

# РЕШЕНИЕ

№ 6216

гр. София, 23.05.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 60 състав,**  
в публично заседание на 18.04.2024 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Георги Терзиев**

при участието на секретаря Паола Георгиева, като разгледа дело номер **166** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурително процесуалния кодекс (ДОПК).

Образувано е, след като с Решение № 12750/18.12.2023 г. по адм. дело № 7837/2023 г. по описа на ВАС на основание чл. 239, т. 5 от Административнопроцесуалния кодекс (АПК) е отменено влязлото в сила Решение № 1260/28.02.2022 г. по адм. дело № 4534/2020 г. по описа на АССГ (оставено в сила с Решение № 6014/07.06.2023 г. по адм. дело № 5027/2022 г. по описа на ВАС) и делото е върнато за ново разглеждане от друг съдебен състав на Административен съд – София-град, считано от последното процесуално действие, предхождащо установеното нарушение на правото на участие и представителство в процеса на „Кемира“ ООД (в несъстоятелност).

Предмет на оспорване е Ревизионен акт (РА) № Р-22221019002727-091-001/02.01.2020 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП - С., потвърден с Решение № 470/24.03.2020 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. (ОДОП) при Централно управление (ЦУ) на Националната агенция за приходите (НАП), с който са установени публични задължения на „Кемира“ ООД (в несъстоятелност) за корпоративен данък за данъчни периоди 01.01-31.12.2015 г. и 01.01.-31.12.2016 г.

Жалбоподателят навежда оплаквания за незаконосъобразност на оспорения РА поради

противоречие с материалноправните разпоредби и съществени нарушения на производствените правила. Излага, че органите по приходите не били установили надлежно относимите факти и обстоятелства, били допуснали грешки при анализа на събраните доказателства и неправилно били приложили материалния закон. Във връзка с данъчен период 01.01.-31.12.2015 г. твърди, че органите по приходите не отчели съществуващо задължение за лихва, при чието съобразяване се достигал извод, че дружеството формирало данъчна загуба и не дължало корпоративен данък. По отношение втория данъчен период - 01.01.-31.12.2016 г., сочи, че органите по приходите неправилно били приложили чл. 16 от ЗКПО и че нямало основание за увеличаване на финансовия резултат на дружеството съгласно чл. 26, т. 2 от ЗКПО.

В съдебно заседание, жалбоподателят се представлява от пълномощник адвокат З. от САК, който моли съда да уважи депозираната жалба. Претендира сторените по делото разноски, за което представя списък.

Ответният административен орган - директор на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП, редовно уведомен, се представлява от юрисконсулт П., която излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата и моли съда да я остави без уважение. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд - София град, като съобрази указанията, дадени с Решение № 12750/18.12.2023 г. по адм. дело № 7837/2023 г. по описа на ВАС, като обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, събрания в съдебното производство доказателствен материал, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка на законосъобразността и обосноваването на акта съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, намери следното:

Извършването на ревизията е възложено съгласно Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221019002727-020-001 от 30.04.2019 г., издадена от Т. П. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството на заместник на П. Т. П.. Заповедта е връчена на представител на дружеството по електронен път. Впоследствие същата е изменена със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221019002727-020-002/23.07.2019 г.

В хода на ревизията ревизиращите органи са установили обстоятелства по чл. 122, ал. 1 от ДОПК, но не са приложили особения ред за определяне на данъчната основа по аналогия, тъй като са приели, че същата може да бъде определена и по материалния закон /ЗКПО/. В съответствие с това, органите по приходите са предприели действия за установяване на относимите за определяне на данъчната основа факти и обстоятелства.

До ревизираното лице е изпратено Искане за представяне на документи и писмени обяснения с изх. № Р-22221019002727-040-001/27.05.2019 г. Обяснения не са направени и изисканите документи не са представени.

С Протокол № Р-22221019002727-П-001/27.05.2019 г. към доказателствата по преписката е приобщен Протокол № П-22221017166107-073-001/23.04.2019 г. за резултатите от извършена проверка, съгласно който ревизираното лице не е представило първични счетоводни документи и счетоводна отчетност за периода, предмет на ревизията.

На дружеството са връчени Уведомление на основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК № Р-22221019002727-113-001/17.07.2019 г., ИПДПОЗЛ № Р-22221019002727-040-002/17.07.2019 г. и Уведомление на основание чл. 17, ал. 1, т. 2 от ДОПК № Р-22221019002727-139-001/17.07.2019 г. по реда на чл. 29, ал. 4, във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК, по които дружеството не е представило становище и документи.

Посетен е адресът за кореспонденция на дружеството с цел връчване на документи и преглед на счетоводни документи. При посещението не е открит негов представител, за което е съставен Протокол № 1595960/27.08.2019 г.

В хода на производството са извършени две насрещни проверки на „Дунарит“ АД, за резултатите от които са съставени протоколи по чл. 50 от ДОПК.

Предприети са действия за налагане на предварителни обезпечителни мерки, но същите са били безуспешни, тъй като не е установено имущество на дружеството в Република България.

По надлежния процесуален ред са приобщени документи от данъчното досие на дружеството.

Установено е, че към 2015 г. ревизираното лице притежава 7 961 426 броя обикновени налични поименни акции с право на глас с номинална стойност 1 лев от капитала на „Дунарит“ АД и съответно се явява мажоритарен акционер в това дружество, чийто капитал в периода възлиза на 8 000 000 лева. Съгласно решение на общото събрание на акционерите в „Дунарит“ АД от 14.12.2015 г. „Кемира“ ООД има право да участва в увеличение на капитала на „Дунарит“ АД, като запише до 60 000 000 нови обикновени налични поименни акции с право на глас и номинал 1 лев всяка (т.нар. „кол“ опция).

Установено е, че, за да погаси свои задължения към „ТМН“ ЕООД за плащане на суми в общ размер 3 661 721, 84 лева (3 260 838, 01 лева главница и 400 883, 83 лева лихва), по силата на договор прехвърляне на акции и право вместо изпълнение от 18.12.2015 г. „Кемира“ ООД (в несъстоятелност) е прехвърлило в полза на „ТМН“ ЕООД правата върху 3 517 826 броя обикновени поименни налични акции с право на глас от капитала на „Дунарит“ АД, както и посочената кол опция - правото за участие в увеличението на капитала на „Дунарит“ АД със записването на до 60 000 000 броя нови акции.

Съгласно уговореното между „ТМН“ ЕООД и „Кемира“ ООД кол опцията /която по съществува си представлява имуществено право/ се прехвърля на датата на подписване на договора - 18.12.2015 г. и съответно – към този момент „Кемира“ ООД е реализирало приход от разпореждането със същата в размер на 143 895, 84 лева. „Кемира“ ООД не е подало годишна данъчна декларация за 2015 г., съответно не е декларирало приходи за този период, в т.ч. приходите от продажба на кол опцията в размер на 143 895,84 лв.

По отношение акциите от капитала на „Дунарит“ АД с договора от 18.12.2015 г. е уговорено, че същите се прехвърлят с джирос в срок до 9 месеца от подписването му. Д. е издадено и съответно – акциите са прехвърлени, на 07.07.2016 год. Прехвърлянето на акциите е вписано в акционерната книга на „Дунарит“ АД на

13.12.2016 г.

По силата на следващ договор от 05.03.2016 г. „Кемира“ ООД е продало на „ТМН“ ЕООД останалата част от акциите си в „Дунарит“ АД (4 443 600 броя с номинал от 1 лев) срещу продажна цена в размер на 4 200 000, 00 евро. Установено е, че страните са постигнали съгласие вместо плащането на цената по договора в размер на 4 200 000 евро „ТМН“ ЕООД да прехвърли на „Кемира“ ООД свои лихвоносни вземания спрямо „АСЕТЕЙТ Л.“ – дружество, регистрирано в О. кралство, които вземания са в общ размер 5 044 013, 98 евро (главница в размер на 3 850 850, 00 евро и лихва към 07.07.2016 г. в размер на 1 193 163, 98 евро) Тези вземания спрямо „АСЕТЕЙТ Л.“ не са обезпечени и нямат дата на падеж. Установено е, че „ТМН“ ЕООД е придобило същите от „С. пропъртис“ Л. по договор за прехвърляне на вземане от 04.07.2016 г. В хода на ревизията е иницирана процедура по обмен на информация с данъчната администрация на О. кралство, при която е получен отговор съгласно декларираното от дружеството „АСЕТЕЙТ Л.“, че задължението на последното към „Кемира“ ООД след цесията не е погасено изцяло, има непогасена сума в размер на 985 000 евро, както и няма определена дата на падеж. Дружеството е било уведомено за цесията от „ТМН“ ЕООД на 17.07.2016 г. Потвърдило е, че към датата на цесията – 07.07.2016 г., общият размер на задължението е 5 044 013,98 евро, от които 3 850 850,00 евро главница и 1 193 163,98 евро лихва. Във връзка с искане за разкриване на банкова тайна и извършена проверка от органите по приходите било установено, че по сметката на ревизираното лице в „Юробанк България“ АД няма постъпили суми от „АСЕТЕЙТ Л.“.

Органите по приходите са установили, че „ТМН“ ЕООД е вписано в ТР като съдружник в „Кемира“ ООД на 11.02.2016 г. и съответно са приели, че двете дружества са свързани лица по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК. С оглед на това обстоятелство от ревизираното лице са изискани обяснения как е определена цената на прехвърленото вземане, както и цената на акциите по двата договора от 2015 г. и 2016 г. Такива обяснения не са представени от ревизираното лице. Предвид това за определяне на пазарната цена на акциите в ревизионното производство е възложена експертиза, която е изготвена от М. П. – експерт от списъка на НАП. Съгласно оценката, приета с Протокол № Р-22221019002727-145-001/11.09.2019 г., пазарната стойност на акциите по договора от 18.12.2015 г. е 39 902 700, 00 лева, а пазарната стойност на акциите по договора от 05.03.2016 г. – 44 835 924, 00 лева. Тези стойности са определени по метода на разпределената печалба съгласно чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, вр. с § 1, т. 10 от ДР на ДОПК и Наредба № Н-9/14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени, издадена от министъра на финансите. Въз основа на заключението на експерта ревизиращият екип е приел, че отклонението на договорените цени от пазарните е в общ размер 73 006 312,00 лв. /84 738 624,00 лв. – 11 732 312,00 лв./. Прието е, че това отклонение е съществено и не може да бъде обяснено с динамика на пазара и специфични условия, при които е допустимо отклонение до 20-25 на сто, съгласно посоченото в експертизата. С оглед на тези обстоятелства е формиран извод, че условията на двата договора водят до отклонение от данъчното облагане и съответно - че са налице основания за корекция на декларираната данъчна основа за облагане с корпоративен данък в резултат от увеличаване на счетоводния финансов резултат и формиране на данъчна печалба за

2016 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221019002727-092-001/14.11.2019 г., който е надлежно връчен на „Кемира“ ООД. Дружеството е подало искане за продължаване на срока за подаване на възражение, което искане е било уважено. В рамките на продължения срок е подадено възражение с вх. №53-03-2606#5/20.12.2019 г. по регистъра на ТД на НАП - С.. Възражението е разгледано и е прието от издателите на РА за неоснователно, като ревизията е приключена с оспорения в настоящото производство РА. Преобразуван е счетоводният финансов резултат на дружеството за 2015 г. със сумата от 143 895,84 лв., представляваща неотчетен приход от продажба на кол опция. За 2016 г., първо, счетоводният финансов резултат е преобразуван на основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО със сумата 73 006 312,00 лв., представляваща разликата между договорената и определената с експертизата цена на акциите, прехвърлени от „Кемира“ ООД на „ГМН“ ЕООД, и второ, счетоводният финансов резултат е преобразуван на основание чл. 26, т. 2 вр. чл. 10, ал. 1 от ЗКПО със сумата 6 737 334, 45 лева, представляваща отчетени разходи, за които е прието, че не са документално обосновани. В резултат от извършеното преобразуване с РА са определени задължения за корпоративен данък за 2015 г. в размер на 14 389,58 лв. и за 2016 г. в размер на 7 867 154,97 лв. и са начислени лихви в размер общо на 2 206 278,98 лв.

РА е връчен на законния представител на „Кемира“ ООД на 22.01.2020 г. В законоустановения срок ревизираното лице е оспорило акта по административен ред директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП. Жалбата е оставена без уважение с подробно решение на директора на дирекция ОДОП. В мотивите на решението, които съответно стават част от мотивите на оспорения РА, е посочено, че изводите на ревизиращия екип за данъчен период 2015 г. са правилни, тъй като не са представени счетоводни документи, нито дори договор за финансови услуги между ревизираното лице и „ФИНА-Ц“ ЕООД и няма надеждна одитна следа за действителния размер на дължимата към „ФИНА-Ц“ ЕООД лихва, съответно – не може да се приеме, че дружеството е формирало загуба. Оплакванията на ревизираното лице за втория данъчен период също са приети за неоснователни, като е посочено, че не са ангажирани каквито и да било доказателства за придобивната цена на акциите, предмет на прехвърляне, както и че приетата в административното производство експертиза относно пазарната стойност на същите следва да се кредитира.

С жалба вх. № 53-04-331/27.04.2020 г., подадена в законоустановения срок, „Кемира“ ООД е оспорило в цялост РА № Р-22221019002727-091-001/02.01.2020 г. по съдебен ред на основание чл. 156, ал. 1 ДОПК.

При първото разглеждане на жалбата в рамките на адм. дело № 4534/2020 г. по описа на АССГ са събрани писмени доказателства, прието е заключение по извършена съдебно-счетоводна експертиза, както и основно и допълнително заключения по извършена съдебно-оценителна експертиза. Съдът е постановил Решение №1260/28.02.2022г., с което жалбата е отхвърлена като неоснователна. С Решение № 6014/07.06.2023 г., постановено по адм. дело № 5027/2022 г. по описа на ВАС, първоинстанционното решение е оставено в сила. С Решение № 12750/18.12.2023 г. по адм. дело № 7837/2023 г. на петчленен състав на ВАС влязлото в сила решение на АССГ /а съответно и решението на тричленния състав на ВАС, постановено при

обжалването на същото/ е отменено на основание чл. 239, т. 5 от АПК. Съдът по отмяната е приел, че в последните две заседания по разглеждането на делото от първоинстанционния съд дружеството-жалбоподател не е представявано надлежно, предвид което и новото разглеждане на производството следва да продължи от последното законосъобразно процесуално действие /преди провеждането на двете заседания/.

Настоящият съдебен състав съобрази, че в последните две открити съдебни заседания по адм. дело № 4534/2020 г. на АССГ /в рамките на които дружеството-жалбоподател не е представявано надлежно/ са изслушани и приети заключения по назначените съдебно-счетоводна и съдебно-оценителна експертизи. При съобразяване указанията на ВАС и за да се осигури участието на дружеството-жалбоподател в процеса по доказване и упражняването на правото му на защита, в настоящото производство е допуснато повторно изслушване на заключението по извършената по адм. дело № 4534/2020 г. на АССГ съдебно-счетоводна експертиза. Заключението е изслушано и прието без оспорване от страните. Назначена е съдебно-оценителна експертиза със задачи: (i) вещото лице да определи пазарната цена на 3 517 826 броя обикновени налични поименни акции с право на глас от капитала на „Дунарит“ АД към 18.12.2015 г.; (ii) вещото лице да определи пазарната цена на 4 443 600 броя обикновени налични поименни акции с право на глас от капитала на „Дунарит“ АД към 05.03.2016 г.; (iii) вещото лице да определи пазарната цена на 7 961 426 броя обикновени налични поименни акции с право от капитала на „Дунарит“ АД към 07.07.2016 г. Заключението на вещото лице е изслушано и прието без оспорване от страните.

При така установената фактическа обстановка, съдът достига до следните правни изводи:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Жалбата е подадена чрез административния орган в срока за обжалване от лице с активна процесуална легитимация и след проведен задължителен административен контрол. Предвид това жалбата е допустима.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА, както и валидността на акта, независимо дали изрично са релевирани доводи за нищожност на РА, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма и дали са спазени процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на определените им в закона правомощия. Актът е издаден в предвидената форма и съдържа изискуемите реквизити съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК. Не се констатират нарушения в ревизионното производство, които да са довели до ограничаване възможността за участие на жалбоподателя в него.

По фактическите изводи на данъчните органи и материалната законосъобразност на оспорения акт, Съдът намира следното:

Относно данъчен период 01.01-31.12.2015 год.

В хода на ревизионното производство е установено и по делото не се спори, че дружеството е генерирало приход в размер на 143 895, 84 лева от продажбата на кол опция по сключения с „ТМН“ ЕООД договор за прехвърляне на акции и право вместо изпълнение от 18.12.2015 г. Не се спори и че дружеството не е подало годишна данъчна декларация за 2015 г. и съответно – че не е декларирало този приход.

Жалбоподателят оспорва наличието на основание за установяване на задължение за корпоративен данък в размер на 14 389, 58 лева и лихва в размер на 5 484, 86 лева, с аргумент, че в процесния данъчен период е налице разход за лихва, който не е отчетен от органите по приходите и при съобразяването на който се достигал извод, че дружеството не е формирало данъчна печалба (защото този разход е в по-голям размер от неотчетения приход). В тази връзка се твърди, че с договор за прехвърляне на вземане (цесия) от 17.12.2015 г., сключен между „ФИНА-Ц“ ЕООД (цедент) и „ТМН“ ЕООД (цесионер), „ФИНА-Ц“ ЕООД е прехвърлило на „ТМН“ ЕООД свои парични вземания спрямо „Кемира“ ООД по валутна сделка от 01.04.2014 г. в общ размер 3 661 007,14 лв., от които 3 260 838,01 лв. главница и 400 169, 13 лв. лихва, начислена до датата на подписването на договора за цесия. Именно това задължение за лихва се сочи, че не е било съобразено от органите по приходите.

Във връзка с оплакването, първо, следва да се посочи, че сключването на валутната (spot) сделка на 01.04.2014 г. между „Кемира“ ООД и „ФИНА-Ц“ ЕООД за продажба на валута в размер на 1 667 240 евро или 3 260 838,01 лева не е спорно. Този юридически факт се установява и от събраните в производството доказателства. Спорно е единствено съществуването на задължението за лихва в размер на 400 169, 13 лева, което е предмет на договора за цесия между „ФИНА-Ц“ ЕООД и „ТМН“ ЕООД. Ревизиращият екип и съответно ответният орган са отrekli съществуването на това задължение със съображения, че не е представен сключеният между „Кемира“ ООД и „ФИНА-Ц“ договор и съответно – не може да се прецени дали съществува уговорка за лихва. Настоящият съдебен състав намира тези изводи за неправилни, тъй като събраните в производството доказателства са достатъчни за установяване съществуването на задължението за лихва.

В представения договор за цесия от 17.12.2015 г. изрично е уговорено, че цедентът „ФИНА-Ц“ ЕООД прехвърля на цесионера „ТМН“ ЕООД паричните си вземания спрямо „Кемира“ ООД за главница в размер на 3 260 838,01 лева и за начислена лихва в размер на 400 169, 13 лева, като вземането преминава в полза на цесионера в пълен обем, ведно с всичките му принадлежности, изтекли и бъдещи лихви. В отговор на отправеното от органите по приходите искане, законният представител на „ФИНА-Ц“ ЕООД е потвърдил, че задължението на „Кемира“ ООД към „ФИНА-Ц“ ЕООД е лихвоносно след датата на падежа - 03.10.2014 г., като за периода от 04.10.2014 г. до 28.02.2015 г. начислената лихва е в размер на 64 464, 76 лева. Предвид липсата на погасяване на главницата по договора /което също е безспорно/, закономерно лихвата е продължила да се начислява до и след сключването

на договора за цесия между „ФИНА-Ц“ ЕООД и „ТМН“ ЕООД, съответно вземането за същата е преминало към цесионера. Осчетоводяването и размерът на задължението се потвърждава от заключението на приетата по делото съдебно-счетоводна експертиза.

Обратно на приетото от органите по приходите, за да се приеме съществуването на прехвърленото вземане за лихва и дължимостта на същата, не е необходимо непременно да се представи писмен договор за валутната сделка. Съществуването на задължението се установява предвид останалите събрани по делото доказателства, в т.ч. заключението на вещото лице по приетата ССЧЕ.

Отделно от това и за пълнота съдът намира за необходимо да посочи, че валутната сделка е сключена между търговци. Съгласно чл. 294, ал. 1 от Търговския закон, между търговци се дължи лихва, освен ако е уговорено друго. В случая няма данни да е уговорено друго, а напротив – първоначалният кредитор „ФИНА-Ц“ ЕООД, изрично е потвърдил, че вземането му по договора е лихвоосно. Затова спор относно дължимостта на лихвата не може да съществува. Нещо повече, съгласно чл. 86 от Закона за задълженията и договорите при неизпълнение на парично задължение длъжникът дължи обезщетение в размер на законната лихва за забава /който се определя от Министерския съвет/ от деня на забавата. В случая денят, в който „Кемира“ ООД е изпаднало в забава по задължението си по валутната сделка, е 04.10.2014 г. /както това се потвърждава от първоначалния кредитор по сделката/. Неизпълненото парично задължение е в размер 3 260 838,01 лв. От 04.10.2014 г. до края на разглеждания данъчен период – 31.12.2015 г., законната лихва за забава върху главницата е 411 970, 04 лева /съгласно извършена служебно от съда справка с лихвения калкулатор на НАП/. Това задължение, което произтича от закона, е многократно по-високо от недекларирания приход. Затова е основателно оплакването, че дружеството не е реализирало печалба през разглеждания период. В същата насока, следва да се посочи, че съгласно чл. 100, ал. 1 от ЗЗД, ако прехвърлянето е възмездно, кредиторът отговаря за съществуването на вземането по време на прехвърлянето. В настоящия случай прехвърлянето по договора за цесия е възмездно и не може да се посочи логична причина защо цедентът „ФИНА-Ц“ ЕООД /за който няма данни да е свързан с жалбоподателя или с цесионера/ би се задължил да прехвърли несъществуващо вземане, създавайки предпоставки собствената му отговорност да бъде ангажирана. Не може да се пренебрегне и значението на обстоятелство, което по делото е безспорно, че ревизираното лице е осчетоводило задължението за лихва. Вярно е, че осчетоводяването на това задължение има благоприятно за дружеството значение в рамките на ревизионното производство. Въпреки това, то представлява извънсъдебно признание за съществуването на задължение спрямо трето лице. Това задължение е в многократно по-голям размер от корпоративния данък, който би се дължал, ако задължението не беше осчетоводено. Предвид това да се приеме, че осчетоводяването му е извършено за целите на ревизионното производство е лишено от логика.



При съобразяване на горното, основателно е оплакването на жалбоподателя, че за данъчния период 01.01-31.12.2015 г. същият не е реализирал данъчна печалба, предвид което с РА незаконосъобразно е установено задължението за заплащането на корпоративен данък.

Относно данъчен период 01.01-31.12.2016 год.

С РА финансовият резултат на ревизираното дружество за период 01.01-31.12.2016 г. е увеличен (i) на основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО със сумата 73 006 312 лева – разлика между договорената и определената в ревизионното производство пазарна стойност на прехвърлените от „Кемира“ ООД акции на свързаното дружеството „ТМН“ ЕООД и (ii) на основание чл. 26, т. 2 вр. чл. 10, ал. 1 от ЗКПО със сумата 6 737 334, 45 лева – разходи, които не са признати, тъй като е прието, че не са документално обосновани.

**(i) Относно преобразуването на финансовия резултат по реда на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО**

Съгласно чл. 16 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.

Предмет на разглеждане са прехвърлителни сделки с акции, като спорен между страните е въпросът дали цената, срещу която акциите са прехвърлени, е пазарна, или води до отклонение от данъчното облагане. Не могат да бъдат споделени доводите на ревизираното дружество, че правилата на чл. 16 от ЗКПО не намирали приложение при разпоредителни сделки с акции и дялове. Това тълкуване няма легална опора, а приложимостта на чл. 16 от ЗКПО при такъв вид сделки се приема по безспорен начин в съдебната практика (така Решение № 3517 от 04.04.2023 г. по адм. д. № 8506/2022 г., I отд. на ВАС, Решение № 1042 от 24.01.2018 г. по адм. д. № 4548/2017 г., I отд. на ВАС, Решение № 151 от 07.01.2019 г. по адм. д. № 9915/2018 г., VIII отд. на ВАС и много други).

Продажбата на акции, води до отписването им от дружеството-продавач. За целите на облагането с корпоративен данък при продажба (и изобщо възмездно прехвърляне) продажната цена се съпоставя със стойността, на която акциите са придобити и заведени в счетоводството на дружеството. Ако продажната цена е по-висока от стойността, на която акциите са придобити и заведени като актив в дружеството, последното реализира приход, който участва при формирането на данъчната основа за облагане с корпоративен данък. Ако продажната цена е по-ниска от стойността, по която акциите са заведени в дружеството, основата за облагане с корпоративен данък се намалява. В конкретния случай продажната цена на акциите, съгласно представените договори, е по-ниска от цената, на която тези акции са

придобити и заведени в счетоводството на дружеството. Затова ако се вземе предвид, от една страна, продажната цена на акциите по представените договори, и, от друга страна, цената, на която акциите са заведени като актив в счетоводството на дружеството, се достига до извод, че от сделките не е реализиран приход, с който да се увеличава данъчната основа за облагане с корпоративен данък. Органите по приходите оспорват както цената на придобиване, така и продажната цена, по която акциите са прехвърлени от страна на жалбоподателя.

### **1/ Относно цената на придобиване на акциите**

В рамките на ревизионното производство предвид непредставянето на документи от страна на ревизираното лице органите по приходите не са успели да установят по категоричен начин цената, на която то е придобило акциите в капитала на „Дунарит“ АД. Доказателствената празнота обаче е преодоляна в съдебното производство.

По делото е изслушано и прието без оспорване от страните заключение по извършената съдебно-счетоводна експертиза, което съдът кредитира като компетентно изготвено, изчерпателно, обосновано. Съгласно това заключение притежаваните от „Кемира“ ООД акциите от капитала на „Дунарит“ АД са придобити от ревизираното лице, както следва:

- по силата на Договор за покупко–продажба на акции от капитала на „Дунарит“ АД от 12.01.2006 г., „Кемира“ ЕООД става собственик на 443 600 бр. акции, с номинал от 1.00 лев при договорена цена в размер на 2 025 000.00 лв., от Продавача „Дивал 59“ ЕООД, ЕИК[ЕИК].
- по силата на решение на общото събрание от 11.01.2008 г., акциите на „Дунарит“ АД са увеличени с 3 517 826 бр. за 3 517 826.00 лв.
- през 2008 г. „Кемира“ ЕООД продава 1 980 713 бр. акции за 2 771 413.00 лв.
- с Договор за продажба на акции от 27.10.2009 г. „Инкомс Телеком холдинг“ АД, ЕИК[ЕИК] продава на „Кемира“ ЕООД 1 980 713 бр. акции с номинал 1.00 лв., Цената на акциите е в размер на 6 556 200.00 евро = 12 822 812.65 лв.
- през 2013 г. се увеличава капитала на „Дунарит“ АД с 4 000 000 бр. акции за 4 000 000.00 лв.

Като краен резултат вещото лице посочва че към 2013 г. ревизираното лице притежава общо 7 961 426 бр. акции от капитала на „Дунарит“ АД, придобити за общо 19 594 225,65 лв. Вещото лице е установило още, че към 01.01.2015 г. няма промяна в броя и стойността на акциите на „Дунарит“ АД, а именно съгласно Аналитична оборотна ведомост за всички аналитични сметки, по с/ка 221 „Инвестиции в дъщерни предприятия“ са отнесени: 7 961 426 бр. за 19 594 225.65 лв. или стойността на 1 бр. акция = 2.461 лв. Изводите на вещото лице се основават на подробен анализ на относимите документи, касаещи счетоводното отчитане на операциите, подробно изброени в заключението и приложени към него - договори за покупко-продажба на акции; решения за

увеличаване на капитала и удостоверения от К. за превод на сумата за увеличения; ГФО на „Кемира“ ЕООД към 31.12.2008 г., ГФО на „Кемира“ ЕООД към 31.12.2009 г., ГФО на „Кемира“ ЕООД към 31.12.2013 г.; ГФО на „Кемира“ ЕООД към 31.12.2014 г., Справка с натрупване по с/ка 221 „Инвестиции в дъщерни предприятия“ към 01.01.2015 г., Аналитична оборотна ведомост за всички аналитични сметки, по с/ка 221 „Инвестиции в дъщерни предприятия“ и пр. Съдът намира изводите на вещото лице за съответни на събрания доказателствен материал, обосновани и правилни, предвид това ги кредитира.

## **2/ Относно пазарната стойност (продажната цена) на акциите**

Органите по приходите са приели, че цената, по която жалбоподателят се е разпоредил с акциите си в „Дунарит“ АД в полза на свързаното лице „ТМН“ ЕООД, не е пазарна и съответно – води до отклонение от данъчното облагане.

След като органът по приходите поддържа, че акциите са прехвърлени на цени, които се отклоняват от пазарните, то негова е доказателствената тежест да докаже тези твърдения с допустими доказателствени средства /чл. 170, ал. 1 АПК във вр. с § 2 ДР ДОПК/ (Решение № 5601 от 08.05.2024 г. по адм. д. № 9691/2023 г., I отд. на ВАС). Както по-горе беше посочено, в рамките на ревизионното производство ревизиращият екип е предприел действия за доказване на този факт като е ползвал специалните знания на експерт. Съгласно оценката на експерта пазарната стойност на акциите, предмет на двете разглеждани сделки, определена по метода на разпределената печалба в съответствие с Наредба № Н-9/2006 г. на министъра на финансите, е определена съответно на 39 902 700 лева по договора от 18.12.2015 г. и 44 835 924 лева по договора от 05.03.2016 г. Тези изводи са кредитирани от органите по приходите в ревизионното производство.

В съдебното производство изводите на експерта и съответно – на данъчните органи, са оспорени от жалбоподателя. В тази връзка е допусната съдебно-оценителна експертиза, която има за предмет да се установи пазарната стойност на акциите в „Дунарит“ АД към датите, на които ревизираното лице се е разпоредило с тях. Заключение на вещото лице О. С. е изслушано и прието без оспорване от страните. За да определи пазарната стойност на акциите, вещото лице е използвало съвкупно при равна тежест метода на чистата стойност на активите и метода на дисконтираните чисти парични потоци. Използването на тези методи е обосновано с това, че акциите на „Дунарит“ АД не се предмет на публична търговия и се касае за предприятие, чиято дейност е строго специфична. Вещото лице е посочило, че липсата на пазарни аналози (продажба на дружествени дялове /акции/ от дружество с аналогичен предмет на дейност, осъществена между независими страни) не позволява приложение на метод, основан на сравнение със съпоставими сделки, а това прави неприложими методите, посочени в Наредба № Н-9/2006. От друга страна вещото лице е обосновало, че използваните от него методи за оценка позволяват да се съобрази както стойността на прехвърляните активи, така и очакваната бъдеща икономическа изгода от същите. Настоящият съдебен състав приема, че заключението на

вещото лице е компетентно изготвено, обосновано и правилно, предвид което го кредитира изцяло. Обоснован е изводът, че използването на методите за оценка съгласно Наредба № Н-9/2006 г. не позволява правилното определяне на пазарната цена на разглежданите активи предвид специфичното им естество. В тази насока следва да се посочи, че допустимостта на възприетия от вещото лице подход, а именно използване на метод, който не е измежду дефинираните такива в § 1 т. 10 от ДР на ДОПК, респ. предмет на регламентация в Наредба № Н-9/2006 г., в случаи като процесния е прието в практиката на ВАС, която се споделя изцяло от настоящия състав /в този смисъл Решение № 662 от 19.01.2021 г., по адм. д. № 7520/2020 г. по описа на ВАС, VIII о., Решение № 15940 от 19.12.2018 г., по адм. д. № 2417/2018 г., по описа на ВАС, I о. и др./.

В заключението си вещото лице е определило пазарна цена на акциите на „Дунарит“ АД, както следва:

- към 18.12.2015 г. обща цена от 18 798 339 лв., за 8 000 000 бр. акции или цена от 2,35 лв. за една акция от капитала;
- към 05.03.2016 г. обща цена от 18 798 339 лв., за 8 000 000 бр. акции или цена от 2,35 лв. за една акция от капитала;
- към 07.07.2016г. обща цена от 18 673 417 лв. за 8 000 000 бр. акции или цена от 2,33 лв. за една акция от капитала.

Въз основа на тези данни пазарната цена на всеки от пакетите акции, предмет на прехвърляне с процесните договори, е определен, както следва:

- към 18.12.2015 г., обща цена за 3 517 826 бр. акции – 8 266 891 лв.;
- към 05.03.2016 г., обща цена за 4 443 600 бр. акции – 10 442 460 лв.;
- към 07.07.2016 г. обща цена за 7 961 426 бр. акции – 18 550 123 лв.

При съпоставка между цената на придобиване (балансовата стойност) на акциите, обсъдени по-горе, и така определените със съдебно-оценителната експертиза пазарни цени на акциите, се достига до извод, че към всяка от релевантните дати на разпорежданията пазарните цени на акциите са били по-ниски от цената на придобиването на акциите. Затова и при съобразяването на пазарните цени (съответно и при приложението на чл. 16 от ЗКПО) се достига извод, че при разпореждането си с акциите от капитала на „Дунарит“ АД ревизираното лице не е формирало приход, с който да бъде увеличена данъчната основа за облагане с корпоративен данък през 2016 г. Предвид това незаконосъобразно с ревизионния акт на основание чл. 16 от ЗКПО е преобразуван данъчния резултат на дружеството и са установени допълнителни задължения за внасянето на корпоративен данък за 2016 г.

Не могат да бъдат споделени доводите на ответника, изложени в подадената в срока за писмена защита молба, във връзка със заключението на вещото лице, прието по адм. дело № 4534/2020 г. на АССГ. Първо, следва да се посочи, че при приемането на това заключение ревизираното лице е било лишено от възможността да участва в производството и именно това е

станало повод решението на съда да бъде отменено по извънредния способ след влизането му в сила. В настоящото производство това заключение не е изслушано повторно, предвид което същото не следва да се обсъжда. Независимо от това и за пълнота, следва да се посочи, че по изложените по-горе съображения използваният вещото лице метод за оценка не е подходящ, предвид специфичния характер на финансовите активи, предмет на разпореждане. Този метод е негоден да послужи установяването на действителната пазарна цена на активите, в който смисъл е и заключението на вещото лице О. С., прието без оспорване в настоящото производство. Именно с оглед на това изводите в заключението, на което ответникът се позовава, не могат да бъдат кредитирани. Не следва да бъде обсъждано заключението на вещото лице, представено по търг. дело № 2483/2020 г. по описа на Софийски градски съд, ТО, VI-7 състав, на което ответникът се позовава в своята молба. Това заключение не е присъединено към материалите по настоящото дело и съответно не представлява доказателствен материал, въз основа на който съдът изгражда своите фактически констатации. Що се касае до заключението по допуснатата в хода на ревизионното производство заключение, то същото не следва да бъде кредитирано, тъй като е изготвено по метода на разпределената печалба, но без вещото лице да извърши анализ на посочените в глава шеста (чл. 35 и следващите) от Наредба № Н-9/2006 фактори, изискуеми при прилагането на този метод.

**(ii) Относно отчетените от дружеството разходи съгласно ГДД за 2016 г. в размер на 6 737 334, 45 лева и преобразуването на финансовия резултат на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО**

С РА е прието, че отчетените от дружеството разходи в размер на 6 737 334, 45 лева не са документално обосновани, предвид което финансовият резултат на дружеството е преобразуван съгласно чл. 26, т. 2 вр. чл. 10, ал. 1 от ЗКПО.

Видно от отговора по задача № 4 на приетото по делото заключение на съдебно-счетоводната експертиза, въпросната сума представлява отчетена от дружеството загуба от продажба на акции под цената на придобиването им. Вещото лице е посочило, че сумата е формирана в резултат на счетоводна грешка, защото в счетоводството на „Кемира“ ООД са осчетоводени 4 443 600 бр. акции за 4 200 000, 00 лева вместо 4 443 600 бр. акции за 4 200 000, 00 евро. Вещото лице е посочило, че ако бъде отстранена допуснатата грешка и акциите се осчетоводят по 4 200 000 евро, то финансовият резултат на дружеството би останал непроменен, а именно – данъчна загуба в размер на 1 072 096, 75 лева. Като се съобрази това обстоятелство би бил формален изводът, че направеният разход не е документално обоснован и не следва да бъде признат и със същия следва да се преобразува финансовия резултат на дружеството. Нещо повече, предвид характера на разхода и предвид извода на съда, че при извършеното разпореждане с акции „Кемира“ ООД не е формирало печалба, няма основание на дружеството да бъде установено задължение за корпоративен данък в разглеждания период. Това обуславя незаконосъобразност на административния акт и в тази му част.

Предвид изложеното, съдът намира, че в ревизионното производство не са установени в пълнота релевантните за случая факти и обстоятелства, в резултат на което неправилно е приложен материалният закон. Това налага отмяната на оспорения акт.

На основание чл. 81 ГПК във вр. с § 2 ДР на ДОПК съдът следва да се произнесе по претенциите на страните за присъждане на разноски. Предвид изхода на делото и на основание чл. 161 ДОПК в полза на жалбоподателя следва да бъдат присъдени разноски в размер на 3 473, 50 лв., съгласно представен списък на разноските.

По изложените съображения, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-град, Трето отделение, 60-ти състав на основание чл. 160 от ДОПК,

## **РЕШИ:**

**ОТМЕНЯ** по жалба на „Кемира“ ООД – в несъстоятелност, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], чрез адв. З. - САК, Ревизионен акт № Р-22221019002727-091-001/02.01.2020 г., издаден от П. Т. П. - орган, възложил ревизията, и А. К. Н. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 470/24.03.2020 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите.

**ОСЪЖДА** дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на Националната агенция за приходите – С. да заплати на „Кемира“ ООД – в несъстоятелност, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], чрез адв. З. - САК, сумата в размер на 3 473,50 лева (три хиляди четиристотин седемдесет и три лева и петдесет стотинки), представляваща съдебно-деловодни разноски по делото.

**РЕШЕНИЕТО** подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ:

