

# РЕШЕНИЕ

№ 2284

гр. София, 07.04.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 66 състав,**  
в публично заседание на 16.02.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Елка Атанасова**

при участието на секретаря Кристина Григорова и при участието на прокурора Ива Цанова, като разгледа дело номер **1875** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] , със седалище [населено място], [улица]1ет.3, ап.4 чрез Л. В., в качеството на управител,чрез адв. Б. против Ревизионен акт /РА/ №Р-22221417003564-091-001 от 05.06.2018 г., потвърден в обжалваната част с Решение № 1350/04.09.2018 г. на директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП, с който на дружеството са установени задължения по ЗКПО за 2016 в размер на 70135 лв и лихви от 8546,98лв..

Жалбоподателят оспорва ревизионния акт с искане за отмяната му, като незаконосъобразен, съставен в нарушение на материалния и процесуалния закон. Претендира разноси за съдебното производство.

В съдебното производство жалбоподателят се представлява от адв.Б., който в позиция по същество и в представени писмени бележки поддържа жалбата и моли съда да отмени оспорения ревизионен акт, както и да се присъдят на доверителя му сторените в производството разноси за ДТ и за възнаграждение на вещо лице.

Ответникът – директорът на дирекция „ОДОП” [населено място] при ЦУ на НАП, чрез юрисконсулт П., оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП, редовно призована, не изпраща представител и не взима становище по жалбата.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна

страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221417003564-020-001/08.06.2017 г., издадена от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена за това със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията на дружеството по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за данъчните периоди от 17.02.2017 г. до 31.05.2017 г. и по ЗКПО за периода от 01.01.2016 г. до 31.12.2016 г. Заповедта е връчена лично на управителя на дружеството на 26.06.2017 г. Със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия (ЗИЗВР) №Р-22221417003564-020-002/15.09.2017 г. е продължен срока на ревизията до 26.11.2017 г. На основание чл. 114, ал. 4 от ДОПК, въз основа на Заповед за удължаване срока на ревизията №Р-22221417003564-ЗИД-001/13.11.2017 г., издадена от Г. П. Д., на длъжност изпълнителен директор на НАП, срока за извършване на ревизията е продължен до 26.02.2018 г., във връзка с което е издадена ЗИЗВР №Р-22221417003564-020-003/13.11.2017 г. Със ЗИЗВР №Р-22221417003564-020-004/31.01.2018 г., е разширен обхвата на ревизията, като периодът за установяване на задълженията по ЗДДС започва от 07.02.2017 г. Всички заповеди за изменение на първоначалната заповед за възлагане на ревизия са издадени от М. А. К., в качеството ѝ на орган, възложил ревизията.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22221417003564-092-001/19.03.2018 г., връчен на упълномощено лице на 09.05.2018 г. Дружеството не е упражнило правото си да подаде писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК срещу констатациите на РД.

Ревизията приключва с РА №Р-22221417003564-091-001/05.06.2018 г., поправен с РАПРА №П-22221418118571-003-001/03.07.2018 г., издадени от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и И. В. А., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА и РАПРА са връчени по електронен път, съответно на 18.06.2018 г. и на 04.07.2018 г. С РАПРА е поправена грешка, изразяваща се в неотразена внесена сума от задълженото лице за корпоративен данък за 2016 г. в размер на 1 508,37 лв. При отразяване на внесената от лицето сума на ред 1, колона 8 на табл. 1 от РА, допълнително установеното задължение за корпоративен данък в размер на 71 643,37 лв. е намалено с посочената сума и установено в размер на 70 135,00 лв., съответно размерът на лихвите от 8 577,99 лв. е установен на лихви в размер на 8 546,98 лв. РАПРА не е обжалван заедно с ревизионния акт или самостоятелно.

С РА, поправен с РАПРА, са определени задължения за довносяне по ЗКПО общо в размер на 70 135,00 лв. и лихви за забава в размер на 8 546,98 лв., при деклариран и внесен от ревизираното лице корпоративен данък за ревизирания период общо в размер на 4 905,48 лв. Допълнително установените задължения за корпоративен данък произтичат от извършени корекции на декларирания от дружеството счетоводен финансов резултат за ревизирания период, на основание чл. 16, ал. 2, т. 2, т. 3 и т. 4 от ЗКПО и са предмет на оспорване в настоящото производство.

Установено е, че през процесния период основен предмет на дейност на дружеството е извършване на ресторантърска дейност в търговски обект „Спагети К.“, находящ се в [населено място], [улица].

В хода на ревизионното производство са предприети множество процесуални

действия, които са описани подробно в РД. На дружеството са връчени 3 бр. Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ), по които са представени документи частично. В хода на ревизията са извършени проверки в счетоводството на дружеството, които са документирани с Протоколи №АА0815491/18.10.2017 г. и №АА0815492/19.10.2017 г.

При анализ на оборотната ведомост за 2016 г., органите по приходите са установили, че по сметка 609 „Други разходи“ са отчетени разходи общо в размер на 689 669,81 лв. От представената справка е констатирано, че по сметката са отчетени разходи за неустойки по договори, общо в размер на 689 250,00 лв. При извършено посещение в счетоводството на дружеството, от [фирма] са изискани документи, свързани със сключените договори. След проверка на представените документи, с ИПДПОЗЛ №Р-22221417003564-040-003/20.10.2017 г. са изискани документи и доказателства относно възможността на дружеството да извърши договорените дейности и предприетите действия в тази посока. При ревизията са извършени насрещни проверки на дружествата, с които са сключени договорите и са анализирани данните за тях в информационната система на НАП.

В резултат на извършените проверки и събраните доказателства, органите по приходите са констатирани:

[фирма], ЕИК[ЕИК], в качеството на възложител и [фирма], в качеството на изпълнител, са сключили Договор за посредничество от 25.10.2016 г., съгласно който изпълнителят се задължава да проучи условията и да подготви сключването на договор за отдаване под наем на помещения – собственост на възложителя, за реализацията на снимки на филмови продукции и реклами, и да води преговори до окончателното сключване на договор между възложителя и контрагента му. Договореното възнаграждение е в размер на 700 000,00 лв. В чл. 5 от договора е заложено, че при неизпълнение на същия, изпълнителят дължи не съдържа срок за изпълнение на дейностите. В договора не са конкретизирани и „собствените имоти на възложителя“. Договорът не е изпълнен и [фирма] начислява неустойка в размер на 210 000,00 лв. с Протокол №[ЕГН]/21.12.2016 г. Относно плащане на неустойката е представен протокол от 21.12.2016 г. за прихващане на вземания и задължения между [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма] и [фирма]. Така [фирма] има задължение за плащане на неустойки в размер на 210 000,00 лв. към [фирма]. Установено е, че „ПИ ЕЛ СИ Б. 1” има задължения по договор за заем към [фирма] в размер на 714 113,93 лв. [фирма] има задължения по договор за заем към [фирма] в размер на 269 829,23 лв. С извършеното прихващане, задължението на ревизираното лице към [фирма] се погасява и се намалява размера на вземането по договор за заем от [фирма] със сумата от 210 000,00 лв.

[фирма], ЕИК[ЕИК], в качеството на възложител и [фирма], в качеството на изпълнител са сключили Договор за посредничество от 18.10.2016 г., съгласно който ревизираното лице се задължава да проучи условията и да подготви сключването на договор за отдаване под наем на помещения – собственост на възложителя за реализацията на снимки на филмови продукции и реклами и да води преговори до окончателното сключване на договор между възложителя и контрагента му. В чл. 2 от договора е записан размер на възнаграждение при изпълнение предмета на договора в размер на 600 000,00 лв. Чл. 5 от договора регламентира, че при неизпълнение на договора, изпълнителят дължи неустойка в размер на 30% от стойността на сделката. И в този договор не е вписан срок за изпълнение на дейностите. В договора не са

конкретизирани и „собствените имоти на възложителя“, за които следва да се намери наемател. От дружеството е приложен Протокол №[ЕГН]/20.12.2016 г., с който [фирма] начислява неустойка в размер на 180 000,00 лв. във връзка с неизпълнение на договора. Представен е протокол от 20.12.2016 г. за прихващане на вземания и задължения между [фирма], [фирма] и [фирма]. [фирма] има задължение към [фирма] в размер на 180 000,00 лв. във връзка със задълженията по неустойката; [фирма] има задължения към [фирма] в размер на 1 231 915,38 лв. по договор за заем и [фирма] има задължения към [фирма] в размер на 449 829,23 лв. по договор за заем. С извършеното прихващане се погасява задължението на ревизираното лице към [фирма] и се намалява размера на вземане от [фирма] със сумата в размер на 180 000,00 лв.

В хода на ревизията от [фирма] са изискани писмени обяснения относно данни за лица от дружеството, на които са били възложени договорените услуги за „проучване на условията и подготвяне сключването на договор за отдаване под наем на помещения за реализацията на филмови продукции и реклами“. Изискани са трудови договори, длъжностни характеристики и разчетно платежна ведомост за периода от м. 10.2016 г. до м. 12.2016 г. Изискани са и данни относно предприети действия от [фирма] за реализиране на предмета на договорите със съответните доказателства за това; документи за търговската кореспонденция между [фирма] и дружествата възложители в периода от сключване на договорите до издаване на протоколите през м. 12.2016 г., с които са начислени неустойки за неизпълнение; обяснения и доказателства относно причините, довели до неизпълнение на договорите за посредничество; данни за точен адрес на помещенията, собственост на възложителите, за които е поет ангажимент да бъдат подготвени договори за отдаване под наем. В искането изрично е посочено, че съгласно разпоредбата на чл. 37, ал. 4 от ДОПК, ако не бъдат представени исканите по реда на чл. 3 доказателства, органът по приходите ще приеме, че същите не съществуват, в резултат на което ще се приемат само събраните в хода на производството доказателства.

В отговор на връченото искане са получени документи с вх. №53-06-3055/01.11.2017 г. При проверка на документите, органите по приходите са констатирани, че дружеството не е отговорило на поставените въпроси, относно сключени договори и задълженията за неустойки, свързани с [фирма] и [фирма].

На основание чл. 45 от ДОПК, са извършени насрещни проверки на [фирма] и [фирма], обективирани съответно с Протоколи за извършени насрещни проверки (ПИНП) № П-22221417184120-141-001/02.03.2018 г. и № П-22221417184129-141-001/02.03.2018 г. От проверяваните дружества е изискано да представят търговска кореспонденция с [фирма] от датата на сключване на договорите до датата на издаване на протоколите за неустойка; данни за точен адрес на помещенията, собственост на дружествата, за които е договорено с изпълнителя подготвяне сключването на договори за отдаване под наем, с приложени документи за собственост (НА) и извлечение на сметка от гр. 20 „Дълготрайни материални активи“. Изискани са писмени обяснения относно избора на изпълнител за възложената задача, както и данни извършвало ли е [фирма] други подобни услуги в предходни периоди за [фирма] и [фирма]; писмени обяснения относно мотивите за търсене на наематели на помещения, за реализация на снимки за филмови продукции и реклами; обяснителна записка за основния предмет на дейност на дружествата. В получените отговори от дружествата не са представени документи и обяснения по гореописаните

въпроси. Представени са документи относно извършените прихващания, договори за заем, хронология на счетоводна сметка 159 „Други краткосрочни заеми“, банкови извлечения, справка за дължимите заеми.

Органите по приходите са анализирали оборотните ведомости на двете дружества и установили, че по счетоводна сметка 203 „Сгради“ в [фирма] са заведени активи на обща стойност 715 000,00 лв., а в [фирма] активи на обща стойност 1 774 336,58 лв. За тези активи, от дружествата не са представени данни за местоположение и документи за собственост. Начислените неустойки са отразени в оборотните ведомости на дружествата по сметка 709 „Приходи от други продажби“. При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че приходите от неустойки са намерили отражение в подадените годишни данъчни декларации по чл. 92 от ЗКПО за 2016 г. Независимо от отчетените приходи и декларираните счетоводни печалби, [фирма] и [фирма] не са реализирали данъчни печалби и не са декларирали задължения за внасяне, предвид приспадане на данъчна загуба от предходни години.

В хода на ревизията е констатирано, че [фирма] извършва като основна и единствена дейност през 2016 г. предоставяне на ресторантьорски услуги в обект – ресторант „Спагети К.“. За дружеството е установено, че има назначени по трудови правоотношения лица на длъжности, свързани с тази дейност – готвачи, сервитьори, бармани, хигиенистки, салонни управители, хостеси. Във връзка с горното, с оглед характера на сключените договори за посредничество с [фирма] и [фирма] е направен извод, че ревизираното лице няма кадрова обезпеченост за извършване на описаните в договорите посреднически услуги.

Управител на [фирма], [фирма] и [фирма] в проверявания период е Л. Д. В., ЕГН [ЕГН]. Едно и също лице е възложител, в качеството си на управител на [фирма] и [фирма] и изпълнител, в качеството си на управител на [фирма], поради което е направен извод, че Л. В. е знаел, че [фирма] няма обезпеченост за извършване на описаните доставки. След сключване на договорите, същият не е доказал да е предприемал каквито и да било действия в опит да изпълни договорите, а доброволно си е самоначислил неустойки, отчетени като разход, намаляващ данъчната печалба на [фирма] и невлияещ върху данъчният резултат на [фирма] и [фирма], във връзка с обстоятелството, че същите са натрупали големи данъчни загуби от предходни години, които се приспадат през 2016 г.

При ревизията, както от страна на [фирма], така и от възложителите [фирма] и [фирма], не са представени данни за обектите, както и информацията относно причините за спецификата на поставената задача – намиране на наематели, които да използват обектите за снимане на филмови продукции и реклами. От [фирма] и [фирма] не са представени документи, които да доказват, че дружествата притежават собствени недвижими имоти, които към датата на договора за посредничество не са отдадени на други дружества и са свободни за наематели. При проверка в информационния масив на НАП за декларирани имоти по чл. 14 от Закона за местните данъци и такси (ЗМДТ) е установено, че дружествата нямат декларирани такива. Отразено е, че липсата на ефективно плащане на неустойките от

ревизираното лице представлява допълнителна индиция за нереалност на сключените договори. Вместо да извърши ефективно плащане на дължимите неустойки на [фирма] и „ПИ ЕЛ СИ Б. 3”, ревизираното лице отчита прихващане на задълженията си от вземания по предоставен заем на друго свързано лице – [фирма]. Видно от извършените прихващания, свързаните дружества [фирма], „ПИ ЕЛ СИ Б. 1“, [фирма] и [фирма] си прехвърлят парични средства при условия, различни от пазарните, след което сключват договори за услуги, с цел компенсирание на задълженията и вземанията помежду си.

При така установените данни, органите по приходите са направили извод, че сключените договори са фиктивни, същите не са сключени между независими икономически субекти за извършване на услуги, а представляват способ за отклонение от данъчно облагане – намаляване на данъчната печалба на ревизираното дружество.

Във връзка с горното и на основание чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО с отчетените разходи за неустойки в размер на 390 000 лв. е преобразуван счетоводният финансов резултат на дружеството за 2016 г. в посока увеличение.

[фирма] е сключило Договор за покупко-продажба на селскостопанска продукция № Wht 307-1/07.07.2016 г. с [фирма], ЕИК[ЕИК], с който се задължава да прехвърли собствеността върху 3 500,00 МТ +/- 10% пшеница от български произход, реколта 2016 г., опаковка – 100% насипно. [фирма] се задължава да достави стоката до база, посочена от купувача в периода от 07.07.2016 г. до 31.08.2016 г., след авизиране от страна на купувача. Определената цена по договора е в размер на 285,00 лв. за метричен тон. В т. 7 от договора е посочено, че при неизпълнение на доставката на стоката в определения за това срок, купувачът има право да прекрати договора и да иска плащане на неустойка от 30% върху стойността на недоставеното количество. Представено е уведомително писмо – авизо, издадено на 03.08.2016 г. от [фирма], с което дружеството моли продавача [фирма] в периода от 03.08.2016 г. до 31.08.2016 г. да изпълни задълженията си по договора за доставка на стоките. С констативен протокол от 09.12.2016 г. [фирма] и [фирма] се съгласяват, че в уговорения в договора срок продавачът не е изпълнил ангажимента си за доставка на стоката. Представена е сметка с №[ЕГН]/12.12.2016 г., с която [фирма] начислява на [фирма] неустойка в размер на 299 250,00 лв. Срокът, в който следва да се плати неустойката е до 31.07.2017 г.

На [фирма] е извършена насрещна проверка, обективизирана с ПИНП №П-03000317184557-141-001/03.11.2017 г., в който е констатирано

следното:

Установено е, че основната дейност на дружеството е покупко-продажба на селскостопанска продукция, препарати за растителна защита, специални торове и търговия със семена и посадъчен материал. Представени са договор, сключен с [фирма] за покупко-продажба на селскостопанска продукция с №Wht 307-1/07.07.2016 г.; уведомително писмо – авизо, издадено на 03.08.2016 г., същите са идентични с представените от ревизираното лице документи. С писмо от 25.08.2016 г. [фирма] уведомява дружеството, че поради обективни обстоятелства не е в състояние да изпълни доставката в определения с договора срок, както и в срока определен с авизото, поради което се отказва от неговото изпълнение. Съгласно констативен протокол от 09.12.2016 г. продавачът се съгласява, че не е изпълнил ангажимента по доставка на договорените количества, както и че договорът се счита за неизпълнен и на основание чл. 7, т. 1, б. (а) от договора дължи неустойка в размер на 299 250,00 лв., която ще заплати на [фирма] в срок до 31.07.2017 г. Неустойката е отразена като приход през м. 12.2016 г., като за целта е съставена сметка №[ЕГН]/12.12.2016 г., екземпляр от която е предоставена на [фирма]. Неустойката не е платена, във връзка с което е представена покана за плащане изх. №248-2/14.08.2017г., с която дружеството е приканено в тридесетдневен срок от получаване на същата да заплати падежираната вече сума.

Във връзка с отчетения разход за неустойка от ревизираното лице са изискани документи за произход на стоката (пшеница), посочена като собственост на [фирма] в договора - фактури, плащания, протоколи, осчетоводяване; данни за място на съхранение на стоката – склад на дружеството, заедно с документ за стопанисване, обяснения и доказателства за причините за неизпълнение на договора. В случай на продажба на стоката на други клиенти е изискано представяне на документи – фактури, документи за получено плащане и изписване на стоката, както и обяснения защо същата не е продадена на клиента, с който е сключен договор. На 01.11.2017 г. по искането е представена декларация от дружеството, съгласно която според ревизираното дружество към момента на изпълнение на договора за доставка, цената на стоката се е променила в параметри, които не са били финансово изгодни за [фирма]. Вследствие на това, съпоставяйки размера на загубите, които дружеството е щяло да претърпи при изпълнението на поетия договор, спрямо размера на неустойката, която дружеството дължи на [фирма] са били в значително в по-големи размери. В резултат на това, ръководството е взело решение да откаже изпълнението и да заплати

неустойка като виновна страна по договора за доставка. При анализ на всички събрани писмени обяснения, документи и доказателства от ревизираното лице относно начислената неустойка по договор с [фирма], както и извършената насрещна проверка, органите по приходите са констатирани следното:

Дружеството не е притежавало договорените количества пшеница, както и не притежава обекти, в които да съхранява посочените в договора количества пшеница. Сочни, че причината за разваляне на доставката е, че към момента на изпълнение на договора цената на стоките се е променила и че е икономически неизгодно закупуването ѝ на по-висока цена. Договорът е сключен на 07.07.2016 г. и е определен период на доставката от 07.07.2016 г. до 31.08.2016 г. Направен е извод, че при условие, че са били предприети действия за изпълнение на договора, цените на доставената стока не биха могли да се променят драстично в краткия интервал от време от сключването до изпълнението на договора. Прието е, че ако се приеме тезата на ревизираното лице за промяна на цените, би следвало [фирма] да е извършило действия по предоговаряне на условията на договора с клиента, посредством промяна на същите и сключване на допълнителни споразумения, анекси и други, каквито не са представени в хода на ревизията. [фирма] не е представило доказателства за търговска кореспонденция с потенциални доставчици на пшеница. Установено е също, че [фирма] не е разполагало със служители, които да изпълнят договорените доставки за намиране на селскостопанска продукция, нейния транспорт, съхранение и последваща доставка на клиента. При анализ на извършени разходи и отчетени приходи е констатирано, че ревизираното лице не е извършвало търговия със селскостопанска продукция. Дейността на ревизираното лице няма нищо общо с предмета на сключения договор, а отчетените разходи за неустойка са на значителна стойност в сравнение с разходите за основната дейност на дружеството – ресторантьорство. Органите по приходите са посочили, че липсата на реално плащане на неустойката е още една причина договорът да се приеме за фиктивен. Във връзка с липсата на извършено плащане на неустойката, в хода на ревизията, е извършен анализ на финансовото състояние на ревизираното лице. По данни от представената оборотна ведомост, към 31.12.2016 г. дружеството има отчетени налични парични средства по сметка 501 „Каса” в размер на 433 886,34 лв., а към 30.09.2017 г. наличните паричните средства са в размер на 568 605,98 лв. Следователно ревизираното лице е можело да се разплати с [фирма], но не го е направило. От друга страна, контрагентът не проявява активност във



връзка с ефективното събиране на вземане в особено голям размер. При така събраните доказателства, органите по приходите са определили договора между страните като фиктивен, сключен с цел отклонение от данъчно облагане. Във връзка с горното и на основание чл. 16, ал. 2, т.4 от ЗКПО с разхода за неустойка в размер на 299 250,00 лв. е преобразуван счетоводния финансов резултат на дружеството за 2016 г. в посока увеличение.

В хода на ревизията е установено, че [фирма] е отразило по сметка 225 „Предоставени дългосрочни заеми в лева” заеми предоставени на [фирма] по 2 договора:

- Договор за заем от 10.01.2014 г. за предоставяне на парична сума в размер на 42 165,23 лв.;
- Договор за заем от 15.02.2016 г. за предоставяне на заем от 500 000,00 лв. Заемът е предоставен на траншове в периода от 23.02.2016 г. – 27.12.2016 г. общо в размер на 407 664,00 лв.

На основание чл. 60, ал. 1 от ДОПК е изготвено Искане с изх. №Р-22221417003564-027-001/01.02.2018г. за възлагане извършването на експертиза със следния предмет и задачи: установяване на годишен пазарен лихвен процент в диапазон от цени за 2016 г. по предоставените заеми от ревизираното лице на свързаното лице. В съответствие с изискванията на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, §1, т. 32 от ДР на 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 за целта на експертизата е използван методът на сравнимите неконтролирани цени. Методът се прилага, когато е налице сходство в характеристиката на продукта или услугата - предмет на контролираната и съпоставимата неконтролирана сделка. С експертизата е установен диапазон на пазарна лихва за 2016 г. по договор за заем от 10.01.2014 г. от 6,25% до 6,50% и по договор за заем от 15.02.2016 г. определеният диапазон на пазарната лихва е от 5,00% до 6,50%. Установено е, че по предоставените заеми не са върнати ефективно парични средства. От органите по приходите е направен извод, че с отразените прихващания на вземания и задължения във връзка с начислените разходи за неустойки, неправомерно са намалени размерите на предоставените заеми, предвид че същите не са реално извършени разходи, а само начислени такива с цел отклонение от данъчно облагане. В резултат на това, заемите предоставени на [фирма] се дължат за целия период от предоставянето им до края на 2016 г. В договорите за предоставени заеми е посочен годишен лихвен процент в размер на 2% годишно от стойността на заема. Ревизираното лице не е осчетоводило през 2016 г. приходи от лихви по предоставените заеми. За определяне на

приходите от лихви е приет минималният годишен лихвен процент, определен с експертизата. За заема, предоставен на [фирма] на 10.01.2014 г. е приет годишен лихвен процент в размер на 6,25% и са изчислени лихви общо в размер на 2 635,33 лв. За заема, предоставен на [фирма] на 15.02.2016 г. е приет годишен лихвен процент в размер на 5,00% и са изчислени лихви общо в размер на 9 464,69 лв. На основание чл. 16, ал. 2, т. 2 и 3 от ЗКПО със сумата в размер на 12 100,02 лв. - лихви по предоставените заеми е направено увеличение на счетоводния финансов резултат за 2016 г.

Жалбата до съда е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, от надлежна страна, срещу акт, който подлежи на оспорване по съдебен ред, поради което като допустима следва да бъде разгледана по същество.

Съгласно чл.160,ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обосновааност на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално - правните разпоредби по издаването му.

Оспореният ревизионен акт е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК, във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия. Представените писмени доказателства, удостоверяващи наличието на квалифициран електронен подпис на издадетелите на акта обосновават извода за валидно възникнало ревизионно производство. Ревизионният акт е съставен в предвидената форма, съгласно чл. 119 и чл. 120 от ДОПК. Не са допуснати нарушения на процесуалните правила.

В съдебното производство пред настоящата инстанция от страна на жалбоподателя е поискано назначаването на съдебно-счетоводна и оценителна експертиза (ССОЕ), а също и представени доказателствата, предоставени на вещите лица за изготвяне на експертизата.

От заключението на вещите лица О. Т. и Р. К., прието в с.з. на 16.02.2021 се установява, че са представени договорите за посредничество от 25.10.2016г на стойност 700 000лв и от 18.10.2016г на стойност 600 000 лв, както и протоколи за начисляване на неустойка по тях, съответно от дати 21.12.2016г на стойност 210 000лв и 20.12.2016г на стойност 180 000лв. Налице са и протоколи за прихващане на задълженията за неустойка, в които е участвало и дружеството Пи Ел Си Маркетинг Ф. Е., съответно от дати 21.12.2016 и 20.12.2016г. Във връзка с договора за покупко-продажба на селскостопанска продукция № Wht 307-1/07.07.2016 г. с [фирма], ЕИК[ЕИК], с който се задължава да прехвърли собствеността върху 3 500,00 МТ +/- 10% пшеница от български произход, реколта 2016 г., опаковка – 100% насипно. [фирма] се

задължава да достави стоката до база, посочена от купувача в периода от 07.07.2016 г. до 31.08.2016 г., след авизиране от страна на купувача. Определената цена по договора е в размер на 285,00 лв. за метричен тон. Представено е уведомително писмо – авизо, издадено на 03.08.2016 г. от [фирма], с което дружеството моли продавача [фирма] в периода от 03.08.2016 г. до 31.08.2016 г. да изпълни задълженията си по договора за доставка на стоките. С констативен протокол от 09.12.2016 г. [фирма] и [фирма] се съгласяват, че в уговорения в договора срок продавачът не е изпълнил ангажимента си за доставка на стоката. Представена е сметка с №[ЕГН]/12.12.2016 г., с която [фирма] начислява на [фирма] неустойка в размер на 299 250,00 лв. Срокът, в който следва да се плати неустойката е до 31.07.2017 г. С писмо от 25.08.2016 г. [фирма] уведомява дружеството, че поради обективни обстоятелства не е в състояние да изпълни доставката в определения с договора срок, както и в срока определен с авизото, поради което се отказва от неговото изпълнение. Съгласно констативен протокол от 09.12.2016 г. продавачът се съгласява, че не е изпълнил ангажимента по доставка на договорените количества, както и че договорът се счита за неизпълнен и на основание чл. 7, т. 1, б. (а) от договора дължи неустойка в размер на 299 250,00 лв., която ще заплати на [фирма] в срок до 31.07.2017 г. Неустойката е отразена като приход през м. 12.2016 г., като за целта е съставена сметка №[ЕГН]/12.12.2016 г., екземпляр от която е предоставена на [фирма]. Неустойката не е платена, във връзка с което е представена покана за плащане изх. №248-2/14.08.2017г., с която дружеството е приканено в тридесетдневен срок от получаване на същата да заплати падежираната вече сума. Налице е уведомително писмо от Пи Ел Си Б. 12 Е. изх. № 0003/25.08.2017г., че дружеството по обективни причини не е в състояние да изпълни договорните си задължения, поради което и се отказва от изпълнение на договора. Налична е Декларация вх. № 53-06-3055/1/01.11.2017г от Л. Д. В., с обяснения за анулиране на договора, свързани с покачване цената на борсовата стока пшеница и съпоставка на разходите по договора с дължимата неустойка. Неустойките при Пи Ел Си Б. 12 Е. са осчетоводени като разход по с/ка 609 Други разходи, а при възложителите същите са осчетоводени по с/ка 709 други приходи и са вписани в ГДД по чл.92 от ЗКПО за 2016г. Съгласно Н. 18 Приходи, с които се определя счетоводното третиране на приходите от определени видове сделки и в определени случаи и тяхното признаване, приходите от неустойки се признават след установяване на правото на тяхното получаване съгласно договор и при тяхното начисляване са спазени принципите на този стандарт. По двата договора

за посредничество- от 25.10.2016 и 18.10.2016г са съставени протоколи за начисляване на неустойка съответно под № 00000001/21.12.2016 и под №[ЕИК]/20.12.2016г,които съдържат всички изискуеми реквизити съгласно чл.84 от ППЗДДС и чл.1 от ЗСч. Същото се отнася и до сметка № 00200000005/12.12.2016г на Агрикс България О.,с което е начислена неустойка по договора за продажба на селскостопанска продукция. Размерът на пазарната лихва по смисъла на § 1 т.32 от ДР на ЗКПО към момента на сключване на двата договора за заем между Пи Ел Си Б. 12 Е. и Пи Ел Си Маркетинг Ф. Е. за процесните периоди при отчитане на количествените и качествените характеристики,форма,размер,срок и ликвидност за договор от 10.01.2014г за заем на сумата от 42156,23лв за срок от 3 години пазарната годишна лихва попада в диапазона между 6,2 % и 7,3%. По договора за заем от 15.02.2016г за сумата 500 000 лева, със срок 5 години, пазарната годишна лихва попада в диапазона между 4,9 % и 6,3 %.

Съдът кредитира заключението на вещите лица като компетентно изготвено, неоспорено от страните и обективно съответстващо на останалите писмени доказателства.

На основание чл. 160 ал.1 от ДОПК съдът разглежда спора по същество и когато приеме, че актът е незаконосъобразен на основаниято, на което е издаден, следва да прецени наличието на материалноправните предпоставки за възникване и упражняване правото на данъчен кредит. Производството по обжалване на РА не е контролно - отменително, а е процес по същество, поради което съдът следва да реши, с оглед на събраните по делото доказателства, дали се дължи данък и в какъв размер.

Съгласно разпоредбата на чл. 92, ал. 1 от Закона за задълженията и договорите, неустойката обезпечава изпълнението на задължението и служи като обезщетение за вредите от неизпълнението, без да е нужно те да се доказват. По аргумент от специалната норма на чл. 309 от Търговския закон, неустойка, дължима по търговска сделка, сключена между търговци, не може да се намалява, поради прекомерност. В чл. 16, ал. 1 от ЗКПО е регламентирано, че когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната 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. Според

чл. 16, ал. 3 от ЗКПО, когато чрез привидна сделка се прикрива друга сделка, данъчното задължение се определя при условията на прикритата сделка.

В случая задължението за неустойка, поради отказ на една от страните, е уговорено в сключените между търговците договори – за посредничество от 25.10.2016 г., сключен между [фирма] и [фирма], за посредничество от 18.10.2016 г., сключен между [фирма] и [фирма], и в договор за покупко- продажба на селскостопанска продукция от 07.07.2016 г., сключен между [фирма] и [фирма]. Само по себе си обстоятелството, че възложителят/поръчителят по договора се е отказал от него, в резултат на което е ангажирана договорната му отговорност за заплащане на предвидената неустойка, не обосновава извод, че сделката между страните е привидна. В хода на ревизионното и съдебното производство не са събрани доказателства, сочещи симулативност на договорите и недължимост на уговорената между страните неустойка. С нея те са конкретизирали предварително размера на обезщетението, което ще заплати неизправната страна, в случай, че се откаже изцяло от изпълнение на договора. Постигането на съгласие за заплащане на неустойка, при отказ от изпълнение на главното задължение не води до извода, че е уговорена извън присъщите ѝ обезпечителна, обезщетителна и санкционна функции, с цел отклонение от данъчно облагане. Съдът приема, че към момента на сключване на договорите липсват доказателства, че постигнатото съгласие за основната сделка е привидно, както и, че същата е сключена с цел отклонение от данъчно облагане. Напротив, още в ревизионното производство са представени договорите между страните и уведомителни писма, с които изпълнителят е уведомен от ревизираното дружество за отказа му. Представени са договорите за посредничество от 18.10.2016 г. и от 25.10.2016г., както и договор за продажба на селскостопанска продукция. Във връзка с договора за покупко-продажба на селскостопанска продукция №Wh1 307-1/07.07.2016 г. с [фирма], задължението по което е да се прехвърли собствеността върху 3 500,00 МТ +/- 10% пшеница от български произход, реколта 2016 г., опаковка – 100% насипно. [фирма] се задължава да достави стоката до база, посочена от купувача, в периода от 07.07.2016 г. до 31.08.2016 г., след авизиране от страна на купувача. Определената цена по договора е в размер на 285,00 лв. за метричен тон. Представено е уведомително писмо – авизо, издадено на 03.08.2016 г. от [фирма], с което дружеството моли продавача [фирма] в периода от 03.08.2016 г. до 31.08.2016 г. да изпълни задълженията си по договора за доставка на стоките. С констативен протокол от 09.12.2016 г. [фирма] и [фирма] се съгласяват, че в

уговорения в договора срок продавачът не е изпълнил ангажимента си за доставка на стоката. Представена е сметка с №[ЕГН]/12.12.2016 г., с която [фирма] начислява на [фирма] неустойка в размер на 299 250,00 лв. Срокът, в който следва да се плати неустойката е до 31.07.2017 г. С писмо от 25.08.2016 г. [фирма] уведомява дружеството, че поради обективни обстоятелства, не е в състояние да изпълни доставката в определения с договора срок, както и в срока определен с авизото, поради което се отказва от неговото изпълнение. Съгласно констативен протокол от 09.12.2016 г. продавачът се съгласява, че не е изпълнил ангажимента по доставка на договорените количества, както и че договорът се счита за неизпълнен и на основание чл. 7, т. 1, б. (а) от договора дължи неустойка в размер на 299 250,00 лв., която ще заплати на [фирма] в срок до 31.07.2017 г. Неустойката е отразена като приход през м. 12.2016 г., като за целта е съставена сметка №[ЕГН]/12.12.2016 г., екземпляр от която е предоставена на [фирма]. Неустойката не е платена, във връзка с което е представена покана за плащане изх. №248-2/14.08.2017г., с която дружеството е приканено в тридесетдневен срок от получаване на същата да заплати падежираната вече сума. Налице е и уведомително писмо от Пи Ел Си Б. 12 Е. изх.№ 0003/25.08.2017г, че дружеството по обективни причини не е в състояние да изпълни договорните си задължения, поради което и се отказва от изпълнение на договора. Както вече бе посочено, представена е Декларация вх.№ 53-06-3055/1/01.11.2017г от Л. Д. В. с обяснения за анулиране на договора, свързани с покачване цената на борсовата стока пшеница и съпоставка на разходите по договора с дължимата неустойка. Неустойките при Пи Ел Си Б. 12 Е. са осчетоводени като разход по с/ка 609 Други разходи, а при възложителите същите са осчетоводени по с/ка 709 други приходи и са вписани в ГДД по чл.92 от ЗКПО за 2016г. Съгласно Н. 18 Приходи, с който се определя счетоводното третиране на приходите от определени видове сделки и в определени случаи и тяхното признаване, приходите от неустойки се признават след установяване на правото на тяхното получаване съгласно договор и при тяхното начисляване са спазени принципите на този стандарт.

По двата договора за посредничество - от 25.10.2016 и 18.10.2016г., са съставени протоколи за начисляване на неустойка съответно под № 00000001/21.12.2016 и под №[ЕИК]/20.12.2016г, които съдържат всички изискуеми реквизити, съгласно чл.84 от ППЗДДС и чл.1 от ЗСч. Същото се отнася и до сметка № 00200000005/12.12.2016г на Агрикс България О., с което е начислена неустойка по договора за продажба на селскостопанска продукция.

Необосновано, според съда, е прието, че представените в ревизионното производство договори, уведомления и запитвания между страните са с недостоверна дата и са съставени единствено за нуждите на счетоводното отчитане на разходите за неустойки. Спецификата на един документ като частен, не обосновава пряк извод, че той е с невярно съдържание или е изготвен за целите на данъчното облагане. Дадени са писмени обяснения от управителите на дружествата, които потвърждават техните намерения, предприетите действия и съдържанието на разменената кореспонденция. Преценката на всички тези установени факти и обстоятелства обуславя извод за неоснователност на доводите на приходните органи, че в поведението на дружествата няма никаква икономическа логика и неизпълнението само по себе си сочи към цел отклонение от данъчно облагане. От обстоятелството, че няма представени доказателства за изпълнение на задълженията от страна на [фирма] за заплащане на цената за изпълнение на задължението за неустойка по договорите, не следва извода, че ревизираното лице не е имало намерение да изпълнява задълженията си по договорите, тъй като, от разменената кореспонденция между страните е видно, че то е уведомило съответния изпълнител, че се отказва от договора преди изтичането на уговорения срок за изпълнение, поради промяна на бизнес - плановете му. Възникването на задължението за неустойка между търговци не може да бъде обусловено от обстоятелството, че същите са свързани лица или че не притежават недвижими имоти - както е в случая с договорите за консултантски услуги, доколкото предмет на услугата е отдаване под наем, поради което и не е нужно посредничеството да е обусловено от наличие / придобиване на собственост, а още по малко от наличието или не на кадрови потенциал, който да ги изпълни. Само за пълнота съдът посочва, че в случая предмета на договора обуславя и извършването му от едно лице, пък било то и управителя на дружеството - изпълнител.

Относно размера на дължимата неустойка по договорите, по делото е допусната и приета неоспорена от страните съдебно-счетоводна и оценителска експертиза, съгласно която платената неустойка е уговорената по договора. Безспорно е констатирано осчетоводяването на неустойките като разход, съответно приход. Осъществените счетоводни отразявания сочат, че страните са предприели действия в съответствие с действителните им отношения, поради което необосновано органите по приходите са приели, че поемането на задължение за заплащане на неустойка при отказ на възложителя от договора е условие, което води до отклонение от данъчно облагане.

С оглед изложеното не е налице основание за приложението на чл. 16, ал.

1, вр. ал. 3 от ЗКПО за непризнаване на процесните разходи за неустойка за данъчни цели, поради което незаконосъобразно с тях е увеличен финансовият резултат на ревизираното дружество за 2016 г. и са установени допълнителни задължения по ЗКПО (в този смисъл и решение № 116/06.01.2021г на ВАС VIII отд по адм. Дело № 8770/2020г.). При този анализ на установените в процеса факти, жалбата се явява частично основателна, и ще следва да бъде уважена, като се отмени оспорения ревизионен акт в тази му част.

По отношение на допълнително установените задължения по ЗКПО във връзка с договорите за заем между Пи Ел Си Б. 12 Е. и Пи Ел Си Маркетинг Ф. Е., съдът приема за установено следното :

В частта на извършените корекции с неначислени от дружеството пазарни лихви по предоставени заеми на свързани лица в размер на 12 100,02лв.

Няма спор по делото, че [фирма] и [фирма] са свързани лица по смисъла на §1, т. 3, б. „д” от ДР на ДОПК. Жалбоподателят твърди, че в РА/РД не са взети предвид начислените от самото дружество лихви в размер на 2%. При извършена проверка е установено, че в хода на ревизията са представени справки за начислени лихви по процесните заеми, но същите не са намерили отражение в счетоводството на дружеството. В представената оборотна ведомост за 2016 г. няма счетоводна сметка, която да отразява приходите от лихви. Предвид изложеното, в хода на ревизията правилно е установено обстоятелството, че жалбоподателят не е отчетал приходи от лихви през периода 2016 г. Поради това, в случая е приложима разпоредбата на чл. 78 от ЗКПО. Съгласно последната, при определяне на данъчния финансов резултат, счетоводният финансов резултат се коригира със сумата на приходите и разходите, които е следвало да бъдат отчетени през текущата година, съгласно изискванията на нормативен акт, но не са отчетени от задълженото лице. Счетоводството на предприятието се осъществява при спазването на принципите, залегнали в Закона за счетоводството (ЗСч). По смисъла на същите, приходите и разходите в предприятието се отразяват текущо в момента на възникването им, независимо от момента на получаването или плащането на паричните средства. Т.е. очакваните приходи от лихви е следвало да намерят отражение в счетоводството на предприятието и във финансовите му отчети, от момента на възникването им.

При така изложената фактическа и правна обстановка е видно, че жалбоподателят не е отчетал приходи от лихви в съответствие с изискванията на счетоводното законодателство. От заключението на допуснатата ССОЕ се установява, че размерът на пазарната лихва по



смисъла на § 1 т.32 от ДР на ЗКПО, към момента на сключване на двата договора за заем между Пи Ел Си Б. 12 Е. и Пи Ел Си Маркетинг Ф. Е. за процесните периоди, при отчитане на количествените и качествените характеристики, форма, размер, срок и ликвидност за договор от 10.01.2014г. за заем на сумата от 42156,23лв за срок от 3 години, пазарната годишна лихва попада в диапазона между 6,2 % и 7,3%. По договора за заем от 15.02.2016г за сумата 500 000 лева със срок 5 години, пазарната годишна лихва попада в диапазона между 4,9 % и 6,3 %. В рамките на административното производство назначената експертиза е установила пазарни нива за лихвите по първия договор в размер на 6,25%, което е малко над минимума, установен с експертното заключение, прието от съда и не влияе значително на определянето на размера ѝ, а досежно втория договор, лихва от 5 %, което отново е малко над минимума, установен с експертното заключение, прието от съда и не влияе значително на определянето на размера ѝ. Доколкото по договорите са уговоряни лихви в размери, различаващи се съществено от посочените в експертизата, са налице обстоятелства, водещи до отклонение от данъчно облагане. Правилно на основание чл.16 ал.2 т.2 и 3 от ЗКПО, със сумата в размер на 12100,02 лв. – лихви по предоставени заеми, е направено увеличение на счетоводния финансов резултат за 2016г.

При изложения нализ на установените в процеса факти жалбата се явява неоснователна, и ще следва да бъде отхвърлена в тази ѝ част.

При този изход на спора, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК на жалбаподателя се дължат разноски за настоящето производство (за държавна такса в размер от 50 лв, 611 лв. депозити за вещи лица, които се установяват в размер общо на 661лв.

Съразмерно на отхвърлената част на претенцията, ответникът също има право на разноски, които с оглед материалния интерес, се следват в размер на 314,17 лв за юрисконсултско възнаграждение.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал.1 от ДОПК, Административен съд София – град, Трето отделение, 66 - и състав

### **Р Е Ш И :**

**ОТМЕНЯ** по оспорването на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище [населено място], [улица]1ет.3, ап.4 представлявано отЛюбомир В., в качеството на управител, чрез адв. Б., Ревизионен акт /РА/ №Р-22221417003564-091-001 от 05.06.2018 г., потвърден в обжалваната част от директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП с решение № 1350/04.09.2018 г., с който на дружеството са установени задължения по

ЗКПО за 2016 в размер на 68 925 лв. и лихви от 8546,98 лв., като ОТХВЪРЛЯ оспорването в останалата му част.

**ОСЪЖДА** Дирекция „ОДОП” С. при ЦУ на НАП да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], сумата от 661 лева, разноси за съдебното производство.

**ОСЪЖДА** [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция „ОДОП” С. при ЦУ на НАП сумата от 314,17 лева, разноси за съдебното производство.

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

СЪДИЯ: