100% от вземанията срещу обявените в несъстоятелност дружества Л. - МС АД и П. - МС АД и през 2005г. е окончателно отписан като несъбираем (за сметка на резултата от предходни години) остатъкът от вземанията в размер на 479 000,00 лв., вследствие на прилаганата политика вземането да се обезцени на 100 % и след това да се отпише. С тази корекция, резултатът за 2004г. от отрицателен 2 000,00 лв. е станал отрицателен 481000,00 лв.

По делото е прието заключение на съдебносчетоводна експертиза, неоспорено от страните. След извършена проверка на счетоводните документи, от счетоводството на М. 96 АД, приложени по делото вещото лице е установило, че загубата в размер на 412 000,00. лв. преди 2004г. и в размер на 479 000,00. лв. за 2004г., при М. 96 АД е формирана от предоставени парични заеми на Л. - МС АД и на П. - МС АД, които дружества с Решение от 12.12.2004г. на Окръжен съд [населено място] по т.д. № 167/2002г. и с Решение от 20.12.2005г. на Окръжен съд [населено място], по т.д. № 118/2002г., са заличени от Търговския регистър. През отчетен период 2005г. са провизирани /обезценени/ и отписани на 100 % вземанията по предоставените от М. 96 АД на Л. - МС АД и П. - МС АД парични заеми, чрез възприетия подход по НСС 8 за корекция на резултата за 2004г.

През 2005г. са провизирани /обезценени/ 100 % от вземанията на М. 96 АД от Л. - МС АД и П. - МС АД, които са обявени в несъстоятелност и са окончателно отписани като несъбираеми вземанията, за сметка на резултата от предходни години. Съгласно НСС 12 през 2005г. дружеството е преценило, че няма условия и не очаква да формира бъдещи данъчни печалби, с които да може да приспадне намаляема временна разлика, данъчна загуба. Поради това не са начислени отсрочени данъци. Според заключението на експертизата, извършеното от М. 96 АД намаляване на финансовия резултат за 2008г. със загубите от отписването на вземанията по предоставените търговски заеми в размер на 412 000,00 лв. за 2003г. и в размер на 479 000,00 лв. за 2004г. е в съответствие с НСС 8 и НСС 36 и не противоречи на приложението на чл. 70, ал. 1 от ЗКПО, според който задълженото лице има право да пренася данъчната загуба, формирана по реда на ЗКПО. За петгодишен период, в случая следва да се счита периодът от момента на окончателното отписване 2004г. /2005г./ до 2008г. /2009г./ на обезценените вземания по предоставени заеми на заличени от търговския регистър дружества, т.е. когато временната разлика е станала постоянна разлика, за да няма загуба на временна разлика, и е налице окончателен финансов резултат /загуба/ за дружеството.

Видно от счетоводния баланс на М. 96 АД към 31.12.2001г. в група II, статия 1 Краткосрочни вземания от свързани предприятия, раздел В „Краткотрайни активи“ в актива на баланса, са отразени за текущата година 479 000,00 лв., а за предходната година те са 682 000,00 лв. В статия 2 Непокрита загуба, група V Резултат от предходни периоди, от раздел А „Собствен капитал“, в пасива на баланса, са отразени 406 000,00 лв., които заедно с по 2 000,00 лв. годишно във всеки следващ отчетен период, отразявани в група VI „Резултат от текущия период“, статия 2 „Загуба“, стават съответно 408 000,00 лв. 2002г., 410 000,00лв. 2003г. и 412 000,00 лв. 2004г. За времето до 31.12.2003г. е натрупана печалба /загуба/ в размер на 410 000,00лв. /410830,98 лв. съгласно

годишната оборотна ведомост на дружеството/. В група II раздел А на пасива на баланса на М. 96 АД към 31.12.2004г. са отразени в статия „Натрупана печалба /загуба/” в т.ч. „натрупана загуба”, загубите от обезценката на несъбраните вземания на дружеството от Л. - МС АД и П. - МС АД, в размер на 410 000,00 лв. и в статия „Текуща печалба /загуба/” са 2 000,00 лв. разходи, или всичко 412 хил. лв. /412549,35 лв. по оборотната ведомост за годината/. В статия „Предоставени търговски заеми” от група I на раздел Б на актива на баланса на М. 96 АД към 31.12. 2004г. продължава да се води по счетоводни данни необезценената част от вземанията по предоставени заеми на Л. - МС АД и на П. - МС АД, общо в размер на 479 000,00 лв. /478732,49 лв. по дебита на разчетната с/ка 413 „Клиенти по търговски заеми”/. Л. - МС АД е обявено в несъстоятелност с Решение от 10.04.2003г. на Окръжен съд Монтана по гр.д. № 118/2002г., а с Решение № 42/05.05.2004г. на Окръжен съд Плевен по т.д. № 176/2002г. е обявено в несъстоятелност и П. - МС АД. До 31.12.2004г. финансовият резултат за данъчни цели не е намаляван с обезценките. В одиторския доклад по ГФО към 31.12.2004г. са изразени резерви към одиторското мнение относно вземанията на дружеството от предприятия в които има съучастия, обявени в несъстоятелност, в размер на 479 000,00 лв., по отношение на които, ръководството е взело решение да не начислява подоценки с бележка, че е възможно тези активи да са надценени. При изготвяне на ГФО за 2005г. в съответствие с НСС 8 „Представяне на печалбите и загубите от дейността на предприятието, грешките, допуснати при съставянето на счетоводния отчет, и промени в счетоводната политика”, М. 96 АД е обезценило необезценената до този момент част от несъбраните вземания по предоставени заеми на Л. - МС АД и П. - МС АД в размер на 479 000,00. лв. /478732,49 лв. по сметка 413 „Клиенти по търговски заеми” съгласно оборотната ведомост/. Взето е счетоводно записване по дебита на с/ка 123 „Печалби и загуби от текущата година” срещу кредитиране на с/ка 413 „Клиенти по търговски заеми”. По този начин вземанията на практика са окончателно отписани. В последствие е дебитирана с/ка 121 „Непокрита загуба от минала година”, срещу кредитиране на с/ка 123 „Печалби и загуби от текущата година”. Или, дружеството е извършило корекция в „увеличение” на дебитното салдо по с/ка 121 „Непокрита загуба от минала година”, срещу корекция в намаление /закриване/ на дебитното салдо по с/ка 413 „Клиенти по търговски заеми” с 479 000,00 лв. /478732,49 лв./, след преминаване, т.е. с междинна кореспонденция, през с/ка 123 „Печалби и загуби от текущата година”, което е видно от оборотната ведомост към 31.12.2004 г. /коригирана/, МО/31.12.2005г. и оборотната ведомост към 31.12.2005г. Тази корекция е представена в ГФО за 2005г., в пасива на Баланса, в колона „предходна година”, раздел А „Собствен капитал”, група 11 „Финансов резултат” в статия „Текуща печалба /загуба/” - 481 000,00 лв. /479 000,00 лв. от обезценката + 2 000,00 лв. разходи за годината/, които са включени в сумата „Общо за група И”, предходна година, раздел А на пасива на баланса към 31.12.2005г. - 893 хил. лв. Дружеството не коригира одобрения /одитиран/ счетоводен отчет /ГФО/ за 2004г., каквото е изискването на НСС 8, т. 3.4., съгласно която, когато стойността на корекцията на основни грешки, свързана с предходни отчетни периоди, се посочва чрез коригиране на неразпределената печалба в

началото на отчетния период в преизчислените отчети сравнителната информация за предходните периоди се преизчислява, без да се коригира одобреният счетоводен отчет. При прилагането на т. 3.4. е взета предвид т. 3.3. от НСС 8, съгласно която, когато допуснатите основни грешки оказват значителен ефект върху счетоводния отчет за един или повече предходни периоди, корекцията на счетоводните отчети се извършва чрез преизчисляване на информацията от предходните отчетни периоди и представянето на преизчислени отчети. Прието е, че обезценката на несъбраните вземания по заемите, предоставени на Л. - МС АД и П. - МС АД, е следвало да се извърши по - рано, в предходен отчетен период, и за това корекцията е призната/представена/ като счетоводна грешка в съответствие с НСС 8. През 2005г. са провизирани /обезценени/ несъбраните вземания по заеми предоставени на Л. - МС АД и П. - МС АД на 100 %, при което същите са отписани от разчетите по баланса на дружеството. Това е направено в съответствие с възприетия подход в НСС 8 за корекция на резултата за 2004г. О. на вземанията извършено през 2005г., чрез корекция на резултата за 2004г. по НСС 8, се базира на Решение от 12.12.2004г. на Окръжен съд Плевен по т.д. № 167/2002г. за заличаване в Търговския регистър на П. - МС АД и Решение от 20.12.2005г. на Окръжен съд Монтана по т.д. № 118/2002г. за заличаване в Търговския регистър на Л. – МС АД.

Съгласно НСС 36 „Обезценка на активи“ който определя правилата и процедурите за намаляване на балансовата /преносната/ стойност когато тя превишава тяхната възстановима стойност, т.т. 3.1., 3.3. и 6.6, обезценка на активите се извършва най - малко веднъж в края на отчетния период, във връзка със съставянето на годишния финансов отчет. За да се определи наличието на условия за обезценка се използват външни и вътрешни източници на информация, подробно отразени в НСС 36. Нетните парични потоци, които се очаква да се получат или платят по повод ликвидация след изтичането на полезния му срок на годност, се оценяват по сумата, която предприятието очаква от освобождаването от актива в пряка сделка между информирани и желаещи да осъществят сделка след приспадане на очакваните разходи по освобождаването. Съгласно НСС 12 „Данъци от печалбата“ т. 4.3., според която актив по отсрочени данъци се признава до степента, до която е вероятно да има бъдещи данъчни печалби, срещу които може да се приспадне намаляемата временна разлика, данъчната загуба или данъчния кредит. В този смисъл, през 2005г. М. 96 АД е преценило, че няма условия и не очаква да формира бъдещи данъчни печалби, от които да може да приспадне намаляема временна разлика, данъчна загуба. Поради това, не е начислило отсрочени данъци. Разходите от обезценки на вземанията, поради характера им на временна разлика, следва да бъдат признати за данъчни цели при събиране на вземанията или при тяхното отписване.

Видно от отчета за 2005г. М. 96 АД е отписало на 100 % обезценените вземания. През 2005г. (за сметка на резултата от предходни години) е отписан остатъкът от вземанията в размер на 479 000,00 лева. С тази корекция резултатът за 2004г. е коригиран и от отрицателен 2 000,00 лева става отрицателен 481 000,00 лева. Извършен е дебит на с/ка 123 „Печалба и загуба от текуща година“ срещу кредит на с/ка 413 „Клиенти по търговски заеми“ със

сумата от 479 000,00 лв.

О. е извършено през 2005 г., защото дружествата длъжници са заличени в търговския регистър, както следва:

- С Решение от 12.12.2004г. по т.д. № 167/2002 г. на Окръжен съд Плевен Плевен - МС АД е заличено в търговския регистър на основание чл. 735, ал. 2 ТЗ. Обявление за заличаването е публикувано в ДВ бр. 103/23.12.2005г

- С Решение от 20.12.2005г. по т.д. № 118/2002 г. на Окръжен съд Монтана Лом - МС АД е заличено в търговския регистър на основание чл. 735, ал. 2 ТЗ. Обявление за заличаването е публикувано в ДВ бр. 10/31.01.2006г.

До 2005 г. са провизирани 100 % от вземанията срещу обявените в несъстоятелност дружества Л. - МС АД и П. - МС АД и през 2005 г. са окончателно отписани като несъбираеми (за сметка на резултата от предходни години). През всички предходни периоди провизията е временна разлика и става постоянна при отписването на вземанията. Въз основа на характера на провизията като временна разлика през 2004г. следва да се признае цялата провизия при отписване на вземанията - обезценката преди 2004г. в размер на 412 000,00 лева и обезценката през 2004г. в размер на 479 000,00 лева.

Представената оборотна ведомост за 2004г. е изготвена след направената корекция по време на извършения финансов одит за 2005г. От отчетите е видно, че корекцията е направена през 2005г. за сметка на резултата от 2004г. Фактът, че вземането е отписано за сметка на предходен период е виден и от позицията на предоставените заеми в баланса за 2005г., защото вземанията не фигурират в данните за сравнителния период (2004г.). През 2005г. М. 96 АД коригира резултата си за 2004г., като признава разхода от отписването на 100 % на провизираните вземания срещу Л. - МС АД и П. - МС АД.

Представеният мемориален ордер към 31.12.2005г., с който е отнесена загубата от отписаните вземания по дебита на с/ка 121 (непокрита загуба от минала година) доказва обстоятелството, че корекцията е направена по време на съставянето на годишния счетоводен отчет за 2005г., съгласно установените принципи на счетоводен стандарт 8 „Нетни печалби или загуби за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“. Всяко дружество, което прави корекции през текуща година за предходна е длъжно да направи коригираща оборотна ведомост, която не би могла да бъде равна на оборотната ведомост, служеща като база за съставяне на финансовия отчет за 2004г.

Източникът на загубата в размер на 412 000,00 лв. за времето преди 2004г. и в размер на 479 000,00 лв. за 2004г. и приложеният счетоводен механизъм на провизиране (обезценяване) на вземанията на М. 96 АД срещу Л. - МС АД и П. - МС АД е потвърден и с приетото по делото заключение на съдебносчетоводната експертиза.

С оглед на изложеното, съдът намира, че извършеното от М. 96 АД намаляване на финансовия резултат за 2008г. със загубите от отписването на вземанията по предоставените търговски заеми в размер на 412 000,00 лв. за 2003г. и в размер на 479 000,00 лв. за 2004г. е в съответствие с НСС 8 и НСС 36 и не противоречи на приложението на чл. 70, ал. 1 от ЗКПО, според който задълженото лице има право да пренася данъчната загуба, формирана по

реда на ЗКПО. Поради това, жалбата в тази част се явява основателна и ревизионния акт следва да бъде отменен в частта на извършените при ревизията корекции на декларираните данъчни загуби за пренасяне.

Настоящата инстанция приема за неправилни изложените в решението на горестоящия орган изводи, че с влязлата в сила част на предходно издадения Ревизионен акт № [ЕГН]/30.09.2010г. е определен финансовият резултат на М. 96 АД за финансовите 2004г., 2005г., 2006г. и 2007г. С влязлата в сила част на предходния ревизионен акт са определени задълженията по ЗКПО за периодите 2004г., 2005г., 2006г. и 2007г. Съгласно разпоредбите на чл. 108, ал. 1 и чл. 118, ал. 1, точка 1 от ДОПК данъчните задължения и задълженията за задължителни осигурителни вноски се установяват с ревизионен акт. С ревизионен акт не се установяват по обвързващ данъчния субект начин финансовите му резултати за ревизирувания период, защото не се ползват с обвързваща сила констатациите на ревизиращия орган относно факти с данъчноправно значение, изложени в мотивите за издаването на акта (чл. 120, ал. 1, точка 5 от ДОПК). С обвързваща сила се ползва само разпоредителна част, с която се определят правата, задълженията или отговорностите и начинът и срокът за изпълнението им (чл. 120, ал. 1, точка 6 от ДОПК). Обстоятелството, че актът е влязъл в сила, тъй като е пропусната възможността за обжалване задължава адресата му да изпълни определените му задължения, дори когато те са определени незаконосъобразно. Това обстоятелство, обаче, не служи като основание да се приемат като правилни и законосъобразни изложените в акта констатации и изводи и по никакъв начин не обвързва административните и съдебните органи да ги приемат като такива и безусловно да се съобразяват с тях.

II. Относно увеличението на финансовия резултат на М. 96 АД за 2008г. със сумата от 9 765,00 лв., представляваща неотчетени приходи от лихви.

В хода на ревизията е установено, че в ГФО за 2008г. в бележка № 3 - Краткосрочни вземания е отразено, че М. 96 АД е предоставило заем в размер на 186 000,00 лв., при 7 % годишна лихва. В приложения доклад на независимия регистриран одитор е указано, че дружеството не е начислявало лихви по предоставения заем, което не дава достатъчно уверения за пълнотата на представените приходи. Констатираните обстоятелства се потвърждават от представените хронологични регистри на счетоводни сметки за 2007 г., в т.ч. с/ка 721 /Приходи от лихви/. В резултат на това, ревизиращият орган е установил, че М. 96 АД не е начислило полагащите се приходи от лихви в размер на 9 765,00 лв. /при лихва в размер на 7 % на годишна база, изчислена за периода 01.04.2008г.-31.12.2008г./

При така установената фактическа обстановка, на основание чл. 78 от ЗКПО, при определяне на данъчния финансов резултат, счетоводният финансов резултат на М. 96 АД за 2008 г. е увеличен с неотчетените приходи от лихви в размер на 9 765,00 лв.

Жалбоподателят оспорва така направените констатации, като излага довода, че през 2009 г., дружеството е начислило съответните приходи от лихви по предоставените заемни средства за 2008г. и 2009г., поради което на дружеството би следвало да се начислят единствено лихви за дължимия данък за 2008г., въз основа на неотчетените своевременно приходи от лихви,

но не и самият корпоративен данък.

Обстоятелството, че приходите от лихви за 2008г. и 2009г. са начислени в отчетен период 2009г. и участват във формирането на счетоводния финансов резултат за данъчно преобразуване за 2009г. се потвърждава и от заключението на съдебносчетоводната експертиза. Независимо от това, съдът намира жалбата за неоснователна в тази ѝ част.

Съгласно разпоредбите на чл. 78 от ЗКПО, при определяне на данъчния финансов резултат, счетоводният финансов резултат се коригира със сумата на приходите и разходите, които е следвало да бъдат отчетени през текущата година съгласно изискванията на нормативен акт, но не са отчетени от данъчно задълженото лице. Когато впоследствие във връзка със стопанска операция по изречение първо бъдат отчетени счетоводни приходи и разходи, последните не се признават за данъчни цели.

Съгласно разпоредбата на чл. 75, ал.1 от ЗКПО при откриване през текущата година на счетоводна грешка, свързана с минали години, данъчните финансови резултати за съответните минали години се коригират съгласно изискванията на действащите през съответните минали години закони така, че все едно грешката не е била допусната. По реда на чл. 75, ал.2 от ЗКПО при определяне на данъчното задължение върху коригирания по ал. 1 данъчен финансов резултат за минала година се прилага данъчната ставка за съответната минала година, а по реда на ал.5 данъчната временна разлика, която би възникнала през минала година, ако грешката не е била допусната, се смята за възникнала през съответната минала година и се признава за данъчни цели по общия ред на закона. По силата на чл. 81 от ЗКПО разпоредбите относно корекция на счетоводни грешки се прилагат и в случаите на грешки, установени при данъчен контрол.

Видно от цитираните норми на чл. 75 от ЗКПО за данъчни цели грешката се коригира като се преизчисли данъчният резултат за съответния минал период съобразно действалите през този минал период данъчни правила и се приложи данъчна ставка за съответната минала година, т.е. целта на корекцията е да се отрази данъчният ефект по начин все едно грешката не е била допусната. За данъчни цели не се прави корекция на данъчната декларация за предходната година, а се изчислява ефекта от грешката и тази сума се посочва като увеличение или намаление на дължимия данък в данъчната декларация за текущата година. Съответно лихвата за просрочие за данъка, възникнал в резултат на корекцията, ще се дължи от датата, на която е следвало да бъде внесен корпоративният данък за съответната минала година, т.е. данъчното задължение ще се счита за възникнало в годината, за която се извършва корекцията, независимо че задължението в числов израз ще формира задължение за текущата година, в която от субекта е открита грешката.

Данъчните финансови резултати за годините от допускане на грешката до нейното откриване се коригират по реда на чл. 75 от ЗКПО така, че все едно грешката не е била допусната.

Съгласно установеното в приетото по делото заключение на съдебносчетоводната експертиза, в оборотната ведомост на М. 96 АД към 31.12.2008г., по с/ка 521 „Краткосрочни предоставени заеми” фигурира

дебитно салдо /остатък/ в размер на 186 245,70 лв. по договора за заем от 27.03.2008г. Със същото дебитно салдо 186 245,70 лв., в началото и в края 2009г., остава с/ка 521 „Краткосрочни предоставени заеми“, без движение /обороти/ по дебита и кредита на сметката в рамките на отчетния период, което е видно от оборотната ведомост на М. 96 АД към 31.12.2009г. Следователно дебитното салдо по с/ка 521 „Краткосрочни предоставени заеми“ към 31.12.2008г. остава непроменено и в края на следващия отчетен период, към 31.12.2009г.

По счетоводните регистри /сметки/ на М. 96 АД към 31.12.2008г., не са начислявани следващи се приходи от лихви, съгласно договора за заем с К М. ООД от 27.03.2008г., поради което няма отразяване и в резултата от дейността на дружеството за отчетния период.

През отчетен период 2009г., по счетоводните регистри /сметки/ на М. 96 АД, са взети счетоводни записвания за начисляване на приходи от лихви по предоставен заем на К М. ООД съгласно договор, с остатък/салдо/ 186 245,70 лв. към 31.12.2008г. и към 31.12.2009г. по дебита на 521 „Краткосрочни предоставени заеми“, както следва: Дебитирана е разчетната с/ка 496 „Разчети по лихви“ за отразяване на вземания от лихви по договор за заем, срещу кредитиране на с/ка 709 „Други приходи от дейността“, за отразяване на приходи от лихви в размер на 9777,90лв. Със счетоводното записване е начислена лихвата по договора за заем с К М. ООД за 2008г. – $186\,245,70 \times 7\% : 12 \times 9 = 9777,90$ лв. - лихва за 9 месеца, предвид датата на сключване на договора. Със следващо счетоводно записване, е дебитирана разчетната с/ка 496 „Разчети по лихви“ за отразяване на вземания от лихви по договор за заем, срещу кредитиране на с/ка 721 „Приходи от лихви“, за отразяване на приходи от лихви в размер на 13 037,20 лв. С това счетоводно записване е начислена лихва по договора за заем с К М. ООД за 2009г. – $186\,245,70 \times 7\% = 13\,037,20$ лв. В края на годишния отчетен период 2009г. и двете приходни счетоводни сметки 709 „Други приходи от дейността“ и 721 „Приходи от лихви“ са приключени със с/ка 123 „Печалби и загуби от текущата година“. Както в ГФО /ОПР/, така и в ГДД по чл. 92 от ЗКПО на М. 96 АД за 2009г., начислените /осчетоводени/ приходи от лихви за 2008г. и 2009г., са се отразили в декларираните „Общо приходи“ от дейността на М. 96 АД за 2009г. Следователно през 2008г. не са начислявани приходи от лихви по договора за заем, а през 2009г. са начислени приходи от лихви за 2008г. и за текущата 2009г. които са намерили отражение в счетоводния финансов резултат от дейността на дружеството за 2009г. За отчетния период 2009г. корпоративен данък не е внасян от М. 96 АД, тъй като след преобразуването за данъчни цели на счетоводния финансов резултат в увеличение и в намаление, финансовият резултат е данъчна загуба за отчетния период.

Видно от изложеното, както в ревизионното производство, така и в производството пред настоящата инстанция не са предствени доказателства и не е установено по безспорен начин изпълнение на изискванията на разпоредбата на чл. 75 от ЗКПО относно корекция на счетоводна грешка. В случая е безспорно, че за периода 2008г. не е отчетен приход от лихви. Този приход е включен в счетоводния резултат преди данъчно преобразуване за 2009г., но няма данни ревизираното лице да е извършило корекция на

полагащия се корпоративен данък за 2008г. или в размера на данъчната загуба за приспадане от минали години по реда на ЗКПО.

Предвид изложеното, настоящата инстанция приема, че извършеното от ревизиращия екип, на основание чл. 78 от ЗКПО преобразуване на счетоводния финансов резултат за 2008 г. в посока увеличение с неотчетения приход от лихви е законосъобразно. По този начин е извършена корекцията на данъчния финансов резултат за минал период и резултатът от нея като отражение при определянето на дължимия корпоративен данък за финансовата 2008г.

III. Относно непризнаването за данъчни цели на направения от М. 96 АД разход за външни услуги в размер на 985 032,27 лв. и съответно увеличението на финансовия резултат на дружеството за 2008г. с посочената сума.

В ревизионното производство органът по приходите е приел за безспорно доказано, че документираната доставка на услуги по фактура № 2/10.01.2008г., на стойност 985032,27 лв. и ДДС 197 006,45 лв., издадена от адвокат В. М. с посочен предмет „правни услуги съгласно договор от 07.01.2008г.“, не е свързана с икономическата дейност на М. 96 АД. Установено е, че за ревизирия период дружеството е отразило счетоводни разходи, за които е прието, че не са свързани с дейността, установени във връзка с ползван данъчен кредит, непризнат с предходно издаден ревизионен акт, при извършена ревизия на дружеството за определяне на задължения по реда на ЗДДС. В тази връзка и на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО финансовият резултат на дружеството за 2008г. е преобразуван в посока увеличение със сумата 985 032,27 лв.

Жалбоподателят оспорва констатациите на ревизиращия екип, въз основа на които не е признат за данъчни цели направеният от дружеството разход по фактура № 2/10.01.2008 г. Навеждат се доводи, че ревизиращият екип е допуснал съществено процесуално нарушение, като е основал изводите си на предходна ревизия.

В настоящото производство, посредством заключението на съдебносчетоводната експертиза е установено, че по счетоводните регистри /сметки/ на М. 96 АД, относно фактура 2/10.01.2008г. за правни услуги, съгласно договор от 07.01.2008г. за възлагане на дейности по консултиране и правна защита във връзка с изграждане на „Вятърна П. В.“, е взето счетоводно записване по дебита на с/ка 602 „Разходи за външни услуги“, с фактурната стойност без ДДС /данъчна основа/, в размер на 985 032,27 лв. за отразяване на разходи за външни услуги и по дебита на с/ка 453 „Разчети за ДДС“ /453/1 „ДДС за покупките“, с фактурирания ДДС, за отразяване на разчети по ДДС - начислен данък по получени доставки в размер на 197 006,45 лв., срещу кредитиране на разчетната с/ка 401 „Доставчици“, с общата фактурна стойност /данъчна основа + ДДС/, за отразяване на парични задължения към доставчика на услугата, общо в размер на 1 182 038,72 лв.

Разходите по процесната фактура са отразени по дебита на с/ка 602 „Разходи за външни услуги“. Тази сметка е в състава на сметките от група 60 „Разходи по икономически елементи“, които се приключват със сметките от група 61 „Разходи за дейността“ /611 „Разходи за основната дейност“/. В тази сметка по принцип разходи могат да останат на салдо и да преминат в следващ отчетен

период, тогава когато в този следващ период се очаква икономическата изгода от тях /приходи/, предвид счетоводния принцип за съпоставимост на приходите с разходите, регламентиран в ЗСч. В случай, че такава икономическа изгода /приходи/ от направени разходи се преценява, че не се очаква, сметките от група 61, по-специално с/ка 611 „Разходи за основната дейност“, се приключва със с/ка 123 „Печалби и загуби от текущата година“. В конкретния случай, разходите за услугата са счетоводно признати като счетоводни разходи за 2008г., в която са възникнали, с приключването на с/ка 611 „Разходи за основната дейност“ със с/ка 123 „Печалби и загуби от текущата година“, и са се е отразили в намаление на финансовия резултат за същата 2008г.

Съдът намира за основателно възражението, че констатциите на ревизионен акт, издаден във връзка с определяне на задължение по ЗДДС, независимо че са потвърдени от всички съдебни инстанции не могат да бъдат самостоятелно основание за определяне на задължение по реда на ЗКПО. Необходимо е в рамките на ревизионното производство да се съберат и анализират доказателства, относими към определянето на задължение на посоченото основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО. В този смисъл действително е допуснато процесуално нарушение, но последното не може да се приеме като самостоятелно основание за отмяна на ревизионния акт в тази му част. На основание разпоредбата на чл. 160, ал.1, вр. ал. 3 и ал. 4 от ДОПК съдът следва да реши делото по същество, като не може да върне преписката на компетентния административен орган. Посоченото изискване налага в настоящото производство да бъдат установени обстоятелствата относно наличие на основание по смисъла на чл. 26, т. 1 от ЗКПО за увеличение на финансовия резултат за отчетната 2008г.

Съгласно цитираната разпоредба не се признават за данъчни цели счетоводните разходи, несвързани с дейността на данъчно задълженото лице. В случая се твърди, че осчетоводените от М. 96 АД разходи по фактура 2/10.01.2008г. за правни услуги, съгласно договор от 07.01.2008г. за възлагане на дейности по консултиране и правна защита във връзка с изграждане на „Вятърен П. В.“ не са свързани с дейността на дружеството. На основание § 2 от ДР на ДОПК във вр. с чл.154 от ГПК в тежест на оспорвания в настоящото производство е да установи положителното благоприятно за него обстоятелство, че направените осчетоводени разход по фактурата са свързани с осъществяваната от дружеството дейност.

Установено е, че предметът на договора, във връзка с който е издадена процесната фактура е извършване на консултантски услуги, свързани с изграждането на „Вятърен П. В.“. От жалбоподателя не са представени доказателства, установяващи наличие на осъществена услуга в изпълнение на договора. Не е установено съществуването на конкретен резултат в дейността на дружеството, като следствие от конкретна услуга по посочения договор. Не са представени и доказателства, установяващи наличие на договорни отношения между М. 96 АД и [фирма], чийто предмет на дейност е именно изграждането и експлоатацията на вятърния парк „В.“, от които да бъде направен извод, че бъдещата стопанска дейност на дружеството ще е свързана с експлоатацията на този парк и с продажбата на произвежданата

електроенергия.

По тези съображения съдът приема, че от страна на жалбоподателя не е доказано, че осчетоводените разходи по фактура 2/10.01.2008г. за правни услуги, съгласно договор от 07.01.2008г. за възлагане на дейности по консултиране и правна защита във връзка с изграждане на „Вятърен П. В.” са свързани с дейността на М. 96 АД, поради което жалбата е неоснователна в тази ѝ част, а оспорения РА е законосъобразен в частта относно извършеното преобразуване на финансовият резултат за 2008г. в посока увеличение със сумата 985 032,27 лв., на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО.

На основание на гореизложеното оспореният Ревизионен акт № 23-1104965/11.07.2011г., издаден от гл. инспектор по приходите при ТД на НАП [населено място] следва да бъде отменен в частта му, с която, на основание чл. 122, ал. 2 от ДОПК във връзка с чл. 38 от ЗКПО /отм./ и § 1, т. 44 от ДР на ЗКПО /отм./ и чл. 70 от ЗКПО, за периода 01.01.2008г. – 31.12.2008г. е определена данъчна загуба за приспадане от източник в страната общо в размер 1 336 468,70 лв. и определено сума на неправомерно приспадната загуба в размер на 820 876,85 лв. и в частта, с която, на основание чл. 122, ал. 2 от ДОПК във връзка с чл. 38 от ЗКПО /отм./ и § 1, т. 44 от ДР на ЗКПО/отм./ и чл. 70 от ЗКПО, за периода 01.01.2009г. – 31.12.2009г. е определена данъчна загуба за приспадане от източник в страната общо в размер 1 336 468,70 лв., приспадната в пълен размер от положителния счетоводния финансов резултат през 2008 г. и е определена сума на неправомерно приспадната загуба в размер на 550 309,99 лв.

Ревизионен акт /РА/ № 23-1104965/11.07.2011г., издаден от гл. инспектор по приходите при ТД на НАП [населено място] е законосъобразен в частите му, с които, на основание чл. 78 от ЗКПО са начислени приходи от лихви, неотчетени през текущата година, общо в размер на 9 765,00 лв. за периода 01.01.2008г. – 31.12.2008г. и на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО е преобразуван счетоводният финансов резултат в посока увеличение със сума общо в размер на 985 032,27 лв. за периода 01.01.2008г. – 31.12.2008г., поради което жалбата срещу РА, като неоснователна, следва да бъде отхвърлена в тази ѝ част.

При този изход на делото и предвид заявените изрично претенции на страните в производството за присъждане на разноси, такива се дължат на ответника, съразмерно на отхвърлената част от жалбата, а на жалбоподателя – съразмерно на уважената. Претендираните от жалбоподателя разноси са в размер на 650.00лев, представляващи заплатен депозит за съдебносчетоводна експертиза и внесена държавна такса. На ответника, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение.

По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд – София град

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № 23-1104965/11.07.2011г., издаден от Т. Д. И. - гл. инспектор по приходите при ТД на НАП [населено място], потвърден с Решение № 2325/20.12.2011г. на директора на Дирекция Обжалване и управление на изпълнението при ЦУ на НАП, [населено място] в частта му, с която, на основание чл. 122, ал. 2 от ДОПК във връзка с чл. 38 от ЗКПО /отм./ и § 1, т. 44 от ДР на ЗКПО /отм./ и чл. 70 от ЗКПО, за периода 01.01.2008г. – 31.12.2008г. е определена данъчна загуба за приспадане от източник в страната общо в размер 1 336 468,70 лв. и определено сума на неправомерно приспаданата загуба в размер на 820 876,85 лв. и в частта, с която, на основание чл. 122, ал. 2 от ДОПК във връзка с чл. 38 от ЗКПО /отм./ и § 1, т. 44 от ДР на ЗКПО/отм./ и чл. 70 от ЗКПО, за периода 01.01.2009г. – 31.12.2009г. е определена данъчна загуба за приспадане от източник в страната общо в размер 1 336 468,70 лв. и е определена сума на неправомерно приспаданата загуба в размер на 550 309,99 лв., ведно със съответните лихви.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на М. 96 АД,[ЕИК], представлявано от А. И. К., срещу Ревизионен акт № 23-1104965/11.07.2011г., издаден от Т. Д. И. - гл. инспектор по приходите при ТД на НАП [населено място], потвърден с Решение № 2325/20.12.2011г. на директора на Дирекция Обжалване и управление на изпълнението, при ЦУ на НАП, [населено място] в останалата част.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на М. 96 АД,[ЕИК], представлявано от А. И. К. направените по делото разноски, в размер на 569,37 лв. /петстотин шестдесет и девет лева и 37 ст./.

ОСЪЖДА М. 96 АД,[ЕИК], представлявано от А. И. К. да заплати на Национална агенция за приходите разноски, представляващи юрисконсултско възнаграждение в размер на 830,37 лв. /осемстотин и тридесет лева и 37 ст./.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните и получаването на препис от съдебния акт.

Административен съдия: