

РЕШЕНИЕ

№ 3995

гр. София, 16.06.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 47 състав, в публично заседание на 21.03.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Катя Аспарухова

при участието на секретаря Евелина Пеева, като разгледа дело номер **6492** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл.156 и сл. от АПК.

Образувано е по жалба на „ТМН“ ЕООД ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление С., кв.Д. [жилищен адрес] вхА ет.8 ап.23 срещу РЕВИЗИОНЕН АКТ /РА/ Р-2222149002876-091-002 от 14.01.2020г., издаден от М. А. К. на длъжност „Началник сектор“, възложила ревизията и от А. К. Н. на длъжност „инспектор по приходите“, ръководител на ревизията, в частта потвърдена с РЕШЕНИЕ №736 от 05.05.2020г. на Директора на Дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-С., с която са установени задължения за корпоративен данък в размер на 7 658 044,46лв. главница и лихва от 2167 825,44лв. за периода от 01.01.2016г. до 31.12.2016г..

По изложените в жалбата съображения се моли да се уважи същата. Твърди се, че РА незаконосъобразен, немотивиран и необоснован. Оспорва се преобразуването на финансовия резултат ФР за 2016г. със сумата от 75 127 823,64лв., представляваща разликата между договорената между „ТМН“ЕООД и „ЕМКО“ЕООД продажна цена на акциите от капитала на „Дунарит“ЕАД и определената им пазарна цена, установена при ревизията със СОЕ. Оспорва се и констатацията във връзка с увеличение на ФР 1 452 823,64лв., представляваща разликата между цената на вземането на длъжника „Асетейт Лимител“, посочена в договора за прехвърляне на вземане от 04.07.2016г. между „Спешъл Пропъртис“Л. и „ТМН“ ЕООД в размер на 4 200 000 евро, съгласно споразумение от 07.07.2016г. между „Камира“ЕООД –продавач и „ТМН“ЕООД купувач съгласно договор за продажба на акции от 05.03.2016г. от капитала на „Дунарит“ЕАД. Сочи се, че не е извършено намаление на финансовия резултат със

сумата от 1 100 500лв., представляваща приход от последващата оценка на пасив на основание чл.34вр. с чл.81и чл.79 от ЗКПО.. Следствие на посочените грешки неправилно е увеличен ФР съответно не е намален и незаконосъобразно е определен КД от 7 658 044,46лв.. Допълва се, че в РА няма изложени основателни и съдържателни мотиви по възражението срещу РД. С оглед изложеното – се моли да се уважи жалбата.

В съдебно заседание жалбата се поддържа от адв.П., които претендира разноси по списък. Представя писмени бележки, в които поддържа становище, че следва да се кредитира основното заключение на вещото лице по СОЕ, където е използван метода на чистата стойност на активите, а не използвани от експерта на НАП метод на прогнозната печалба. Последният почива на прогнози и не е обективен. Касателно неписаното увеличение на капитала от 60 000 000лв. визира, че това е за пред трети лица, а в правоотношенията между страните и акционерите –следва да се вземе предвид, поради което правилно при определяне стойността на 1 акция, същото следва да се съобрази от експерта. Поддържа се и твърдението, че неправилно е извършено преобразуване на ФР със сумата от 1 452 823,64лв. –разликата между цената на вземането на длъжника „Асейтид „ЛМТ и вземането на „Кемира“ООД като направеното прихващане от РЛ към „Кемира“ООД с прехвърлянето от „Асетейд“ не попада в хипотезата на чл.16, ал.1 от ЗКПО.Също така е следвало да бъде направено намаление на ФР със сумата от 1 150 000лв. по чл.34 от ЗКПО като приход от последващата оценка на пасива. С оглед изложеното се моли да се уважи жалбата.

Ответникът чрез юрк.З. –оспорва жалбата и моли като неоснователна да се отхвърли. Претендира юрк.възнаграждение.

Представя писмени бележки, в които поддържа становището, че правилно е преобразуван ФР за 2016г., тъй като от експертиза на НАП /потвърдена и от допълнителната СОЕ в съдебното производство/ -се установява, че е различна пазарната стойност на акциите. В двете експертизи е използван метода на прогнозната печалба, регламентиран в Наредба Н-9 от 14.08.2006г. във връзка с §.1 т.10 от ДР на ДОПК. Твърди, че не следва да се кредитира основното заключение на СОЕ, в което е използван метода на чистата стойност на активите, който не е сред посочените в §.1 т.10 от ДР на ДОПК и Наредба Н-9. Допълва, че следва да се съобрази този вариант на заключението без направеното увеличение на капитала с 60 000 000лв., тъй като то не е вписано. На второ място твърди, че правилно ФР е преобразуван като е увеличен и със сумата от 1 452 823,64лв. –непразната договорена цена на цесията на паричното вземане на длъжника „Асейтид“ЛМТ към „Кемира“ООД, защото „Асейтим ЛМТ“ е придобило вземането от РЛ на 04.07.2016г., а само 3 дни по-късно е прехвърлено с посочената разлика от 1 452 823,64лв., отчетена като загуба от РЛ неправилно. Визира се, че от РЛ е следвало да се докаже тази загуба, което не е направено. С оглед изложеното се моли да се отхвърли жалбата.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. ГРАД КАТО СЪОБРАЗИ СТАНОВИЩАТА НА СТРАНИТЕ, НАМЕРИ ЗА УСТАНОВЕНО СЛЕДНОТО:

Жалбата е допустима, същата е от 27.05.2020г. по отношение на решение №736 от 5.05.2020г. връчено на 11.05.2020г., поради което се прави извода, че е в срок, от адресат на акта, засегнат от същия с правен интерес за оспорването му.

В административното производство, видно от преписката са извършени следните действия:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221419002876-020-001/07.05.2019г.,

връчена по електронен път на 14.05.2019г., изменена със ЗИЗВР-22221419002876-020-002/23.07.2019г., е възложено извършването на ревизия на „ТМН“ ЕООД за установяване на задълженията на дружеството по ЗКПО за корпоративен данък за данъчните периоди от 01.01.2015г. до 31.12.2017г.. Заповедите са издадени от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощени със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С.. Срокът за извършване на ревизията е 14.10.2019г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221419002876-092-001/14.11.2019г., връчен на 25.11.2019г. по електронен път. В срока и по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК от дружеството е подадено писмено възражение с вх. №53-00-3473#1/07.01.2020г., срещу констатациите, отразени в РД Същото е разгледано от органите по приходите и е прието за процесуално допустимо, но неоснователно по мотиви в РА.

Ревизията приключва с РА №Р-22221419002876-091-002/14.01.2020г., издаден от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ – при ТД на НАП С. – орган възложил ревизията и А. К. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на 14.01.2020г. по електронен път.

С РА са установени задължения за корпоративен данък за 2016г. в размер на 7 658 044,46 лв. и лихви за забава 2 167 825,44 лв. За 2017г. в резултат на извършено преобразуване на счетоводният финансов резултат на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО е намалена декларираната от лицето загуба от 31 724,14 лв., като е установен данъчен финансов резултат 0,00лв..

В хода на ревизията е установено, че декларираната в Агенция по вписванията дейност е търговия на едро и дребно със стоки или други вещи с цел препродажба и отдаването им под наем, предоставяне на услуги в областта на строителството, ремонти и реконструкции на сгради и съоръжения, управление на недвижими имоти, търговско представителство и посредничество, както и всякаква друга дейност, незабранена от закона. През ревизирания период ТМН ЕООД е извършило сделки с акции от капитала на „ДУНАРИТ“ АД, ЕИК[ЕИК] и цесия на вземане. В ГДД е декларирана дейност за 2015 г. с код 4619 - Неспециализирано търговско посредничество с разнообразни стоки, за 2016г. и 2017г. - Предоставяне на други финансови услуги, без застраховане и допълнително пенсионно осигуряване, некласифицирани другадe. Дружеството не е било регистрирано по реда на ЗДДС и не е имало наети лица на трудови договори. По извънтрудови правоотношения са изплатени доходи за 2015г. и 2017г. на 3 лица за счетоводни и юридически услуги, и доход от продажба или замяна на недвижимо имущество /закупен поземлен имот в землището на [населено място], [община]/.

В хода на ревизията, с цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на ревизираното дружество, са извършени процесуални действия, подробно описани в констативната част на изготвения РД.

На основание чл. 45 от ДОПК, са извършени насрещни проверки на „ДУНАРИТ“ АД, завършили с Протоколи за извършена насрещна проверка №П-29002919132979-141-001/09.08.2019г. и №П-29002919112448-141-001/16.07.2019г..

С Протокол №1605985/10.05.2019г. е приобщено писмено обяснение от дружеството вх. №55-00-2316/25.10.2017г. на ТД на НАП С..

С Протокол №Р-22221419002876-П.-001/27.05.2019г. към доказателствата събрани в

хода на ревизията са приобщени документи, събрани в хода на извършена проверка за установяване на факти и обстоятелства /ПУФО/, свързани с „ТМН“ ЕООД, приключила с Протокол №П-22221417166106-073-001/23.04.2019г., подробно описани в РД стр. 12-14. В хода на тази проверка е извършен преглед на счетоводни документи на „ТМН“ ЕООД в присъствието на управителя на дружеството И. В. Е. и Богиня Б. Г., управител на „СК Маркет Консулт“ООД, ЕИК[ЕИК], извършваща счетоводното обслужване на дружеството, документиран с Протокол №1397856/14.09.2018г..

След преглед на приобщените към ревизионното производство документи, до „ТМН“ ЕООД е изготвено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221419002876-040-001/28.05.2019 г., с което от дружеството е изискано да представи документи за ревизирания период. Документи не са представени.

На основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице е връчено Уведомление №Р-22221419002876-113-001/19.07.2019г., с което дружеството е уведомено, че са установени обстоятелствата по чл.122, ал. 1, т. 5 от ДОПК - документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци, липсват или са повредени до степен негодни за ползване, поради което основата за облагане с корпоративен данък за периода 01.01.2015г. - 31.12.2017г. ще бъде определена по реда на чл. 122-124а от ДОПК. На основание чл. 124, ал. 3 от ДОПК, от ревизираното лице е изискано да попълни декларация и е връчено Уведомление по чл. 17, ал. 1, т. 2 от ДОПК. От дружеството не са представени исканите документи.

Ревизията е извършена по общия ред на закона, на база приобщените доказателства от ПУФО и представените от лицето ГДД по чл. 92 от ЗКПО.

Възложена е експертиза с Акт за възлагане на експертиза /А./ №Р-22221419002876-01-001/24.07.2019г. и е прието заключение на експерта с Протокол за приемане на резултатите от възложена експертиза №Р-22221419002876-145-001/23.08.2019 г.

При ревизията е установено следното:

За 2016 г. е подадена ГДД, с която е деклариран счетоводен финансов резултат печалба в размер на 48 891,96лв. и формиран данъчен финансов резултат печалба в размер на 55 412,47лв., корпоративен данък за внасяне 5 541,25 лв.

1. В хода на ревизията е установено, че отразените 523 792,15 лв. по кредита на сметка 729 „Други финансови приходи“ включват отчетена от дружеството печалба от продажбата на акции от капитала на „Дунарит“ АД в размер на 317 688,00 лв. /12 050 000,00,00-11 732 312,00/. През 2016г. „ТМН“ ЕООД продава на „ЕМКО“ ЕООД,[ЕИК] всичките си 7 961 426 броя обикновени поименни акции с право на глас и номинал 1,00 лв. всяка една от капитала на „Дунарит“ АД за 12 050 000,00 лв.. Тези акции ревизираното лице е придобило от „КЕМИРА“ ООД за 11 723 312,00 лв. „ТМН“ ЕООД и „КЕМИРА“ ООД са свързани лица по смисъла на §1, т. 3 от ДР на ДОПК – съдружници в „КЕМИРА“ ООД са ТМН ЕООД /500 акции с номинал от 100,00 лв., всяка една/ и „ХЕДЖ ИНВЕСТМЪНТ БЪЛГАРИЯ“ АД /50 акции/, вписано в Търговския регистър /ТР/ на 11.02.2016г..

За да се достигне до тези сделки в РД е проследена хронологията на покупко/продажбите и удостоверяващите ги документи. При анализа на приобщените документи събрани при ПУФО е установено следното:

- на 17.12.2015г. „ФИНА-Ц“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], прехвърля на „ТМН“ ЕООД свое

парично вземане от „КЕМИРА“ ЕООД в размер на 3 661 007,14 лв. /3 260 838,01 лв. главница и 400 169,13 лв. лихва към датата на подписване на договора. „ТМН“ ЕООД се задължава да заплати на „ФИНА-Ц“ ЕООД за вземането 3 661 007,00 лв. в 3 годишен срок от сключване на договора.

- на 18.12.2015г. „КЕМИРА“ ЕООД прехвърля на „ТМН“ ЕООД 3 517 826 броя обикновени поименни акции с номинал 1,00 лв. всяка от капитала на „ДУНАРИТ“ АД, както и правото си да участва в увеличението на капитала на „Дунарит“ АД, като запише до 60 000 000 нови, обикновени, налични, поименни акции с право на глас, с номинал 1,00 лв всяка /кол опция/, вместо изпълнението на паричното си задължение към „ТМН“ ЕООД в размер на 3 661 721,84 лв. /3 260 838,01 лв. главница и 400 883,83 лв. лихва към 18.12.2015 г./ К. опцията е прехвърлена за 143 895,84 лв., като заедно с прехвърлянето на акциите се погасява задължението на „КЕМИРА“ ЕООД към „ТМН“ ЕООД.

- на 22.12.2015г. „ТМН“ ЕООД продава на „ЕМКО“ ЕООД правото си да участва в увеличението на капитала на „Дунарит“ АД, като купувачът запише 60 000 000 нови, обикновени, налични, поименни акции с право на глас и с номинал 1,00 лв. всяка за сумата от 350 000,00 лв. или равностойността и в евро;

- на 05.03.2016г. „КЕМИРА“ ЕООД продава на „ТМН“ ЕООД собствените си 4 443 600 броя обикновени поименни акции с право на глас и номинал 1,00 лв. всяка от капитала на „Дунарит“ АД за 4 200 000 евро /8 214 486,00 лв./. Акциите са прехвърлени с джиро на 07.07.2016 г.

- на 01.07.2016г. „ФИНА-Ц“ ЕООД прехвърля на „Спешъл Пропъртис“ Л., вземането си от „ТМН“ ЕООД в размер на 3 779 262,69 лв. /3 661 007 лв. главница и 118 255,55 лв. лихва към 01.07.2016 г./, за което „ТМН“ ЕООД е уведомено на същата дата.

- на 04.07.2016г. Спешъл Пропъртис Л. прехвърля изцяло и възмездно на „ТМН“ ЕООД свое парично вземане от длъжника Асетейт Лимитед в общ размер на 5 043 690,74 евро /3 850 850 евро главница и 1 192 840,74 евро – лихва към момента на подписване на договора/. Спешъл Пропъртис Л. прехвърля своето вземане на „ТМН“ ЕООД за цена от 4 942 816,93 евро /9 667 309,64 лв./, подлежаща на плащане в срок от 365 дни от подписване на договора.

От „ТМН“ ЕООД е представен Анекс от 28.12.2016г. към Договора за прехвърляне на вземане от 04.07.2016г., съгласно който „Спешъл Пропъртис“ Л. и ТМН ЕООД се споразумяват остатъкът от покупната цена на вземането в размер на 2 108 215 евро /4 123 310,14 лв. / да се плати на Спешъл Пропъртис Л. в срок до 5 години, считано от 01.01.2017г..

Представено е писмено обяснение от „ТМН“ ЕООД, съгласно което остатъкът от 4 123 309,64 лв. е изчислен към 31.12.2016г. по амортизирана стойност на финансовия инструмент /задължение / на стойност 2 973 301,00лв. /чрез метод на ефикавната лихва съгласно СС32 Финансови инструменти - Представяне и М. 39 Финансови инструменти – Признаване и оценяване, като разликата от 1 150 000,00 лв. е отчетена като приход през 2016г. по кредита на сметка 791 и не е извършено намаление при преобразуване на данъчния финансов резултат за 2016г..

- на 07.07.2016г. „КЕМИРА“ ЕООД и „ТМН“ ЕООД се споразумяват посленият да прехвърли на „КЕМИРА“ ООД вземането си от Асетейт Лимитед в размер на 5 044 013,98 евро вместо плащане на цената по Договора за продажба на акции от 05.03.2016г. „КЕМИРА“ ООД изрично се е съгласило, вместо да получи плащане на цената по договора от 05.03.2016 г. да придобие вземането от „ТМН“ ЕООД, с което

задълженията на „ТМН“ ЕООД към „КЕМИРА“ ООД се погасяват напълно.

- на 17.08.2016г. „ТМН“ ЕООД продава на „ЕМКО“ ЕООД всичките си собствени 7 961 426 броя обикновени поименни акции с право на глас и номинал 1,00 лв. всяка от капитала на „Дунарит“ АД за 12 050 000,00 лв. или равностойността им в евро, която се заплаща от „ЕМКО“ ЕООД на „ТМН“ ЕООД в срок до 14 дни от сключването на договора.

В хода на ревизията е установено, че съгласно представени счетоводни справки за 2015г. „ТМН“ ЕООД не е отразило в счетоводството си за 2015г. полученото вземане от „КЕМИРА“ ЕООД съгласно Договора за прехвърляне на вземане от 17.12.2015г. между „ФИНА-Ц“ ЕООД и „ТМН“ ЕООД и респ. възникналото задължение към „ФИНА-Ц“ ЕООД. Не е осчетоводило и придобиването на „кол опция“ от „КЕМИРА“ ЕООД съгласно Договор за прехвърляне на акции и право вместо изпълнение от 18.12.2015г. между „КЕМИРА“ ЕООД и „ТМН“ ЕООД. Същите са осчетоводени през 2016г..

Ревизираното дружество е придобило 7 961 426 броя обикновени поименни акции с право на глас и номинал 1,00 лв. всяка от капитала на „Дунарит“ АД от „КЕМИРА“ ООД за 11 723 312,00 лв. /3 517 826,00+8 214 486,00/ и впоследствие е продало на „ЕМКО“ ЕООД за сумата от 12 050 000,00 лв. Придобиването е отразено в счетоводството на ревизираното лице по сметка 221 Дългосрочни инвестиции в дъщерни предприятия /сметката е с дебитен и кредитен оборот за 2016 г. в размер на 11 732 312,00 лв./. Печалбата от продажбата на акциите в размер на 317 688,00 лв. /12 050000,00 - 11 732 312,00/ е отразена по кредита на сметка 729 „Други финансови приходи“. По сметки 498 „Други дебитори“ и 499 „Други кредитори“ са отразени цесията. По сметка 519 „Опция“ е отразено придобиването на К. опцията. Сметката е с дебитен оборот в размер на 143 895,84 лв.

По кредита на сметка 791 „Отписани задължения“ е отразен приходът в размер на 1 150 000,00 лв. /описан по-горе/. По кредита на сметка 729 „Други финансови приходи“ е отразен приход в размер на 523 792,15 лв., който включва 317 688,00 лв. приход от продажба на акции на „Дунарит“ АД /12 050 000,00-3 517 826,00-8 214 486,00/ и 206 104,15 лв. приход от продажба на кол опция/350 000,00-143895,84/.

По линията на международния обмен е изискана информация във връзка с прехвърлените вземания от чуждестранните дружества, при които е установено, че „**Асетейт Лимитед**“ е посочило в отчета си за 2016г., че има задължения към „ТЕХНОТЕЛ ИНВЕСТ“ АД, ЕИК[ЕИК], които са необезпечени и изискуеми към 31.12.2016г.. Съдружници в „**Асетейт Лимитед**“ са Ц. Р. В. /притежава 80 % от капитала на дружеството/ и Д. Д. /притежава 20 % от капитала/. Към отговора от данъчната администрация на Великобритания са приложени писмени обяснения от 01.02.2019г. от дружеството, към които са приложени Договор за цесия от 04.12.2013 г., сключен между EVF **International Financial Ventures Limited** и „ТЕХНОТЕЛ ИНВЕСТ“ ЕАД, Анекс от 01.02.2016 г. към Договора за цесия от 04.12.2013г., сключен между „ТЕХНОТЕЛ

ИНВЕСТ“ ЕАД и **Асетейт Лимитед**, Уведомление от 17.07.2016г. от „ТМН“ ЕООД до **Асетейт Лимитед**, Споразумение от 16.10.2008г. между **EVF International Financial Ventures Limited** и **Асетейт Лимитед**. В писмените обяснения е посочено, че договорите за заем между него и **EVF International Financial Ventures Limited** от 15.01.2004г., 20.05.2004г., 10.10.2005г., 21.08.2006г. и 07.07.2013г. са автентични. Заемните средства са били отпуснати с инвестиционна цел и не са налице данни за обезпечения по кредитите. Към днешна дата задълженията по договорите за заем не са погасени, с изключение на договора от 15.01.2004г., по който са направени частични плащания и непогасената сума е в размер на 985 000,00 евро. След прехвърлянето на вземанията чрез цесия, кредитор става „КЕМИРА“ООД. Потвърдено е от чуждестранното дружество, че няма определена дата на падеж на задълженията. „**Асетейт Лимитед**“ е било уведомено за извършеното прехвърляне на вземания към „ТЕХНОТЕЛ ИНВЕСТ“ ЕАД по договора от 04.12.2013г. и впоследствие към „КЕМИРА“ ООД по договора от 07.07.2016г. Представено е уведомлението от 17.07.2016г. отправено от „ТМН“ ЕООД. **Асетейт Лимитед** потвърждава, че към датата на Договора за цесия 07.07.2016г. общият размер на задълженията възлиза на 5 044 013,98 евро, от които главница в размер на 3 850 850,00 и лихви в размер на 1 193 163,98 евро.

В хода на ревизията с ИПДПОЗЛ № Р-22221419002876-040-001/28.05.2019г. от „ТМН“ ЕООД е изискано, във връзка със сключения Договор за продажба на акции от 17.08.2016г. за продажбата на „ЕМКО“ ЕООД на 7 961 426 акции да представи документи и обяснения по какъв начин е определена цената на акциите, предмет на прехвърляне, както и други документи и обяснения. Такива не са представени.

Предвид това, е възложена експертиза със задача: Определяна на пазарна цена на продажбата на 7 961 426 броя обикновени поименни акции с право на глас и номинал 1,00 лв. всяка от капитала на „**Дунарит**“ АД към 17.08.2016г. – датата на сключване на договора за продажба на акциите. Експертизата е изготвена от М. П. - експерт от списъка на НАП, като е използван Методът на разпределената печалба, в съответствие с изискванията на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, §1, т. 10 от Допълнителните разпоредби на ДОПК и **Наредба № 9/14.08.2006 г. за реда и начина на прилагане на методите за определяне на**

пазарните цени, издадена от Министъра на финансите /Наредба №9/14.08.2006 г./. Определена е пазарна стойност на капитала в лева 87 613 000,00лв. при брой акции 8 000 000, стойност на 1 акция в лева 10,95лв. и обща стойност на предмета на сделката 7 961 426 акции - 87 177 615,00лв..

При изготвяне на експертизата са ползвани документи, представени от „ДУНАРИТ“ АД при извършени на дружеството насрещни проверки /посочени по-горе в текста/, в т.ч. оборотни ведомости, главни книги и др./

Установено е отклонение между договорената между „ТМН“ ЕООД и „ЕМКО“ ЕООД цена за продажбата на акциите от капитала на „ДУНАРИТ“ АД и пазарната цена, съгласно изготвената експертиза, като отклонението е 75 127 615,00лв. /86.18%/ - договорена цена за 7 961 425 акции 12 050 000,00лв. при пазарна цена 87 177 615,00лв. Същото е прието за съществено и че не може да бъде обяснено с динамика на пазара и специфични условия, при които е допустимо отклонение до 20 - 25 % /посочено в експертизата/. От ревизиращите не е взета предвид договорената между „ТМН“ ЕООД и „ЕМКО“ ЕООД цена в Договора за продажба на акции от 17.08.2016 г. /12 050 000,00 лв./, а е взета предвид пазарната цена на акциите, определена съгласно експертизата /87 177 615,00 лв./.

Посочена е разпоредбата на 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. На основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, е извършено преобразуване на счетоводния финансов резултат на дружеството за 2016 г. в посока увеличение със сумата 75 127 615,00 лв. /87 177 615,00 – 12 050 000,00/.

2. В хода на ревизията е установено, че от „ТМН“ ЕООД е отчетена загуба от извършена цесия на паричното вземане от длъжник „**Асетейт Лимитед**“ в размер на 1 452 829,61 лв. На 04.07.2016г. съгласно договор за прехвърляне на вземане „ТМН“ ЕООД придобива от **Спешъл Пропъртис Л.**, дружество, учредено и регистрирано на С. под регистрационен №184686,

парично вземане в размер на 4 942 816,93 евро /9 667 309,64 лв./ от длъжника **Асетейт Лимитед**, регистрирано по №4504317 на 06.08.2002г. в Регистъра на дружествата в О. кралство, съгласно Договор за прехвърляне на вземане от 04.07.2016г.. На 07.07.2016г., съгласно сключено споразумение вземането е прехвърлено на свързано лице „КЕМИРА“ ЕООД за сумата от 4 200 000,00 евро /8 214 486,00 лв./. „ТМН“ ЕООД, освен с „КЕМИРА“ ООД е свързано лице и със **Спешъл Пропъртис Л.**, по смисъла на §1, т. 3, буква „н“ от ДР на ДОПК.

Горното е установено и при проверка на счетоводните сметки, където по кредита на сметка 721 Приходи от лихви е отразен приход от лихви във връзка с вземане от „**Асетейт Лимитед**“ в размер на 632,20лв.. По кредита на сметка 723 „Приходи от операции с инвестиции“ е отразен приход от вземане от „**Асетейт Лимитед**“ в размер на 197 292,02 лв. /100 873,81 евро=5 043 690,74-4 942 816,93/. По дебита на сметка 623 „Разходи“ по операции с инвестиции е отразен разход от вземания в размер на 1 650 753,83 лв. Предвид това, от извършени цесии на парично вземане срещу „**Асетейт Лимитед**“, дружеството реализира загуба в размер на 1 452 829,61 лв. /1 650 753,83-197 292,02-632,20/.

В хода на ревизията не са представени изисканите документи и обяснения, с ИПДПОЗЛ от 28.05.2019г., удостоверяващи настъпили обстоятелства, поради които придобитото на 04.07.2016г. вземане от длъжника „**Асетейт Лимитед**“ е прехвърлено от „ТМН“ ЕООД на 07.07.2016г. /три дни след придобиването/ на свързаното лице „КЕМИРА“ ООД, на загуба. От ревизиращите не е взета под внимание договорената между „ТМН“ ЕООД и „КЕМИРА“ ЕООД цена на вземането от „**Асетейт Лимитед**“ съгласно споразумение от 07.07.2016г. в размер на 4 200 000 евро, а е взета предвид цената на вземането от длъжника „**Асетейт Лимитед**“, посочена в Договора за прехвърляне на вземане от 04.07.2016 г. между „**Спешъл Пропъртис Л.**“ и „ТМН“ ЕООД в размер на 4 942 816,93 евро. На основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, е извършено преобразуване на счетоводния финансов резултат на дружеството за 2016 г. в посока увеличение с 1 452 823,64 лв. /742 816,93 евро=4 942 816,93-4 200 000,00/.

Общо извършеното увеличение на основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, е в размер на 76 580 438,64 лв. /75 127 615,00 +1 452 823,64/.

3. В хода на ревизията е констатирана грешка при отчитане на

размера на разходите по операции с инвестиции по дебита на сметка 623, като в резултат на допуснатата грешка по дебита на сметка 623 е отчетен разход в по-голям размер с 5,97 лв./1 650 753,83 лв. вместо 1 650 747,86 лв./. На основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, е извършено увеличение на счетоводният финансов резултат с 5,97 лв..

Установен данъчен финансов резултат 76 635 857,08 лв., дължим корпоративен данък 7 663 585,71 лв., внесен КД 5 541,25 лв., разлика за внасяне 7 658 044,46 лв. и лихви за забава 2 167 825,44 лв.

За 2017 г. е подадена ГДД, с която са декларирани счетоводен и данъчен финансови резултати загуба в размер на 31 724,14 лв., авансови вноски 25,61 лв., надвнесен данък в същия размер.

В хода на ревизията не е осигурен достъп до първичните и вторични счетоводни документи на „ТМН“ ЕООД за ревизирания период, нито са представени такива. С Протокол №Р-22221419002876-П.-001/27.05.2019г. са приобщени документи от извършена ПУФО. При анализа на същите е установено, че се отнасят за периода 01.01.2017г. - 30.09.2017г. Тъй като не са представени оборотна ведомост, главна книга, хронологии на счетоводни сметки и др. за финансовата 2017г., органите по приходите са посочили, че не може да се установи съответстват ли декларираните приходи и разходи по ГДД по чл. 92 от ЗКПО на приходите и разходите по оборотна ведомост за 2017г. и техния вид. Направен е извод, че не може да се установи документална обоснованост, чрез първичен счетоводен документ по смисъла на **Закона за счетоводството** /ЗСч./ отразяващ вярно стопанската операция, на отчетените от „ТМН“ ЕООД разходи през годината, съответно не е приложим чл. 10, ал. 1 от ЗКПО /счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на ЗСч., отразяващ вярно стопанската операция/. На основание на чл.26, т. 2, във връзка с чл. 10 на ЗКПО, не са признати 31 724,14 лв., декларирани като разход в ГДД за 2017 г. и с тази сума е преобразуван счетоводният финансов резултат в увеличение.

Установен е данъчен финансов резултат 0,00 лв. и надвнесен данък 25,61 лв.

Жалбоподателят пред ответника оспорва установените задъжения по ЗКПО вкл. оспорва експертизата като визира, че е допуснато отклонение от 20 - 25% с оглед динамиката на пазара и

специфични условия. Твърдял е, че нито органите по приходите, нито експертът са съобразили факта, че към момента когато са прехвърлени акциите от „ТМН“ ЕООД на „ЕМКО“ ЕООД, правото за закупи акции от увеличението /кол опция/ е вече продадено на „ЕМКО“ ЕООД и то е записало 60 000 000 броя акции от увеличението на капитала. От тях било видно, че на 28.12.2015г. е взето решение капиталът на „ДУНАРИТ“ АД да бъде увеличен, а на 29.01.2016г. е взето решение капиталът да бъде увеличен с издаването на 60 000 000 нови налични поименни акции с номинал 1,00 лв., които да бъдат записани от „ЕМКО“ ЕООД. Управителят на „ТМН“ ЕООД с писмо от 07.03.2016г. на Комисията за защита на конкуренцията /КЗК/ е уведомен, че са взети решения за увеличаване на капитала на „ДУНАРИТ“ АД Т.е., към дата на прехвърлянето на акциите, този факт е бил известен във вътрешните отношения между дружествата. Към този момент е налице и Решение на КЗК, съгласно което същата приема, че увеличението на капитала на „Дунарит“ АД, записано от „ЕМКО“ ЕООД, не представлява концентрация по смисъла на **Закона за защита на конкуренцията**. Към момента когато ревизираното лице прехвърля на „ЕМКО“ ЕООД 7 961 426 акции /19.08.2016 г./, са налични и останалите изискуеми от закона документи – доклад на СД по чл. 194, ал. 4 от **Търговския закон /ТЗ/** и актуален Устав, удостоверение за внесен капитал. Твърдяло се е, че независимо, че увеличението не е вписано в ТР, това не променяло факта, че мажоритарен собственик е „ЕМКО“ ЕООД, а не „ТМН“ ЕООД /увеличението е вписано на 15.03.2017г./

Жалбоподателят е оспорил и извършеното преобразуване с 1 452 823,64лв., представляващи разлика между цената на вземането от длъжника **Асетейт Лимитед** в договора от 04.07.2016г. и цената съгласно споразумението от 07.07.2016г. между „**Кемира**“ ЕООД и „ТМН“ ЕООД. Извършеното прихващане според лицето на задължението с прехвърленото вземане, не попада в хипотезата на чл.16, ал. 1 от ЗКПО. Предприетите действия от органите по приходите са описани на стр. 23 от РД. От събраните и описани доказателства се установявало, че вземането е просрочено, без обезпечение и определена дата на падеж. Налице са предпоставки същото да бъде първоначално оценено още при признаването му в „ТМН“ ЕООД по неговата справедлива стойност съгласно М. 32 Финансови инструменти – признаване и оценяване. Сумата от 1 452 823,64 лв. е осчетоводена по сметка 623 Разходи по операции

с инвестиции /разходи от вземания/ и участва при формирането на счетоводния финансов резултат. В случая не са отчетени разходи от обезценка, тъй като справедливата стойност на полученото вземане е значително по-ниска от договорената придобивна цена, а е осчетоводен разход от операции с инвестиции, през същата финансова година, което не влияе на крайния резултат. Налице са предпоставки да се приложи разпоредбата на чл. 37 от ЗКПО относно отчитане на разходи от обезценка, тъй като в годината на обезценката е извършено и прехвърляне на вземането. Обезцененото вземане от **Асетейт Лимитед** по своята справедлива цена 4 200 000,00 евро е равно на погасеното задължение към „**Кемира**“ **ЕООД**. Следователно, липсват предпоставки за отклонение от пазарна цена при извършеното прихващане. В хода на ревизията не е следвало да се извърши преобразуване в увеличение с отчетения разход, а единствено корекция че разходът от обезценка е признат за данъчни цели на основание чл. 37 от ЗКПО, тъй като обезцененото вземане е отписано.

Сочи, че въпреки установеното, че след извършена последваща оценка на задължението във връзка с Договора за цесия от 04.07.2016 г. е отчетен приход от дружеството в размер на 1 150 000,00 лв., при ревизията не е намален финансовият резултат на основание чл. 34 от ЗКПО В случая, според лицето е следвало да се направи корекция на основание чл. 81 във връзка с чл. 79 от ЗКПО с посочената сума. Други възражения лицето не излага, в т.ч. и относно установеното по ЗКПО за 2017г. Пред ответника са представени -Протоколи от ОСА, писма от КЗК, Решение №588/11.08.2016 г. на КЗК, Устав на „ДУНАРИТ“ АД, съдебни решения.

Ответникът е приел жалбата за неоснователна и съответно РА за законосъобразен по следните съображения:

За **2016г.** е извършено увеличение на счетоводния финансов резултат на основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО. Един път е извършено увеличение със 75 127 615,00 лв., представляващи разликата между пазарната цена и продажната цена на 7 961 426 акции от капитала на „ДУНАРИТ“ АД, продадени от ревизираното лице на „ЕМКО“ ЕООД, съгласно Договор за продажба на акции от 17.08.2016 г. и втори път с отчетена загуба в размер на 1 452 829,61 лв. от извършена цесия на парично вземане от **Асетейт Лимитед** съгласно Договор за прехвърляне на вземане от

04.07.2016 г. за 4 942 816,93 евро /9 667 309,64 лв./ и в следствие прехвърлено със Споразумение от 07.07.2016 г. на „КЕМИРА“ ЕООД за 4 200 000,00 евро /8 214 486,00 лв./.

Посочил е, че видно от 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, данъчният финансов резултат се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчният финансов резултат, който би се получил 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.

Подчертано е, че задължително и необходимо условие, за да се приеме наличието на отклонение от данъчно облагане е да се докаже в зависимост от конкретната сделка, че е сключена при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане. Предотвратяването от своя страна се изразява в определяне на резултат, който би се получил при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, както сделката, водеща до отклонение. В конкретния случай органите по приходите са доказали наличието на условията на посочената разпоредба и същата е приложена правилно.

Във връзка с първото преобразуване, за да се премине към прилагане на тази норма е следвало органът по приходите да докаже каква е пазарната стойност на продадените акции и след това да я съпостави с продажната им стойност. В настоящия случай, именно за установяване на обстоятелството налице ли е сделка, сключена при условия, различни от пазарните, съответно дали условията на тази сделка са довели до отчитане от страна на жалбоподателя на по-малко приходи от тези, които биха били отчетени от него при извършване на сделка при нормални пазарни условия от същия вид, органите по приходите са пристъпили към възлагане на експертиза. Определянето на пазарна цена на сделката е необходимо, за да може да се определи конкретният размер на отклонението при продажбата. Същата е за определяне на пазарната стойност на продадените 7 961 426 акции от капитала на „ДУНАРИТ“ АД.

В хода на ревизията с ИПДПОЗЛ

№Р-22221419002876-040-001/28.05.2019 г. от ревизирия субект е изискано, във връзка с Договор за прехвърляне на акции и право вместо изпълнение от 18.12.2015г. и Договор за продажба на акции от 05.03.2016 г. да представи документи и обяснения за начина на определяне цената на акциите, предмет на прехвърляне, както и да представи документи, удостоверяващи: водена между страните по договорите кореспонденция във връзка с определянето на условията по сделките; използваните данни за дейността на „ДУНАРИТ“ АД, въз основа на които е взето решение за прехвърляне правото на собственост върху неговите акции; документи, удостоверяващи извършено от „ТМН“ ЕООД проучване и послужили за определяне на цената на правото на собственост върху акциите, в т.ч. изготвени пазарни оценки – при наличие на такива, както и други доказателства. Отговор на искането не е получен.

Доколкото е установено, че страните по договорите са свързани лица по смисъла на §1, т. 3 от ДР на ДОПК към датата на джиросване на акциите, с оглед разпоредбата на чл. 15 от ЗКПО, както беше посочено е възложено извършването на експертиза за определяне пазарната цена на акциите. В съответствие с изискванията на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, §1, т. 10 от ДР на ДОПК и **Наредба №9/14.08.2006 г.** и заданието на възложителя, за целта на експертизата е използван методът на разпределената печалба. При изготвяне на експертизата са ползвани документи, представени от „ДУНАРИТ“ АД при извършени му насрещни проверки /описани в издадения РД/ в т.ч. оборотни ведомости, главни книги и др. /. Констатирано е съществено отклонение на договорените от пазарните цени на акциите, поради което, на основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, счетоводният финансов резултат е преобразуван в увеличение с разликата между договорената и определената от експерта пазарна цена.

Жалбоподателят е поддържал становището, че договорената цена на акциите е пазарна, доколкото на проведеното на 29.01.2016г. Общо събрание на „ДУНАРИТ“ АД е взето решение за увеличаване капитала му с издаването на 60 000 000 нови налични поименни акции с номинална стойност 1,00 лв., съответно прехвърлените акции не съставляват 99.52 % от капитала, а по-малко от 10 %. Тези възражения обаче не са относими към казуса. При проверка в ТР, извършена в хода на настоящото производство се установи, че към 16.03.2020г. капиталът на акционерното дружество е 8 000

000,00 лв., такъв е бил размерът му и към датата на извършване на експертизата, т.е. не са налице твърдените в жалбата обстоятелства, още повече, че както беше отбелязано, доказателства за начина на определяне на цените по договорите не са представени. Установеното с експертизата отклонение е в размер на 75 127 615,00 лв. /86.18%/ , което е съществено и съобразно установената съдебна практика. За пълнота на изложението следва да се отбележи, че в редица свои решения ВАС е приел, че отклонение до 10 % не е значително – Решение №14999/11.12.2014 г. /8%/ , Решение №5943/26.04.2013 г. /7%/ , но в Решение №1858/11.02.2014 г. /32%/ и Решение 12971/30.10.2014г. /24%/ , е значително. В този смисъл ответникът е приел, че жалбата е неоснователна срещу преобразуването на счетоводния финансов резултат със сумата от 73 006 312,00лв., представляваща разликата между договорената и определената с експертизата цена на акциите, прехвърлени от „КЕМИРА“ ООД на „ТМН“ ЕООД. По изложените по-горе мотиви, в тази част РА е правилен и законосъобразен и следва да се потвърди.

Относно второто извършено увеличение ответникът е приел, е няма спор, че вземането от **Асетейт Лимитед** е придобито на 04.07.2016г. и прехвърлено на 07.07.2016г., при посочените цени. Разликата е 1 452 823,64 лв. /от дружеството са осчетоводени 1 452 829, 61 лв. – разлика 5,97 лв./, като във връзка с прехвърлянията са взети операции за счетоводни цели, описани по-горе в решението. Няма спор и че дружеството е реализирало и отчело загуба във връзка с това в размер на 1 452 829, 61лв.. За данъчни цели обаче дружеството е следвало да докаже защо придобитото на 04.07.2016г. вземане от длъжника **Асетейт Лимитед** е прехвърлено от „ТМН“ ЕООД на 07.07.2016г. на „КЕМИРА“ ООД, на загуба. От лицето с ИПДПОЗЛ от 28.05.2019г., са изискани, но не са представени документи и обяснения за настъпили обстоятелства, довели до разликата в цената и реализирането на тази загуба за дружеството.

Жалбоподателят е оспорил извършеното преобразуване, по съображения, че прихващане на задължението с прехвърленото вземане, не попада в хипотезата на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО. Твърдял е, че вземането е просрочено, без обезпечение и определена дата на падеж, поради което са били налице предпоставки същото да бъде първоначално оценено още при признаването му в „ТМН“ ЕООД по неговата справедлива стойност съгласно М. 32

Финансови инструменти – признаване и оценяване. Сумата от 1 452 823,64 лв. е осчетоводена по сметка 623 Разходи по операции с инвестиции и участва при формирането на счетоводния финансов резултат. В случая не са отчетени разходи от обезценка, тъй като справедливата стойност на полученото вземане е значително по-ниска от договорената придобивна цена, а е осчетоводен разход от операции с инвестиции, през същата финансова година, което не влияе на крайния резултат. Обезцененото вземане от **Асетейт Лимитед** по своята справедлива цена 4 200 000,00 евро, е равно на погасеното задължение към „КЕМИРА“ ЕООД. Налице според лицето са предпоставките да се приложи разпоредбата на чл. 37 от ЗКПО относно отчитане на разходи от обезценка, тъй като в годината на обезценката е извършено и прехвърляне на вземането и следвало да се извърши корекция че разходът от обезценка е признат за данъчни цели на основание чл. 37 от ЗКПО, тъй като обезцененото вземане е отписано.

От събраните доказателства в хода на ревизията се установява, че съгласно Договор за прехвърляне на вземане от 04.07.2016г. между **Спешъл Пропъртис Л.** и „ТМН“ ЕООД, **Спешъл Пропъртис Л.** прехвърля изцяло и възмездно на „ТМН“ ЕООД свое парично вземане срещу длъжника **Асетейт Лимитед** в общ размер на 5 043 690,74 евро, от които 3 850 850 евро – главница и 1 192 840,74 евро – лихва към момента на подписване на договора. Прехвърлянето на вземането се счита за извършено към момента на подписване на договора. Цената е 4 942 816,93 евро, подлежаща на плащане в срок от 365 дни от подписване на договора.

Съгласно Споразумение от 07.07.2016г. между „КЕМИРА“ ЕООД - продавач и „ТМН“ ЕООД - купувач, като е взето предвид, че на 05.03.2016 г. между „КЕМИРА“ ЕООД и „ТМН“ ЕООД е сключен договор за продажба на 4 443 600 броя обикновени поименни акции с право на глас и номинал 1,00 лв. акции от капитала на „**Дунарит“ АД**, по който „ТМН“ ЕООД дължи на „КЕМИРА“ ЕООД 4 200 000 евро и, че „ТМН“ ЕООД има парично лихвоносно вземане от **Асетейт Лимитед** в размер на 5 044 013,98 евро, от които 3 850 850 главница и 1 193 163,98 евро лихва към 07.07.2016г., което вземане произтича от договора от 04.07.2016 г., страните са се споразумели за следното: „ТМН“ ЕООД прехвърля на „КЕМИРА“ ООД вземането си от **Асетейт Лимитед** в размер на 5 044 013,98

евро вместо плащане на цената от Договора за продажба на акции от 05.03.2016г. „КЕМИРА“ ООД изрично се съгласява, че вместо да получи плащане по цената по Договора за продажба на акции от 05.03.2016г. придобива вземането от „ТМН“ ЕООД, с което задълженията на „ТМН“ ЕООД към „КЕМИРА“ ООД, се погасяват напълно. Както беше посочено вече, „ТМН“ ЕООД е свързано лице с „КЕМИРА“ ООД и **Спешъл Пропъртис Л.**, и „ТМН“ ЕООД и „КЕМИРА“ ООД са свързани лица по смисъла на §1, т. 3 от ДР на ДОПК от 11.02.2016г., когато в Агенцията по вписванията са вписани, като съдружници в „КЕМИРА“ ООД, дружествата „ХЕДЖ ИНВЕСТМЪНТ БЪЛГАРИЯ“ АД и „ТМН“ ЕООД.

Цесията на вземането от **Асетейт Лимитед** е отразена в счетоводството на ревизираното лице по сметка 498 Други дебитори. Отчетени са и приходи и разходи във връзка с вземането както следва: по кредита на сметка 721 Приходи от лихви 632,20 лв. по кредита на сметка 723 Приходи от операции с инвестиции е отразен приход от вземане от **Асетейт Лимитед** в размер на 197 292,02 лв., по дебита на сметка 623 Разходи по операции с инвестиции е отразен разход от вземания в размер на 1 650 753,83 лв. Поради това, действително дружеството е реализирало загуба в размер на 1 452 829,61 лв. /1 650 753,83-197 292,02-632,20/.

Ответникът е констатирал, че от една страна жалбоподателят твърди, че във връзка с вземането не са отчетени разходи от обезценка, тъй като справедливата стойност на полученото вземане е значително по-ниска от договорената придобивна цена, а е осчетоводен разход от операции с инвестиции, през същата финансова година, което не влияе на крайния резултат. Същото е първоначално оценено още при признаването му в „ТМН“ ЕООД по неговата справедлива стойност съгласно М. 32 Финансови инструменти – Представяне. Сочи и цената от 4 200 000,00 евро, като справедлива цена. От друга страна излага доводи, че след извършена последваща оценка на задължението във връзка с Договора за цесия от 04.07.2016 г. е отчетен приход от дружеството в размер на 1 150 000,00 лв. и при ревизията не е намален финансовият резултат на основание чл. 34 от ЗКПО, във връзка с чл. 37 от ЗКПО, като твърди, че това следва да бъде направено на основание чл. 81 от ЗДДС. Налице са противоречия в доводите на жалбоподателя и е необходимо да се има предвид следното:

Целта на М. 32 Финансови инструменти – Представяне е да създаде принципи за представянето на финансовите инструменти като пасиви и инструменти на собствения капитал и за компенсирането на финансовите активи и финансовите пасиви в счетоводството на дружеството. Той се прилага по отношение на класификацията на финансовите инструменти от гледна точка на емитента като финансови активи, финансови пасиви и инструменти на собствения капитал; класификацията на свързаните с тях лихви, дивиденди, загуби и печалби и обстоятелствата, при които финансовите активи и финансовите пасиви следва да бъдат компенсирани. Съобразно това, дружеството е оценило придобитото вземане и е извършило описаните по-горе счетоводни операции, като това е станало към 31.12.2016г.. С тази оценка не е определена справедливата стойност на вземането, както твърди жалбоподателят, а това е договорената между страните цена в договора от 04.07.2016г.. Оценката е извършена във връзка с установяване на остатъка за плащане на цената по договора от 04.07.2016 г. Фактът, че вземането е осчетоводено съгласно изискванията на приложимото счетоводно законодателство и счетоводни стандарти, не променят обстоятелството, че страните по сделката са свързани лица и същата е довела до отклонение от данъчно облагане, предвид разликата в стойностите по двата договора. Въпреки, че са му изрично изискани, дружеството не е представило никакви обяснения и доказателства, кое е довело до тази разлика, съответно до реализирането на загуба в размер на 1 452 823,64 лв. и то само за 3 дни.

Ответникът е визирал, че както беше посочено, с договора от 04.07.2016г. **Спешъл Пропъртис Л.** прехвърля на „ТМН“ ЕООД свое парично вземане от **Асетейт Лимитед** в общ размер на 5 043 690,74 евро /3 850 850 евро главница и 1 192 840,74 евро – лихва към момента на подписване на договора на цена от 4 942 816,93 евро /9 667 309,64 лв./, подлежаща на плащане в срок от 365 дни от подписване на договора. С Анекса от 28.12.2016 г. страните се споразумяват остатъкът от покупната цена на вземането в размер на 2 108 215 евро /4 123 310,14 лв./ да се плати на **Спешъл Пропъртис Л.** в срок до 5 години, считано от 01.01.2017г.. В резултат на извършената оценка на остатъка в размер на 4 123 309,64 лв. съгласно СС 32 Финансови инструменти – Представяне, стойността му е определена на 2 973 301,00 лв., като разликата от 1 150 000,00лв. е отчетена като приход през 2016 г. по кредита на

сметка 791 Отписани задължения. Намалената сума на задължението към **Спешъл Пропъртис Л.** е отразена в по сметка 499 Други кредитори.

Съгласно чл.34 от ЗКПО, приходите и разходите от последващи оценки на вземания и разходите от отписване на вземания като несъбираеми не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане, при условие че в същата или в предходна година не е настъпило някое от обстоятелствата по чл. 37. В чл. 37 от ЗКПО е посочено, че непризнатите за данъчни цели приходи и разходи от последващи оценки и от отписване на вземания по реда на чл. 34 се признават за данъчни цели най-рано в годината, в която настъпи едно от следните обстоятелства: изтичане на три години за вземанията с тригодишен давностен срок или на 5 години за вземанията с петгодишен давностен срок от момента, в който вземането е станало изискуемо; възмездно прехвърляне на вземането; производството по несъстоятелност на длъжника е прекратено с утвърден оздравителен план, в който се предвижда непълно удовлетворяване на данъчно задълженото лице; непризнатите приходи и разходи се признават за данъчни цели само по отношение на намалението на вземането; с влязло в сила съдебно решение е постановено, че вземането или част от него е недължимо; непризнатите приходи и разходи се признават за данъчни цели само по отношение на недължимата част от вземането; преди изтичане на съответния срок по т. 1 вземанията са погасени по силата на закон; при заличаване на длъжника, когато вземането или част от него е останало неудовлетворено - признава се до размера на неудовлетворената част.

Ответникът е приел, че в случая не следва да се приложат разпоредбата на чл. 34 и чл. 37 от ЗКПО, тъй като в следствие на тази обезценка на вземането дружеството е реализирало приход, като е намалило стойността на задължението, което следва да плати на **Спешъл Пропъртис Л.** от 4 123 309,64лв. на 2 973 301,31 лв., т.е. цената по Договора за прехвърляне на вземането от 04.07.2016г. е намалена с 1 150 000,00лв. и тази сума се явява приход за дружеството, тъй като то ще плати по-малка сума с посочената стойност. В този смисъл, дружеството правилно е осчетоводило остатъкът от задължението. Твърденията за приложимост на посочените членове не е подкрепена с никакви доказателства от страна на ревизираното лице, още повече, че самото дружество не е преценило, че са настъпили

обстоятелствата посочени в чл. 37 от ЗКПО и не е извършило намаление на счетоводния финансов резултат. ЗКПО в Глава дванадесета Счетоводни грешки е предвидил ред за отстраняване на допуснати счетоводни грешки. Ревизираното лице в следващите отчетни периоди не е извършило корекция на допуснати счетоводни грешки, а предвид изложеното, неоснователно претендира за прилагането на чл. 81 от ЗКПО. Поради това, изложените възражения в този смисъл са неоснователни.

При отчитане на размера на разходите по операции с инвестиции, видно от наличните доказателства и описано по-горе в решението, по дебита на сметка 623 Разходи по операции с инвестиции е отчетен разход в по-голям размер с 5,97 лв. /1 650 753,83 лв., вместо 1 650 747,86 лв./, предвид което е прието, че РА и в тази част е законосъобразен.

Изложени са в решението на ответника и изводи за 2017 г. /не е предмет на делото/, че на основание на чл. 26, т. 2, във връзка с чл. 10 на ЗКПО с 31 724,14 лв., е увеличен счетоводният финансов резултат с декларираните разходи по ГДД, като е установен данъчен финансов резултат 0,00 лв. В тази връзка е посочено, че изискването за признаване на счетоводен разход за данъчни цели се съдържа в разпоредбата на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, съобразно която счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на ЗСч., отразяващ вярно стопанската операция. Указаният принцип изисква сделките и събитията да се отразяват счетоводно съобразно тяхното икономическо съдържание, същност и финансова реалност, а не формално според правната им форма. Документалната обоснованост означава не само наличие на първичен счетоводен документ, но и изисква този първичен счетоводен документ да отразява вярно стопанските операции. Следва да се отбележи, че ЗКПО третира облагането с пряк, а не с косвен данък, поради което като критерий за признаване на разходите е въздигнато надлежното и съобразено със законовите изисквания документиране на същите. При положение, че в хода на ревизията не са представени нито първични счетоводни документи, нито счетоводни регистри не може да се приеме, че отразените в ГДД за 2017 г. разходи отразяват вярно стопанските операции, документално обосновани с първичен счетоводен документ. Ето защо органите по приходите правилно са приели, че не е налице документална обоснованост на стопанските операции.

В случаите, когато разходите не са документално обосновани по смисъла на чл. 10 от ЗКПО, на основание чл. 26, т. 2 от същия закон, тези разходи не се признават за данъчни цели. Предвид изложеното, извършеното преобразуване на счетоводния финансов резултат е прието за законосъобразно и РА е потвърден.

В СЪДЕБНОТО ПРОИЗВОДСТВО е изслушано заключението от 20.10.2021г. на вещото лице А. Д. –л.54 със задача да се определи пазарната цена на 7 961 426 броя обикновени акции от капитала на „Дунарит“АД към 17.08.2016г.. Въпрос 2 е бил да се съобрази цената при направено увеличение на капитала на „Дунарит“АД с 60 000 000лв..Въпрос 3 отново е свързан с това увеличение и да се определи относителната стойност на акциите към общия размер на капитала. Вещото лице се е мотивирало, че акцията е част от капитала, но се съобразява и сумата от номиналната стойност като е визирало, че минималният номинал е 1лв.. Сочи се, че освен номинална стойности има и емисионна /при учредяването, която се плаща от акционерите/, както и пазарна стойност, която зависи от предлагането и приемането на вторичния пазар -на каква стойност 1 лице желае да я продаде и на каква стойност друго иска да я купи. Вещото лице сочи, че практиката налага дефиниция за справедлива пазарна стойност- и това е сумата, за която един актив би преминал от собственост на един свободен продавач в собственост на един свободен купувач. Визира се, че СЕ използва **метода на чистата стойност на активите**, при който се оценяват всички активи и пасиви по баланса и собственият капитал се определя като от актива се издави пасива. Направена е оценка на актива и пасива вкл. и собствения капитал към 30.06.2016г., поради което чистата стойност на активите е определена на 26 366 000лв. или 8 000 000акции или 1 акция 3,29лв.-това е пазарната цена по балансов курс. Ако се съобрази увеличението на капитала стойността би била 0.90лв. на акция. Вещото лице в с.д. допълва, че метода е на чистата стойност на активите, не са гледани аналози, тъй като различните дружества имат различен предмет. Вещото лице е използвало баланса на л.81 , изготвен от изпълнителния директор на оспорващото дружество.

По делото е изслушано и ССчтвЕ от в.л. Б. - заключение на л.105. Видно същото - са налице всички обективни предпоставки за обезценка на вземането /вземането на „Кемира“ООД, прехвърлено от „ТМН“ЕООД ва „Асейтед Лимитед“/, тъй като липсват индикации за неговото

своевременно погасяване и липса на обезпечение. Съответно диапазона на обезценка е 25-30%. Вземането на „ТМН“ЕООД от „Асетейд Лимитед“ е просрочено и необезпечено и е изложено на кредитен риск. Вещото лице визира, че вземането е по договори за заем от 2004 и 2005 и споразумение от 2006г., при което „И Еф Ви Интърнешънъл Файненингъл Венчърс“ЛМТ като заемател предоставя на „Асейт ЛМТ като заемател парични средства от 3 447 000евро с удължаван срок за изплащане през годините.

Изслушано е допълнително заключение от в.л. Д. по СОЕ-л.189. Видно от същото, цената на 1 акция като е използван Метода на разпределената печалба от Наредба Н-9 е 12,06лв. и при дисконт 5% 11,45лв., а след увеличението на капитала е 2,30лв., а след дисконт 5% 2,18лв..

СЛЕДОВАТЕЛНО ОТ ПРАВНА СТРАНА СЪДЪТ ПРИЕМА СЛЕДНОТО:

РА, в оспорената част за КД за 2016г., е издаден от надлежни лица по чл.119, ал.2 от ДОПК –възложилият ревизията и извършилият ревизията органи по приходите. Съдържа необходимите реквизити по чл.120 от ДОПК. Издаден е като електронен документ, за което лицата притежават валидни КЕП, доказателства на диск на л.74 пр.дело.

В производството не са допуснати процесуални нарушения вкл. съществени такива. На основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице е връчено Уведомление №Р-22221419002876-113-001/19.07.2019г., с което дружеството е уведомено, че са установени обстоятелствата по чл.122, ал.1, т.5 от ДОПК - документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци, липсват или са повредени до степен негодни за ползване, поради което основата за облагане с корпоративен данък за периода 01.01.2015г. - 31.12.2017г. ще бъде определена по реда на чл. 122-124а от ДОПК.

За определяне стойността на 1 акция е възложена експертиза с Акт за възлагане на експертиза /А./ №Р-22221419002876-01-001/24.07.2019г. и е прието заключение на експерта с Протокол за приемане на резултатите от възложена експертиза №Р-22221419002876-145-00123.08.2019г., което вещо лице използвало 1 от методите в Наредба Н-9 –на прогнозната печалба.

СПОРЪТ е по съществото на първо място– кой от методите е релевантен - този използван от вещото лице в ревизионното

производство /метода на прогнозната печалба по Наредба Н-9/2006г./ И В допълнителната СОЕ на вещото лице Д. или този използван в основната СОЕ на вещото лице Д. / метода на чистата стойност на активите/, както и дали да се съобрази направеното увеличение на капитала с 60 000 000лв. /с отказ за вписването му първоначално/. С оглед на изложеното трябва ли да се увеличи ФР за 2016г. с 75 127 615лв. разликата между пазарната и договорената цена на акциите.

На второ място също е правен и е по същество спора- дали правилно ФР е преобразуван като е увеличен и със сумата от 1 452 823,64лв. –непризнаната договорена цена на цесията на паричното вземане на длъжника „Асейтид“ЛМТ към „Кемира“ООД, защото „Асейтим ЛМТ“ е придобило вземането от РЛ на 04.07.2016г., а само 3 дни по-късно е прехвърлено с посочената разлика от 1 452 823,64лв., отчетена като загуба от РЛ. Следва ли РЛ да докаже на какво се дължи и съответно, че има загуба, за да може правилно да я съобрази при формирането на ФР за 2016г..

По тези въпроси СЪДЪТ приема следното:

Видно от §.1 т.10 от ДОПК – методите за определяне на пазарните цени са:

а./методът на сравнимите неконтролирани цени между независими търговци

б./методът на пазарните цени

в./методът на увеличената стойност

г./методът на транзакционната нетна печалба

д./методът на разпределената печалба.

Редът и начинът на прилагане на методите се определя с Наредба.

Съдът констатира, че това е Наредба Н-9 от 14.08.2006г..

Видно от експертазита на експерта на НАП- М. П. /в папка приложение/ от 08.2019г. приложим от посочените 5 метода за оценка на стойността на 1 акция е метода на разпределената печалба /по б.“г“/, при който подхода е определяне на прогнозните приходи и разходи за период от 5 години, определяне на прогнозния оборотен капитал, на прогнозните парични потоци, привеждане на прогнозните парични потоци /дисконтиране/ към датата на продажба на дяловете, определяне на терминалната /остатъчната/ стойност като сумата на дисконтираните НПП и дисконтираната терминална стойност представлява стойността на активите. С оглед изложеното вещото лице П. е определило стойността на 1 акция на 10,95лв. или всичките 7 961 426акции се

равняват на 87 177 615лв..

Видно от заключението на в.л. А.Д. – допълнително на л.199-цената на 1 акция, определена по метода на разпределената печалба от Наредба Н-9 – е **11,45лв.** или 91 158 328лв. за всичките.

Вещото лице Д. е дало и вариант 2 –стойност на акциите по посочения метод след увеличението на капитала от 60 000 000лв..

Съдът приема, че единствено релевантния метод е този по §.1 т.10 б.“г“, защото съгласно §.1 т.8 от ДР на ДОПК пазарната цена е сумата без данъка върху добавената стойност и акциите, които би била платена при същите условия за иденнина или дходна стока по сделка между лица, които не са свързани. Съответно именно т.10 казва как се определя пазарната цена, тъй като тя определя методите. Същите са няколко и са определени в разпоредбата, а как се прилагат те и кой да се избере –отново е регламентирано законодателно, посочено в Наредба Н-9. Най-подходящия метод -това е **метода на разпределената печалба**. В действителност този метод се базира на прогнозна печалба, на прогнозни приходи и разходи, но в §.1 не е разписан метода на **чистата стойност на активите** /използван в основната СОЕ и даващ цена на 1 акция на 3,29лв. преди увеличението или след увеличението на капитала с 60 000 000лв. 0,90лв./.. Методът на чистата стойност на активите е бил регламентиран напр. по Закона за преобразуване и приватизация на държавни и общински предприятия –отм., но той не установен в ДОПК.. Ето защо съдът приема, че приложим е метода на прогнозната печалба, използван от в.л. Д. в основната му СОЕ. /в този смисъл е и решение по адм.дело №1260/28.02.2022г. по адм.дело №4534/2020г. на АССГ/. Съдът приема, че стойността на 1 акция следва да се съобрази по този метод без да се отчита увеличението на капитала с 60 000 000лв..Това увеличение не е вписано или по-скоро има отказ. То не може да се игнорира, тъй като е елемент от фактическия състав за завършване на процедурата по промяната на капитала. Изложеното е така и въз основа на регламента на нормата на чл.231, ал.4 от ТЗ, че посочените там актиности- вкл. увеличение на капитала имат действие от вписването им. Ето защо същото няма само за последица известяване на съответното действие за пред трети лица т.е. вписването е за действителност на увеличението, а не за доказването му пред третите лица. Следователно –ако към момента на прехвърлянето на акциите няма вписано увеличение

на капиталата, същото каквито и дейвия в тази насока да са предприети – не може да се съобрази.

В действителност между заключението на в.л. Д. и това на П. за стойността на 1 акция има разлика 11,45 и 10,95лв. , но тя предвид определената по-висока стойност на в.л. Д. и забраната за влошаване положение по жалба на страната – то съдът намира, че изводите в РА за това, че следва да се увеличи ФР с разликата между продажната цена и договорената – е правилен и обоснован. Тази разлика не е в разлика на 20—25% отклонение. Следователно обосновано е приложен чл.16, ал. 1 от ЗКПО, визиращ, че 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. Изложеното води до извода, че обосновано на основание чл.16, ал. 1 от ЗКПО, е извършено преобразуване на счетоводния финансов резултат на дружеството за 2016г. в посока увеличение със сумата 75 127 615,00 лв. /87 177 615,00 – 12 050 000,00/.

По отношение на втория момент – съдът също намира, че правилно е преобразуван ФР за 2016г. като същият е увеличен и със сумата от 1 452 823,64лв. –непризнаната договорена цена на цесията на паричното вземане на длъжника „Асейтид“ЛМТ към „Кемира“ООД. Не е спорно, че на 04.07.2016г. вземане от длъжника „**Асетейт Лимитед**“ е прехвърлено от „ТМН“ ЕООД на 07.07.2016г. /три дни след придобиването/ на свързаното лице „КЕМИРА“ ООД, на загуба, поради което от органите по приходите не е взета под внимание договорената между „ТМН“ ЕООД и „КЕМИРА“ ЕООД цена на вземането от „**Асетейт Лимитед**“ съгласно споразумение от 07.07.2016г. в размер на 4 200 000 евро, а е взета предвид цената на вземането от длъжника „**Асетейт Лимитед**“, посочена в Договора за прехвърляне на вземане от 04.07.2016г. между „**Спешъл Пропъртис Л.**“ и „ТМН“ ЕООД в размер на 4 942 816,93 евро. Тези изводи са правилни, защото се базират на констатацията, че „ТМН“ ЕООД е свързано лице с „КЕМИРА“ ООД по смисъла на §1, т. 3 от ДР на ДОПК от 11.02.2016г., тъй като в

Агенцията по вписванията са вписани, като съдружници в „КЕМИРА“ ООД, дружествата „ХЕДЖ ИНВЕСТМЪНТ БЪЛГАРИЯ“ АД и „ТМН“ ЕООД. Ако има загуба/обезценка на прехвърленото на „Асейтим ЛМТ“ от РЛ вземане вкл. и за няколко дни – то това следва да се докаже. Не може да се сподели твърдението в писмените бележки на оспорващата страна, че вземането изначално е с по-ниска стойност, защото е без обезпечение. Стойността на същото е цената, която купувачът се е съгласил да заплати и същата е отразена в договора. Следователно обосновано на основание чл.16, ал. 1 от ЗКПО, е извършено преобразуване на счетоводния финансов резултат на дружеството за 2016 г. в посока увеличение с 1 452 823,64 лв.. Следва да се споделят доводите на ответника за сходен казус по адм.дело №4534/2020г. на АССГ, чието решение е оставено в сила с Решение №6014 от 07.06.23г. по адм.дело 5027/22г. на ВАС, VIIIот.. Следователно –жалбата е неоснователна и следва да се отхвърли ведно с присъждането на юрк.възнаграждение в полза на НАП от 49 637лв. по чл.7, ал.2 т.7 от Надедба 1/2004г.

ВОДИМ СЪДЪТ

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ като неоснователна жалбата на „ТМН“ ЕООД ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление С., кв.Д. [жилищен адрес] вхА ет.8 ап.23 срещу РЕВИЗИОНЕН АКТ /РА/ Р-2222149002876-091-002 от 14.01.2020г. издаден от М. А. К. на длъжност началник сектор, възложила ревизията и от А. К. Н. на длъжност инспектор по приходите-ръководител на ревизията, в ЧАСТТА потвърдена с РЕШЕНИЕ №736 от 05.05.2020г. на директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-С., с която са установени задължения за корпоративен данък в размер на 7 658 044,46лв. главница и лихва от 2 167 825,44лв. за периода от 01.01.2016г. до 31.12.2016г..

ОСЪЖДА жалбоподателя да заплати на НАП юрк.възнаграждение от 49 637лв..

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред ВАС чрез АССГ в 14-дневен срок от съобщаването му. Преписи на страните.

Съдия:

