

РЕШЕНИЕ

№ 1260

гр. София, 28.02.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 5 състав,
в публично заседание на 03.02.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Владимир Николов

при участието на секретаря Мая Георгиева и при участието на прокурора Куман Куманов, като разгледа дело номер **4534** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], офис 24, представлявано от управителя А. Б., срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221019002727-091-001 / 02. 01. 2020 г., издаден от П. Т. П. - орган, възложил ревизията, и А. К. Н. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 470 / 24. 03. 2020 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. при Централно управление на Националната агенция за приходите /ДОДОП при ЦУ на НАП/.

С жалбата се навеждат доводи за незаконосъобразност на оспорвания ревизионен акт поради нарушения на материалния и процесуалния закон, както и необоснованост. Твърди се, че органът по приходите е формирал неправилни фактически и правни изводи, а освен това е допуснал грешки при анализа на доказателствата, събрани в хода на ревизионното производство. Поддържат се изложените аргументи в жалбата срещу РА пред директора на ДОДОП С.. За 2015 г. се излагат доводи, че ревизиращите не са съобразили задълженията за лихви в размер на 190 759 лв. по валутна /spot/ сделка между жалбоподателя и [фирма], при отчитането на което следва да бъде намален счетоводният финансов резултат и следователно се формира данъчна загуба в размер на 46 863 лв., а не печалба в размер на 143 895,84 лв., от което следва извод, че за този период дружеството жалбоподател не дължи корпоративен данък. По отношение на данъчен период 2016 г. жалбоподателят оспорва, на първо място, наличието на основание по чл. 26, т. 2 от

ЗКПО за увеличаване на финансовия резултат с разликата между договорената между същия и [фирма] цена на прехвърлените акции и пазарната такава, съгласно изготвена в ревизионното производство оценителна експертиза. Твърди, че заключението на вещото лице е неправилно, необосновано и необективно, тъй като не са отчетени рискови фактори от дейността на дружеството, а също и липсата на качеството на свързани лица между двете дружества към 18. 12. 2015 г. Поддържа се, че е следвало ревизиращите да отчетат увеличението на капитала на [фирма] с 60 000 000 акции с номинал от 1 лев, в резултат от което се налага извод, че прехвърлените от жалбоподателя на [фирма] акции се равняват на по-малко от 10 % от капитала, а не на 99,52 %, както твърдят органите по приходите. На следващо място, оспорва се методът, по който е изчислена пазарната стойност на акциите, както и момента на извършването ѝ предвид това, че транслативният ефект на прехвърлянето е към датата на джиросването им, а не на договора. Релевират се доводи за нарушение от страна на органите по приходите на принципите на служебното начало, на обективност и законност, на самостоятелност и независимост – чл. 5, чл. 2 и чл. 3 от ДОПК. Твърди се, че РА е немотивиран, което е самостоятелно основание за отмяна на същия, както и че са допуснати процесуални нарушения при приобщаване на доказателства от органите приходите.

В проведени по делото съдебни заседания жалбоподателят се представлява от пълномощник – адв. С., който поддържа жалбата. Претендира разноски по делото по представен списък по чл. 80 от ГПК.

Ответникът - директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, се представлява от юрисконсулти П. и М.. Оспорва жалбата срещу РА с аргументи за законосъобразност на същия, изложени в решението. Претендира разноски за юрисконсултско възнаграждение.

Прокурорът от Софийска градска прокуратура дава становище за основателност и доказаност на жалбата.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-ГРАД след като обсъди доводите на страните и прецени представените по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221019002727-020-001 от 30. 04. 2019 г., издадена от Т. П. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството на заместник на П. Т. П. /съгласно Заповед №РД-84-2200-427/19.04.2019 г. на директора на ТД на НАП/, е възложена ревизия за определяне задълженията на [фирма] за корпоративен данък по реда на ЗКПО за данъчни периоди от 01. 01. 2015 г. до 31. 12. 2016 г. Заповедта за възлагане на ревизията е връчена по електронен път на представител на дружеството на 08. 05. 2019 г., от който момент тече срокът по чл. 114, ал. 1 ДОПК за извършване на ревизията. ЗВР е изменена със Заповед за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ № Р-22221019002727-020-002 / 23. 07. 2019 г., издадена от П. Т. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощени със Заповед № РД-01-803 / 07. 06. 2017 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221019002727-092-001 / 14. 11. 2019 г. В срока и на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК от [фирма] е подадено Искане за продължаване на срока за подаване на възражение, вх. №53-03-2606#3 / 26. 11. 2019 г. С Уведомление, изх. №

P-22221019002727-РУС-001 / 28. 11. 2019 г. срокът за подаване на възражение е удължен до 02. 01. 2020 г. Възражение от дружеството е заведено с вх. №53-03-2606#5 / 20. 12. 2019 г. по регистъра на ТД на НАП С. и е прието от издателите на акта като неоснователно.

Ревизията приключва с РА № P-22221019002727-091-001 / 02. 01. 2020 г., издаден от П. Т. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и А. К. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на 22. 01. 2020 г. на управителя на дружеството.

С РА са определени допълнителни задължения за ревизираните периоди - корпоративен данък в размер на 7 881 544,55 лв. и съответните лихви в размер на 2 206 278,98 лв.

Независимо че са установени обстоятелства по чл. 122, ал. 1 от ДОПК, в пределите на предоставената му оперативна самостоятелност ревизиращият екип не е приложил особения ред за определяне на данъчната основата за облагане с корпоративен данък по аналогия, тъй като е преценил, че същата може да бъде определена и по материалния закон /ЗКПО/.

С оглед събиране на доказателства и установяване на факти от значение за определяне на резултатите за ревизираните данъчни периоди в хода на ревизията са извършени процесуални действия, подробно описани по-долу.

На дружеството е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/, изх. № P-22221019002727-040-001 / 27. 05. 2019 г. Изисканите документи и обяснения не са представени нито в определения за това срок, нито към датата на издаване на РД.

С Протокол № P-22221019002727-П.-001 / 27. 05. 2019 г. към доказателствата е приобщен Протокол № П-22221017166107-073-001 / 23. 04. 2019 г., съставен за резултатите от извършена проверка за установяване на факти и обстоятелства, свързани с [фирма], съгласно който не са представени първични счетоводни документи и счетоводна отчетност за проверявания период.

На ревизираното лице са връчени Уведомление на основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК № P-22221019002727-113-001 / 17. 07. 2019 г., ИПДПОЗЛ № P-22221019002727-040-002 / 17. 07. 2019 г. и Уведомление на основание чл. 17, ал. 1, т. 2 от ДОПК № P-22221019002727-139-001 / 17. 07. 2019 г. по реда на чл. 29, ал. 4, във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК. От дружеството не са представени документи и не е взето становище нито в определения 14-дневен срок, нито до датата на издаване на РД.

Съгласно Протокол № 1595960 / 27. 08. 2019 г., посетен е адресът за кореспонденция за връчване на документи и преглед на първичните и вторични счетоводни документи на ревизирания субект, при което не е открит представляващ дружеството.

В хода на ревизията е възложена оценителна експертиза по отношение на пазарната стойност на акциите от [фирма] с Акт за възлагане №22221019002727/25.07.2019 г., а заключението на експерта е прието с Протокол за приемане на резултатите от възложена експертиза № P-22221019002727-145-001/11.09.2019 г.

Извършени са две насрещни проверки на [фирма], ЕИК[ЕИК], за резултатите от които са съставени протоколи по чл. 50 от ДОПК.

Предприети са действия за налагане на предварителни обезпечителни мерки, но съгласно Службена бележка изх. № С190022-184-0000248 / 18. 09. 2019 г. на дирекция

„Събиране“ при ТД на НАП С., посочените предполагаеми задължения по ревизионното производство е невъзможно да бъдат обезпечени поради липса на каквото и да е имущество на дружеството в Р. България, върху което да бъдат наложени предварителни обезпечителни мерки към 18. 09. 2019 г.

С нарочни протоколи са приобщени документи от данъчното досие на дружеството, описани изчерпателно на стр. 17 – 19 от РД.

Установено е, че към 2015 г. [фирма] е мажоритарен акционерв [фирма], с ЕИК[ЕИК], и притежава 7 961 426 броя обикновени, налични, поименни акции с право на глас с номинал 1 лев всяка. По силата на решение на общото събрание на акционерите на [фирма] от 14. 12. 2015 г. [фирма] /тогава/ има право да участва в увеличение на капитала на [фирма], като запише до 60 000 000 нови, обикновени, налични, поименни акции с право на глас и номинал 1 лев всяка, с обща номинална стойност до 60 000 000,00 лв.

С договор за прехвърляне на акции и право вместо изпълнение от 18. 12. 2015 г. срещу задължение, което има към [фирма] в размер на 3 661 721,84 лв. /3 260 838,01 лв. главница и 400 883,83 лв. лихва към 18. 12. 2015 г./, [фирма] е прехвърлило на [фирма] собствеността върху 3 517 826 обикновени поименни акции с номинал 1 лв. всяка от капитала на [фирма] и кол опция - правото да участва в увеличение на капитала на [фирма], като запише до 60 000 000 нови, обикновени, налични, поименни акции с право на глас, с номинал 1 лев всяка. Съгласно чл. 6 на Договора за прехвърляне на акции и право вместо изпълнение от 18. 12. 2015 г., датата на прехвърлянето на кол опцията е датата на подписване на договора, а по отношение на прехвърлянето на акциите договорът влиза в сила след подписването на джиро, в срок до 9 месеца. Акциите са прехвърлени на [фирма] с джиро от 07. 07. 2016 г., съгласно констативен протокол от 13. 12. 2016 г. на помощник-нотариус В. Я.. Съгласно представена акционерна книга на [фирма] вписването на прехвърлянето е станало на 13. 12. 2016 г. Дружеството не е подало годишна данъчна декларация за 2015 г., съответно не е декларирано приходи, в т.ч. от продажба на кол опция в размер на 143 895,84 лв.

През 2016 г. [фирма] е продало на [фирма] останалата част от акциите си в [фирма] - 4 443 600 броя с номинал от 1 лев, като се е съгласило вместо да получи плащане на цената по Договора за продажба на акции от 05. 03. 2016 г. в размер на 4 200 000,00 евро, да придобие парично лихвоносно вземане на [фирма] от А. Л., регистрирано в О. кралство, в размер на 5 044 013,98 евро, от които 3 850 850,00 евро главница и 1 193 163,98 евро лихва към 07. 07. 2016 г., което произтича от договор за прехвърляне на вземане от 04. 07. 2016 г., сключен между [фирма] и „С. П.“ Л.. Вземането е необезпечено и няма определена дата на падеж на задълженията.

В хода на ревизията е инициирана процедура по обмен на информация с данъчната администрация на О. кралство, при която е получен отговор съгласно декларираното от дружеството АСЕТЕЙТ Л., че задължението на последното към [фирма] след цесията не е погасено изцяло, има непогасена сума в размер на 985 000 евро, както и няма определена дата на падеж. Дружеството било уведомено за цесията от [фирма] на 17. 07. 2016 г. Потвърдило е, че към датата на цесията – 07. 07. 2016 г., общият размер на задължението е 5 044 013,98 евро, от които 3 850 850,00 евро главница и 1 193 163,98 евро лихва.

Във връзка с искане за разкриване на банкова тайна и извършена проверка от органите по приходите било установено, че по сметката на ревизираното лице в [фирма] няма

постъпили суми от А. Л.

Органите по приходите са установили, че [фирма] е вписано в ТР като съдружник в [фирма] на 11. 02. 2016 г., поради което са стигнали до извод, че двете дружества са свързани лица по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК.

От ревизирания субект са изискани, но не са представени документи и обяснения по какъв начин е определена цената на прехвърленото вземане от А. Л., както и цената на акциите, предмет на прехвърляне по двата договора от 2015 и 2016 г.

За определяне на пазарната цена на акциите е възложена експертиза, като съгласно оценката, изготвена от М. П. - експерт от списъка на НАП, пазарната стойност на акциите, предмет на двете сделки, е съответно 39 902 700,00 лв. - по договора от 18. 12. 2015 г. и 44 835 924,00 лв. – по договора от 05. 03. 2016 г. Цената е определена по метода на разпределената печалба съгласно чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, вр. с § 1, т. 10 от ДР на ДОПК и Наредба № 9 / 14. 08. 2006 г. на министъра на финансите.

Въз основа на пазарната оценка органите по приходите са установили, че отклонението на договорените цени от пазарните е в размер общо на 73 006 312,00 лв. /84 738 624,00 лв. – 11 732 312,00 лв./, т.е. същото е съществено и не може да бъде обяснено с динамика на пазара и специфични условия, при които е допустимо отклонение до 20-25 на сто, както е посочено в експертизата, поради което са приели, че двата договора са съставени с цел отклонение от данъчно облагане.

С оглед на събраните доказателства и установените обстоятелства относно дейността и сключените от ревизираното лице сделки органите по приходите са стигнали до извод, че са налице основания за корекция на декларираната данъчна основа за облагане с корпоративен данък в резултат от увеличаване на счетоводния финансов резултат и формиране на данъчна печалба за 2015 г. и 2016 г.

На основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО са преобразували счетоводните финансови резултати за 2015 г. със сумата от 143 895,84 лв., представляваща неотчетен приход от продажба на кол опция.

За 2016 г. на основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО са преобразували счетоводните финансови резултати със сумата 73 006 312,00 лв., представляваща разликата между договорената и определената с експертизата цена на акциите, прехвърлени от [фирма] на [фирма].

Установени са обстоятелства по чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, във връзка с които счетоводния финансов резултат за 2016 г. е преобразуван и със сумата 6 737 334,45 лв., представляваща отчетени разходи съгласно ГДД, които не са документално обосновани.

В резултат от извършеното преобразуване с РА са определени задължения за корпоративен данък за 2015 г. в размер на 14 389,58 лв. и за 2016 г. в размер на 7 867 154,97 лв. и са начислени лихви в размер общо на 2 206 278,98 лв.

С жалба вх. № 53-03-471 / 05. 02. 2020 г. по регистъра на ТД на НАП С., вх. № 23-22-229 / 10. 02. 2020 г. по регистъра на дирекция ОДОП С. ревизираното лице е оспорило РА по реда на чл. 152 и сл. от ДОПК. Изложените от същото възражения са приети от органа за неоснователни и жалбата е оставена без уважение, като са изложени подробни мотиви за това. Посочено е, че не са представени счетоводни документи, нито дори договор за финансови услуги между ревизираното лице и [фирма], поради което няма надеждна одитна следа за действителния размер на дължимата към [фирма] лихва, с оглед на което органът е приел за обосновани изводите на ревизиращия екип относно установените задължения за 2015 г.

Относно 2016 г. ответникът е приел за неоснователни изложените от жалбоподателя мотиви срещу преобразуването на счетоводния финансов резултат със сумата от 6 737 334,45 лв. на основание чл. 26, т. 2, във връзка с чл. 10 от ЗКПО – разходи, които не са документално обосновани. След анализ на относимата фактическа обстановка във връзка със сделките с акции на [фирма] е изложил аргументи, че не са ангажирани каквито и да било доказателства за придобивната цена на акциите, предмет на прехвърляне. По отношение на сумата от 73 006 312.00 лв., представляваща разликата между договорената и определената с експертизата цена на акциите, прехвърлени от [фирма] на [фирма], с която е увеличен финансовият резултат на дружеството за 2016 г. на основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО органът е формирал извод, въз основа на заключението назначената в хода на ревизията оценителна експертиза, че е налице съществено отклонение между договорените и пазарните цени на акциите, изчислени по метода на разпределената печалба на основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, §1, т. 10 от ДР на ДОПК и Наредба № 9 / 14. 08. 2006 г. за реда и начина на прилагане на методите за определяне на пазарните цени, издадена от Министъра на финансите. Приел е за неоснователни възраженията на ревизираното лице, че договорената цена на акциите е пазарна, доколкото на проведеното на 29. 01. 2016 г. Общо събрание на [фирма] е взето решение за увеличаване капитала му с издаването на 60 000 000 нови налични поименни акции с номинална стойност 1 лв., съответно прехвърлените акции не съставляват 99,52 % от капитала, а по-малко от 10 %. В тази връзка е посочено, че съгласно обявените в ТР обстоятелства, към 16.03.2020 г. капиталът на акционерното дружество е 8 000 000 лв., такъв е бил размерът му и към датата на извършване на експертизата.

По изложените съображения с Решение № 470 / 24. 03. 2020 г. директорът на ДОДОП С. е потвърдил изцяло оспорвания № Р-22221019002727-091-001 / 02. 01. 2020 г., издаден от П. Т. П. - орган, възложил ревизията и А. К. Н. - ръководител на ревизията. Решението е връчено на ревизираното лице по реда на 29, ал. 4 ДОПК на 13. 04. 2020 г. съгласно представена по делото разпечатка на удостоверение за извършено връчване по електронен път по чл. 30, ал. 6 ДОПК /на л.21/.

С жалба вх. № 53-04-331 / 27. 04. 2020 г., подадена чрез административния орган на 24. 04. 2020 г., видно от представена по делото разписка от куриерска фирма „С.“, [фирма] е оспорило в цялост РА № Р-22221019002727-091-001 / 02. 01. 2020 г. по съдебен ред на основание чл. 156, ал. 1 ДОПК.

По делото е приобщена цялата административна преписка от ревизионното производство.

Назначена е съдебно-оценителна експертиза със задача вещото лице да изчисли пазарната стойност на 3 517 826 броя обикновени налични поименни акции с право на глас с номинал от 1 лев, всяка от капитала на [фирма], към 07. 07. 2016 г., като се вземе предвид увеличението на капитала на същото дружество с 60 000 000 лв., по договора за прехвърляне на акции от 18. 12. 2015 г., съответно пазарната стойност на 4 443 600 броя обикновени налични поименни акции с право на глас с номинал от 1 лев, всяка от капитала на [фирма], към 07. 07. 2016 г., като се вземе предвид увеличението на капитала на същото дружество с 60 000 000 лв. по договора с [фирма] за прехвърляне на акции от 05. 03. 2016 г. съгласно заключението на експертизата за определяне на пазарната стойност на акциите вещото лице е ползвало метода на чистата стойност на активите на дружеството. Експертизата е приета от страните без оспорване. Съдът кредитира частично заключението по допълнителната

експертиза в частта относно определената пазарна стойност на акциите по метода на разпределената печалба. В останалата част, както и касателно заключението по основната експертиза, не споделя констатациите на вещото лице по съображения, изложени по-долу в настоящите мотиви.

Назначена е съдебно-счетоводна експертиза, по която вещото лице е изготвило заключение, което е прието от страните без оспорване. Същото дава отговор на въпроса относно отразяването в счетоводството на жалбоподателя на включените в счетоводния финансов резултат за ревизираните периоди разходи и съответно какъв е финансовият резултат за 2015 г. и 2016 г. Съдът кредитира експертизата като изчерпателна, обоснована и компетентно изготвена.

При така установените факти, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-ГРАД обосновава следните правни изводи:

Обжалва се в срок подлежащ на обжалване ревизионен акт, от надлежна страна, за която е налице и интерес от обжалването, поради което жалбата е процесуално допустима.

Разгледана по същество жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА по следните съображения:

Обжалваният ревизионен акт, е издаден от компетентен орган в кръга на определените му в закона правомощия – възложителя на ревизията, упълномощен със Заповед № РД-01-803 / 07. 06. 2017 г. на директора на ТД на НАП С., и ръководителя на ревизията съгласно ЗВР и ЗИЗВР. Видно е, че РА е подписан с електронен подпис, като по делото, са представени доказателства за наличието на валиден сертификат за квалифициран електронен подпис на издателите му, поради което не са налице основания за прогласяване на нищожност на РА.

Не се констатират допуснати съществени процесуални нарушения, които са оказали влияние върху изводите на ревизиращия екип и крайния акт, предмет на оспорване по настоящото дело, или които да са довели до ограничаване на участието на жалбоподателя в ревизионното производство. В този смисъл не се установяват и нарушения на принципите на служебно начало, на законност и обективност (чл. 5, чл. 2 и чл. 3 от ДОПК). Органите по приходите са събрали всички необходими, относими и възможни данни от значение за данъчното облагане на ревизираното лице, които са обсъдени в РД и РА в цялост и взаимовръзка. Следва да се отбележи, че с оглед представени по делото писмени доказателства - Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/, изх. № Р-22221019002727-040-001 / 27. 05. 2019 г. и Протокол № П-22221017166107-073-001 / 23. 04. 2019 г., съставен за резултатите от извършена проверка за установяване на факти и обстоятелства, свързани с [фирма], последното не е оказало съдействие за попълване на преписката с необходимите данни, включително в посока на доказване на твърденията му за липса на основания за преобразуване на счетоводния финансов резултат и определяне на корпоративен данък. Същото не е представило обяснения и изискани от приходните органи документи, както и първични счетоводни документи и счетоводна отчетност за периода.

По приложението на материалния закон:

За 2015 г.:

Жалбоподателят оспорва наличието на основание по чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 10, ал. 1 ЗКПО, за преобразуване на финансовия резултат за 2015 г. със сумата от 143 895,84 лв., представляваща неотчетен приход от продажба на кол опция, съответно за установяване на задължение за корпоративен данък в размер на 14 389,58

лв. и лихва в размер на 5 484,86 лв.

В хода на ревизията е установено, че през 2015 г. между [фирма] и [фирма] е сключен Договор за прехвърляне на акции и право вместо изпълнение от 18. 12. 2015 г. С последния е уговорено срещу задължение на [фирма] към [фирма] в размер на 3 661 721,84 лв. /3 260 838,01 лв. главница и 400 883,83 лв. лихва към 18.12.2015 г./ вместо изпълнение ревизираното лице да прехвърли на [фирма] собствеността върху 3 517 826 обикновени поименни акции с номинал 1 лв. всяка от капитала на [фирма] и кол опция - правото да участва в увеличение на капитала на същото дружество, като запише до 60 000 000 нови, обикновени, налични, поименни акции с право на глас, с номинал 1 лев всяка. Съгласно чл. 6 от договора, датата на прехвърлянето на кол опцията е датата на подписване на договора, а по отношение на прехвърлянето на акциите договорът влиза в сила след подписването на джиро, в срок до 9 месеца. Акциите са прехвърлени на [фирма] с джиро от 07. 07. 2016 г., съгласно констативен протокол от 13. 12. 2016 г. на помощник-нотариус В. Я.. Дружеството не е подало годишна данъчна декларация за 2015 г., съответно не е декларирало приходи, в т.ч. от продажба на кол опция в размер на 143 895,84 лв.

През периода [фирма] е извършвало дейност като финансова къща и [фирма] е негов клиент по спот сделки за покупка и продажба на валута. Извършена е проверка на [фирма], при която до същото е изпратено ИПДПОЗЛ, с което е изискано представянето на всички договори и анекси към тях за получени кредити/заеми от [фирма] за периода от 01. 01. 2009 г. до 28. 02. 2015 г., хронологични и аналитични извлечения на счетоводни сметки, по които се отчитат получените заеми и погасителните вноски по тях през проверявания период, хронологични извлечения на счетоводни сметки, по които се отчитат начислените и платени лихви по заемите и т.н., във връзка с което е получено писмено обяснение от дружеството, ведно с приложени справки за осчетоводяването на вземането по сметка 459/3 за дължимата главница и сметка 496/2 - за начислените лихви. Установено е по представените справки, че [фирма] има задължение по спот сделка от 01. 04. 2014 г. в размер на 3 260 838,01 лв., което е осчетоводено като лихвоносно вземане след датата на падежа - 03. 10. 2014 г. Лихвата за периода от 04. 10. 2014 г. до 28. 02. 2015 г. е в размер на 64 464,76 лв.

Жалбоподателят твърди, че уговорената с [фирма] лихва е в размер на 6 %, което не е отчетено като разход от ревизиращите, при което би следвало да се признаят разходи на дружеството за периода в размер на 190 759 лв. на основание чл. 78 от ЗКПО, при което след отчитане на приходи в размер на 143 895,84 лв. от продажбата на кол опция, резултатът за периода би следвало да бъде данъчна загуба, а не печалба. Съгласно нормата на чл. 26, ал. 1 ЗКПО не се признават за данъчни цели счетоводни разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. Чл. 10 от с.з. – „Документална обосновааност“, урежда условията, на които следва да отговарят разходите, за да бъдат признати за данъчни цели. Относно документалната обосновааност на разходите чл. 1 от същия препраща към правилата на Закона за счетоводството, в чийто чл. 3, ал. 3 е посочено, че предприятията осъществяват текущото счетоводно отчитане на основата на документална обосновааност на стопанските операции и факти при спазване изискванията за съставянето на документи по този закон. За да е документално обосновано счетоводното отчитане следва да се основава на първичен счетоводен документ със съдържание, което да покрива реквизитите на чл. 6, ал. 1 ЗСч. Изключение се допуска в случай, че липсваща

информация от първичния счетоводен документ може да бъде попълнена с данни от други документи, които я удостоверяват.

В настоящия случай не се спори между страните, че на 01. 04. 2014 г. е сключена спот сделка с валута между [фирма] и [фирма], съгласно която от [фирма] се иска извършване на продажба на 1 667 240,00 евро по договорен курс 1,9550, или [фирма] е закупило 3 260 838,01 лв.

Дружеството жалбоподател не е подало ГФО за 2015 г., но при формиране на счетоводния финансов резултат за същия период са отчетени разходи за лихви по горепосочените спот сделки с [фирма] в размер на 6 % от сумата на неплатената част в размер на 3 260 838,01 лв. На първо място, следва да се отбележи, че при просто изчисление на посочената сума се получава разход в размер на 195 650,28 лв., а не 190 759,00 лв., както твърди в хода на ревизията жалбоподателят. Не се установява как е направено изчислението и откъде се формира тази разлика. На следващо място, договори, сключени между двете дружества, от които да са видни условията, при които са сключвани сделките и отговорността на клиента при просрочие или неплащане на задължения, не са представени. Уговорената лихва от 6 % е част от клаузите на сключен договор за цесия на вземането на [фирма] от [фирма], съгласно който същото се прехвърля на [фирма].

Съгласно установеното от вещото лице по назначената съдебно-счетоводна експертиза са представени документи от [фирма], от които се установява, че за сделката е издаден тикет 2456 / 01. 04. 2014 г. с референция № 60000002410 за 1 667 240,00 евро от [фирма] за 3 259 454,20 лв. при курс купува 1,955 лв. Налично е Потвърждение на сделката от 01. 04. 2014 г. и Мемориален ордер № 1 / 01. 04. 2014 г., издадени от ФК [фирма]. В потвърждението на сделката на ръка са вписани изчисления на лихви, както следва:

- за сума 3 260 838,01 лв. от 04. 10. 2014 г. до 31 .12. 2014 г. - 80 857,01 лв.
- за сума 3 260 838,01 лв. от 01. 01. 2015 г. до 31. 12. 2015 г. - 331 110,02 лв.
- за сума 3 260 838,01 лв. от 01. 01. 2016 г. до 31. 01. 2016 г. - 28 135,60 лв.
- за сума 3 260 838,01 лв. от 04. 10. 2014 г. до 28. 12. 2015 г. - 409 244,23 лв.

Съгласно Писмен отговор вх. 53-04-306 / 16. 08. 2016 г. от [фирма] до ТД на НАП С. се потвърждава задължението на [фирма] към [фирма] по валутната сделка от 01. 04. 2014 г. в размер на 3 260 838,01 лв., което е осчетоводено като лихвоносно вземане в счетоводството на финансовата къща след датата на падежа - 03. 10. 2014 г. и са представени Справки за осчетоводяване на това вземане по с/ка 459/3 за дължимата главница и по с/ка 496/2 за начислените лихви. От Справката за осчетоводяване на главницата по с/ка 459/3 /стр.15 на Справка за хронология на счетоводните операции с контрагент [фирма]/ е видно, че на 01. 04. 2014 г. е извършена покупко-продажба на валута с вальор 03. 10. 2014 г. на 1 667 240,00 евро за 3 259 454,20 лв. при курс 1,955 EURO/BGN. От Дневник на с/ка 459/3 за периода от 01. 01. 2014 г. - 28. 02. 2015 г. е видно задължението на [фирма] към [фирма] в размер на 1 667 240,00 евро или 3 260 838,01 лв. От Справката за осчетоводяване на лихвата по с/ка 496/2 е видно, че е начислена лихва за периода към 31. 12. 2014 г. - 32 960,31 евро - 64 464,76 лева при курс 1,9558299 EURO/BGN.

Съгласно представен Договор за цесия от 17. 12. 2015 г. между: [фирма] - цедент и [фирма] - цесионер, [фирма] прехвърля на [фирма] свое парично вземане от [фирма] в размер на 3 661 007,14 лв., представляващо: главница - 3 260 838,01 лв. = 1 667 240,00 евро и лихва към 18. 12. 2015 г. в размер на 400 169,13 лв. ОБЩО: 3 661

007,14 лв., срещу цена от 3 661 007,14 лв. с падеж - 3 години от сключване на договора за цесия. До заплащане на цената [фирма] дължи на [фирма] годишна лихва в размер на 6% върху неплатената част от цената, като тази лихва се изплаща в деня на изплащане на пълния размер на цената по договора или в деня на изтичане на срока му.

Съгласно договора за цесия от 17. 12. 2015 г. лихвата е 400 169,13 лв. към 31. 12. 2015 г. и тази сума е осчетоводена в счетоводството на [фирма]. При разглеждане на приключвателните счетоводни операции в счетоводството на [фирма] вещото лице е установило начислена лихва в размер на 71,56 лв., чийто произход не може да бъде установен.

Установява се от представеното заключение, че съгласно счетоводните документи на [фирма] начислената лихва е в размер на 64 464,76 лв.

Съгласно заключението в счетоводните операции на [фирма] липсват данни за начислена лихва за периода от 04. 10. 2014 г. до 17. 12. 2015 г. - 193 394.28 лв., докато вписаната в договора сума за лихва и съответно осчетоводената от финансовата къща, съгласно взетата счетоводна статия е в размер на 400 169.13 лв.

Посочено е, че не са установени осчетоводени лихви към 31. 12. 2014 г., които да са прехвърлени през 2015 г. по баланса на [фирма].

Поради изложеното настоящият съдебен състав намира за правилни и обосновани изводите на органите по приходите, че не следва да се кредитират твърденията на жалбоподателя за извършен разход през 2015 г. за лихви по посочената валутна сделка в горния размер от 193 394.28 лв. Не е доказано както основанието на лихвата /липсва договор, в който е уредена/, така и конкретния ѝ размер за посочения период.

За 2016 г.:

С РА не са признати за данъчни цели декларираните от жалбоподателя разходи в размер на 6 737 334,45 лв. в ГДД за 2016 г. Основанието е липсата на представени първични и вторични счетоводни документи, които да ги удостоверяват. Безспорно е, че дружеството не е представило такива, както в хода на ревизията, така и при настоящото съдебно производство. Не е отговорило на получените ИПДПОЗЛ и не е представило изискваните документи. Задължение на търговците съгласно чл. 3, ал. 3 от Закона за счетоводството е да осъществяват текущото счетоводно отчитане на основата на документална обосновааност на стопанските операции и факти при спазване изискванията за съставянето на документи по този закон. Съгласно чл. 10, ал. 1 от ЗКПО „счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанската операция“. Дефиницията за счетоводен документ се намира в чл. 4, ал. 2 от ЗСч - първичният документ е носител на информация за регистрирана за първи път стопанска операция. В настоящия случай по делото не са представени първични счетоводни документи, с които са документирани стопанските операции, които са основание на декларираните от жалбоподателя разходи за 2016 г. обратен извод не може да се направи нито от материалите по делото и ревизионната преписка включително, нито от заключението на вещото лице по съдебно-счетоводната експертиза. С оглед на това са основателни и обосновани изводите на ревизиращите органи, че декларираните разходи, с които дружеството е намалило финансовия резултат за 2016 г. не са документално обосновани и на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО не са ги признали, съответно са ги изключили при формиране на финансовия резултат за периода, общо за сумата от 6

737 334,45 лв. Съдът споделя този извод и намира, че в тази част РА е законосъобразен и обоснован.

Жалбоподателят оспорва определената в хода на ревизията пазарна цена на акциите от капитала на [фирма], въз основа на заключението на вещото лице. Счита, че не са отчетени рискови фактори от дейността на дружеството, а също и липсата на качеството свързани лица между двете дружества към 18. 12. 2015 г. Намира, че е от значение в случая увеличението на капитала на [фирма] с 60 000 000 акции с номинал от 1 лев, в резултат от което се налага извод, че прехвърлените от жалбоподателя на [фирма] акции се равняват на по-малко от 10 % от капитала, а не на 99,52 %, както твърдят органите по приходите. На следващо място, оспорва се методът, по който е изчислена пазарната стойност на акциите, както и момента на извършването ѝ предвид това, че транслативният ефект на прехвърлянето на акциите е към датата на джирисването им, а не тази на договора.

През периода от ревизираното лице са прехвърлени на [фирма] акции от капитала на [фирма].

С договор за цесия от 17. 12. 2015 г., сключен между [фирма] /цедент/ и [фирма] /цесионер/ е прехвърлено вземането на финансовата къща по валутните сделки с [фирма] на [фирма].

С Договор за прехвърляне на акции и право вместо изпълнение от 18. 12. 2015 г. между [фирма] и [фирма], е уговорено прехвърлянето на 3 517 826 акции от капитала на [фирма] вместо изпълнение на изискуемо парично задължение на [фирма] към [фирма] по договора за цесия в размер на 3 661 007,14 лв. /1 667 240,00 евро главница и 400 169,13 лв. лихва към 18. 12. 2015 г. Съгласно чл. 6 от договора прехвърлянето на акциите е след подписването на джиро, в срок до 9 месеца. Акциите са прехвърлени на [фирма] с джиро от 07. 07. 2016 г., съгласно констативен протокол от 13. 12. 2016 г. на помощник-нотариус В. Я..

С Договор от 05. 03. 2016 г. за продажба на 4 443 600 броя обикновени поименни акции с право на глас и номинал от 1 лев [фирма] се съгласява да прехвърли същите на [фирма] срещу цена от 4 200 000 евро и падеж от 6 месеца от подписване на договора. Съгласно чл. 7 на договора правото на собственост върху акциите се прехвърля с подписването на джиро. Акциите са прехвърлени с джиро от 07. 07. 2016 г.

Със споразумение между същите страни от 07. 07. 2016 г. [фирма] се съгласява да получи вместо плащане по горния договор от [фирма] негово съществуващо вземане от А. Л. в размер на 5 044 013,98 евро, от които 3 850 850,00 евро главница и 1 193 163,98 евро лихва към 07. 07. 2016 г. Жалбоподателят не е представил документи и обяснения по какъв начин е определена цената на прехвърленото вземане от А. Л., както и цената на акциите, предмет на прехвърляне по двата договора от 2015 и 2016 г. Съгласно установеното от органите по приходите в процедурата по обмен на информация с данъчната администрация на О. кралство и представеното по делото уведомление до длъжника за извършената цесия, прехвърлянето на вземането е потвърдено от британското дружество, както и липсата на уговорен падеж на задължението и на пълното му изпълнение. В хода на ревизията е установено, че не са постъпили плащания по банковите сметки на [фирма] от британското дружество, които констатации не са оборени от жалбоподателя в настоящото съдебно производство, включително чрез назначената по искане на същия съдебно-счетоводна експертиза, като не са поставени такива въпроси на вещото лице. Наред с това не се

представят писмени доказателства за извършеното плащане, както и счетоводни записвания относно това обстоятелство.

Спорът по делото е относно стойността на акциите, предмет на прехвърлителни сделки с [фирма], както и начина на формиране на продажната им цена, като ответникът счита, че тя е изкуствено занижена. Същият се позовава на отклонение от обичайните условия на сделките между несвързани лица поради наличието на свързаност между [фирма] и [фирма].

Установено е /в хода на ревизията и в настоящото производство чрез служебна проверка в Търговския регистър към Агенция по вписванията по партидата на [фирма]"/, че [фирма] е вписано като съдружник в [фирма] на 11.02.2016 г. Съгласно последната норма свързани лица са съдружниците в търговско дружество. Съгласно чл. 137, ал. 2 от Търговския закон всеки съдружник има толкова гласа в общото събрание, колкото е неговият дял в капитала, освен ако в договора е предвидено друго. В случая [фирма] има дялово участие от 50 000 лв. от общо 55 000 лв. записан и внесен капитал на дружеството, с оглед на което безспорно последното упражнява контрол върху [фирма] по смисъла на § 1, т. 4, б. „а“, предложение първо от ДР на ДОПК - контрол е налице, когато контролиращият притежава пряко повече от половината от гласовете в общото събрание на друго лице.

С оглед на това се установява, че към посочената дата 11. 02. 2016 г. и към настоящия момент жалбоподателят и [фирма] имат качеството на свързани лица. Следователно, към датата на сключване на Договор за продажба на 4 443 600 броя акции от капитала на [фирма] от 05. 03. 2016 г. в размер на 4 200 000,00 евро, това качество е било налице и намира приложение нормата на чл. 15 от ЗКПО. Съгласно последната „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“. За установяване на пазарната стойност на сделката с акции от капитала на [фирма] ревизиращия екип е ползвал експерт, който е определил същата по метода на разпределената печалба съгласно чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, вр. с § 1, т. 10 от ДР на ДОПК и Наредба № 9 / 14. 08. 2006 г. за реда и начина на прилагане на методите за определяне на пазарните цени, издадена от министъра на финансите. Пазарната стойност на акциите, предмет на двете сделки, е съответно 39 902 700,00 лв. - по договора от 18. 12. 2015 г., и 44 835 924,00 лв. – по договора от 05. 03. 2016 г.

Настоящият съдебен състав намира, че горното се отнася и до договора за прехвърляне на акции, сключен с [фирма] на 18. 12. 2015 г. предвид това, че в кратък период от време от след тази сделка е настъпило обстоятелство, което определя лицата като свързани и предвид идентичността на предмета на сделките – акции от капитала на [фирма]. Последното е индиция, че вероятно двата договора за резултат от един общ процес на договаряне между страните, в резултат от който са сключени два договора.

Съгласно §1, т. 8 от ДР на ДОПК "пазарна цена" е сумата без данъка върху добавената стойност и акциите, която би била платена при същите условия за идентична или сходна стока или услуга по сделка между лица, които не са свързани. В т. 10 от същия са регламентирани методите за определяне на пазарната цена. Използваният при извършената в хода на ревизията оценка метод на разпределената печалба е уреден в б. „д“.

Съгласно чл. 7 от Наредба № 9 / 14. 08. 2006 г. на министъра на финансите се дава предимство при определянето на пазарните цени на методите на сравнимите неконтролирани цени на пазарните цени или на увеличената стойност. Разпоредбата на чл. 9 от с.н.а. предвижда, че когато горните методи, посочени в чл. 7, не могат да доведат до резултат, в съответствие с целта по чл. 4 се прилага методът на транзакционната нетна печалба или методът на разпределената печалба. Използваният от вещото лице по назначената по делото съдебно-оценителна експертиза метод на чистата стойност на активите, макар да се използва широко, не е сред нормативно регламентираните методи за оценка на активи, поради което съдът намира, че заключението /основно и допълнително/ на експертизата в тази част не следва да бъде кредитирана. Същата се приема в частта относно определената стойност на активите – акции от капитала на [фирма], в частта относно оценката им по метода на разпределената печалба. Този метод е по-подходящ в случая, доколкото за евентуалния купувач на акции от действащо дружество би имал решаващо и мотивиращо за сключване на сделката въздействие възможността за реализиране на печалба чрез разпределянето ѝ от печалбата на дружеството в ясни и предвидими срокове, с оглед финансовото му състояние. От друга страна, стойността на чистите активи на дружеството би била разпределена единствено след прекратяването му, което е бъдещо несигурно събитие и няма директен ефект върху настоящите акционери. Наред с горното, ползваният от вещото лице метод на чистата стойност на активите на дружеството съгласно основното и допълнително заключение на експертизата е уреден в Наредба за изискванията към съдържанието на обосновката на цената на акциите на публично дружество, включително към прилагането на оценъчни методи в случаите на преобразуване, договор за съвместно предприятие и търгово предлагане, съответно е относим към оценката на акции на публични дружества. В чл. 1, ал. 3 от същата е посочено, че наредбата се прилага и за всяко непублично дружество, което участва в преобразуването, в което участва поне едно публично дружество. В настоящия случай по делото липсват данни, че [фирма] е публично дружество, такова обстоятелство не се установява и от служебно извършената проверка в ТР по партидата на същото от съда.

От друга страна, Наредба № Н-9 / 14. 08. 2006 г. урежда реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени между свързани лица за целите на данъчното облагане, когато свързани лица осъществяват търговските и финансовите си взаимоотношения при условия, отличаващи се от условията между несвързани лица /чл. 1 от наредбата/. Визирани в същата методи са уредени в нормативен акт от по-висока степен – ДОПК, §1, т. 10 от ДР на с.з. На основание § 2 от Заключителните разпоредби на ДОПК тази наредба се издава на основание чл. 16, ал. 3 от Закона за корпоративното подоходно облагане и § 1, т. 10 от допълнителните разпоредби на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс и отменя Наредба № 5 от 1999 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени (обн., ДВ, бр. 21 от 1999 г.; изм., бр. 11 от 2000 г.).

С оглед на горното и предвид възраженията на жалбоподателя относно моментът, към който трябва да бъде направена оценката, съдът намира за правилен подходът на органите по приходите. Цената за придобиване на процесните акции от [фирма] е договорена към момента на сключване на сделките – съответно 18. 12. 2015 г. и 05. 03. 2016 г. С оглед на това така уговорената цена следва да бъде платена на посочения в договорите падеж, като е ирелевантно на коя дата е настъпил транслативния ефект и

реално са преминали акции в патримониума на приобретателя. Продажбата, включително на нематериални блага, съгласно уредбата му в Закона за задълженията и договорите, е консенсуален, а не реален договор, тоест за действителността му е достатъчно да бъде постигнато съгласие между страните в предвидената от закона форма /ако има такава/. Д. е допълнително условие към сделката за настъпване на транслативния ѝ ефект, но не и условие за действителността ѝ. Именно с договора е постигнато съгласие между страните за прехвърляне на акциите, а същите не могат да бъдат придобити без изричното съгласие на приобретателя. Поради изложеното се налага извод, че оценката на пазарната стойност на акциите, съответно налице ли е отклонение от обичайните сделки между несвързани лица, следва да бъде направена към момента на постигане на съгласие между страните относно задължителните елементи на договора – предметът и цената на придобиване.

Съгласно допълнителното заключение на съдебно-оценителната експертиза оценката на 3 517 825 броя акции в [фирма] към 18. 12. 2015 г. е 41 123 386 лв., а на останалите 4 443 600 акции по договора от 05. 03. 2016 г. към същата дата е 50 879 220 лв. с оглед на това се установява соченото от органите по приходите отклонение в цената на двете сделки от пазарните условия между несвързани търговски субекти съгласно чл. 15 от ЗКПО. В случая са налице всички предпоставки на посочената норма – [фирма] и [фирма] са свързани лица към датите на сключване/изпълнение на сделките, а освен това стойността на последните участва при формиране на данъчната основа за определяне на корпоративен данък по чл. 19, вр. чл. 18, ал. 1 и ал. 2 ЗКПО. Това представлява основание да бъде приложен чл. 16 от ЗКПО, съгласна който, 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. Следователно, за определяне на данъчната основа за облагане с корпоративен данък по правилата на ЗКПО, следва да бъде преобразуван декларирания от жалбоподателя счетоводен финансов резултат, като бъде увеличен със сумата на отклонението от пазарните цени на сключените с [фирма] сделки с акции на [фирма], както правилно са приели ревизиращите с оспорвания РА.

Видно е, че определената стойност на активите с оценката, изготвена в хода на ревизията, е по-ниска, а именно съответно 39 902 700,00 лв. - по договора от 18. 12. 2015 г., и 44 835 924,00 лв. – по договора от 05. 03. 2016 г., поради което следва да се вземе предвид тя като по-благоприятна за жалбоподателя и предвид забраната за влошаване на положението му.

По отношение на възраженията на жалбоподателя за отчитане при изготвяне на пазарната оценка на акциите на увеличение на капитала на [фирма] с нови 60 000 000 акции, съдът намира същото за неоснователно.

На първо място, между страните не се спори, че на извънредно общо събрание на акционерите на [фирма], състояло се на 29. 01. 2016 г., видно от протокол на същото, по т. 1 от дневния ред е взето решение за увеличаване на капитала на дружеството от 8 000 000 лв. на 68 000 000 лв. чрез емитиране и записване на нови 60 000 000 броя налични, поименни акции с право на глас, с номинална стойност от 1 лев всяка, с обща номинална стойност от 60 000 000 лв., при условие, че след одобрение на

увеличаването на капитала по реда на Закона за защита на конкуренцията, всички акции от увеличаването да бъдат записани и платени от [фирма], при условията на чл. 195, вр. с чл. 194, ал. 4 от ТЗ. В тази връзка съдът намира, че тъй като не е вписано в Търговския регистър увеличаването на капитала, следва да се счита за неосъществено. На основание чл. 231, ал. 4 ТЗ увеличаване и намаляване на капитала, преобразуване на дружеството, избор и освобождаване на членове на съветите, както и назначаване на ликвидатори имат действие от вписването им в търговския регистър. С решение № 10 от 28. 01. 2020 г. на Русенския окръжен съд, търговско отделение, по търговско дело № 13/2020 г. е потвърден отказ № 20200106175355 / 08. 01. 2020 г. на длъжностно лице по регистрацията при Агенция по вписванията по заявление вх. № 20200106175355 / 06. 01. 2020 г. за вписване на промени в обстоятелствата по партидата на [фирма]. Решението е потвърдено с Решение № 100213 / 31. 07. 2020 г. по дело № 170 / 2020 г. по описа на ВТАС. След като към 31. 07. 2020 г. увеличаването на капитала на дружеството не е вписано в ТР, то и към 18. 12. 2015 г., съответно 05. 03. 2016 г. /датата на сключване на договора за прехвърляне на акциите на [фирма]/, а дори и към 07. 07. 2016 г. /датата на настъпване на прехвърлянето им с джирос/ увеличаването на капитала със спорните 60 000 000 акции с номинал от 1 лев не е породило правно действие. В този смисъл е ирелевантно соченото от жалбоподателя Решение № 37 от 13.03.2017 г. на ВТАС по в.т.д. № 54/2017 г., доколкото същото е постановено след релевантния за определяне на пазарната цена на акциите момент. Ако твърди, че капиталът на [фирма] е увеличен със сочените 60 000 000 акции, и то към датите на сключване на сделките с процесните акции, така че да бъде отчетено при изготвяне на пазарната им оценка, то по правилата за разпределение на доказателствената тежест жалбоподателят следва да докаже този факт, за да се ползва от него, каквото не е сторено в случая. С оглед на изложеното съдът намира, че следва да се вземе предвид при определяне на данъчната основа за корпоративен данък на дружеството за 2016 г. определената с експертизата пазарна стойност на акциите, без да се отчита решениеъо на общото събрание на акционерите за увеличаване на капитала на [фирма] чрез записване на 60 000 000 акции от [фирма].

На следващо място, следва да се посочи, че представеният по делото Ревизионен акт № Р-22002217003813-091-001 / 30. 08. 2018 г., издаден на [фирма] от П. Т. П., на длъжност началник сектор – възложил ревизията, и А. К. Н., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, касае задължения на дружеството по ЗКПО и ЗДДС за данъчни периоди 2009 г. – 2014 г. и съответно м. 09. 2013 г. Твърди се от жалбоподателя, че с оглед на това приходните органи не са оспорили придобната цена на акциите от [фирма] през 2012 г. в тази връзка съдът намира за необходимо да отбележи, че мотивите на органа по приходите за издаване на този РА не се ползват с доказателствена сила в настоящото ревизионно производство, в което следва с всички относими, необходими и допустими доказателства и доказателствени средства да се докажат фактите от предмета на доказване по правилата за разпределение на доказателствената тежест. С оглед на това жалбоподателят представя доказателства за стойността на придобиване на акциите чрез записване на нови акции при увеличаване на капитала на [фирма] – Удостоверение № 133 / 21. 02. 2008 г. и Удостоверение № 491 / 03. 09. 2013 г. от К. за заверка на набирателни сметки със сумите съответно в размер на 3 517 826 лв. и 4 000 000 лв., както и договор за покупко-продажба на акции от капитала на [фирма] от

12.01.2006 г., сключен с [фирма], договор за продажба на акции от 27. 10. 2009 г., сключен с [фирма]. Последните основателно не са обсъдени от ревизиращия екип предвид това, че са реализирани в отдалечен период от време спрямо процесния и цената на придобиване на акциите по тях не би могла да бъде съпоставила с тази по спорните сделки с [фирма] от 2015 г. и 2016 г. По отношение на цената, на която са записани акции от [фирма] при увеличение на капитала на дружеството [фирма], то те са придобити по емисионната им стойност, а не по пазарни цени и съответно отново не може да бъде ползвана при съпоставката със спорните сделки по настоящото дело.

Предвид това, че определената в хода на ревизията пазарна стойност по метода на разпределената печалба в хода на ревизията е по-ниска от тази, определена от назначеното по делото вещо лице при използване на същия метод, поради забраната за влошаване на положението на оспорвания следва да се приеме първата като сума, с която следва да се преобразува счетоводния финансов резултат за периода на основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО.

При горните мотиви настоящият съдебен състав намира, че РА № Р-22221019002727-091-001 / 02. 01. 2020 г., издаден от П. Т. П. - орган, възложил ревизията и А. К. Н. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 470 / 24. 03. 2020 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. при Централно управление на Националната агенция за приходите е законосъобразен и обоснован, поради което жалбата срещу него следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

При този изход на делото на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК на ответника се следват разноски за юрисконсултско възнаграждение в размер на 39 617,82 лв., определено съгласно Наредба № 1 от 09. 07. 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

По изложените съображения и на основание чл. 160, ал.1 ДОПК, Административен съд София-град, I отделение, 5 състав

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], офис 24, представлявано от управителя А. Б., срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221019002727-091-001 / 02. 01. 2020 г., издаден от П. Т. П. - орган, възложил ревизията и А. К. Н. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 470 / 24. 03. 2020 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. при Централно управление на Националната агенция за приходите.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], ДА ЗАПЛАТИ НА Националната агенция за приходите сумата от 39 617,82 лв. /тридесет и девет хиляди шестстотин и седемнадесет лева и осемдесет и две стотинки/ за юрисконсултско възнаграждение.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България, в 14-дневен срок от съобщението.

СЪДИЯ: