

# РЕШЕНИЕ

№ 3689

гр. София, 28.01.2026 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 51 състав, в**  
публично заседание на 28.10.2025 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Анета Юргакиева**

при участието на секретаря Светла Гечева и при участието на прокурора Десислава Кайнакчиева, като разгледа дело номер **629** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство по чл.156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на „ФИНАНСОВО КОНСУЛТИРАНЕ“ АД, ЕИК[ЕИК], представлявано от Б. А. Л., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22220222002658-091-001/27.06.2023г., потвърден с Решение № 1608/13.11.2023г. на директора на дирекция „ОДОП“- С., издадено при условията на заместване, с който са установени задължения за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за 2018 г. в размер на 2 426 713.83 лв. и лихва в размер на 1 061 263,60 лв.

Жалбоподателят оспорва ревизионния акт като незаконосъобразен, недоказан и необоснован. Конкретно се твърди, че по своето съдържание РА не отговаря на правната действителност и се основава на предположения и догадки. Посочва, че основният спорен момент е в кой период – 2017 или 2018г. се отчита съгласно счетоводните стандарти резултатът от договора между „Финансово консултиране“ АД и „Малаз“ ООД, а отговорът на този въпрос зависи от анализа на договора и на съответния счетоводен стандарт /счетоводен стандарт 32/, а не от редовността на счетоводното отчитане. Изложени са доводи, че органите по приходите не са успели да докажат свързаност по смисъла на §1 от ДР на ДОПК. Поддържа се, че за да се признае резултат от прехвърлянето на финансовия актив през 2018г., трябва този актив /вземането от „К.“/ да не е отписан през 2017г., а в случая финансовият актив е отписан през 2017г., когато той е бил прехвърлен. Иска се отмяна на ревизионния акт в обжалваната му част. Отделно се моли ревизионният акт да бъде прогласен за нищожен поради издаване на заповедта за възлагане на ревизия от териториално некомпетентен орган. В проведеното по делото съдебно заседание

жалбоподателят не се представлява.

Ответникът - директорът на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-С., чрез юрисконсулт Н., оспорва жалбата като неоснователна и моли тя да бъде отхвърлена. Представя писмени бележки.

Участващият по делото прокурор от СГП изразява становище за неоснователност на жалбата.

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

От фактическа страна

Ревизионното производство е образувано със Заповед №Р-22220222002658-020-001/27.05.2022 г., издадена от Б. С. С., на длъжност началник сектор при ТД на НАП В., действащ съгласно Заповеди №З- ЦУ-753 от 05.05.2022 г. и №З-ЦУ-910/26.05.2022 г. на зам. - изпълнителния директор на НАП и Заповед №РД-01-245/05.05.2022 г. на директора на ТД на НАП С.. Със заповедта е възложено извършването на ревизия на „ФИНАНСОВО КОНСУЛТИРАНЕ“ АД за установяване на задълженията за корпоративен данък за периодите от 01.01.2017 г. до 31.12.2018г. Заповедта е връчена на 23.08.2022 г. Със Заповед №Р-22220222002658-023-001/12.09.2022 г. производството е спряно, считано от 12.09.2022 г., а със Заповед №Р- 22220222002658-143-001/13.12.2022 г. то е възобновено, считано от 13.12.2022 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220222002658-092-001/05.06.2023 г., срещу който не е подадено възражение.

Ревизията е приключила с РА №Р-22220422006186-091-001/29.06.2023 г., издаден от Б. С. С. - орган, възложил ревизията, и А. Г. Н., определена за ръководител на ревизията. РА е връчен на 23.08.2023г.

С РА са установени задължения за корпоративен данък за 2018 г. в размер на 2 426 713.83 лв. и лихва в размер на 1 061 263,60 лв.

РА е обжалван по административен ред пред директора на дирекция „ОДОП“ – С.. С Решение № 1608/13.11.2023 г., издадено от заместник –директор на дирекция „ОДОП“, действащ като заместник на директора на дирекция „ОДОП“ – С. съгласно Заповед №ЗЦУ-ОПР-16/09.06.2023 г. и Заповед №15480/31.10.2023 г. на изпълнителния директор на НАП, ревизионният акт е потвърден изцяло в оспорената му част.

Извършените от ревизиращите органи процесуални действия и направените от тях констатации и изводи са следните:

На 23.08.2022 г. на ревизираното лице е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения № Р-22220222002658-040-001/28.07.2022 г. След като по молба на ревизираното лице ревизионното производство е било спряно и впоследствие – възобновено, на 16.02.2023 г. е връчено второ искане, с което на отново му е указано да представи изисканите документи.

На 02.03.2023 г. ревизираното лице писмено е заявило, че вече е представило изисканите документи - при предходни производства с УИН №Р-22220216000523 и УИН №П-22220221145547, като са представени само писмени обяснения и оборотни ведомости за 2017 г. и 2018 г. Не са представени хронологични регистри на счетоводни сметки, главна книга за 2017 г. и 2018 г., пазарни оценки и др. В представените писмени обяснения са декларирани задължения от и към „ФИНАНСОВО КОНСУЛТИРАНЕ“ АД по получени и предоставени заеми на парични средства.

Изпратени са искания до „ДЪРЖАВНА КОНСОЛИДАЦИОННА КОМПАНИЯ“ ЕАД и до „ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА“ АД, от които е изискана информация за банкова сметка с титуляр „МАЛАЗ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК].

С протокол №1536132/07.04.2023г. към преписката са приобщени доказателствата, събрани при проверка за установяване на факти и обстоятелства на „ФИНАНСОВО КОНСУЛТИРАНЕ“ АД, приключила с Протокол №П- 22220221145457-073-001/29.04.2022 г.

„ФИНАНСОВО КОНСУЛТИРАНЕ“ АД е подало за 2017 г. и за 2018 г. декларации по чл. 92 от ЗКПО с код по 11КИД - 6920 „Счетоводни и одиторски дейности, данъчни консултации“. За 2018 г. е декларирано данъчен финансов резултат загуба - в размер на 5 958.55 лв., без данък за внасяне. За предходната 2017 г. също не е деклариран данък за внасяне.

С процесния РА е установен данък за внасяне за 2018 г. в размер на 2 434 655.15 лв., вследствие увеличение на счетоводния финансов резултат с 24 352 000 лв., на основание чл. 15 от ЗКПО във връзка с чл. 16, ал. 1 и чл. 78 от ЗКПО, както и предвид т. 11.5., б „г“ от СС 32 „Финансови инструменти“ и т. 5.1. от СС 18 „Приходи“. Прието е, че „ФИНАНСОВО КОНСУЛТИРАНЕ“ АД е следвало да отчете текущ финансов приход в размер на 24 352 000 лв. при отписване на финансов актив в резултат на продажба. Възприета е следната фактическа обстановка:

Между „ФИНАНСОВО КОНСУЛТИРАНЕ“ АД /цедент/ и „МАЛАЗ“ ЕООД /цесионер/ е подписан договор за прехвърляне на вземане /цесия/ от 17.03.2017 г. Съгласно чл. 1 от договора „ФИНАНСОВО КОНСУЛТИРАНЕ“ АД /цедент/ прехвърля на „МАЛАЗ“ ЕООД /цесионер/ вземането си от „КЕМИРА“ ЕООД в размер на 97 410 000 лв., произхождащо от 6 други договора за цесия, както следва:

1. С договор от 27.02.2015 г. „ИНТЕГРИРАНИ ПЪТНИ СИСТЕМИ АСФАЛТИ“ ЕООД прехвърля на „ФИНАНСОВО КОНСУЛТИРАНЕ“ АД вземане от „КЕМИРА“ ЕООД в размер на 6 140 000 лв., произхождащо от договор за прехвърляне на вземане от 02.09.2014 г., с който е прехвърлил на „КЕМИРА“ ЕООД паричното си вземане от „ВИВЕС“ АД, възникнало на основание договор за заем от 25.07.2011 г. и анекси към него от 24.07.2012 г., 24.07.2013 г. 25.10.2013 г., 15.01.2014 г. и 06.02.2014 г.

2. С договор от 25.02.2015 г. „ИНВЕСТМЪНТ ПРОДЖЕКТС“ АД прехвърля на „ФИНАНСОВО КОНСУЛТИРАНЕ“ АД вземане от „КЕМИРА“ ЕООД в размер на 20 430 000 лв., произхождащо от договор за прехвърляне на вземане от 16.01.2015 г., с който е прехвърлил на „КЕМИРА“ ЕООД паричното си вземане от „ЕВРОБИЛД ПРОЕКТ“ ЕООД, възникнало на основание договор за заем от 15.04.2011г.

3. С договор от 26.02.2015 г. „ИНВЕСТМЪНТ ПРОДЖЕКТС“ АД прехвърля на „ФИНАНСОВО КОНСУЛТИРАНЕ“ АД вземане от „КЕМИРА“ ЕООД в размер на 6 230 000 лв., произхождащо от договор за прехвърляне на вземане от 14.01.2015 г., с който е прехвърлил на „КЕМИРА“ ЕООД паричното си вземане от „ТЕХНОЛОГИЧЕН ЦЕНТЪР-ИНСТИТУТ ПО МИКРОЕЛЕКТРОНИКА /ТЦ-ИМЕ/“ АД, Анекс към него от 05.09.2012 г. и Допълнителни споразумения от 27.05.2013 г. и 27.05.2014 г.

4. С договор от 27.02.2015 г. „СНЕЖИН 2003“ ЕООД прехвърля на „ФИНАНСОВО КОНСУЛТИРАНЕ“ АД вземане от „КЕМИРА“ ЕООД в размер на 8 940 000 лв., произхождащо от договор за прехвърляне на вземане от 14.01.2015 г., с който е прехвърлил на „КЕМИРА“ ЕООД паричното си вземане от „АКВА ФИНАНС“ ЕООД, възникнало на основание договор за заем от 21.04.2012 г. и анекс към него от 19.04.2013 г.

5. С договор от 04.03.2015 г. „ГИПС ТРЕЙД“ АД прехвърля възмездно на „ФИНАНСОВО КОНСУЛТИРАНЕ“ АД вземане от „КЕМИРА“ ЕООД в размер на 42 430 000 лв., произхождащо от договор за прехвърляне на вземане от 15.01.2015 г., с който „ГИПС ТРЕЙД“ АД е прехвърлил на „КЕМИРА“ ЕООД паричното си вземане от „ТЕХНОЛОГИЧЕН ЦЕНТЪР - ИНСТИТУТ ПО МИКРОЕЛЕКТРОНИКА /ТЦ-ИМЕ/“ АД, възникнало на основание договор за паричен заем от 19.09.2013 г. и анекс към него от 30.09.2013 г.

6. С договор от 27.02.2015 г. „ДИВАЛ 59“ ЕООД прехвърля възмездно на „ФИНАНСОВО КОНСУЛТИРАНЕ“ АД вземане от „КЕМИРА“ ЕООД в размер на 13 240 000 лв., произхождащо от договор за прехвърляне на вземане от 12.01.2015 г., съгласно който ДИВАЛ 59 ЕООД е прехвърлил на „КЕМИРА“ ЕООД паричното си вземане от „АКВАФИНАНС“ ЕООД, възникнало на основание договор за покупко-продажба на акции от 17.10.2012 г. и анекс към него от 10.01.2013 г., и споразумение за прекратяването му от 15.03.2013 г.

Гореописаните шест договора от 2015 г. са възмездни и с тях „ФИНАНСОВО КОНСУЛТИРАНЕ“ АД дължи на цедентите сума в размер на придобитото вземане - общо в размер на 97 410 000 лв. Плащания към цедентите не са установени. Не са установени и данни за предприети действия от страна на ревизираното лице за събиране на вземанията от „КЕМИРА“ ЕООД.

С договора от 17.03.2017 г. „ФИНАНСОВО КОНСУЛТИРАНЕ“ АД продава вземането от „КЕМИРА“ ЕООД на цената, на която го е придобило - 97 410 000 лв. Съгласно чл. 2 от договора, „ФИНАНСОВО КОНСУЛТИРАНЕ“ АД прехвърля вземането от „КЕМИРА“ ЕООД на „МАЛАЗ“ ЕООД с цел същото да бъде прехвърлено - в целия му размер в масата на несъстоятелността на „КОРПОРАТИВНА ТЪРГОВСКА БАНКА“ АД - в несъстоятелност или да бъде прехвърлено директно на държавата, в лицето на държавни ведомства, учреждения или предприятия, собственост на държавата. Съгласно чл. 3 от договора „МАЛАЗ“ ЕООД може да прехвърли придобитото вземане от „КЕМИРА“ ЕООД само с изричното писмено съгласие на „ФИНАНСОВО КОНСУЛТИРАНЕ“ АД.

На 15.01.2018 г. „МАЛАЗ“ ЕООД /в качеството на продавач/ подписва с „ДЪРЖАВНА КОНСОЛИДАЦИОННА КОМПАНИЯ“ ЕАД /купувач/ рамков договор, по силата на който прехвърля паричното вземане от „КЕМИРА“ ЕООД /по цитираните 6 договора за цесии/ за сумата от 24 352 000 лв. „ДЪРЖАВНА КОНСОЛИДАЦИОННА КОМПАНИЯ“ ЕАД е с принципал Министерство на икономиката и рамковият договор е подписан, след като от министъра на икономиката е дадено разрешение за сключване на сделката /Протокол №РД-21- 3/10.01.2018 г./.

С рамковия договор от 15.01.2018 г. „МАЛАЗ“ ЕООД прехвърля на „ДЪРЖАВНА КОНСОЛИДАЦИОННА КОМПАНИЯ“ ЕАД част от паричното вземане от „КЕМИРА“ ЕООД в размер на 75 230 000 лв. Останалата част от вземането /в размер на 22 180 000 лв./ също е част от рамковия договор от 15.01.2018 г. но при следните условия: „МАЛАЗ“ ЕООД прехвърля с договор от 30.03.2017 г., част от вземането си от „КЕМИРА“ ЕООД в размер на 22 180 000 лв. на „АКВАФИНАНС“ ЕООД /цесионер/, срещу което последното се задължава да прехвърли в полза на „МАЛАЗ“ ЕООД следните активи:

- права върху 2 176 576 лв. безналични акции — 48.8% от капитала на „ХЕЛТ ЕНД УЕЛНЕС“ АД;

- 94 900 000 лв. обикновени поименни акции - 94.9 % от капитала на „ТЕХНОХОТЕЛ ИНВНЕСТ“ АД;

- 6 840 000 лв. - вземане от длъжник „САНА СПАЙС ХОТЕЛ - ХИСАРЯ“ АД - подлежащо на връщане авансово плащане по силата на развален Договор за продажба на дружествени дялове от капитала на „ОЛИМП СПОРТ ТЕТЕВЕН“ ООД, сключен първоначално между купувача „ЕВРОБИЛД ПРОЕКТ“ ЕООД и продавач „САНА СПАЙС ХОТЕЛ ХИСАРЯ“ АД, което вземане е прехвърлено по силата на договор от дата 20.01.2015 г. за цесия от „ЕВРО БИЛД ПРОЕКТ“ ЕООД в полза на „АКВАФИНАНС“ ЕООД.

Според договора от 30.03.2017 г., срещу от вземането от „КЕМИРА“ ЕООД за 22 180 000 лв. „МАЛАЗ“ ЕООД следва да получи от „АКВАФИНАНС“ ЕООД акции от „ХЕЛТ ЕНД УЕЛНЕС“ АД и „ТЕХНОХОТЕЛ ИНВНЕСТ“ АД и вземане от „САНА СПАЙС ХОТЕЛ - ХИСАРЯ“ АД на обща стойност 123 505 760 лв. Така остойностените вземания и акции за 123 505 760 лв. са

продадени на „ДЪРЖАВНА КОНСОЛИДАЦИОННА КОМПАНИЯ“ ЕАД, като „МАЛАЗ“ ЕООД се задължава да осигури прехвърлянето им.

С протокол №РД-21-3/10.01.2018 г. на Министъра на икономиката е дадено разрешение за сключване на сделка с „МАЛАЗ“ ЕООД за придобиване на вземането от „КЕМИРА“ ЕООД в размер на 75 230 000 лв., както и за придобиване на активите, които „АКВАФИНАНС“ ЕООД се е задължило да прехвърли на „МАЛАЗ“ ЕООД срещу вземането от „КЕМИРА“ ЕООД за 22 180 000 лв., описани като: акциите от „ХЕЛТ ЕНД УЕЛНЕС“ АД /права върху 2 176 576 броя акции по 10 лв. на обща стойност 21 765 760,00 лв./; акциите на „ТЕХНОТЕЛ ИНВЕСТ“ АД /права върху 94 900 000 акции с номинал 1 лв./; вземане от „САНА СПАЙС ХОТЕЛ - ХИСАРЯ“ АД в размер на 6 840 000 лв.

Видно от рамковия договор от 15.01.2018 г., с протокол №РД-21-3/10.01.2018 г. на министъра на икономиката е дадено разрешение за сключване на сделка с „МАЛАЗ“ ЕООД, като е посочено, че се приемат и допълнително предложените от продавача - „допълнителни активи“, описани като: акции от капитала на „ГРАНД МЕХОМИЯ РАЗЛОГ“ АД /2 544 506 акции с номинал 1 лев на обща стойност 2 544 506.00 лв./ и вземане от длъжника HELLENIC Гърция за 1 800 000 евро или 3 520 494 лв.

Съгласно част III от договора от 15.01.2018г. "ДЪРЖАВНА КОНСОЛИДАЦИОННА КОМПАНИЯ" ЕАД се е съгласило да плати на „МАЛАЗ“ ЕООД за описаните по-горе вземания и акции цена от 24 352 500 лв. Цената е определена като процент от първоначалната стойност на вземането от „КЕМИРА“ ЕООД. В т. 9. 2. от договора от 15.01.2018 г. е записано, че разделянето на цената на отделни активи страните ще направят допълнително, с отделен писмен протокол. Такъв протокол не е представен от „ДЪРЖАВНА КОНСОЛИДАЦИОННА КОМПАНИЯ“ ЕАД.

„ДЪРЖАВНА КОНСОЛИДАЦИОННА КОМПАНИЯ“ ЕАД е предоставило на ревизиращия екип счетоводни регистри на сметка 417 Задължения по договори за цесия с контрагент „МАЛАЗ“ ЕООД“ и на сметка 503 Разплащателна сметка в лева за контрагент „МАЛАЗ“ ЕООД“, от които е видно счетоводно отразяване на вземанията и извършен паричен превод по банкова сметка IBAN [банкова сметка] с титуляр „МАЛАЗ“ ЕООД: на 22.01.2018 г. - 11 000 000 лв. и на 14.02.2018 г. - 13 352 510 лв. или общо 24 352 510 лв.

Сделките по придобиването и последващата продажба на вземането от „КЕМИРА“ ЕООД са намерили отражение в счетоводството на „ФИНАНСОВО КОНСУЛТИРАНЕ“ АД през 2018 г. с едни и същи цени на придобиване и продажба, водещи до нулев резултат - без генериране на печалба или загуба.

Съгласно писмените обяснения на представляващия „ФИНАНСОВО КОНСУЛТИРАНЕ“ АД Б. Л., дадени при проверка, предхождаща ревизията, прехвърлянето на вземането от „КЕМИРА“ ЕООД на „МАЛАЗ“ ЕООД е осчетоводено чрез трансформиране на дебитното салдо по аналитичната партида на „КЕМИРА“ ЕООД по сч. сметка 401 - в дебитно салдо по същата сметка по аналитичната партида на „МАЛАЗ“ ЕООД. Вземането от „МАЛАЗ“ ЕООД е прехвърлено като дебитно салдо от сч. сметка 401 по сч. сметка 499.

В констативната част на РД е записано, че са приложени хронологични регистри на сч. сметка 401 за периода 01.01.2016 г.- 31.12.2020 г. и хронологични регистри на сметки от група 49, от които е видно, че операциите са счетоводно отразени през 2018 г. В оборотната ведомост за 2018 г. сметка 401 „Доставчици“ е с еднакви дебитни и кредитни обороти - 97 410 000 лв., сметка 498 „Други дебитори“ е с дебитни обороти - 97 410 000 лв. и сметка 499 „Други кредитори“ е с кредитни обороти - 97 410 000 лв. В оборотните ведомости за 2016 г. и 2017 г. не се установяват записвания по така посочените сметки. Не е установено отразяване на салда на счетоводните сметки през предходни на 2018 г. периоди, респ. прехвърляне по салда на сметки.

Отбелязани са обстоятелства, сочещи за свързаност между „ФИНАНСОВО КОНСУЛТИРАНЕ“ АД и „МАЛАЗ“ ЕООД - чрез физическото лице Н. Н. О.. Публикуваният в Търговския регистър годишен финансов отчет на „ФИНАНСОВО КОНСУЛТИРАНЕ“ АД за 2018 г. е с одиторска заверка от „ЮНАЙТЕД ОДИТОРС“ ООД, а Н. О. е съсобственик в това дружество. Също така, по веригата на собствеността се установява, че Н. О. се явява управител на крайния собственик на „МАЛАЗ“ ЕООД. От 29.05.2020 г. собственик на капитала на „МАЛАЗ“ ЕООД е „КОНТАДОР ТРЕЙД“ ЕООД, а собственик на последното е „КОНТАДОР ГРУП“ ЕООД с управител Н. Н. О.. На 04.08.2021 г. е вписано преобразуване чрез вливане на „МАЛАЗ“ ЕООД в „КОНТАДОР ТРЕЙД“ ЕООД.

Установено е, че представляващият „ФИНАНСОВО КОНСУЛТИРАНЕ“ АД Б. Л. е бил управител на „КЕМИРА“ ЕООД през 2014 г. В определени периоди през 2014 г. и 2018 г. Б. Л. е бил управител и на „АКВАФИНАНС“ ЕООД -дружеството, по отношение на което са възникнали вземанията на „ДИВАЛ 59“ ЕООД и „СНЕЖИН 2003“ ЕООД от „КЕМИРА“ ЕООД, и на което през 2018 г. „МАЛАЗ“ ЕООД продава част от вземането си от „КЕМИРА“ ЕООД, за да предложи за продажба остойностената част от това вземане на „ДЪРЖАВНА КОНСОЛИДАЦИОННА КОМПАНИЯ“ ЕАД.

Ревизиращите са разгледали придобиването и последващата продажба на вземанията от „КЕМИРА“ ЕООД като сделки с финансови активи между свързани лица. Определили са приложимия финансов стандарт - СС 32 „Финансови инструменти“. Посочили са, че резултатът от сделка по продажба на вземане сам по себе си не е обект на облагане с корпоративен данък, а част от общия счетоводен резултат. Обект на облагане с корпоративен данък е данъчният финансов резултат (данъчна печалба или загуба), който е резултатна величина. Съгласно т. 11.5. б. „г“ от СС 32 „Финансови инструменти“, при отписване на финансов инструмент поради прехвърляне, резултатът от сделката се отчита като текущ финансов приход или текущ финансов разход.

С договора за прехвърляне на вземането, цедентът се освобождава от това вземане (отписва го) срещу получаването на престация от цесионера. Счетоводното отразяване обхваща: А) Отписване на вземането от длъжника, поради прехвърлянето му. чрез кредитиране на дебиторската сметка „Клиенти“ или друга сметка, където е отразено вземането; Б) Отразяване на вземане /престация от цесионера/ чрез дебитиране на дебиторска сметка (например „Други дебитори“); В) Реализиране на финансов резултат. Когато престацията е с по-висока стойност от номиналната стойност на вземането, цедентът реализира печалба, като използва сметка „Други финансови приходи“. При цедента финансовият резултат се отчита към текущия период, тъй като той за него е реализиран с прехвърлянето на вземането - получената престация е по-малка или по-голяма от номиналната стойност на вземането.

В РД са изложени факти досежно липсата на доказателства за определяне на цената на вземанията от „КЕМИРА“ ЕООД - нейния размер и начин на формиране. Направили са дори изводи, че не е доказано реалното съществуване на това вземане - по начина, по който се твърди, че е възникнало. Отбелязано е, че при проверката, предхождаща ревизията, са представени 6-те договора за цесия от 2015 г. за прехвърляне на вземането от „КЕМИРА“ ЕООД към ревизираното лице. Тези договори са разгледани от органите по приходи като частни документи без достоверна дата. доколкото същите са без нотариална заверка, предвид отразяването им в счетоводството на ревизираното лице едва през 2018 г. и доколкото не са установени одитни следи в предходни отчетни периоди.

Съобразено е, че при ревизията и при предходните производства не са представени документите за възникване и съществуване на задължението на „КЕМИРА“ ЕООД към кредиторите.

Констатирана е и липсата на документи и доказателства за определяне на давността, за извършвани оценки и преоценки на вземанията, за реални плащания на парични средства и други относими факти.

Част от вземанията от „КЕМИРА“ ЕООД, прехвърлени на „ФИНАНСОВО КОНСУЛТИРАНЕ“ АД по договорите за цесия със „СНЕЖИН 2003“ ЕООД и „ДИВАЛ 59“ ЕООД, са възникнали по договори за заем /от 2012 г. и 2013 г./ със заемополучател „АКВАФИНАНС“ ЕООД. На това дружество е извършена ревизия за установяване на задълженията по ЗКПО и ЗДДС за периодите от 2008 г. до 2014 г. приключила с ревизионен акт №Р-22002216008196-091001/29.09.2017 г. /отменен с решение №2026/22.12.2017 г. на директора на ОДОП С./. При ревизията „АКВАФИНАНС“ ЕООД е представило само договорите за заем, без нотариална заверка на подписите, а заемодателите са представили само потвърдителни писма.

На „КЕМИРА“ ЕООД е извършена ревизия по ЗКПО за 2015 г., приключила с РА №Р-22221019002727-091001/02.01.2020 г. При ревизията не е открит представляващ дружеството и документите са връчвани чрез прилагане към данъчното досие. Не са представени оригинални документи. От съдържанието на РА и РД и събраните по преписката доказателства не се установяват никакви данни за възникване и осчетоводяване на процесите вземания и задължения при „КЕМИРА“ ЕООД. Това дружество не е подало декларация по чл. 92 от ЗКПО за 2015 г.

В процесния РА е посочено, че оценката на вземанията като активи се основава и на възможността те да бъдат събрани, поради което всяко от вземанията може да се коригира с експертно определен коефициент, който отчита изискуемостта и събираемостта на тези активи, включително очакваната инфлация до тяхното получаване.

Относно възможността за бъдещо събиране на вземанията от „КЕМИРА“ ЕООД в РД са изложени следните факти:

Чрез договор от 13.02.2018 г. „ДЪРЖАВНА КОНСОЛИДАЦИОННА КОМПАНИЯ“ ЕАД е възложило на трето лице – „ВИП КОЛЕКШЪН“ ЕАД, събирането на вземането от „КЕМИРА“ ЕООД, закупено от „МАЛАЗ“ ЕООД. С договора „ДЪРЖАВНА КОНСОЛИДАЦИОННА КОМПАНИЯ“ ЕАД се е задължило да осигури „МАЛАЗ“ ЕООД да прехвърли изцяло в полза на „ВИП КОЛЕКШЪН“ ЕАД акциите на „ХЕЛТ ЕНД УЕЛНЕС“ АД, „ТЕХНОТЕЛ ИНВЕСТ“ АД и „ГРАНД МЕХОМИЯ РАЗЛОГ“ АД, както и вземанията от „САНА СПАЙС ХОТЕЛ - ХИСАРЯ“ АД и HELLENIC Гърция. От своя страна „ВИП КОЛЕКШЪН“ ЕАД се е задължило /след придобиването им/ да извърши необходимите фактически и правни действия за осребряване на активите — събиране на вземанията и продажба на акциите от свое име и за своя сметка. Срещу прехвърлените вземания и акции „ВИП КОЛЕКШЪН“ ЕАД се е задължило да заплати на „ДЪРЖАВНА КОНСОЛИДАЦИОННА КОМПАНИЯ“ ЕАД цена в размер на 70 % от сумите, събрани от реализацията на активите. Уговорено е авансово плащане от 1 000 000 лв., като страните се съгласяват, че във всички случаи общият размер на сумата, представляваща 70% от цената на продадените активи - вземания и акции, която „ВИП КОЛЕКШЪН“ ЕАД дължи на „ДЪРЖАВНА КОНСОЛИДАЦИОННА КОМПАНИЯ“ ЕАД, не може да бъде по-малка от 5 545 000 лв.

Липсват данни за последващо събиране от „ДЪРЖАВНА КОНСОЛИДАЦИОННА КОМПАНИЯ“ ЕАД на вземанията, прехвърлени от „МАЛАЗ“ ЕООД.

„КЕМИРА“ ЕООД е обявено в несъстоятелност, като на 28.04.2021 г. в Търговския регистър е обявен списък на неприетите вземания на кредиторите в срока по чл. 688, ал. 1 от ТЗ. На позиция 2 в този списък е включен кредитор „ДЪРЖАВНА КОНСОЛИДАЦИОННА КОМПАНИЯ“ ЕАД – с общ размер на вземането 96 462 224,69 лв., в т.ч.: 75 230 000 лв. с основание: „парични вземания за неплатена цена по договори за цесия, прехвърлени от „МАЛАЗ“ ЕООД с договор за цесия от 15.01.2018 г.“. Мотивът е: „Не са приложени доказателства за извършено уведомяване на длъжника за цесията по реда на чл. 99. ал. 3 от ЗЗД, за да породи същата действие спрямо него“. Отказът за вписване на „ДЪРЖАВНА КОНСОЛИДАЦИОННА КОМПАНИЯ“ ЕАД в масата на несъстоятелността на „КЕМИРА“ ЕООД е потвърден с определение на СГС от 07.07.2021 г. Съдът е анализирал произхода на задълженията и е приел, че кредиторът не е доказал придобиване на съществуващи вземания. Съгласно съдебното определение, пред съда са представени 5 от договорите за заем - от 15.04.2011 г., 25.05.2011 г., 25.07.2011 г., 21.04.2012 г. и от 19.09.2013 г., въз основа на които първоначално се възникнали вземанията на „ДЪРЖАВНА КОНСОЛИДАЦИОННА КОМПАНИЯ“ ЕАД от „КЕМИРА“ ЕООД, като не е представен само договора, по който е възникнало вземането на „ДИВАЛ 59“ ЕООД от „АКВАФИНАНС“ ЕООД. Съдът е взел предвид, че заемодателите по тези договори прехвърлят вземанията си за връщане на заемната цена срещу определена цена. След това прехвърлят вземанията за цената на прехвърленото вземане по този договор от „КЕМИРА“ ЕООД на „ФИНАНСОВО КОНСУЛТИРАНЕ“ АД, което по силата на договора от 17.03.2017 г. ги прехвърля на „МЕЛАЗ“ ЕООД. Договорите за заем са разгледани като реални договори и самото постигане на съгласие за предаване на сумата, без да е доказано същото, води само до извод за сключване на предварителен договор. От съда е формиран е извод, че не се доказва от предявилия вземането кредитор /„КЕМИРА“ ЕООД/ да е придобил вземане за цената по договор за цесия, с което е прехвърлено съществуващо вземане в полза на длъжника по договорите за заем.

Ревизиращите са изложили множество факти и обстоятелства, според които не може да бъде установено по основание и размер вземането от „КЕМИРА“ ЕООД, което се твърди, че е придобито по шестте договора за цесия с цеденти „ГИПС ТРЕЙД“ АД, „ДИВАЛ 59“ ЕООД, „СНЕЖИН 2003“ ЕООД, „ИНВЕСТМЪНТ ПРОДЖЕКТС“ АД и „ИНТЕГРИРАНИ ПЪТНИ СИСТЕМИ АСФАЛТИ“ ЕООД.

Ревизиращите са посочили, че независимо от това, чрез договора за цесия от 17.03.2017 г. с „МАЛАЗ“ ЕООД ревизираното лице е договорило приход от последващата продажба на вземането от „КЕМИРА“ ЕООД. Това се следва от чл. 1. ал. 2 от договора, където е уговорено вземането да бъде прехвърлено в масата на несъстоятелността на КТБ АД или да бъде прехвърлено директно на държавата в лицето на държавни ведомства, учреждения или предприятия, собственост на държавата. Налице е и допълнително обезпечение, изразяващо се в това че „МАЛАЗ“ ЕООД не може да прехвърли вземането без разрешението на „ФИНАНСОВО КОНСУЛТИРАНЕ“ АД. Това се следва от чл. 1, ал. 3 от договора от 17.03.2018 г., според който цесионерът може да прехвърли придобитото вземане само с изричното съгласие на цедента.

Предвид уговорената в чл. 1, ал. 2 и ал. 3 от договора от 17.03.2017 г. продажба под условие и предвид констатираната свързаност на двете дружества, обстоятелството, че

са обслужвани от една и съща счетоводна кантора, органите по приходите са приели, че ревизираното лице е било наясно, че единствените сигурни постъпления, които могат да се получат от продажба на вземането от „КЕМИРА“ ЕООД са получените от „ДЪРЖАВНА КОНСОЛИДАЦИОННА КОМПАНИЯ“ ЕАД по рамковия договор 15.01.2018 г. - в размер на 24 352 510 лв. Според органите по приходите „ФИНАНСОВО КОНСУЛТИРАНЕ“ АД е могло да осъществи пряко /без посредничеството на „МАЛАЗ“ ЕООД/ продажбата на „ДЪРЖАВНА КОНСОЛИДАЦИОННА КОМПАНИЯ“ ЕАД, като получи определената пазарна цена.

Разгледаните факти са обосנוвали извод за прехвърляне на вземания между свързани лица с цел отклонение от данъчно облагане, както и за симулативен характер на множество договори за прехвърляне на вземания, за които не е установена достоверна дата и цена. Посочено е, че вземанията са прехвърляни на една и съща цена, без да бъдат първоначално оценени по надлежния ред, включително без последващо преоценяване или обезценяване, както и че липсват данни и доказателства за категоризиране на дълга - като събираем или несъбираем. Вземането от „КЕМИРА“ ЕООД, възникнало по шестте договора за цесия от 2015 г. и последващата му продажба към „МАЛАЗ“ ЕООД с договора от 2015 г. са отразени в счетоводството на ревизираното лице едва през 2018 г., като преди това липсват надлежни одитни следи за съществуването им. Посочването в договорите за цесии на едни и същи цени на придобиване и продажба, без да са извършвани оценки и преоценки на вземанията, според ревизиращите е с цел да не бъде генериран данъчен ефект от прехвърлянията, постигане само на нулев финансов резултат и избягване на данъчно облагане.

Предвид изложеното, според органите по приходите за сделката по продажбата на вземането от „КЕМИРА“ ЕООД на „МАЛАЗ“ ЕООД приложение намират разпоредбите на чл. 15 и чл. 16, ал. 1 от ЗКПО. За регулиране на установеното отклонение от данъчно облагане по сделката между ревизираното лице и „МАЛАЗ“ ЕООД е взета сделката между „МАЛАЗ“ ЕООД и „ДЪРЖАВНА КОНСОЛИДАЦИОННА КОМПАНИЯ“ ЕАД - като съпоставима сделка, касаеща същите вземания за същия времеви период. Посочено е, че въз основа на тази сделка може да се установи пазарната цена на сделката между ревизираното лице и „МАЛАЗ“ ЕООД по метода на сравнимите неконтролируеми цени, като един от нормативно-установените методи в Наредба №Н-9/2006 г. Съгласно общите разпоредби на НСС справедлива стойност представлява сумата, за която даден актив може да бъде разменен или даден пасив да бъде уреден, в сделка между информирани и желаещи осъществяването на сделката страни, при справедливи пазарни условия.

Отделно от горното, за да се обоснове, че ревизираното лице е следвало да признае приход при отписването на вземането продадено с договора от 17.03.2017 г. през 2018 г., се прави позоваване на текста от т. 5.1. на СС 18 „Приходи“, според който приходът се признава, когато: а) е вероятно предприятието да има икономическа изгода, свързана със сделката; б) сумата на прихода може да бъде надеждно изчислена; в) направените разходи или тези, които ще бъдат направени във връзка със сделката, могат надеждно да бъдат измерени; г) приходите за всяка сделка се признават едновременно с извършените за нея разходи (принцип на съпоставимост между приходите и разходите). Като краен резултат е установен неотчетен приход в размер на 24 352 000 лв. и на основание чл. 15 от ЗКПО във връзка с чл. 16, ал. 1 и чл.78 от ЗКПО. С него е увеличен счетоводният финансов резултат за 2018 г.

По искане на жалбоподателя е назначена съдебно-счетоводна експертиза със следните

задачи:

1. Да се установят счетоводните записвания, извършени в дружеството „Финансово консултиране“ АД, на коя дата, в кой годишен отчетен период и по силата на разпоредбите на кои приложими счетоводни стандарти, за да се отрази счетоводно сключването и изпълнението на Договор за прехвърляне на вземания (цесия) от 17.03.2017 г., страни по който са „Финансово консултиране“ АД и „Малаз“ ЕООД. Така установените счетоводни записвания съответстват ли на фактически взетите в дружеството? При различия, същите да се посочат и установят причините за тях.

2. Да се установят размерите на счетоводния и данъчния финансови резултати за отчетен период 2017 година, които възникват (ако възникват) за дружеството „Финансово консултиране“ АД като следствие от сключването и изпълнението на Договор за прехвърляне на вземания (цесия) от 17.03.2017 г., страни по който са „Финансово консултиране“ АД и „Малаз“ ЕООД. Така установените размери съответстват ли на фактически отчетените от дружеството? При различия, същите да се посочат и установят причините за тях.

3. Да се установят размерите на счетоводния и данъчния финансови резултати за отчетен период 2018 година, които възникват (ако възникват) за дружеството „Финансово консултиране“ АД като следствие от сключването и изпълнението на Договор за прехвърляне на вземания (цесия) от 17.03.2017 г., страни по който са „Финансово консултиране“ АД и „Малаз“ ЕООД. Така установените размери съответстват ли на фактически отчетените от дружеството? При различия, същите да се посочат и установят причините за тях.

4. Да се установят счетоводните записвания, които трябва (ако трябва) да бъдат извършени в дружеството „Финансово консултиране“ АД, на коя дата, в кой годишен отчетен период и по силата на разпоредбите на кои приложими счетоводни стандарти, за да се отрази счетоводно сключването и изпълнението на Рамков договор от 15.01.2018 г., страни по който са „Малаз“ ЕООД и „Държавна консолидационна компания“ АД. Така установените счетоводни записвания съответстват ли на фактически взетите в дружеството? При различия, същите да се посочат и установят причините за тях.

5. Да се установят размерите на счетоводния и данъчния финансови резултати за отчетен период 2018 година, които възникват (ако възникват) за дружеството „Финансово консултиране“ АД като следствие от сключването и изпълнението на Рамков договор от 15.01.2018 г., страни по който са „Малаз“ ЕООД и „Държавна консолидационна компания“ АД. Така установените размери съответстват ли на фактически отчетените от дружеството? При различия, същите да се посочат и установят причините за тях.

В изпълнение на възложената експертиза е изготвено от вещото лице Г. А. заключение, което е прието без оспорване от страните. По отделните задачи вещото лице е дало следните отговори:

По първа задача вещото лице е посочило, че представеният Дневник на с/ка 401 "Доставчици" за период 01.01.- 31.12.17г. е с начално салдо 423,51 лв, дебитен оборот 97 410 231.06 лв, кредитен оборот 97410183,06 лв, крайно салдо 375,51 лв. по кредита на разчетната с/ка. Същите обороти и салда са отразени в представената Оборотна ведомост за 2017г. По делото е приложена Оборотна ведомост за период 01.01.17г.-31.12.17г., в която с/ка 401 "Доставчици" е с начално салдо 423,51 лв, дебитен оборот 97 410 231,06 лв, кредитен оборот 97 410 183.06 лв, крайно салдо 375,51 лв. по кредита на с/ката, но има и друга Оборотна ведомост за период от 01.01.17г. до 31.12.17г,

в която с/ка 401 "Доставчици" е с начално салдо 423,51 лв, дебитен оборот 231,06 лв, кредитен оборот 183,06 лв, крайно салдо 375,51 лв, т.е. с различни обороти. По делото има и Дневник на с/ка 401 "Доставчици", Аналитична партида 35 "Кемира" ЕООД, Аналитична партида 174 "Малаз" ЕООД и Хронологичен опис за период от 01.01.17г. до 31.12.17г., в които е видимо отписване на вземания от "Кемира" ЕООД общо в размер на 97 410 000 лв. и завеждане на вземания от "Малаз" ЕООД, общо в размер на 97 410 000 лв. по договор за прехвърляне на вземане от 17.03.17г. с "Малаз" ЕООД със счетоводни записвания. Вещото лице е констатирало, че видимо оборотите по дебита и кредита на с/ка 401 "Доставчици" от Дневника на с/ката си кореспондират по размер с тези в Оборотната ведомост на лист 1/31 (с включени в тях 97410000 лв.) и се различават от тези в Оборотната ведомост на лист 1/167.

В Дневник на с/ка 401 "Доставчици" за периода 01. 01.18г.-31.12.18г. и в Дневник на с/ка 499 "Други кредитори" за същия период 2018г. са видими счетоводни записвания за "Изправяне на партиди", с които 97410000 лв. са отписани от кредита на с/ка 401 "Доставчици" и са заведени по кредита на с/ка 499 "Други кредитори".

Заклучението на вещото лице по счетоводните записвания е, че вземанията и задълженията към контрагенти по договори за прехвърляне на вземания (цесия) са отразявани в една и съща разчетна с/ка 401 "Доставчици", съответно вземанията в аналитични партиди (по дебита на с/ката) и задълженията в аналитични партиди (по кредита на с/ката). Вещото лице е посочило, че според методологията на счетоводната отчетност и вътрешния сметко план са предвидени разчетни активни счетоводни с/ки за отчитане на вземанията, като с/ка 411 "Клиенти" или с/ка 498 "Други дебитори". Респективно, за задълженията са предвидени разчетни пасивни счетоводни с/ки за отчитане на задълженията като с/ка 401 "Доставчици" или с/ка 499 "Други кредитори". При положение, че в конкретния случай вземанията и задълженията по договорите за прехвърляне на вземания са в един и същ размер (по цена на придобиване, без генериране на печалба или загуба) и при това особено завеждане в една и съща разчетна счетоводна с/ка 401, оборотната ведомост сама по себе си, без съобразяване с аналитични регистри (дневници на с/ки), не може да покаже началните и крайни салда по партиди. Това че според Дневника на с/ка 401, вземания и задължения по цесии са водени в една и съща разчетна с/ка и в общото (крайно) салдо по с/ката не се виждат поотделно, не означава, че при взимане на счетоводни записвания по тях, те няма да бъдат видими в оборотите по с/ката. В този смисъл, присъствието по делото на 2 версии на Оборотна ведомост за 2017г., с и без участието в оборотите по дебита и кредита на с/ка 401 "Доставчици" на сумата 97410000 лв. по договора за прехвърляне на вземания (цесия), създава двусмислие към кой момент и в кой период са взимани счетоводни записвания. В следващия отчетен период оборотите, а не салдата в Оборотната ведомост за 2018г. са индикация за прехвърляне на вземания от с/ка 401 "Доставчици" по дебита на с/ка 498 "Други дебитори" и за прехвърляне на задължения от с/ка 401 "Доставчици" по кредита на с/ка 499 "Други кредитори". Освен че са видими в оборотите по с/ките, те се явяват и в състава на крайните салда по с/ки 498 "Други дебитори" и 499 "Други кредитори", към края на отчетния период 2018г.

В отговор на поставените във втора задача въпроси вещото лице е посочило, че от счетоводна гледна точка паричните вземания от клиенти представляват финансови активи съгласно СС 32 Финансови инструменти, тъй като са свързани с бъдещо получаване на парични средства. Съгласно т. 11.5, б. „г“ от СС 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 възможностите за отписване на финансов актив - вземане от длъжник (клиент, заемател или друг), е прехвърлянето му от кредитора (цедент) на трето лице - друг кредитор (цесионер), със сключването на договор за цесия. Счетоводното отразяване при цедента обхваща: А) Отписване на вземането от длъжника, поради прехвърлянето му на цесионера, чрез кредитиране на дебиторската сметка (Клиенти или друга с/ка), където е отразено вземането; Б) Отразяване на вземане (престация от цесионера) по договора, чрез дебитиране на дебиторска сметка (например Други дебитори); В) Реализиране на отрицателен финансов резултат, което се отразява чрез дебитиране на сметка Други финансови разходи. В конкретния случай, с Договора за прехвърляне на вземане (цесия) от 17.03.2017г. „Финансово консултиране“ АД продава на „Малаз“ ЕООД вземане от „Кемира“ ЕООД на цена, на която е придобило това вземане по Договорите за прехвърляне на вземане (цесия) от „Дивал 59“ ЕООД, „Снежин 2003“ ЕООД, „Гипс Трейд“ АД, „Инвестмънт Проджектс“ АД, „Интегрирани пътни системи Асфалти“ ЕООД, общо в размер на 97410000 лв. Счетоводното отразяване на сделката с отписване на вземане от „Кемира“ ЕООД и завеждане на вземане от „Малаз“ ЕООД по разчетна счетоводна с/ка би следвало да е в текущия отчетен период, в който е сключена, а що се касае до финансовия резултат от нея, той е 0 лв., поради отсъствието на разлика между цена на придобиване (номинал) и продажна цена на вземането. В този случай, счетоводният (данъчен) финансов резултат за отчетен период 2017г. остава до размера на декларирания по ЗКПО.

По трета задача вещото лице е посочило, че тъй като по Договор за прехвърляне на вземане от 17.03.2017г., с който „Финансово консултиране“ АД продава на „Малаз“ ЕООД вземане от „Кемира“ ЕООД на цена, на която е придобило това вземане, счетоводното отразяване на сделката с отписване на вземане от „Кемира“ ЕООД и завеждане на вземане от „Малаз“ ЕООД по разчетна счетоводна с/ка в отчетен период, следващ текущия, в който е сключена, също няма да доведе до промяна, тъй като финансовия резултат от нея е 0 лв., поради отсъствието на разлика между цена на придобиване и продажна цена на вземането. И в този случай, счетоводният (данъчен) финансов резултат за отч. период 2018г. остава до размера на декларирания по ЗКПО.

По четвъртата задача заключението на вещото лице е, че по отношение на договорните и сметни взаимоотношения, възникнали между „Малаз“ ЕООД и „Държавна консолидационна компания“ ЕАД по Рамков договор от 15.01.2018г. за прехвърляне на парично вземане от „Кемира“ ЕООД и направените във връзка със сделката преводи от „Държавна консолидационна компания“ ЕАД по банкова с/ка на „Малаз“ ЕООД, от счетоводна гледна точка не е налице основание за взимане на счетоводни записвания при „Финансово консултиране“ АД.

По пета задача вещото лице отново е посочило, че от счетоводна гледна точка не се следват и не са взимани счетоводни записвания при „Финансово консултиране“ АД по договорните и сметни взаимоотношения между „Малаз“ ЕООД и „Държавната консолидационна компания“ АД, поради което не би следвало да претърпи промяна и декларирания от „Финансово консултиране“ АД счетоводен (данъчен) финансов резултат и корпоративен данък по ЗКПО за 2018г., които са посочени в Таблица № 10.

Съдът намира така изготвеното заключение като компетентно, обективно и обосновано.

**Правни изводи:**

Жалбата е допустима – подадена е в срок, от адресат на ревизионния акт, т.е. лице с правен интерес от обжалването, след изчерпан административен ред за оспорването.

По същество е неоснователна.

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизията е възложена от орган по приходите, който е надлежно оправомощен, поради което е налице законосъобразно образуване на ревизионното производство. РА, с който е приключило това производство, също е издаден от компетентни съгласно чл.119, ал.2 ДОПК лица – от възложителя и от ръководителя на ревизията. Спазени са изискванията за форма на РА, който съдържа предвидените реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК. РА е издаден под формата на електронен документ и е валидно подписан като електронен документ с електронни подписи от издателите му. При провеждане на ревизията не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила.

Предвид постановеното Тълкувателно решение №3 от 26.06.2025г. на ВАС по тълк. дело № 2/2024г. са неоснователни твърденията за нищожност на ревизионния акт заради това, че ЗВР е издадена от орган по приходите при ТД на НАП В..

Спорът основно касае материалната законосъобразност на РА и се свежда до това налице ли са основания за извършеното от органите по приходите преобразуване на финансовия резултат на дружеството за 2018г.

В случая като правно основание на извършените корекции е посочен чл.15 във вр. с чл.16, ал.1 и чл.78 от ЗКПО, като твърдението на органите по приходите е, че за процесната 2018г. за дружеството е налице неотчетен приход в размер на 24 352 510 лв., реализиран в резултат на сделки, извършени между свързани лица с цел отклонение от данъчно облагане.

Чл.15 от ЗКПО предвижда, че когато свързани лица осъществяват търговските и финансовите си взаимоотношения при условия, които оказват влияние върху размера на данъчната основа, отличаващи се от условията между несвързани лица, данъчната основа се определя и се облага с данък при условията, които биха възникнали за несвързани лица.

Съгласно чл.16, ал.1 ЗКПО, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане.

Дефиницията на „свързани лица“ се съдържа в §1, т.3 от ДР на ДОПК. Съгласно т. 3, б. „ж“ „свързани лица“ са „лицата, едното от които упражнява контрол спрямо другото“, а според б. „м“ свързани са и лицата, които участват пряко или косвено в „управлението на другото лице“, поради което „между тях могат да се уговорят условия, различни от обичайните“.

По смисъла на §1, т.4 от ДР на ДОПК „контрол“ е налице, когато контролиращият: а) притежава пряко или косвено или по силата на споразумение с друго лице повече от половината от гласовете в общото събрание на друго лице, или б) има възможност да определя пряко или непряко повече от половината от членовете на управителния или контролния орган на друго лице, или в) има възможност да ръководи, включително чрез

или заедно с дъщерно дружество по силата на устав или договор дейността на друго лице, или г) като акционер или съдружник в едно дружество контролира самостоятелно по силата на сделка с други съдружници или акционери в същото дружество повече от половината от броя на гласовете в общото събрание на дружеството, или д) може по друг начин да упражнява решаващо влияние върху вземането на решения във връзка с дейността на дружеството.

В случая съдът възприема изцяло доводите, с които ответникът е обосновал наличието на отношения на контрол, а оттам и на свързаност между „Финансово консултиране“ АД и „Малаз“ ЕООД. Предвид чл.2 от договора за цесия от 17.03.2017г., който указва на цесионера на кого следва да прехвърли вземането /в масата на несъстоятелността на „Корпоративна търговска банка“ АД или на държавата/, и клаузата на чл.3, която задължава „Малаз“ ЕООД да прехвърли вземането само с изричното писмено съгласие на цедента, категорично се налага извод, че „МАЛАЗ“ ЕООД не може да свободно да се разпорежда с вземането, което е придобил, а е поставено в зависимост от волята /съгласието/ на „Финансово консултиране“ АД. Посочените клаузи на договора дават основание така уредените отношения между двете дружества да бъдат преценени като такива, при които действията и поведението на придобилия вземането цесионер „МАЛАЗ“ ЕООД са поставени в зависимост от волята на цедента „Финансово консултиране“ АД, което без съмнение попада в обхвата на понятието „контрол“ по смисъла на §1, т.4, б. „д“ от ДР на ДОПК. Това сочи на „свързаност“ между „ФИНАНСОВО КОНСУЛТИРАНЕ“ АД и „МАЛАЗ“ ЕООД по отношение на вземането от „К.“ в хипотезата на §1, т.3, б. „ж“ от ДР на ДОПК.

С оглед установената свързаност между „ФИНАНСОВО КОНСУЛТИРАНЕ“ АД и „МАЛАЗ“ ЕООД ревизиращите органи правилно са преценили, че разпоредбата на чл.15 ЗКПО е приложима за цесията между двете дружества и последвалата я продажба на вземането от „К.“ на „Държавна консолидационна компания“ ЕАД.

Обосновани са и изводите на органите по приходите, че извършените поредица от сделки /прехвърляния на вземания/ са с цел отклонение от данъчно облагане. Тук следва да се отбележи, че не е необходимо това да бъде единствена цел на сделките. Органите по приходите са изложили достатъчно факти и доводи в подкрепа на твърдението, че процесните вземания са придобити с цел те да бъдат впоследствие продадени на държавата или на държавно дружество.

Аргументирано се поставя под съмнение възникването на вземането от „КЕМИРА“ ЕООД, т.е дали това вземане е възникнало във връзка с посочените договори за цесия. Безспорно, жалбоподателят е прехвърлил на „МАЛАЗ“ ЕООД вземания от „КЕМИРА“ ЕООД, след като „ДЪРЖАВНА КОНСОЛИДАЦИОННА КОМПАНИЯ“ ЕАД е закупила такова вземане, но не е доказано дали действително и кога жалбоподателят е придобил това вземане, въпреки представените шест договора за цесия. Както правилно са отбелязали ревизиращите органи, тези договори са частни документи, без достоверна дата, поради което не се ползват с обвързваща доказателствена сила досежно верността на съдържащите с ев тях изявления. Освен това, по делото не е доказано осчетоводяване на вземането от „КЕМИРА“ ЕООД през 2015 г. – в настоящото ревизионно производство не е представена обратна ведомост за 2015 г., а също така при извършената ревизия ревизия по ЗКПО за 2015 г. на „ФИНАНСОВО КОНСУЛТИРАНЕ“ АД, приключила с РА №Р-22221019002727-091- 001/02.01.2020 г., не са установени данни и доказателства за придобито през 2015 г. вземане от „КЕМИРА“

ЕООД, както и за осчетоводено задължение към цедентите „ГИПС ТРЕЙД“ АД, „ДИВАЛ 59“ ЕООД, „СНЕЖИН 2003“ ЕООД, „ИНВЕСТМЪНТ ПРОДЖЕКТС“ АД и „ИНТЕГРИРАНИ ПЪТНИ СИСТЕМИ АСФАЛТИ“ ЕООД. След като и при извършената на „КЕМИРА“ ЕООД ревизия по ЗКПО за 2015 г. не са установени данни за задължения към „ФИНАНСОВО КОНСУЛТИРАНЕ“ АД, нито факти и обстоятелства за вземанията и задълженията на „КЕМИРА“ ЕООД, а няма обективни данни и по отношение на „СНЕЖИН 2003“ ЕООД, „ДИВАЛ 59“ ЕООД и останалите цесионери да са прехвърлили вземанията си към „КЕМИРА“ ЕООД чрез сключени през 2015 г. договори за цесия, то напълно обосновано се налага извода за симулативния характер на сделките може посочените лица. В подкрепа на този извод е и липсата на данни за първоначални и последващи оценки на вземането от „КЕМИРА“ ЕООД, както и липсата на реални плащания между прехвърлителите на вземанията по веригите. Напълно неясна и съмнителна до степен на отсъствие е икономическата логика за цедирането на вземанията от „КЕМИРА“ ЕООД на „МАЛАЗ“ ЕООД при условието за тяхната последваща продажба на конкретно посочен субект, без тези вземания да са оценявани и преоценявани. С оглед всичко изложено съдът възприема като обоснован и правилен извода на органите по приходите, че договорът на жалбоподателя с „МАЛАЗ“ ЕООД е сключен с цел отклонение от данъчно облагане, поради което е приложима разпоредбата на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО.

Законосъобразно ревизиращите органи са приели, че заведеното от жалбоподателя вземане не може да бъде оценено по номинална/балансова стойност, а престацията от това вземане е не уговорената между страните, а цената, която е обективно доказана по сделката между „МАЛАЗ“ ЕООД с „ДЪРЖАВНА КОНСОЛИДАЦИОННА КОМПАНИЯ“ ЕАД, реализирана съгласно „разрешението“ на жалбоподателя, заложено от самия него в отношенията по тези вземания, като така приетата цена е по-ниска от вписаната в договора от 17.03.2017 г. между жалбоподателя и „МАЛАЗ“ ЕООД.

На последно място, законосъобразно ревизиращите органи са приели, че е налице неотчетен приход именно през 2018 г. В хода на ревизията е установено, че отношенията на жалбоподателя с „МАЛАЗ“ ЕООД не са приключили през 2017 г., когато е прехвърлено вземането. Преди всичко в основата на този извод е самата клауза на договора от 17.03.2017 г., според която цесионерът „МАЛАЗ“ ЕООД може да прехвърля придобитото вземане само с изричното съгласие на цедента. Наличието на такова съгласие резонно следва да бъде отнесено към датата, на която Министерство на икономиката с протокол №РД-21-3 от 10.01.2018 г. дава разрешение „ДЪРЖАВНА КОНСОЛИДАЦИОННА КОМПАНИЯ“ ЕАД да закупи от „МАЛАЗ“ ЕООД съответните вземания, т.е. реализирано е през 2018 г., като през същата година „МАЛАЗ“ ЕООД е получило и съответната сума от 24 352 500 лв. Както и директорът на дирекция „ОДОП“ е отбелязал, приемайки за обективно доказана по-малката сума /24 352 500 лв./ като цена на вземанията, ревизиращите са подхождали обективно и в интерес на жалбоподателя.

Следователно, с оглед всичко изложено дотук, съдът приема, че законосъобразно в РА е установен неотчетен приход в размер на 24 352 000 лв. и с него е увеличен счетоводният финансов резултат за 2018 г. Този извод не се променя от заключението на изготвената по делото съдебно-счетоводна експертиза, според която съобразно счетоводните записи не е налице основание за извършване на корекция на финансовия резултат на жалбоподателя. В случая основанията за преобразуването на декларирания от „Финансово консултиране“ АД счетоводен финансов резултат са неотчетени през 2018г.

приходи в размер на 24 352 510 лв., за които в неговото счетоводство няма документална следа, т.е. които са реализирани в резултат на сделки, водещи до отклонение от данъчно облагане, дори и това да не е единствената цел, с която са извършени.

В обобщение и като краен извод жалбата се явява неоснователна и следва да бъде отхвърлена. При този резултат от делото следва да бъде уважено искането на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Административен съд София – град, III отделение, 51 състав

## **Р Е Ш И :**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на „ФИНАНСОВО КОНСУЛТИРАНЕ“ АД срещу Ревизионен акт № Р-22220222002658-091-001/27.06.2023г., потвърден с Решение № 1608/13.11.2023г. на директора на дирекция „ОДОП“- С., с който са установени задължения за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане за 2018 г. в размер на 2 426 713.83 лв. и лихва в размер на 1 061 263,60 лв.

**ОСЪЖДА** „ФИНАНСОВО КОНСУЛТИРАНЕ“ АД да заплати на Националната агенция за приходите сума в размер на 31 214 евро за юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването на страните за изготвянето му.

**СЪДИЯ:**