

РЕШЕНИЕ

№ 5758

гр. София, 12.10.2018 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42
състав, в публично заседание на 12.07.2018 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калин Куманов

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **11176** по описа за **2015** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК по Булстат:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 1, представлявано от Л. Т. К., против Ревизионен акт /РА/ № Р-22221014003734-091-001/20.07.2015 г., издаден органи по приходите в ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 1558:15.10.2015 г., издадено "за" Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр. С. при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят оспорва установеното му допълнително задължение за корпоративен данък за 2011 г. в размер на 322 155.10 лв., ведно с лихва от 108 481.25 лв. Намира, че незаконосъобразно ревизията по реда на чл.16, ал.1 ЗКПО е увеличила финансовия му резултат за 2011 г. с пазарната цена за прехвърляне на проектна документация за банка "Д. банк" - 3 221 551 лв. като обезпечение по Договор за цесия от 27.12.2011 г., сключен между него като цесионер и [фирма] като цедент в размер на 4 087 243.12 лв. Релевира доводи, че оспореният РА е необоснован и издаден в нарушение на разпоредбите на ДОПК и ЗКПО. Подробни съображения излага в депозираната жалба. В заключение претендира отмяната на обжалвания РА и присъждане на сторените по делото разноски. В съдебно заседание жалбоподателят чрез адв.П. моли жалбата да бъде уважена по изложените в нея съображения. Претендира присъждане на

сторените по делото разноси, за което представя списък по чл.80 ГПК (л.715).

Ответникът – Директорът на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител в писмена молба моли Съда да отхвърли жалбата като неоснователна и недоказана и да присъди полагащото се юрисконсултско възнаграждение на основание чл.161, ал.1 ДОПК.

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, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл. 156, ал.1 от ДОПК. Решението на Директора на дирекция ОДОП е връчено на жалбоподателя по електронен път на 28.10.2015 г. (л.402). Жалбата е подадена на 02.11.2015 г. с вх.№ 53-00-241, от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

С ревизионен акт № [ЕГН]/25.08.2014 г. на жалбоподателя са определени задължения по ЗКПО за 2011 г. Казаният РА е отменен от Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП с Решение № 2186/08.12.2014 г. и преписката е върната за нова ревизия. В съответствие с цитираното решение, със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221014003734-020-01/30.12.2014 г., издадена от П. Т. П. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП С., връчена на 12.01.2015 г. на упълномощено лице, е възложена ревизия на [фирма] за определяне на корпоративен данък за 2011 г. Със ЗИЗВР № Р-22221014003734-020-02/23.01.2015 г. срокът за извършване на ревизията е удължен до 14.04.2015 г., а със ЗИЗВР № Р-22221014003734-020-003/01.04.2015 г. срокът за приключване на ревизията е определен до 12.06.2015 г.

За резултатите от извършената ревизия е съставен Ревизионен доклад № Р-22221014003734-092-001/24.06.2015 г., връчен на 29.06.2015 г. на електронния адрес на дружеството. Жалбоподателят не е депозирал възражение срещу РД.

Ревизионният акт, предмет на настоящото производство, с № Р-22221014003734-091-001 г. е издаден на 20.07.2015 г. от П. Т. П. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол", при ТД на НАП-гр.С. – орган, възложил ревизията, и Е. С. Д. – гл.инспектор по приходите – ръководител на ревизията. С него са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях.

При ревизията е установено, че дружеството е извършвало основно консултантска и посредническа дейност в областта на телекомуникациите, далекосъобщенията и информационните технологии; всяка друга търговска дейност, незабранена от законите на Република България и за която не се изисква предварително разрешение /лиценз/ от държавен орган.

Органите по приходите са преобразували данъчния финансов резултат на [фирма] за 2011 г. със сума в размер на 3 221 551 лв. и за 2011 г. са установили задължения за корпоративен данък в размер на 322 155.10 лв. и лихви от 108 481.25 лв.

На ревизираното дружество е връчено ИПДПОЗЛ от 23.02.2015 г., в отговор на което са представени документи и писмени обяснения с вх.№ 53-07-83/24.03.2015 г.

При ревизията са извършени насрещни проверки на контрагенти на ревизираното

дружество - [фирма] и [фирма]. С Протокол № Р-22221014003734-П73-01/26.01.2015 г. и Протокол № Р-22221014003734-П73-002/18.03.2015 г. към ревизионното производство са присъединени всички документи, събрани в хода на предходната ревизия, както и доказателствата, депозирани от жалбоподателя с допълнение към жалбата по административното оспорване на отменения РА.

С ГДД по чл.92, ал.1 ЗКПО за 2011 г. ревизираното дружество е декларирало общо приходи по отчет за приходи и разходи /ОПР/ в размер на 18 499 864.43 лв., общо приходи по ОПР 17 156 620.75 лв., финансов резултат за данъчно преобразуване – положителен и в размер на 1 343 243.68 лв., общо увеличения на финансовия резултат – 16.28 лв., общо намаления на финансовия резултат – 1 288 550.76 лв., финансов резултат след данъчно преобразуване – положителен в размер на 54 709.20 лв. Определеният по подадената ГДД от ревизираното дружество, корпоративен данък за 2011 г. е в размер на 5 470.92 лв.

Ревизията е установила, че дружеството е отчетало приходи от: други приходи в размер на "– 1 100,28 лв.", осчетоводени по дебита на сметка 709; от лихви в размер на 690 911,05 лв., осчетоводени по кредита на сметка 721; приходи от операции в размер на 17 801 724,61 лв., осчетоводени по кредита на сметка 723; приходи от валутни операции в размер на 6 128,49 лв., осчетоводени по кредита на сметка 724.

Ревизията е установила, че дружеството е отчетало разходи от: външни услуги в размер на 3 421 689,35 лв., осчетоводени по сметка 602; заплати в размер на 3 010 068,55 лв., осчетоводени по сметка 604; други в размер на 6 355 217 лв., осчетоводени по сметка 609; лихви в размер на 278 223,53 лв., осчетоводени по сметка 621; отрицателни курсови разлики в размер на 591,23 лв., осчетоводени по сметка 624; продажба на цесии в размер на 4 087 243,12 лв., осчетоводени по сметка 626; други финансови разходи в размер на 3 454,34 лв., осчетоводени по сметка 629.

Органите по приходите са констатирали, че в счетоводството на [фирма] са отчетени разходи от продажби на цесии /сметка 626/ в размер на 4 087 243,12 лв., за което са приложени счетоводни регистри за 2011 г. - главна книга на дружеството и хронологичен регистър.

Установено е, че като обезпечение по цедираното вземане е предоставена документация по проект "Банка". Обезпечението "документация по проект Банка" не е намерило счетоводно отражение. Определена била пазарна цена на обезпечението по вземането в размер на 3 221 551,00 лв. За разходите от продажбата на цесията органите по приходите приели, че е налице сделка, сключена при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл.16, ал.1 ЗКПО, като е извършено увеличение с пазарната цена на обезпечението по вземането на [фирма] с 3 221 551 лв.

Ревизията е установила, че на 05.04.2011 г. между [фирма] като цедент и жалбоподателя като цесионер е сключен договор за цесия. По силата на същия цедентът прехвърля на цесионера свое вземане срещу длъжника [фирма], възникнало на основание Договор за заем, сключен на 10.03.2008 г. между [фирма] като заемодател и [фирма] като заемател, с общ размер на дължимите суми по посочения договор за заем в общ размер на 3 284 100.28 лв., в това число главница в размер на 3 394 793.53 лв. и начислени лихви в размер на 429 306.75 лв., заедно с всички негови принадлежности, включително, но не само начислените до момента, но и бъдещите, съгласно посочения договор за заем. Според договора за цесия цената, която

цесионерът се задължава да заплати на цедента за прехвърляне на вземането, е в размер на 3 823 000 лв. Цената следва да бъде заплатена в срок до 05.11.2011 г.

Допълнително в хода на ревизията бил представен и приложен Приемо-предавателен протокол от 05.04.2011 г., подписан между [фирма] и [фирма]. Видно от същия е, че чрез него е удостоверено предаването на оригинала на Документация, представляваща и свързана с проекта "Д. Б." /П.. 3/. В представения протокол е посочено, че документите следвало да бъдат предадени на хартиен носител, окомплектовани в класъори, които са прономоревани. Посочено е още, че документите представляват обезпечение по задълженията на [фирма] към [фирма], представено при подписване на проекта "Д. банк". Освен това органите по приходите са констатирани, че обезпечението по договора за цесия не е намерило отражение в счетоводството на ревизираното дружество.

[фирма] е декларирало, че проектът "БАНКА" бил представен като обезпечение по вземането, получено в резултат на цесията от 05.04.2011 г. и в тази връзка, заприходяването на проекта не е било направено. Посочило е, че е закупило вземането от [фирма], обезпечено с документация по проекта "БАНКА" в период, в който е искало да използва бума на пазара на небанкови продукти и да развие проект за "Виртуална банка". Допълнително е отбелязано, че след настъпилата криза на банковия пазар, проектът не се реализирал и дружеството не било направило допълнителни разходи по проекта за периода от закупуване на вземането – 05.04.2011 г. до неговата продажба на 27.12.2011 г. (л.167). В хода на първоначалната ревизия жалбоподателят е депозирал възражение срещу РД, като е изложил твърдения, че поради влошено ликвидно състояние и по повод събиране на процесното вземане е била възложена независима оценка на длъжника [фирма] за определяне коректна и справедлива оценка на възможностите за събираемост, въз основа на сравнимост на данните по заверени отчети за 2010 г. и 2011 г. Тъй като резултатът от извършената оценка е бил отрицателен, на 12.12.2011 г. едноличният собственик на капитала "Л. инвестмънте лимитид" е взел решение поради несъбираемост на вземането да бъдат предприети действия във връзка с неговата обезценка, респективно неговата продажба чрез цесия на трета специализирана в събиране на такъв вид вземания страна.

Органите по приходите са установили, че при сключването на договора за цесия между [фирма] и [фирма] ревизираното дружество не е представена оценка на финансов актив съгласно МСС 39 и МСФО 7, за вземането на [фирма] от [фирма]. В тази връзка ревизиращият екип е отправил писмено запитване до ревизираното дружество относно липсата на такава оценка. [фирма] е отговорило, че такава оценка не е била необходима. Според изпратените в отговор обяснения, ревизиращите органи са приели, че смисълът на покупката на вземанията от [фирма] се е състоял в това да бъде закупена документацията за създаване на виртуална банка. В тази връзка приходните органи са приели, че още към момента на сключване на договора за цесия от 05.04.2011 г. управителните органи на [фирма] са били наясно с обстоятелството, че въпросното вземане от [фирма] е несъбираемо.

В хода на ревизията е установено, че [фирма] и [фирма] са свързани лица по смисъла на § 3, б."г" и "м" от ДР на ДОПК. Според констатираното, [фирма] е придобило контрол върху [фирма] съгласно Решение № 978/06.11.2008 г. на ЗК и е едноличен собственик на [фирма] до 2012 г., с посочена вписана промяна – едноличен собственик на капитала е станал "В. селище Аклади", ЕИК:[ЕИК]. Установено е, че към групата на [фирма] принадлежат 74 дружества. Дъщерните

предприятия са [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма].

Органите по приходите са констатирали, че на основание чл.240 от Закона за задълженията и договорите между [фирма] като заемодател и [фирма] като заемател е сключен Договор за заем от 10.03.2008 г. за сумата от 10 000 лв. /8% лихва до 10.03.2009 г./. Към този договор са сключени допълнителни споразумения, както следва: от 01.04.2008 г. – 105 000 лв. /8% лихва до 10.03.2009 г./, от 17.05.2008 г. – 50 000 лв. /8% лихва до 10.03.2009 г./; от 15.06.2008 г. – 130 000 лв. /8% лихва до 10.03.2009 г./; от 05.07.2008 г. – 45 000 лв. /8% лихва до 10.03.2009 г./; от 01.09.2008 г. – 600 000 лв. /8% лихва до 10.03.2009 г./; от 05.01.2009 г. – 290 000 лв. /8% лихва до 10.03.2009 г./; от 01.03.2009 г. – 300 000 лв. /8% лихва до 10.03.2009 г./; от 10.03.2009 г. – с посочване, че срокът се продължава до 10.03.2010 г.; от 01.04.2009 г. – 500 000 лв. /8% лихва до 10.03.2010 г./; от 08.05.2010 г. – 150 000 лв. /8% лихва до 10.03.2010 г./; от 01.06.2010 г. – 200 000 лв. /8% лихва до 10.03.2010 г./; от 15.06.2010 г. – 485 000 лв. /8% лихва до 10.03.2010 г./; от 01.12.2009 г. – 94 500 лв. /8% лихва до 10.03.2010 г./. Ревизията е констатирала, че договорените за предоставяне под формата на заем парични средства, съгласно договора и допълнителни споразумения към него, са общо в размер на 2 959 500 лв. Според органите по приходите представените документи не са доказали заемните средства, посочени в сключения Договор за цесия – в общ размер на 3 824 100.28 лв., в това число сумата 3 394 793.53 лв. и лихви в размер на 429 306.75 лв., цедирани вземания за сумата 3 823 000 лв.

В хода на повторната ревизия и във връзка с указанията, дадени с Решение № 2186/08.12.2014 г. на Директора на Д"ОДОП", е възложена експертиза за определяне на пазарната стойност на ноу хау, представляващо проектна документация – проект "Д. Б.", предадено като обезпечение по договора за цесия от 27.11.2011 г. между [фирма] и [фирма]. Експертизата е възложена на М. И. П., експерт, вписан под № 140 от Списъка на експертите, утвърден със Заповед № 1 от 03.01.2006 г. на Изпълнителния директор на НАП. Жалбоподателят е представил допълнителни документи във връзка с предоставения заем. С експертизата с вх.№ 842-7/10.06.2015 г. е определено, че пазарната стойност на ноу-хау-проект "Банка" възлиза на 3 221 551.00 лв. и с посочената сума било извършено увеличение на финансовия резултат на ревизираното дружество за данъчни цели.

Приходните органи са констатирали, че към датата на сключване на договора за цесия и описаните по-горе допълнителни споразумения към същия, [фирма] е едноличен собственик на капитала на [фирма], което е прието за "свързаност" по смисъла на § 3, б."г" от ДР на ДОПК. Установено е, че впоследствие [фирма] е продало 100 % от своя дял в капитала на [фирма] с Договор от 20.08.2010 г. на К. Л. П., [ЕГН]. В този договор за продажба на дружествените дялове не е посочена продажната цена и начинът на заплащането ѝ, а страните са се споразумели, че същото се договаря допълнително. При проверка в Търговския регистър ревизиращите органи са установили, че физическото лице – купувач на дяловете, е действащ управител на [фирма]. С Договор за продажба на търговско предприятие от 24.11.2011 г. по чл.15 от Търговския закон предприятието на [фирма] е прехвърлено като съвкупност от права, задължения и фактически отношения на [фирма], като последното дружество, в качеството си на приобретател, е придобило всички права на прехвърлителя и е станало носител на всички задължения и фактически отношения. Цената на сделката от продажба на предприятието е определена в договора за 1 000 лв. Установено било още, че едноличният собственик на капитала и управител на двете дружества, страни

по сделката за продажба на търговско предприятие е едно и също лице – К. Л. П.. От извършена справка в търговския регистър от страна органите по приходите се е установило, че [фирма] е заличен търговец, считано от 06.07.2012 г., след обявена ликвидация от датата на покана на кредиторите 12.12.2011 г., и публикувани ГФО за 2008 г. и 2009 г.

В хода на повторната ревизия е извършена проверка в данните на Информационната система на НАП, Справка за актуално състояние на всички трудови договори, сключени от дружеството [фирма], при която било установено, че към 18.05.2010 г., регистрираните 39 броя трудови договори били прекратени. В тази връзка и след извършена проверка в "Справки по чл.57 ЗДДФЛ и чл.73 за изплатени суми от фирми" се установило, че последно изплатените от [фирма] суми са били за 2010 г. При извършена проверка в бази данни "Данъчни декларации по чл. 51 от ЗКПО" и "Данъчни декларации по чл.92 ЗКПО" е установено, че за периода 2008 г. – 2011 г. [фирма] е със счетоводен финансов резултат – счетоводна загуба, като за 2010 г. тя е била в размер на 3 143 014.78 лв. От приобщени доказателства от архив органите по приходите са констатирани, че [фирма] е структурирано като корпоративен център, който консолидира административните и помощни процеси на дъщерните компании на [фирма] в едно дружество, което обслужвало цялата организация. На това дружество било възложено да извършва всички правни и фактически действия по регистрация, учредяване и лицензиране на банка [фирма] от учредителите на банката [фирма] и [фирма]. От тези дружества е изисквана информация относно наличието на споразумения за разпределяне на разходите, направени от [фирма]. [фирма] е представило Договор от 30.11.2009 г., сключен с [фирма] за възлагане разработването на проекта на дъщерно дружество ЕФС. [фирма] е предоставило информация, че разходите, документацията и др. се обезпечавали от [фирма].

В хода на ревизията е констатирано, че на 27.12.2011 г. между [фирма] като цедент и [фирма] като цесионер е сключен Договор за прехвърляне на вземането. Цедентът прехвърля на цесионера вземане, придобито по силата на Договор за прехвърляне на вземане от [фирма] срещу длъжника [фирма], възникнало на основание Договор за заем, сключен на 10.03.2008 г. и подписани анекси към него, между Заемодателя и Длъжника, като заемател, с общ размер на дължимите суми по посочения договор за заем 4 088 243.12 лв., в това число главница в размер на 3 394 793.53 лв. и начислени лихви в размер на 693 449.59 лв., както и всички други негови принадлежности, включително, но не само бъдещите лихви, съгласно посочения договор за заем /вземането/. В договора е посочено, че цената, която цесионерът се задължава да заплати на цедента за прехвърляне на вземането, е в размер на 1 000 лв. Уговорено е цената да бъде заплатена в срок до 1 месец от сключване на договора и 30 % от реално получените от Цесионера приходи от вземането /главница и лихви/ събрани в 5 годишен период от подписване на договора. С Приемо-предавателен протокол от 27.12.2011 г. между [фирма] и [фирма] е извършено предаване оригинала на документацията, представляваща и свързана с проекта "Д. Б.". Документите се предават на хартиен носител, окомплектовани и прономеровани в класьори.

Предвид констатираното, и в този случай ревизията е приела, че е налице свързаност между [фирма] и [фирма] по смисъла на § 3, б."г" от ДР на ДОПК. Този извод на ревизиращите произтича с оглед на Протокол за приети решения на едноличния собственик на капитала на [фирма] от 08.02.2012 г., с който било взето решение за освобождаване на М. А. Т. като управител на дружеството. От друга страна [фирма] има участие в множество дружества, между които [фирма] и [фирма]. За [фирма] органите по приходите са установили, че е едноличен собственик на капитала на [фирма]. Констатирано е, че едноличен собственик на капитала на [фирма] е кипърското дружество "Х. кнсалтънси /овърсийс/ лимитид". Двете дружества са осъществявали и други бизнес планове - Споразумение от 18.01.2010 г. за продажба на кол-опция за целеви акции на [фирма] и Споразумение за прекратяване от 28.12.2010 г., Договор за покупко-продажба на вземане, което [фирма] имало към [фирма],

замествайки [фирма]/. От представените по преписката удостоверения за "Х. кърсалтънски /овърсийс/ лимитид", К. и "Л. инвестмънтс лимитид", К. – едноличен собственик на капитала на [фирма] е прието установено, че двете кипърски дружества са ползвали един и същи офис в К., находящ се в К. бизнес център, ет. 2, ап./офис 203, [улица], [населено място].

Във връзка с установяване спазването на изискванията на чл. 99 от ЗЗД от ревизираното дружество са били изискани и представени доказателства за уведомления до длъжника от 27.11.2011 г., както и покани за доброволно изпълнение на задълженията. След извършения анализ на всички представени документи, установени факти и обстоятелства, ревизиращите органи са стигнали до извода, че допълнително представените документи са антидатирани, че същите са били създадени за целите на ревизионното производство, и същите не са били кредитирани. Освен това според ревизиращите органи, сред описаните и представени документи в хода на първоначалната ревизия, не са били представени такива, от които да е видно, че е било спазено изискването предишния кредитор да е уведомил Длъжника на вземането. Не са били представени и документи, удостоверяващи изпращането и получаването на поканите за доброволно изпълнение от [фирма] до [фирма].

За изясняване на факти и обстоятелства относно вносителя/притежателя на проекта за банка, респективно осъществяването на проекта "Д. Б." от страна на ревизиращите органи било изпратено запитване до БНБ. От отговора е установено, че вносители са Р. Л. (изпълнителен директор на [фирма], управител на [фирма] и други дружества за този период), и Л. Г., упълномощени от учредителното събрание на [фирма] (в процес на учредяване). БНБ е посочила още, че с писмо № 1753-0001/01.12.2009 г. посочените лица са заявили оттегляне на подаденото от 10.12.2008 г. заявление, като са поискали стартиралата процедура на основание чл.13 от Закона за кредитните институции да бъде прекратена. З. бил уведомен за прекратеното производство с писмо от 09.12.2009 г. на БНБ. От приложеното към писмото на БНБ заявление по чл.13 ЗКИ приходните органи са констатирали, че [фирма] е било в процес на учредяване, като към датата на подаване на заявлението е посочено, че са внесени 5 000 000 лв. от общ капитал 20 000 000 лв. Установено е, че в писмото като акционери на банката са визирани [фирма] и "Х. инвестмънт банк" АГ, Република А..

От събрания доказателствен материал по административната преписка, ревизиращите органи са констатирали, че [фирма] е декларирало, че в края на 2010 г., след отказ от страна на БНБ за издаване на лиценз, то е предприело действия относно продажбата на "Д. банк" и/или частично рестартиране на проекта под нова форма, въз основа на което била направена оценка на проекта от 29.01.2010 г. Въз основа на полученият отговор от БНБ в ревизионния доклад е било констатирано, че отказ от страна на БНБ за издаване на лиценз на банката няма, а документите са оттеглени доброволно преди да е била направена оценка на проекта. Ревизиращите са посочили още, че в представения Договор от 30.11.2009 г. между [фирма] и [фирма] е записано трансформиране на проекта от създаване на банка в нов проект бизнес линии, с посочено основание за промяна на договора отказ от лицензионна процедура, преди тя да е реално не отказана, а прекратена заради доброволно оттеглени документи.

В хода на ревизията ревизираното дружество е представило документи, касаещи последващото прехвърляне на вземането, подробно описани в РД. Във връзка с направения анализ на същите органите по приходите са констатирали, че в счетоводството на ревизираното дружество вземането на главницата по цесията с [фирма] в размер на 3 394 793.53 лв. е отразено по дебита на сметка 498111 ([фирма] – цесия с [фирма]). Констатирано е, че продажбата на вземането от [фирма] към [фирма] е отразена по дебита на 498112 ([фирма] – цесия с [фирма]) в размер на 1 000 лв. срещу кредитиране на 498111 ([фирма] – цесия с [фирма]). Установено е, че начислените лихви в размер на 693 449.59 лв. са отнесени по дебита на 4961102 ([фирма] – цесия с [фирма]). В резултат на тези действия дружеството е отразило по дебита на сметка 62601 (Разходи от продажби цесии) сума в размер от 4 087 243.12 лв. срещу кредитирането на сметка 498111 ([фирма] – цесия с [фирма]) в размер на 3 394 793.53 лв. и кредитирането на сметка 49961102 ([фирма] – цесия с [фирма]) в размер на

693 449.59 лв. Констатирано е, че отчетеният разход в размер на 4 087 243.12 лв. е отразен по кредита на сметка 62601 срещу дебита на сметка 123 (Печалби и загуби от текуща година), с което е намален счетоводният финансов резултат за 2011 г., като съответно е начислен по-малък размер корпоративен данък за периода.

Предвид установеното, във връзка със сделката по продажба на вземане, орагните по приходите са приели, че е възникнало отклонение от пазарната цена, което попада в хипотезата на чл.16, ал.1 ЗКПО. Изтъкнали са, че сделките безспорно са осъществени между свързани лица, а крайната цел е била отклонение от данъчното облагане. Подчертали са, че договорът за прехвърляне на вземане представлява прикрит договор за покупко-продажба на нематериален актив.

Предвид гореизложеното е коригиран декларираният от дружеството финансов резултат, като в резултат от извършените увеличения на посочените по-горе основания е определен данъчен финансов резултат печалба в размер на 3 221 551.00 лв., съответно установени допълнителни задължения за корпоративен данък за 2011 г. в размер на 322 155.10 лв.

Недоволен от издадения му ревизионен акт, жалбоподателят го е оспорил по административен ред, и с Решение № 1558/15.10.2015 г., издадено "за" Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, обжалваният РА е потвърден. По делото са представени доказателства за отсъствие на Директор на дирекция "ОДОП"-гр.С. на 15.10.2015 г., както и Заповед № ЗЦУ-1347/28.11.2013 г. на Изпълнителния директор на НАП, с която Н. К. К. е определен да изпълнява правомощията на Директор на дирекция "ОДОП"-гр.С. при отсъствие на титуляра.

В хода на съдебното производство бяха допуснати следните експертизи:

1. **Съдебно-оценителна експертиза** с вещо лице инж.О. С., която даде заключение по задачата: Да се определи пазарната стойност на документацията – проект за банка "Д." към 27.12.2011 г. – датата на сключване на Договор за цесия между цедента [фирма] и цесионера [фирма]. Вещото лице е определило индикативна пазарна стойност на ноу-хау-проект "Банка Д." в размер на 911 655 лв.

Съдебно-счетоводна експертиза, с вещо лице А. Д. Факалийска-П., която даде заключение по следните задачи:

1. Да се изчисли каква е сумата на главницата по предоставения паричен заем по Договор за заем от 10.03.2008 г., сключен между [фирма] – Заемодател и [фирма] – Заемополучател. При изчисляване на главницата по договора, вещото лице да съобрази Договора за заем от 10.03.2008 г. и всички допълнителни споразумения към него.

2. Да се установи на кои дати и по какъв начин е извършено предаване/плащане на заемните суми от страна на заемодателя / [фирма]/ и заемателя / [фирма]/.

3. Да се установи на кои дати и по какъв начин е извършено връщане на част от заемните суми и от страна на заемателя / [фирма]/ на заемодателя / [фирма]/. Какви счетоводни операции са взети във връзка с погасяванията.

4. Да се установи отразено ли е надлежно в счетоводството на заемодателя - [фирма] – предоставянето и връщането на заемните средства по Договора за заем от 10.03.2008 г. и допълнителните споразумения към него.

5. Да се изчисли какъв е размерът на дължимата сума по главницата по Договора за заем от 10.03.2008 г. и допълнителните споразумения към него към датата на договорите за цесия от 05.04.2011 г. и 27.12.2011 г.

6. В какво се изразява и с какви документи е материализирано ноу-хауто по проекта "Д. Б." като финансов продукт, с какво предназначение е бил, използван ли е реално и от кого, съответно реализирани ли са приходи от използването на същото и ако "да", в какъв размер и за кои отчетни периоди, какви са взетите счетоводни операции.

В хода на съдебното производство беше допусната **съдебно-икономическа експертиза** с вещо лице И. Йонов, която даде заключение по следната задача: Като се вземе предвид приетата по делото съдебно-оценителна експертиза и определената от вещото лице пазарна стойност на ноу-хау проект "Банка Д." в размер на 911 655.00 лв. към 27.12.2011 г. да се

определи какъв би бил размерът на дължимия от жалбоподателя корпоративен данък за 2011 г. Вещото лице е установило, че към дата 27.12.2011 г. размерът на дължимия от жалбоподателя корпоративен данък за 2011 г. би бил 96 636.42 лв.

Съдът ще коментира приетите и неоспорени експертни заключения при излагане на правните си изводи.

Към доказателствения материал по делото се приобщиха следните **писмени доказателства**:

Представени от жалбоподателя: У.; счетоводни документи (л.647-656); писмени доказателства в превод от английски език, представени от трето неучастващо в процеса лице – четири броя папки.

Представени от ответника: разпечатка от електронно съобщение, изпратено на 28.10.2015 г., с което [фирма] е потвърдило получаване на Решение № 1558/15.10.2015 г.; доказателства във връзка с удостоверяване наличието и валидността на КЕП на служителите, подписали с електронен подпис ЗВР № Р-22221014003734-020-01/30.12.2014 г., ЗИЗВР № Р-22221014003734-020-02/23.01.2015 г., ЗИЗВР № Р-22221014003734-020-003 от 01.04.2015 г., РД № Р-22221014003734-092-001/24.06.2015 г. и РА № Р-22221014003734-091-001/20.07.2015 г. (л.750-774).

Представени от трети неучастващи в процеса лица:

1. От [фирма]: проектна документация за банка "Д. Б." - 17 класъора.
2. От [фирма]: Договор за заем от 10.03.2008 г., сключен между заемодателя [фирма] и заемателя [фирма] (л.460) с допълнителни споразумения от 01.04.2008 г., от 17.05.2008 г. (л.464), от 15.06.2008 г., от 05.07.2008 г., от 01.08.2008 г., от 01.09.2008 г., от 05.01.2009 г., от 01.03.2009 г., от 10.03.2009 г., от 01.04.2009 г., от 08.05.2009 г., от 01.06.2009 г., от 15.06.2009 г., от 01.12.2009 г., от 05.02.2010 г., от 01.04.2010 г., от 01.08.2010 г.; от 20.11.2010 г., от 20.12.2010 г., от 03.01.2011 г., от 07.02.2011 г. и от 04.04.2011 г.; анекс от 30.09.2010 г., споразумения за заместване в дълг от 30.09.2010 г. и от 31.12.2010 г.; инструкции за плащане от 21.03.2011 г., от 01.04.2011 г. и от 02.04.2011 г.; платежни документи във връзка с предоставяне на заемни средства по Договор за заем от 10.03.2008 г.; хронология за Сметка 4980 – Други дебитори, за период 2008-2011 г.
3. От [фирма]: информация относно издадени удостоверения на лицата П. Т. П. и Е. С. Д. (л.777).
4. От [фирма]: информация и доказателства за издадени квалифицирани електронни подписи и период на тяхната валидност за лицата: П. Т. П., Е. С. Д. и М. С. С. (л.802).
5. От [фирма]: информация и доказателства за издадени квалифицирани електронни подписи и период на тяхната валидност за лицата: П. Т. П., Е. С. Д. и М. С. С. (л.809).

При така установената фактическа обстановка Съдът достигна до следните правни изводи:

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.118, ал.2 ДОПК във вр.с чл.7, ал.1, т.4 ЗНАП и чл.119, ал.2 ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл.120, ал.1 ДОПК и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от РД, който на практика представлява неразделна част от издадения РА. Актът съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

В случая издателят на РА не е определен със заповед за определяне на компетентен орган по реда на старата редакция чл.119, ал.2 ДОПК /в сила до 31.12.2012 г./, тъй като първоначалната ревизия е възложена на 17.12.2013 г., при действието на чл.119, ал.2 ДОПК /И., ДВ, бр.82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г./, като след изменението на посочената разпоредба РА се издава

съвместно от двама органи – органът, възложил ревизията, и ръководителят на ревизията. Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл.16, ал.1, т.1 ЗЕДЕП, по делото са представени заверени копия на електронни съобщения за издаването на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с приключилото ревизионно производство № Р-22221014003734-091-001/20.07.2015 г. спрямо [фирма].

В процедурата по извършване на повторната ревизия не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, доказателствата са събрани по предвидени в ДОПК способи - чрез ИПДПОЗЛ, приобщени са по съответния ред, регламентиран в закона и доказателствата, събрани в хода на предходното ревизионно производство, мотивите изцяло са основани на преценката по реда на чл.37, ал.4 ДОПК на събраните в хода на ревизията писмени доказателства за установени положителни факти, спазени са задължителните указания, съдържащи се в отменителното Решение № 2186/08.12.2014 г. на Директора на дирекция ОДОП.

Видно от мотивите на издадените РА и РД, е изпълнено изискването по чл.115, ал.2 ДОПК ревизиращите органи да установят всички факти, от значение за резултатите от ревизията и непосредствено да се запознаят с всички доказателства. Ревизиращите органи са изпълнили дадените с отменителното решение указания, като са предприели действия по събиране на съответните доказателства, изискали са необходимите документи във връзка с документацията по проект "Д. банк", по време на повторната ревизия е назначена експертиза за установяване на пазарната цена на проекта към датата на сключване на договор за цесия между [фирма] и [фирма] – 27.12.2011 г.

Правният спор между страните е концентриран върху следния въпрос: следва ли да бъде увеличен финансовият резултат на ревизираното дружество за 2011 г. със сума в размер на 3 221 551.00 лв., представляваща оценения проект за банка "Д. Б." към 27.12.2011 г. по сключен Договор за цесия от 27.12.2011 г. между [фирма] и [фирма]; налице ли е основание за начисляване на допълнителен корпоративен данък за 2011 г. на дружеството-жалбоподател и представлява ли договорът за цесия от 27.12.2011 г. прикрита сделка за покупко-продажба на нематериален актив.

Договорът за цесия се дефинира като такъв, при който се осъществява промяна в облигационната връзка чрез промяна на активната страна в нея или това е договорът за отстъпване на едно вземане от досегашния му носител на едно трето, чуждо на тази връзка лице. Този договор се определя още като каузален, неформален и консенсуален. Негов предмет е прехвърлянето на вземане, което следва да съществува, към момента на сключване на договора и да е прехвърлимо, каквито по принцип са имуществените права. От тези общи правила се извежда и действието на цесията спрямо страните по нея, спрямо длъжника и спрямо трети лица. Със сключване на договора, т.е с постигане на съгласие, вземането преминава от цедента (неговия носител към същия момент) върху цесионера (приобретателя на вземането). Към този момент цедентът престава да бъде кредитор във вътрешните му отношения с цесионера, тъй като съобразно предмета на договора, цесионера с постигане на съгласието придобива вземането в състоянието, в което то се е намирало към същия момент, заедно с акцесорните му права – аргумент чл.99, ал.2 ЗЗД, както нормата легално определя предметния обхват – обем и състав на цедираното право.

Следователно, за да премине вземането върху цесионера, е достатъчно единствено постигнатото съгласие между него и досегашния носител на вземането и съответно със самото прехвърляне, договорът се счита за изпълнен поради изчерпване на предмета му. Цедираното право преминава върху цесионера със сключване на договора. По отношение на възмездните цесии разпоредбата на чл.100, ал.1 ЗЗД се тълкува разширително във връзка с термина "съществуване на вземането" при определяне отговорността на цедента, т.е. тази отговорност е налице, както когато вземането не съществува, така и когато вземането е нищожно, унищожено, непрехвърлимо, прекратено, погасено по давност или когато е реализирано преди

съобщението до длъжника.

С договора за цесия може да се прехвърля всяко вземане, освен ако законът, договорът или естеството на вземането не допуска прехвърлянето. Цедентът отговаря за съществуването на вземането по време на сключване на договора за цесия, т.е., че вземането е валидно, не е погасено и цедентът е негов носител. Цедентът обаче не отговаря за събиране на вземането, респективно за платежоспособността на длъжника, освен ако се е задължил за това. Ако цедентът се е задължил за събиране на вземането, той отговаря само до размера на онова, което е получил по договора за цесия. Всички разноски от деня на прехвърляне на вземането, свързани със събирането му, са за сметка на цесионера.

По силата на договора за цесия прехвърленото вземане преминава върху новия кредитор с привилегиите, обезпеченията и другите му принадлежности, включително с изтеклите лихви, освен ако не е уговорено противното.

От своя страна цедентът е длъжен да съобщи на длъжника за прехвърляне на вземането и да предаде на цесионера намиращите се у него документи, които установяват вземането, както и да му потвърди в писмен вид извършената цесия.

Цесията има действие спрямо третите лица и спрямо длъжника от деня, в който му бъде съобщено за нея. По силата на договора за цесия, цесионерът има пълното право да претендира плащане от страна на длъжника. Цесията от своя страна може да бъде възмездна, така и безвъзмездна.

В настоящия случай от събраните в хода на ревизионното и съдебното производство писмени доказателства се установява, че жалбоподателят в качеството му на цесионер по договор за цесия от 05.04.2011 г. с цедента [фирма] е придобил вземане срещу [фирма] в размер на 3 824 100.28 лв., в т.ч. главница и лихви, заедно с всички негови принадлежности, включително, но не само начислените до момента, както и бъдещите лихви, съгласно договор за заем от 10.03.2008 г., сключен между заемотателя [фирма] и заемателя [фирма]. В чл.2 от договора за цесия е изрично договорено, че вземането преминава при условията на сключения договор върху цесионера, ведно с привилегиите и другите му принадлежности, с всички лихви, включително и начислените до момента, както и бъдещите лихви, съгласно посочения договор за заем. С приемо-предавателен протокол проектната документация, представляваща разработката на проект "Д. банк", е предоставена като обезпечение на вземането. За извършената цесия [фирма] е редовно уведомено с писмо-уведомление от 05.04.2011 г. от страна на [фирма], получено на 15.04.2011 г. лично от управителя на [фирма] (л.231). От страна на жалбоподателя до момента на сключване на договор за цесия от 27.12.2011 г., до длъжника [фирма] са изпратени няколко покани за доброволно изпълнение на задължението: от 05.04.2011 г., от 30.06.2011 г., от 01.07.2011 г., от 04.08.2011 г., от 30.09.2011 г., от 02.10.2011 г., от 31.10.2011 г. и от 08.12.2011 г. От допуснатата и неоспорена от страните съдебно-счетоводна експертиза по делото се установи безспорно, че в периода от 05.04.2011 г. до 27.12.2011 г. от страна на длъжника [фирма] не са извършвани плащания по сключения договор за заем, от който произтича и процесното вземане, предмет на договорите за прехвърлянето му.

Договорът за цесия от 27.12.2011 г. е сключен между цедента [фирма] и цесионера [фирма]. Съгласно уговореното с договора [фирма] придобива вземането срещу длъжника [фирма], *заедно* с всички принадлежности, включително с начислените до датата на настоящия договор лихви, както и бъдещите лихви, дължими по договора за заем, съгласно условията на последния, срещу заплащане на цената по чл.3. В посочения текст от договора е определена цената, която цесионерът [фирма] се е задължил да заплати - 1 000 лв. плюс 30 % от реално получените от цесионера приходи от вземането (главница и/или лихви), събрани в петгодишен срок от подписване на договора. Към договора за цесия е съставен двустранен приемо-предавателен протокол от 27.12.2011 г., с който е удостоверено предаването на проектната документация, по проекта "Д. банк" (л.319). За извършената цесия, дружеството [фирма] е уведомено с изрично уведомление от 27.12.2011 г. от [фирма]. Същото

уведомление е получено от дружеството-длъжник на 27.12.2011 г. (л.162), като управителят на [фирма] е потвърдил изрично датата на неговото получаване (л.163).

Предвид така установеното Съдът намира, че не е налице твърдяното от органите по приходите несъответствие на двете цесии с изискванията на чл.99 ЗЗД. От представените и обсъдени поотделно и в съвкупност писмени доказателства безспорно се установява надлежното уведомяване на длъжника [фирма] за всяка една от извършените цесии. Предвиденото в чл.99 ЗЗД съобщаване за цесията на длъжника има единствено за цел да уведоми длъжника на кой от кредиторите следва да изпълни задължението, за да го изпълни той точно, но не влияе върху валидността на задължението. В този смисъл и с оглед формулировката на разпоредбата липсват изисквания за форма на съобщаването. То може да бъде извършено по всякакъв начин, стига да са налице доказателства, установяващи извършването му. Прехвърлянето има действие по отношение на длъжника от деня, в който то му е съобщено – чл.99 ЗЗД. Съобщението е неформално и със свободно, но ясно и недвусмислено съдържание. Следователно то може да бъде отправено устно, писмено или чрез нотариална покана. Ето защо Съдът намира, че уведомяването на длъжника [фирма] на посочените дати за извършените цесии е надлежно извършено от цедента [фирма] за първата цесия и от [фирма] за втората цесия, с което е спазено изискването на чл.99, ал.4 ЗЗД.

Безспорно се установява, че с Договор от 24.11.2011 г. за продажба на търговско предприятие по чл.15 ТЗ (прил.6), [фирма] е прехвърлило на [фирма] търговското си предприятие като съвкупност от права, задължения и фактически отношения. С оглед доводите на приходните органи следва да се има предвид, че когато се прехвърля цялото търговско предприятие на дадено търговско дружество (а не обособена част), е необходимо решение на общото събрание на дружеството или на едноличния собственик на капитала в случаите при Е., каквото в случая е налице (прил.6). Правоприемникът на предприятието е длъжен да го управлява отделно от своето за срок от шест месеца от вписване на прехвърлянето. Това означава, че в посочения период трябва да се води отделно счетоводство от новопридобитото предприятие. Членовете на управителния орган на правоприемника отговарят солидарно пред кредиторите за изпълнение на това задължение за отделното управление. Но през посочения период няма пречка приобретателят на предприятието да се разпорежда с отделни елементи от предприятието – отделни имуществени права.

Прехвърлителят на предприятието отговаря за задълженията към кредиторите солидарно с приобретателя му до размера на получените права, ако няма друга уговорка с кредиторите за тези задължения. Това означава, че кредиторите на предприятието, чиито вземания са възникнали преди прехвърлянето му, могат да искат изпълнение както от продавача, така и от купувача на предприятието – в зависимост от това къде има по-голяма възможност да получат изпълнение. От друга страна разпоредбата на чл.16а ТЗ предвижда специални правила за обезпечаване на кредиторите. В договора за прехвърляне на предприятието могат да бъдат уговорени изрично между страните специални клаузи относно погасяване на заварените задължения - например една част да бъдат погасени от продавача, а друга - от купувача. Следователно е несъстоятелен изводът на ревизията, че жалбоподателят, а не [фирма] е следвало да уведоми [фирма] за цесията от 27.12.2011 г.

От събраните писмени доказателства в хода на ревизията и съдебното производство, включително и от допуснатата съдебно-счетоводна експертиза, неоспорена и приета от страните по делото, се установява, че сумата по предоставения паричен заем по договор за заем от 10.03.2008 г. възлиза на 4 168 982.73 лв. Вещото лице е установило, че действителният размер на главницата към датата на договора за цесия от 05.04.2011 г. е 3 394 793.53 лв., като тази сума е получена, като от общата сума на предоставения заем са извадени всички погасявания по заема от страна на [фирма], възлизащи към 05.04.2011 г. в размер на 774 189.20 лв. Безспорно в съдебното производство се доказва наличието на дълг по сключения договор за заем от 10.03.2008 г. и допълнителните споразумения, сключени във връзка с него. Вещото лице е установило, че предоставените суми на [фирма] са осчетоводени по дебита на

сметка 498-Други дебитори и кредита на сметка 501-Каса в счетоводството на [фирма]. Във връзка с договора за цесия от 05.04.2011 г., с който [фирма] прехвърля вземането си към [фирма] на [фирма], от експертното заключение се установява, че е съставена надлежна счетоводна статия: дебит със сумата на главницата в размер на 3 394 793.53 лв. и кредит 4962 със сумата на лихвите – 429 306.75 лв. Повторната ревизия също безспорно е установила осчетоводяването на двете цесии при ревизираното лице.

Основният спорен въпрос по делото е свързан с възмездността на прехвърленото вземане спрямо неговото обезпечение – проектна документация за банка Д. и дали същото представлява прикрита сделка на покупко-продажба на нематериален актив. Правната уредба относно прехвърлянето на вземания е уредена в чл.99-100 ЗЗД, както и че към същата са приложими правилата на Търговския закон за отношенията между търговци. Следва да се спомене и Конвенцията на ООН за прехвърляне на вземания в международната търговия, приета на 56-та сесия на ООН на 12.12.2001 г. в Ню Й., като макар Република България да не е страна по конвенцията и тя не е пряко приложимо право по смисъла на чл.5 от Конституцията, нормите ѝ съдържат общоприети обичайни правила в тази материя. Прехвърлянето на вземания е и предмет на актове на недържавна унификация – принципите на международните търговски договори и принципите на европейското договорно право. При цесията промяната на страните в облигационното отношение по повод вземането на цедента е резултат от частно правоприемство, т.е. касае се за преминаване на право по конкретна облигация. Цесионерът придобива вземането, но не става страна в правоотношението между цедента и длъжника. Тази промяна на лицата на страната на кредитора може да настъпи не само в резултат на сделки, специално насочени към постигане на такъв резултат, но и при наличието на основания, предвидени в закона, доколкото липсва легалното определение на цесията или прехвърляне на вземане, се използва доктринерното такова, което означава договор, с който носителят на едно вземане го отстъпва на трето лице (К..А, Облигационно право. Общо учение, с.46, К., Облигационно право, Обща част).

Поради горното цесията се поглъща от каузалните правоотношения, явяващи се основания за прехвърляне на вземанията. Тези автори схващат договора за цесия като договор, съдържанието на който се явява не само актът на прехвърляне, но и други права и задължения на страните, свързани с прехвърлянето, например задължението на приобретателя да представи насрещно изпълнение, т.е. договорът, който определя основанията за прехвърляне на правото, тази правна цел, която страните преследват. Поначало правната цел, която преследват лицата, прехвърлящи и приемащи правото на вземане, може да бъде различна, съответно различен може да бъде договорът, на основание на който се извършва прехвърлянето. С оглед на целта цесията може да бъде каузална или абстрактна, възмездна или безвъзмездна. Цесията и договорът, служещ за нейното основание, по правило се извършват едновременно и се оформят в един документ, сливайки се фактически. Документите за цесията понякога не съдържат указания за наличието и характера на насрещната престация, което е нещо характерно за абстрактните сделки. Въпросът за възмездността на цесионния договор е въпрос за правоотношенията между цедента и цесионера и е от значение за отговорността на цедента по чл.100, ал.1 ЗЗД. Безвъзмездност ще бъде налице само при *отсъствие на каквато и да е причинна обусловеност* на прехвърлянето. Възмездността може да се изрази в прехвърляне от цесионера или поемане на задължение от него да даде пари, вещи, вземания или други имуществени права, в указването на услуги или извършването на работи, в освобождаването на цедента от дълг към цесионера. С оглед правната характеристика на този договор като консесуален, същият е неформален като такъв. След като за прехвърлянето не се изисква писмена форма, такава не може да се изисква и относно възмездността на цесията, в какъвто смисъл е и чл.293, ал.1 ТЗ. За разкриване истинската воля на страните могат да бъдат използвани и правилата на чл.20 ЗЗД, които предвиждат необходимостта от обсъждане не само на отделните условия на договора, но и на съглашението като цяло. При всяко тълкуване на договорно установени права и задължения

Съдът е задължен да изясни само изявената воля, като не я подменя, тъй като чрез тълкуване не може да бъде изменено договорно поето задължение или да бъдат създадени права, които страните не са уговаряли. Критериите по чл.20 ЗЗД са обективни, поради което разбирането на всяка от страните по договора за смисъла на договореното следва да се съобразява и отнася именно към обективизираната им воля. От изложеното следва, че на тълкуване по реда на чл.20 ЗЗД подлежи само неясната договорна клауза и тази, по която е налице спор между страните, като Съдът при тази своя дейност се съобразява с изявената, а не с предполагаемата воля на страните и не може да подмени нейното съдържание. Разумно е и приложението на правилото, възпроизведено и в чл.326 ТЗ, а в чл.327 от същия закон задължението за плащане на цената възниква при предаване на документа, които му дава право да получи стоката, като в случая не е спорно, че в счетоводствата на страните по облигацията вземането и респективно задължение за цената в резултат на договора са отразени. В тази връзка следва да се припомни, че съгласно разпоредбата на чл.53, ал.3 ТЗ всеки търговец следва да изготвя годишен финансов отчет, а съгласно чл.55 от закона записванията в търговските книги могат да се приемат като доказателство между търговци за установяване на търговски сделки.

От изслушаната съдебно-счетоводна експертиза, запознала се на място със счетоводството на [фирма] и обсъдила наличните по делото доказателства, е налице дълг при [фирма] от [фирма], прехвърлен с договор за цесия от [фирма] на [фирма] и прехвърлен отново с договор за цесия от 27.12.2011 г. от [фирма] на [фирма], с който вземането, ведно с обезпечението към него е продадено на [фирма] за сумата в размер на 1 000 лв.

Следва да се има предвид, че в общата хипотеза на договор, с различен от придобиването на вещно право предмет, стойността на договора се предопределя от оценката на обекта на разпореждане, дадена от самите страни и материализирана в договорената цена, респ. възнаграждение, комисионна, навло и др. В съответствие с това утвърдено в практиката тълкуване, цесията не предпоставя специфики, освен отчитане правното основание на сключването и, което би могло да бъде различно – продажба, замяна, дарение, даване вместо изпълнение и др. Когато основанието на цесията предпоставя възмездност, при уговорена между страните цена на прехвърляне на вземането от значение, за същото са привилегиите, обезпеченията и принадлежностите му – чл.99, ал.2 ЗЗД, поради което е допустима нереприпрочност между размера на вземането и договорената цена. Когато основанието на цесията предпоставя безвъзмездност, стойността на сделката се предопределя от единствената оценима престация – размер на прехвърленото вземане, макар действителната му стойност за придобиващия цесионер да би могла да е различна (но неизвестна), но и да съвпада със стойността на предмета на сделката.

По спора за валидността на сключения договор за цесия от 27.12.2011 г., и по-специално във връзка с обезпечението към процесното вземане – проектна документация за създаване на банка Д., Съдът намира, че следва да се прилагат разпоредбите на общия институт, както е уреден в ЗЗД и съобразно тълкувателната практика на ВКС. Каза се по-горе, че съгласно разпоредбите на чл.99 и чл.100, ал.1 ЗЗД кредиторът може да прехвърли своето вземане, освен ако законът, договорът или естеството на вземането не допускат това. Прехвърленото вземане преминава върху новия кредитор *заедно* с привилегиите, обезпеченията и другите му принадлежности, включително с изтеклите лихви, ако не е уговорено противното. Предишният кредитор е длъжен да съобщи на длъжника прехвърлянето и да предаде на новия кредитор намиращите се у него документи, които установяват вземането, както и да му потвърди писмено станалото прехвърляне. Прехвърлянето има действие спрямо третите лица и спрямо длъжника от деня, когато то бъде съобщено на последния от предишния кредитор. Ако прехвърлянето е възмездно, кредиторът отговаря за съществуване на вземането по време на прехвърлянето. Той не отговаря за платежоспособността на длъжника, освен ако се е задължил за това, и то само до размера на онова, което е получил срещу прехвърленото. Прехвърлянето на вземането е действително и тогава, когато предишният кредитор не е съобщил за него на длъжника съгласно чл.99, ал.3 ЗЗД, като в настоящия казус това

уведомление е извършено на 27.12.2011 г. (л.162). За да бъде действителен, договорът за цесия винаги предполага съществуващо вземане, произтекло от друго правно основание - определено или определяемо. Неопределяемостта на прехвърлените вземания води до недействителност на цесията поради недействителност на продажбата, на основание на която тя е извършена, т.е. поради липса на предмет – чл.26, ал.2 ЗЗД - Решение № 32 от 09.09.2010 г. на ВКС по търг.дело № 438/2009 г.

Като съобрази изложеното по-горе, Съдът намира, че договорът за цесия от 27.12.2011 г. е действителен. В същия е конкретизиран неговият предмет, тъй като в него е посочено прехвърленото вземане *по основание и размер* спрямо длъжника [фирма], с нарочен приемо-предавателен протокол е прехвърлено и съответното обезпечение на вземането, представляващо въпросната проектна документация за създаване на банка Д. и принадлежност към процесното вземане. Изрично като клауза в договора за цесия е уговорено, че вземането се прехвърля на цесионера [фирма] *с всички негови принадлежности*.

По отношение на спорното обезпечение следва да се има предвид, че при сключен договор за цесия могат да бъдат цедирани вземанията и правата, които са прехвърлими. Такива са всички имуществени права, като могат да бъдат цедирани например вземания, които произтичат от двустранни договори, могат да бъдат прехвърлени права върху материални блага, като например отделни права от авторското право. В настоящия случай се каза, че вземането е прехвърлено с всички негови принадлежности, както е уговорено с договора. Именно такава принадлежност е обезпечението, представляващо проектна документация за проект "Д. банк". По своята същност това обезпечение следва главния дълг, поради което не е задължително да бъде изрично вписан видът на конкретното обезпечение. За предаването на проектната документация между страните по договора за цесия е сключен приемо-предавателен протокол от датата на договора - 27.12.2011 г.

В случая не се касае за придобиване на нематериален актив, а за принадлежност към главния и основен дълг, за чието прехвърляне страните са сключили договор за цесия и като такъв този актив не следва да бъде заприходяван, а тезата на ревизията за противното не намира опора в закона. Следва да се има предвид, че ако този актив, представляващ проектна документация за банка Д. е бил закупен от ревизираното дружество, като предмет на обикновена покупко-продажба на нематериални активи, същият е следвало да бъде заприходен, а при евентуално негово отчуждаване да бъде извършена оценка и преоценка. Но такава оценка не е възможно да бъде осъществена в рамките на една и съща календарна година, предвид датите на двата договора за цесия. В тази връзка неоснователни са изводите на органите по приходите за извършени нарушения на счетоводните закони от страна на ревизираното дружество (чл.4 от Закона за счетоводството, § 13 от МСС-1 "Представяне на финансови отчети", МСС-38 "Нематериални активи" и МСС-39 "Финансови инструменти: признаване и оценяване"), свързани с отписване на цялото вземане към 27.12.2011 г., предвид единствено заплатената сума в размер на 1 000 лв. В конкретния случай в съответствие със ЗСч и с приложимите счетоводни стандарти ревизираното лице е извършило запис в своите счетоводни регистри относно закупеното вземане и неговото последващо прехвърляне с договора за цесия от 27.12.2011 г. След извършената цесия правилно жалбоподателят е отписал цялото вземане, независимо от обстоятелството, че е получил договорената сума в размер на 1 000 лв., тъй като видно от събраните доказателства по делото се установи, че със сключената цесия от 27.12.2011 г. той прехвърля всички свои права и потенциални ползи, произтичащи от това вземане на [фирма]. В тази връзка следва да се посочи, че принципът за текущо начисляване по чл.4, ал.1, т.1 ЗСч регламентира приходите и разходите, произтичащи от сделки и събития, да бъдат начислени към момента на тяхното възникване, независимо от момента на получаването или заплащането на паричните средства. Следователно ревизираното лице правилно е извършило отписване на цялото вземане към датата на неговото прехвърляне, т.е. към момента на сключване на договора за цесия, когато всички

рискове и ползи от процесното вземане са прехвърлени на [фирма], независимо от момента на получаване на договорената сума.

Органите по приходите са установили, че закупеното вземане от [фирма] с договора за цесия от 05.04.2011 г. е осчетоводено при ревизираното дружество, както и че счетоводно е отразена последващата продажба на същото това вземане с договора за цесия от 27.12.2011 г., но не и осчетоводяване на проектната документация, представляваща обезпечение към главния дълг. В тази връзка Съдът изтъкна, че проектната документация за проект "Д. банк" не подлежи на завеждане. Това е така и защото тя представлява "условен актив", който по смисъла на § 31 от МСС-37 "Провизии, условни пасиви и условни активи" не се признава, т.е. не се извършва запис в счетоводните регистри на съответното предприятие. Условните активи се превръщат в активи, едва когато реализацията на доходи, свързана с тях е сигурна за съответното предприятие /§ 33 от МСС-37/. В процесния случай ревизираното дружество не е реализирало доходи от проекта, същият не е бил реализиран и включването му в счетоводните регистри на жалбоподателя би било в противоречие със счетоводните принципи. Ето защо Съдът намира, че ревизираното лице не е извършило нарушение на основните счетоводни принципи.

По приложимостта на чл.16, ал.1 ЗКПО Съдът намира, че спорният въпрос се състои в това дали разликата при отписване на финансови инструменти поради прехвърляне, явяваща се от това, че прехвърлянето е осъществено на цена по-ниска от номиналната стойност на вземането – 1 000 лв., при цена на основния дълг в размер на 3 394 793.53 лв. и обезпечението към него, представлява сделка, сключена при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчното облагане.

В тази връзка следва да се има предвид че договорът за цесия по своята същност е финансов инструмент по смисъла на СС-32 "Финансови инструменти" и попада в неговия обхват. В т.5.1 на този счетоводен стандарт е уредено, че финансовите инструменти при придобиването им се оценяват по цена на придобиване, която е справедливата стойност на актива, ведно с всички разходи по придобиването. Това е било установено от органите по приходите в хода на ревизията, а именно – в счетоводството на ревизираното дружество, вземането на главницата по цесията с [фирма] в размер на 3 394 793.53 лв. е отразено по дебита на сметка 498111 ([фирма]-цесия с [фирма]). Продажбата на вземането от [фирма] към [фирма] е отразена по дебита на сметка 498112 ([фирма]-цесия с [фирма]) в размер на 1 000 лв. срещу кредитирането на сметка 498111 ([фирма]-цесия с [фирма]). Начислените лихви в размер на 693 449.59 лв. са отнесени по дебита на сметка 4961102 ([фирма]- цесия с [фирма]). Не е спорно между страните, че ревизираното лице е отразило по дебита на сметка 62601-Разходи от продажби цесии сумата от 4 087 243.12 лв. срещу размер 3 394 793.53 лв. и кредитирането на сметка 49961102 ([фирма]-цесия с [фирма]) в размер на 693 449.59 лв. Отчетеният разход в размер на 4 087 243.12 лв. е отразен по кредита на сметка 62601 срещу дебита на сметка 123-Печалби и загуби от текуща година, което е намалило счетоводния финансов резултат за 2011 г. и е бил начислен в по-малък размер корпоративен данък.

Съгласно разпоредбата на т.11.5, б."г" от МСС-32 "Финансови инструменти" при отписване на финансов инструмент поради прехвърляне, резултатът от сделката се отчита като текущ финансов приход или текущ финансов разход. Една от предвидените възможности за отписване на финансов актив, представляващ конкретно вземане от длъжник е неговото прехвърляне от кредитора на трето лице, чрез сключване на договор за цесия. В резултат на такъв вид сделка не се отчита счетоводен разход, когато продажбата е под номиналната стойност на вземането. Но в зависимост от конкретните обстоятелства, свързани с очакваната бъдеща събираемост може да бъде отчетен счетоводен разход, формиран от скonto от номинала на вземането. По своята същност счетоводният разход е размерът на намалението и зависи от причината, породила цедиране на вземането, а именно дали то е трудносъбираемо, несъбираемо, частично събираемо, от финансовото състояние на длъжника, търсено ли е по съдебен ред и др. Резултатът от сделка на продажба на вземане сам по себе си не е обект на облагане с корпоративен данък, а представлява част от общия счетоводен резултат. Обект на

облагане с корпоративен данък е данъчният финансов резултат (данъчна печалба или данъчна загуба), който по своята същност е резултативна величина. Той се получава от счетоводния финансов резултат след извършените увеличения и намаления, които са законово уредени в ЗКПО.

В случая се касае до счетоводна операция, свързана с продажба на вземане, което е правна сделка – прехвърляне на актив на цена, по-ниска от цената на придобиване на актива, т.е. касае се до сделка на загуба, която не е забранена от закона и която сделка е продиктувана от конюнктурните пазарни условия, при липсваща обаче оценка и преоценка на актива. От това пък следва, че не се касае до намаление на стойността на вземането, законодателно свързано именно с разходите от обезценка и преоценка на активи (нереализирани загуби), включително до отписването им като несъбираеми вземания, както в настоящия казус. Ревизираното лице, видно от представените от него писмени обяснения в хода на ревизионното производство, е счело за несъбираемо процесното вземане, поради която причина е предприело действия за прехвърлянето му чрез цесия на друго дружество - [фирма].

Следователно, дори да се приеме, че продажбата на вземане под номиналната му стойност е равнозначна на обезценка на финансов актив, то е налице законово предвидено изключение, поради което финансовият резултат в процесния случай не следва да бъде увеличаван с това вземане.

Предвид всичко изложено по-горе Съдът намира, че обжалваният РА е незаконосъобразен относно установеното допълнително задължение за корпоративен данък за 2011 г. в размер на 322 155.10 лв. и лихва от 108 481.25 лв. в резултат увеличения ФР с пазарната продажна цена на проект за банка "Банка данубиус" като обезпечение по продажба на вземане в размер на 4 087 243.12 лв. по договор за цесия с [фирма].

Направеното искане за присъждане на разноските от страна на жалбоподателя Съдът намира за основателно, поради което същото следва да се уважи. Жалбоподателят претендира разноски в общ размер 8 150 лв., представляващи внесена държавна такса в размер на 50 лв., адвокатско възнаграждение в размер на 6 840 лв., както и разноски за съдебно-счетоводна, съдебно-оценителна и съдебно-икономическа експертиза в общ размер 1 260 лв. В съдебно заседание от 20.04.2017 г. от страна на ответника е предявено възражение за прекомерност на претендираното адвокатско възнаграждение. Разпоредбата на чл.161, ал.2 ДОПК предвижда, че при прекомерно възнаграждение за адвокат без оглед на действителната правна и фактическа сложност на делото Съдът може да присъди по-нисък размер на разноските в тази им част, но не по-малко от минимално определения размер съобразно чл. 36 от Закона за адвокатурата. Съдът съобрази Определение № 6529 от 05.15.2014 г. на ВАС по адм.дело № 5442/2014 г. Разпоредбата на чл.161, ал.2 ДОПК изисква Съдът да направи преценка за съотношението на цената на адвокатската услуга и фактическата и правна сложност на делото, като изложи мотиви относно фактическата и правна сложност на спора и се прецени съответствие между размера на възнаграждението и усилията на защитата. Съдът съобрази изложеното по приложението на посочената разпоредба и като анализира размера на претендираното адвокатско възнаграждение от 6 840 лв. спрямо извършеното по делото и предмета му, не го намира за прекомерно. Поради това Съдът счита, че разноските за адвокатска защита не следва да бъдат редуцирани. Този извод Съдът обосновава с факта, че делото се отличава с изключителна фактическа сложност – изпратената административна преписка освен в кориците на делото в размер на 388 листа е позиционирана и в 21 папки приложения. В хода на съдебното производство бяха представени допълнителни писмени доказателства, съдържащи се в том II от кориците на делото. Освен това по делото беше допусната съдебно-счетоводна, съдебно-оценителна и съдебно-икономическа експертиза след изслушване на която бяха приети писмените доказателства, послужили за изготвяне на експертното заключение, в количество на още 4 папки приложения. Проведени бяха 10 съдебни заседания, налага се изясняване на многобройни факти и обстоятелства по спора, наложителен е задълбочен анализ по приложението на материалния закон. Поради, което

Съдът счита направеното възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение за неоснователно. Предвид гореизложеното, ответникът следва да заплати на жалбоподателя на основание чл.161, ал.1 ДОПК разноски в размер на 8 150 лв.

Така мотивиран и на основание чл.160 от ДОПК, Съдът

Р Е Ш Е Н И Е:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22221014003734-091-001/20.07.2015 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С. срещу [фирма], ЕИК по Булстат:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 1, който акт е потвърден с Решение № 1558/15.10.2015 г., издадено "за" Директора на дирекция "Обжалване и управление на изпълнението"-гр.С. при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр. С. при ЦУ на НАП да заплати на [фирма], ЕИК по Булстат:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет.1, разноски по делото в размер на 8 150 лв. /осем хиляди сто и петдесет лева/.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република България в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: