

РЕШЕНИЕ

№ 1562

гр. София, 10.03.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 7 състав, в
публично заседание на 20.12.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маруся Йорданова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **7125** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на Дял трети, Глава деветнадесета от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК:[ЕИК], чрез управителя Д. Х., срещу ревизионен акт /РА/ № Р-22221518003850-091-001/22.02.2019 г., издаден от Р. Р. Б. - началник сектор „Ревизии“, дирекция Контрол при ТД на НАП, възложил ревизията, и Е. М. И.-Г. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП, ръководител на ревизията, в частта потвърден с решение № 829/15.05.2019 г. на директора на дирекция „ОДОП“ - [населено място] при ЦУ на НАП, с която на дружеството е увеличен финансовия резултата във връзка с 38 броя договори за продажба на акции и на основание чл.16, ал.3 и чл.26, т.2 ЗКПО не е призната за данъчни цели сума в размер на 227 772 лв. за данъчен период 2017г.
Жалбоподателят поддържа, че оспореният РА е неправилен и незаконосъобразен. Изложено е несъгласие с констатациите на органа по приходите и се твърди, че задълженията с обжалвания РА са определени при допуснати нарушения на материалния и процесуалния закони. В жалбата са посочени конкретни съображения относно незаконосъобразност на увеличението на финансовия резултат за 2017 г. със сумата от 227 772 лв., представляваща разход за закупени акции. Сочи се още, че констатациите на ревизиращия орган за нищожност поради липса на издадени акции са неотнормирани към настоящия случай, като режимът на прехвърляне на акции няма нищо общо с прехвърлянето на дружествени дялове. Твърди се, че са представени копия на всички временни удостоверения, джира и релевантните страници на

акционерната книга на дружеството [фирма], с които по безспорен начин се доказват извършените покупко-продажби на акции. Искане за отмяна на ревизионния акт в обжалваната му част.

В открито съдебно заседание жалбоподателят, редовно призован се представлява от адв. А., която поддържа жалбата и моли съкщата да бъде уважена. Претендира присъждане на съдебно-деловодни разноски.

Ответникът по жалбата - директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. при ЦУ на НАП, редовно уведомен, не изпраща представител в с.з.

Административен съд София-град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намира за установено следното:

Жалбата е подадена в рамките на срока за съдебно обжалване на РА от надлежна страна, поради което се явява процесуално допустима.

От фактическа страна се установява следното:

Със заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221518003850-020-001 от 04.07.2018 г., връчена на упълномощено лице на 19.07.2018 г., изменена със ЗИЗВР Р-22221518003850-020-002/16.10.2018 г. и ЗИЗВР № Р-22221518003850-020-003/16.11.2018 г., всичките издадени от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“, при ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди от 23.06.2015 г. до 31.12.2017 г. и по ЗКПО за данъчни периоди от 23.06.2015 г. до 31.05.2018 г. За възлагане на ревизията издалият ЗВР орган по приходите е оправомощен със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С. /л.17-19 по делото/. Със заповедта за възлагане на ревизията съобразно изискванията на чл.113, ал.1 ДОПК са определени данните за ревизираното лице по чл.81, ал.1, т.2-5 ДОПК, както и ревизиращите органи по приходите и срокът за извършване на ревизията. На проверявания данъчен субект в съответствие с разпоредбата на чл. 113, ал.2 ДОПК е връчен екземпляр от заповедта за възлагане на ревизия по електронен път на 04.07.2018 г. Срокът на ревизията е следвало да завърши до 19.12.2018 г.

Резултатите от ревизията са отразени в Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221518003850-092-001/22.01.2019 г., връчен електронно на 24.01.2019 г. В срока и на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е подавано възражение срещу констатациите в РД.

Ревизионното производство приключва с РА № Р-22221518003850-091-001/22.02.2019 г., издаден от Р. Р. Б. - началник сектор „Ревизии“, дирекция Контрол при ТД на НАП, възложил ревизията, и Е. М. И.-Г. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП, ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 05.03.2019 г.

В законния срок ревизионният акт е обжалван изцяло по административен ред пред директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП - С. с жалба с вх. № 53-06-2932/20.03.2019г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. № 23-22-621/28.03.2019 г. по регистъра на дирекция ОДОП С..

В срокът по чл. 155, ал. 1 от ДОПК, Директорът на Дирекция „ОДОП“ е постановил Решение № 829/15.05.2019 г., с което ревизионният акт е потвърден в частта на установен резултат по ЗДДС за данъчни периоди от м. 07.2015г. до м.09.2015 г.,

м.11.2015г., м.12.2015, м.02.2016 г., от м.04.2016 г. до м.07.2015 г., м.09.2016 г. и в частта на установени задължения за корпоративен данък за 2015г. и 2017 г. ведно със съответните лихви и е отменен в оспорената част на установени задължения за корпоративен данък за 2016 г., като преписката е върната за извършване на нова ревизия. Решението е подписано в отсъствие на директора на Дирекция ОДОП, като за валидното му подписване са представени доказателства за командироване/л.101-л.103/ и Заповед № 930/20.11.2017 г./л.28/, по силата на която зам. директорът на дирекцията е оправомощен да изпълнява правомощията на титуляра при неговото отсъствие. Решението е връчено по електронен път на 17.05.2019 г.

На основание чл. 133, ал. 3 във вр. с чл. 155, ал. 9 от ДОПК по молба на жалбоподателя е издадено решение № 973/07.06.2019г. за поправка на очевидна фактическа грешка, допусната в решение № 829/15.05.2019 г., изразяваща се в потвърждаване на констатациите в РА по отношение установени задължения по ЗДДС за дан.период м. 08.2016г. Решението за поправка е обжалвано самостоятелно от жалбоподателя и по него е образувано отделно производство пред АССГ.

Във връзка с обжалването на РА № Р-22221518003850-091-001/22.02.2019г. издаден от органите на ТД на НАП – С. е образувано адм. д. № 8855/2019 г. по описа Административен съд-София-град, 20-ти състав, който с Решение № 4635/17.08.2020 г. е отхвърлил жалбата срещу РА.

Решението на АССГ е обжалвано пред ВАС, който с Решение № 8490/13.07.2021 г. по адм. д. № 1557/2021 г. по описа на Върховния административен съд е отменил решението на АССГ в частта, с която е отхвърлена жалбата на [фирма] срещу Ревизионен акт № Р-22221518003850-091-001/22.02.2019 г., в частта, потвърдена с Решение № 829/15.05.2019 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при ЦУ на НАП в частта, в която на дружеството е увеличен финансовият резултат във връзка с 38 броя договори за продажба на акции и на основание чл.16,ал.3 и чл.26,т.2 ЗКПО не е призната за данъчни цели сума в размер на 227 772лв. за данъчен период 2017г. и върнал делото в отменената част за ново разглеждане от друг състав на Административен съд – София-град. Именно по повод на върнатата за ново разглеждане част е образувано и настоящото производство.

В хода на ревизионното производство е установено, че основна дейност на [фирма] през ревизирия период е в областта на филмопроизводството, организирането и заснемането на рекламни и музикални клипове, представления на живо, както и каскадьорски услуги.

Извършени са процесуални действия с цел установяване на относимите факти и обстоятелства, подробно описани на стр. 2 и 3 от РД, който съгласно чл. 120 от ДОПК е неразделна част от РА. На ревизираното лице са връчени Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ № Р-22221518003850-040-001/19.07.2018 г. и /ИПДПОЗЛ/ № Р-22221518003850-040-002/26.11.2018г. от 19.07.2018 г., с които са изискани пътни листове, пътни книжки или други документи, доказващи движението на наетите автомобили и доказателства, в отговор на което са представени доказателства от страна на жалбоподателя по електронен път.

По делото са приети писмените доказателства, представени с административната преписка, както и допълнително представени от ответната страна писмени и

веществени доказателства, касаещи удостоверяването на положените квалифицирани електронни подписи на РА, РД и всички ЗВР, както и доказателства за командироване на Директора на Д"ОДОП". От страна на жалбоподателя са представени уведомително писмо от [фирма] ведно с Протокол от събрание на съвета на директорите, както и документи от извършени проверки в Инфонотари относно валидността на положените подписи в РД, РА, ЗВР и всички ИЗВР.

За 2017 г. органите по приходите не са признали за данъчни цели отчетени разходи в размер на 227 772,00 лв., представляващи покупната цена на акции, закупени от [фирма], и продадени през месец декември на същия отчетен период на [фирма] – дружеството, извършващо счетоводното обслужване на ревизирия субект, за сумата от 111 230,08 лв., при което е реализирана загуба в размер на 116 541,92 лв.

Ревизиращите са констатирани, че с 38 договора за продажба на акции, сключени между жалбоподателя и [фирма], ревизириания субект е „придобил“ пакети от акции /всеки по 222 броя с номинал от 10,00 лв./, за цена от 5 994,00 лв. за пакет акции. В ревизионния акт не е посочено дружеството, чийто акции са придобити. От приложените от жалбоподателя копия на договора за продажба на акции обаче става ясно, че се касае за дружеството [фирма], ЕИК[ЕИК] и става въпрос за обикновени поименни акции.

С ИПДПОЗЛ №Р-22221518003850-040-002/26.11.2018 г. от ревизираното дружество е изискана информация по какъв начин са придобити акциите /от кой инвестиционен посредник/ и доказателства за начина на формиране на покупна и продажната цена.

От задълженото лице са представени договори и следните писмени обяснения: акциите са придобити чрез закупуването им от „Ю Е. У. Й. ЕАД в периода 03.07.2017 г. - 29.11.2017 г. „с цел управляването от мен Дружество да придобие значително участие върху Дружество, което притежава съоръжения от увеселителен характер на езерото А. в [населено място]“ /цит. /. Покупната цена е формирана по договорка между управителите на двете дружества и е упомената в сключените договори. Продажната цена също е формирана по договорка между управителите на двете дружества – страни по сделките.

Според писмените обяснения, след като станало ясно, че за придобиване на значителното участие в капитала ще бъдат необходими много повече средства от тези, с които разполага [фирма], управителят взел решение да се откаже „от планираната сделка чрез продажба на закупените вече акции от заинтересовано от придобиването и друго Дружество, но при по-ниска цена. „ /цит. /.

Органите по приходите са цитирали разпоредбата на чл. 26 от Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/, съгласно която са нищожни договорите, които имат невъзможен предмет.

След извършена справка в Агенция по вписванията, Търговски регистър, относно прехвърляне на правото на собственост върху акциите, е констатирано, че не са извършвани промени по партидата на [фирма].

При така установената фактическа обстановка ревизирианият екип е сключил, че договорите за прехвърляне на акциите, сключени между жалбоподателя и [фирма] не изразяват истинската воля на страните и създадени са с цел облагодетелстване на ревизираното лице, и понеже договорите не са изпълнени, направеният разход в размер на 227 772,00 лв. води до отклонение от данъчно облагане. На основание чл. 26, т. 2 във връзка с чл. 16, ал. 3 от ЗКПО с процесната сума е преобразуван в посока увеличение декларирианият финансов резултат за 2017 г. Със сумата на отчетените

приходи в размер на 111 230,08 лв. е извършено намаление на финансовия резултат за периода. Вследствие на това за данъчни цели не е призната формираната загуба в размер на 116 541,92 лв.

При изложената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Жалбата е подадена в преклузивния 14-дневен срок по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от надлежна страна – адресат на РА, доколкото се установи, че решение № 1479 от 28.09.2018г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” [населено място] при ЦУ на НАП е връчено по електронен път на жалбоподателя на 03.10.2018г., а жалбата до съда е постъпила чрез органа на 05.10.2018 г.

Жалбата е в съответствие с изискванията за форма и реквизити, подадена е след проведено оспорване по административен ред, което е абсолютна предпоставка за развитие на съдебното производство. Поради изложените съображения съдът приема жалбата за процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

В съдебното производство, съгласно нормата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. Съдът приема, че обжалвания ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите, по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.2 от ДОПК. Спазена е формата по чл.120, ал.1 от ДОПК. От приложените по административната преписка доказателства се установяват обстоятелствата по спазване процедурата по образуване и развитие на производството пред административния орган. При постановяването на оспорения РА не се констатира допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да са довели до нарушаване правото на защита на оспорващото дружество.

Ревизията е възложена от компетентен орган съгласно заповед издадена от директора на ТД на НАП - С.. РА е издаден в предвидената от закона писмена форма. Спазен е и срокът за издаване, както на РА, така и на РД. Задълженото лице е надлежно уведомено за започване на производството и неговото приключване. Съдът не установи да са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да доведат до незаконосъобразност на оспорения административен акт и съответно неговата отмяна.

Страните не спорят, че заповедта за възлагане на ревизия, както и заповедта за нейното изменение са връчени на представляващ ревизираното дружество по електронен път, а срокът на ревизията е спазен.

Материалната и териториална компетентност на издалия РА орган се установи от неоспорената от страните заповед на териториалния директор на ТД на НАП, издадена на основание чл.11, ал.1, т.1 от ЗНАП, във връзка с чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК. Същата вменява правомощия по издаване на заповеди за възлагане на ревизии на началник сектор „Ревизии“ – ТД на НАП - С., която е подписала и цитираните заповеди за възлагане на ревизия.

За резултатите от данъчната ревизия е съставен РД № Р-22221017008184-092-001/18.05.2018 г. при спазване на установения в закона срок (до 14 дни от датата на приключване на ревизията), който надлежно и в срок е връчен на представляващ дружеството – жалбоподател.

Въз основа на установените с доклада данни, ревизията е приключила с издаване на оспорения РА № Р-22221017008184-091-001/ 03.07.2018г., от органа по приходите. РА

е връчен на управител на дружеството. По изложените съображения съдът приема, че не е допуснато съществено процесуално нарушение, ограничаващо правото на защита на данъчно задълженото лице.

Ревизионният акт е издаден в писмена форма и съдържа предвидените в чл.120, ал.1 от ДОПК задължителни реквизити – името и длъжността на органа, който го издава, номер и дата, данни за ревизираното лице, обхвата на ревизията, извършените действия в ревизионното производство, мотиви за издаването му, разпоредителна част, в която са определени задълженията на ревизираното лице, пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва, подпис на органа по приходите, който го е издал. При издаване на ревизионния акт, органът по приходите е спазил процесуалноправните разпоредби на ДОПК и ревизионното производство е приключило в зададения срок.

По материалната законосъобразност на ревизионния акт.

Предметът на оспорване в съдебното производство е сведен до това, дали се доказва покупката, респективно продажбата на акции от капитала на горесцитираното дружеството и формирането на загуба от тези сделки в размер на 116 541,92 лв.

Следва да се обърне внимание на обстоятелството, че в случая няма данни за издадени поименни акции на дружеството [фирма], поради което те не могат да бъдат обект на прехвърляне, както е записано в представените копия на договори за продажба на акции. В тази връзка не може да се направи и обоснован извод, че така сключените договори са с възможен предмет, както и, че отговарят на действителното фактическо положение твърденията за закупуване и продажба на акции.

От представените по делото доказателства, не може да се прецени и автентичността на представените с жалбата копия на временни удостоверения, издадени от [фирма] на [фирма], ЕИК[ЕИК], обект на прехвърлителни сделки между [фирма], [фирма], жалбоподателя и [фирма] – дружеството, извършващо счетоводното обслужване на задълженото лице. Върху лицевата им страница е поставен печат „Вярно с оригинала“ и печат на дружеството [фирма], както и подпис на лице, чието име не е посочено. Подписът видимо може да бъде отъждествен с подписа на Д. В. Д. – изпълнителен директор на [фирма] – дружеството, чиито акции се търгуват. Не става ясно дали той и в какво качество е заверявал копията на временните удостоверения, представени за целите на оспорването на жалбата по административен ред. Освен това, в представените временни удостоверения, издадени през 2017г. с номера от 6 до 602 като първоначален собственик е вписано дружеството [фирма], за което няма данни да е участвало като акционер при учредяването на [фирма] през 2014г. Не са налице и данни относно начина, по който [фирма] е придобило собствеността върху неиздадени и до настоящия момент от [фирма] акции. Спорните прехвърляния не са отбелязани и в представената книгата на акционерите, като в същата дори не фигурира името на първоначалния собственик Д. Л. Л., М., който следва да бъде вписан при издаването на временните удостоверения, съгласно изискванията на чл. 179, ал. 1 от ТЗ. Необходимо е да се отбележи също така, че няма логика временните удостоверения да се държат от дружеството издател –

[фирма], защото това би означавало обратно изкупуване на акциите, което от своя страна би довело до намаляване на капитала. Такова намаление не е отразено в Търговския регистър.

Върху обратната страница на временното удостоверение са положени три джира, с които [фирма] джирова на [фирма], то от своя страна на жалбоподателя, а последният на [фирма] съответното временно удостоверение, материализиращо 200 бр., 20 бр. или една обикновена поименна акция от капитала [фирма]. Прави впечатление, че и трите джира не са положени на ръка, а са разпечатани на принтер. Така например Временно удостоверение №6 от 04.01.2017 г. за 200 обикновени поименни акции е джирвано между описаните по-горе участници на 14.07.2017 г., 21.11.2017 г. и 01.12.2017 г. Трите джира създават впечатление, че са разпечатани едновременно като част от един документ, независимо от различното време на полагането им. Това важи и за всички останали новопредставени документи. При тези данни не може да се приеме, че представените с жалбата документи са доказателства, годни да удостоверят твърдяните от жалбоподателя прехвърляния.

Действително вписването не е елемент от фактическия състав на прехвърлителната сделка. Необяснимо е обаче защо, въпреки твърдяното прехвърляне на около една трета от капитала на [фирма] /8 436 с номинал от 10,00 лв. при внесен капитал в размер на 265_520,00 лв., разпределен в 26 552 акции с номинал от 10,00 лв./, това обстоятелство по никакъв начин не е отразено в Търговския регистър, тъй като би довело и до промяна в правно организационната структура на дружеството, чиито акции се продават – то ще престане да бъде еднолично акционерно дружество. При направена справка се установява, че последното вписване по партидата на [фирма] е от 24.07.2014 г. и там е отразено, че едноличен собственик на капитала на му е Д. Л. Л., М.. Не са ангажирани доказателства за прехвърляне на правото на собственост върху акциите на [фирма] от Д. Л. Л., М. на [фирма], което впоследствие джирова временните удостоверения на [фирма] – продавач по сключените договори с жалбоподателя.

Съдът намира за нелогични и дадените писмени обяснения от управителя на дружеството - жалбоподател, че едва след като е придобил значителна част от капитала на [фирма] е разбрал, че ще бъдат необходими много повече средства от тези, с които дружеството разполага, поради които се е отказал от сделката чрез продажба на закупените акции, но при по-ниска цена. Липсва яснота и защо продажбата е следвало да бъде извършена неотложно в същия данъчен период – до края на 2017 г. и на значително по-ниска цена, така че да бъде формирана загуба от сделката. Това навежда на извод, че целта на задълженото лице не е била да придобие значително участие

в капитала на [фирма], а да реализира разходи, с които да намали данъчната си печалба.

Изводите на органите по приходи не се опровергават от събраните в хода на съдебното производство доказателства и приетото и неоспорено от страните заключение на СТЕ и ССЕ.

В тази връзка в хода на съдебното производство е прието заключение на съдебно - техническа експертиза, изготвена от вещо лице П. К.. Вещото лице е извършило подробен анализ на положените електронни подписи в РД, РА, ЗВР и ИЗВР, при който е установило, че всички документи са подписани с валидни към момента на подписване КЕП и интегритета на цитираните документи не е нарушен. Съдът кредитира приетото и неоспорено от страните заключение на вещото лице П. К. като обективно и компетентно изготвено, съдържащо подробен отговор на поставените му задачи.

В хода на съдебното производство е прието и заключение на съдебно - счетоводна експертиза, изготвена от вещо лице Г. А.. Вещото лице е работило по представените по делото доказателства, както и по допълнително представени след посещение на счетоводната компания, обслужваща жалбоподателя договори, РКО, ПКО, ОВ и извлечения от счетоводни сметки. Съдът кредитира приетото и неоспорено от страните заключение на вещото лице Г. А. като обективно и компетентно изготвено, съдържащо подробен отговор на поставените му задачи.

Въз основа на всички приети по делото доказателства и констатациите на вещите лица, За финансовата 2017 г. се установява следното:

Установява се, че жалбоподателят е подал Годишна данъчна декларация за финансовата 2017 година, с вх. 2215И0142625/26.02.2018 г. със счетоводен финансов резултат (печалба) в размер на 53 730.71 лв. и формиран данъчен финансов резултат (печалба) в размер на 62 095,12 лв. Деклариран е корпоративен данък 6209,51 лв.

За тази финансова година жалбоподателят е отчетел разходи в размер на 5300 лв. за дограма по фактури, описани на стр. 13 от РД, издадени от [фирма]. На основание чл. 26 т. 2 от ЗКПО, поради не представяне на изискваните по надлежен начин първични документи от ревизираното лице, удостоверяващи, че отчетените разходи са свързани с икономическата му дейност, с РА е увеличен финансовият резултат със сумата от 5 300 лв., представляваща данъчната основа по горесцитираните фактури, издадени от [фирма].

На следващо място се установява, че през отчетната 2017 г. [фирма] е закупило съгласно 38бр. договори за покупка на акции от [фирма] пакети от акции от капитала на [фирма], подробно описани на стр. 14 и 15 от РД на обща стойност 227 772,00 лева., платени в брой в деня на подписване на съответния договор. Впоследствие същите акции са

продадени от жалбоподателя на [фирма] на обща стойност 111 230,08 лева., платени в брой в деня на подписване на съответния договор. В резултат на извършените сделки е реализирана загуба в размер на 116 541,92 лева.

Във връзка с отчетените покупко-продажби на акции в хода на ревизията жалбоподателят е представил договори и писмени обяснения, в които е посочил, че акциите са придобити чрез закупуването им от [фирма] в периода 03.07.2017 г. - 29.11.2017 г. с цел придобиване на значително участие върху дружество [фирма], което притежава съоръжения от увеселителен характер на езерото А. в [населено място]. Посочено е, че покупната и продажната цена са формирани по договорка между управителите на двете дружества и е упомената в сключените договори. След като жалбоподателят е установил, че за придобиване на значителното участие в дружеството, ще бъдат необходими много повече средства от тези, с които разполага [фирма], е взел решение, закупените вече акции да се продадат на друго заинтересовано дружество, но при по-ниска цена. Съгласно твърденията на жалбоподателя закупените акции са част от капитала на [фирма]. След извършена справка от приходния орган в ТР на Агенция по вписванията, относно прехвърляне на правото на собственост върху акциите, констатирано, че не са извършвани промени по партидата на [фирма] в Търговския Регистър.

Допълнително към подадената жалба срещу РА до директора на Д „ОДОП” са представени копия на временни удостоверения с джира /246 броя/, извлечение от акционерната книга на [фирма] и документи за плащане в брой /разходни касови ордери/ на цената по договорите за покупка на акции.

В хода на съдебното производство по жалбоподателят е представил Протокол на Съвета на директорите на [фирма] от 2014 г., съгласно който вписвания в акционерната книга на дружеството се правят от Д. В. Д.. Посочено е, че акционерната книга се води на електронен и хартиен носител, като е цитирано подробно, какви записи са направени за периода от 03.04.2014 г. до 31.12.2017 г. Макар и пред касационната инстанция жалбоподателят да е представил доказателства, че цитираните записи действително фигурират в книгата на акционерите, в случая не са представени доказателства за прехвърляне на акциите, доколкото са налице съмнения относно действителността на представените временни удостоверения, заместващо акциите, и надлежно положено джироско върху същото от прехвърлителя на акциите. Съгласно чл. 187, ал. 2 от ТЗ, издадените временни удостоверения се прехвърлят по реда на чл. 185, ал. 2 от ТЗ, т. е. чрез джироско. В случая не се установява да са представени от заявителя доказателства, установяващи прехвърлянето на акциите на лицето, заявено за

вписване в Търговския регистър, поради което не са изпълнени изискванията на горесцитираните текстове на Търговския закон и на чл. 24, ал. 3, т. 9 от Наредба № 1/14.02.2007 г. за водене, съхраняване и достъп до търговския регистър и до регистъра на юридическите лица с нестопанска цел.

Видно от приложените 246 броя временни удостоверения, същите са издадени от [фирма] на [фирма], като на тях е положен печат на цитираното дружество и подпис на представляващия го. Във временните удостоверения, издадени през 2017г. с номера от 6 до 602 като първоначален собственик е вписано дружеството [фирма]. Съгласно поставените джира на гърба на временните удостоверения акциите са продадени от [фирма] на [фирма], което от своя страна ги е продало на жалбоподателя, след което акциите са продадени на [фирма], за което дружество се установява, че извършва счетоводното обслужване на жалбоподателя. Трите джира на всяко отделно удостоверение не са положени на ръка, а са разпечатани на принтер.

По този начин не може да се проследи поредността на джирата и нейната непрекъснатост, както и не се установява надлежното прехвърляне от вписания едноличен собственик на капитала на новия на акциите посредством прехвърляне на правата върху временните удостоверения чрез джиро.

Липсват представени доказателства за начина, по който [фирма] е придобило собствеността върху спорните акции от капитала на [фирма], за да може впоследствие да ги продаде на [фирма]. В представената от жалбоподателя извадка от книгата на акционерите липсват отбелязвания за твърдените прехвърляния на акции. Там е посочено единствено, че акциите от капитала на [фирма] са продадени от жалбоподателя на [фирма], като липсват данни за предходни прехвърляния, нито фигурират данни за първоначалния собственик на [фирма] - „Д. Л. Л.” - М., който не е вписан при издаването на временните удостоверения.

От всички представени временни удостоверения се установява, че предмет на прехвърлителни сделки са общо 8 436 бр. акции с номинал от 10,00 лв., като общият внесен капитал на [фирма] е в размер на 265 520,00 лв. и е разпределен в 26 552 акции с номинал от 10,00 лв.

Приложени са и Разходни касови ордери, издадени от жалбоподателя за плащания по касов път на суми в общ размер на 227 772 лв., като за получател на сумите е посочено лицето Г. М. в качеството ѝ на представител на [фирма].

Видно от отразените към настоящия момент вписвания в Търговския Регистър по партидата на [фирма], едноличен собственик на капитала, състоящ се от 26 552 броя акции с номинал 10 лв. е „Д. Л. Л.”, учредено съгласно законите на Република М.. Последните отбелязвания в ТР са

свързани с подадено заявление за обявяване на ГФО за 2017г., по което са получени указания от страна на ТР, че към подаденото заявление не е приложено удостоверение за актуално състояние на едноличния собственик на капитала „Д. Л. Л.“ – М., от което да се установи, кои лица го представляват по националния му закон. Липсват отразявания в ТР, че част от акциите са продадени на други дружества.

Необходимо е да се отбележи, че съгласно практиката на ВКС, обективирана в решение № 52/25.04.2013 г. по т. д. № 472/2012 г. на първо т. о. решение № 159/12.12.2017 г. по търг. дело № 375/2016 г. на І ТО на ВКС, вписването в книгата на акционерите, по смисъла на чл. 185, ал. 2 ТЗ, не е елемент от фактическия състав на прехвърлянето на акции (временни удостоверения) и има само декларативно действие по отношение на дружеството, тъй като самото джиро поражда целения транслативен ефект по отношение на приобретателя от момента на неговото извършване и инкорпорираните в прехвърлените акции (временни удостоверения) права – лични и имуществени възникват за титуляра, независимо от последващото вписване, тъй като членствените права на приобретателя на акциите (временните удостоверения), включително и на упражняването им по исков ред при оспорване решенията на общото събрание по чл. 74 ТЗ, се считат възникнали с факта на придобиването на акциите (временните удостоверения) към момента на извършването на джирото.

От приетата по делото и неоспорена от страните ССЕ се установява, че процесната покупко-продажба на акции от капитала на [фирма] е отразена счетоводно при жалбоподателя по дебита на с/ка 510 „Финансови активи държани за търгуване“ срещу кредитиране на с/ка 500 „Каса в левове“ с цената на акциите по всеки един от договорите, респективно сумата на РКО по всеки един от договорите. Вещото лице е посочило, че в отчетен период 2017г., с/ка 510 „Финансови активи държани за търгуване“ е приключена с дебитен оборот 227 772 лв. и кредитен оборот 227 772 лв., начално (крайно) салдо 0,00 лева. С/ка 623 „Разходи от последващи оценки на финансови активи“ е приключена с дебитен оборот 127 670,96 лв. и кредитен оборот 127 670,96 лв., начално (крайно) салдо 0,00 лева.

Вещото лице е посочило, че такова не се следва при разходните с/ки.

По-нататък, закупените от жалбоподателя от [фирма] акции и продадени от същия малко по-късно на [фирма], посочени в книга на акционерите дружества е и в противоречие на императивната норма на чл. 178, ал. 3 от ТЗ /в сила до 23.10.2018 г. /, тъй като съгласно същата акциите на приносителя не могат да му се предават, преди да е изплатена тяхната номинална или емисионна стойност. За да настъпи фактическият състав на прехвърлянето на акции на приносител, по смисъла на чл. 185, ал. 1 от ТЗ, съгласно чл. 178, ал. 3 от ТЗ

задължителна предпоставка, в качеството на условие за предаването на акцията, като предвидена от законодателя форма на разпореждане, е заплащането на номиналната или емисионната стойност на акциите. Договорка в противен смисъл, както и липса на пълно заплащане преди датата на твърдяното предаване на акциите, водят до нищожност на сделката /така Решение № 1590 от 16.12.2009 г. на САС по т. д. № 1524/2009 г. /. В случая са представени доказателства само и единствено за плащане в брой (РКО) на цената по договорите за покупка на акции по 38 договора с , [фирма] за едни непродължителен период от време 03.07.2017г. – 29.11.2017г., всеки пакет на стойност от 5 994 лв. или 227 772, 00 лв. общо.

Съгласно чл.3, ал.1, т. 2 ЗОПБ плащанията на територията на страната се извършват само чрез превод или внасяне по платежна сметка, когато са на стойност под 10 000 лева, представляваща част от парична престация по договор, чиято стойност е равна на или надвишава 10 000 лева, какъвто според съда е и настоящия случай, предвид вида на сделките и страните по тях. Целта и смисълът на Закона за ограничаване на плащанията в брой е именно да обхване всички възможни случаи, при които се предават парични суми, за да може да бъде проследен произхода на тези суми. В случая са налице 38 плащания по договор за продажба на акции, осъществени в периода 03.07.2017г. – 29.11.2017г. - датите на издаване на РКО, документиращи извършените плащания. Настоящата инстанция, намира, че се касае за една и съща сделка, реализирана с няколко волеви акта на различни дати. Описанието а извършени няколко престации, представляващи отделни части от изпълнение по един договор, безспорно попада и в кръга по чл. 3, ал. 1, т. 2 от ЗОПБ. В конкретния случай се касае за трайна договореност с характер на облигационна сделка между жалбоподателя и продавача на процесните акции, оформена документално с няколко отделни документа- РКО, като дружеството е следвало да се съобрази с правилото по чл. 3, ал. 1, т. 2 от ЗОПБ, задължаващо плащанията да се осъществяват само по банков път при достигане на прага от 10 000 лева. Думата "плащане" следва да се разгледа в по –широк смисъл, като под този термин в случая следва да се разбира всяка една парична операция, при която е налице повече от едно плащане на едно и също основание, между едни и същи страни. И при положение, че същата не попада в изключенията на чл. 2 ЗОПБ, то тя следва да бъде извършена по банков път, в случай, че е на стойност под 10 000 лв., като това разбиране съответства на духа, смисъла и целта на ЗОПБ.

Следователно, плащането в брой в конкретния казус по процесните 38 прехвърлителни сделки, извършено в нарушение на чл.3, ал.1, т.2 ЗОПБ, не релевира действителност на неговото извършване респ.

реалност на сделките по прехвърляне на процесните акции от [фирма] на дружеството – жалбоподател респ. последващото им прехвърляне от последния на Б. С. К. ГРУПА“ АД. С оглед горното, настоящата инстанция намира, че не се доказва покупката респ. продажбата на въпросните акции от капитала на горецитираното дружеството и формирането на загуба от тези сделки в размер на 116 541,92 лв.

С оглед гореизложеното настоящият съдебен състав намира, че обжалваният РА е законосъобразен в обжалваната му част, поради което оспорването срещу него следва да бъде отхвърлено.

Ответникът не е направил искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, поради което такова не следва да се присъжда.

С оглед горното и на основание чл.160, ал.1 ДОПК Административен съд София-град, III отделение, 7-ми състав

Р Е Ш И:

ОТХВРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК:[ЕИК], срещу ревизионен акт /РА/ № Р-22221518003850-091-001/22.02.2019 г., издаден от Р. Р. Б. - началник сектор „Ревизии“, дирекция Контрол при ТД на НАП, възложил ревизията, и Е. М. И.-Г. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП, ръководител на ревизията, в частта потвърден с решение № 829/15.05.2019 г. на директора на дирекция „ОДОП“ - [населено място] при ЦУ на НАП, с която на дружеството е увеличен финансовия резултата във връзка с 38 броя договори за продажба на акции и на основание чл.16, ал.3 и чл.26, т.2 ЗКПО не е призната за данъчни цели сума в размер на 227 772 лв. за данъчен период 2017г.

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: