

РЕШЕНИЕ

№ 17228

гр. София, 07.05.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 73 състав, в
публично заседание на 18.02.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елеонора Попова

при участието на секретаря Снежана Тодорова, като разгледа дело номер **11369** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба, подадена от „Ривър Спа и Резиденс“ ЕООД, ЕИК-[ЕИК], със седалище и адрес на управление в [населено място], [улица], представлявано от управителя А. Г. Д., чрез адв. П. Н., срещу Ревизионен акт /РА/ №Р- 22221024005932-091-001/14.07.2025 г., издаден от П. Г. Г.- орган възложил ревизията и Т. Б. Н.- ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1192/02.10.2025 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите.

Релевират се доводи, че ревизионният акт е незаконосъобразен, издаден при съществени нарушения на процесуалния закон, в противоречие с материалния закон и при липса на обосноваване. Твърди се, че решаващият орган е формирал вътрешното си убеждение за липсата на реална воля у ревизираното лице да изпълни документираните търговски сделки, за които са уговорени процесните неустойки на основата на твърдения, лишени от правна логика, недоказани и необосновани. Според жалбоподателя юридически несъстоятелен, неиздържан и не съответстващ на критериите за установяване на симулативност по чл. 26 от ЗЗД е мотива на органа за симулативност на договора за инвестиция, мотивиран с непредставени доказателства за водена между страните („Ривър Спа и Резиденс“ ЕООД и „Ес Ди Фасилити Мениджмънт“ ЕООД) търговска кореспонденция и извършен анализ на финансовото състояние на дружеството, въз основа на които именно „Ес Ди Фасилити Мениджмънт“ ЕООД е избрано за кредитор. Поддържа се, че фактът, че кредиторът не е предприел действия за събиране на вземането, не води автоматично до правно обосноваване извод, че вземането не съществува или че договорът е

привиден, като това е въпрос на търговска стратегия, преценка и автономност при вземане на решенията, в които административният орган не може да се намесва. Сочи се, че е недопустимо извеждане на правен извод чрез аргумент от бездействие- подход, който не е признат от нито една правна теория или съдебна практика като доказателствен способ за установяване на симулация. Оспорват се и изводите на приходните органи за липса на икономическа логика и извод за умишлено отклоняване от данъчно облагане поради неизпълнени задължения по договори за заем, сключени между „Ривър Спа и Резиденс“ ЕООД „Ароуд“ ЕООД и „Ес Ди Фасилити Мениджмънт“ ЕООД. Заявено е, че действително не са събрани доказателства за плащане по въпросните договори за заем, но не означавало автоматично симулация, предвид принципа на свободно договаряне (чл. 9 ЗЗД) и липсата на законово изискване за формализиране на всяко плащане или погасено задължение. Твърди се, че липсата на разписка, банково извлечение или друг конкретен документ не означава, че между страните не е върната част от сумата; няма уговорка за отложено или друг вид плащане или че не са налице други форми на погасяване (напр. прихващане, новация, заместване в дълг и др.). На следващо място се поддържа, че наличието на родствена връзка не прави дружествата, чиито еднолични собственици на капитала и управители към датата на сключване на договора за инвестиция са А. Д. и М. Д. „свързани лица“ по § 1. от ДР на ДОПК. Акцентира, че нито Законът за задълженията и договорите, нито Данъчно- осигурителният процесуален кодекс, нито специалните данъчни закони (ЗКПО, ЗДДС и др.) съдържат законова презумпция, че сделките между свързани лица са изначално симулативни, а напротив, сделките между свързани лица са не само допустими от закона, но и се подчиняват на специален и нарочен данъчно правен режим (чл. 15 и чл. 16 от ЗКПО), който създава достатъчно гаранции за тяхната валидност и достоверност. Освен това неправилно органът се позовавал на Тълкувателно решение №1 от 15.06.2010 г. на ВКС по т. д. № 1/2009 г. Сочи се неправилно приложение на материалния закон- чл.16 ЗКПО. Твърди се, че не е изпълнена нито една от предпоставките по чл. 26, ал. 2 ЗЗД, за да се приеме, че сделката е привидна, тъй като в конкретния случай заемът и неустойката са действително предоставени, надлежно осчетоводени, декларирани и впоследствие- платени. Изложени са обстоятелствата, свързани с развитите се търговски отношения между дружествата. Претендира се отмяна на РА.

В съдебно заседание жалбоподателят, чрез процесуалните си представители поддържа жалбата. Моли съда да отмени оспорвания РА. Претендират се разноски, съгласно списък. Подробен аргументи са развити в допълнително представени писмени бележки.

Ответникът– директор на Дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП в съдебно заседание, чрез процесуален представител оспорва жалбата. Пледира същата да бъде отхвърлена като неоснователна и недоказана. Позовава се на мотивите изложени в решението на органа. Претендира юрисконсултско възнаграждение съобразно материалния интерес. Прави възражение за прекомерност на претендираното адвокатско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура– редовно уведомена, не изпраща представител за участие в производството.

Съдът, след като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, доводите и становищата на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221024005932-020-001 от 14.11.2024 г., връчена електронно на 09.12.2024 г., изменена със заповеди №Р-22221024005932-020-002/07.03.2025 г. и №Р-22221024005932-020-003/09.04.2025 г., издадени от издадени от П. Г. Г., на длъжност началник отдел „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-404/27.05.2024 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „РИВЪР СПА И РЕЗИДЕНС“ ЕООД за

определяне на задълженията по ЗКПО за периодите от 01.01.2019 г. до 31.12.2023 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221024005932-092-001/30.05.2025 г. С срещу РД е подадено писмено възражение, с което се оспорва приетото от ревизиращия екип, че през 2021 г. следва да се отчете приход, в размер на 1 593 431,29 лв., по придобит през същата година имот от публична продан. Посочено е, че с Договор за прехвърляне на вземания (Цесия) от 12.12.2019 г., сключен между „ИНВЕСТБАНК" АД, в качеството на Цедент и „Ривър СПА и Резиденс" ЕООД, в качеството на Цесионер, последният е придобил вземанията на банката към длъжниците по изпълнителното дело „Динев" ЕООД, „БЕРС" АД /понастоящем „Спедиция Логистика" АД/, „ГАММА ДИЗАЙН" ООД /понастоящем „Контракт Гама" ЕООД/ и Г. Т. Д., в общ размер 1328699,99 евро и 33 591,70 лв. Договорената и платена цена по цесията е 1 050 280.71 лева. С Постановление за възлагане на недвижимо имущество от 22.02.2021 г., на при ЧСИ „Ривър СПА и Резиденс" ЕООД придобива имота в качеството си на цесионер и ипотечен кредитор, придобил вземането си от „Инвестбанк" АД, „С.Г.Груп" ЕАД, в резултат на публична продан, на която „Ривър СПА и Резиденс" ЕООД е обявено за купувач на описаните по-горе имоти за сумата от 2 643 712.00 лева, като от тази сума е прихваната частта от притежаваното от „Ривър СПА и Резиденс" ЕООД, ипотечен кредитор вземане срещу Г. Т. Д., в размер на 2 632 303 лева съответно от „Ривър СПА и Резиденс" ЕООД е довнесена ефективно сумата от 69 643,87 лева. На 11.03.2021 г. от дружеството „С.Г.Груп" ЕАД, присъединен вискател по и.д. №396282017 г., по описа на ЧСИ М. Б., е подадена исквата молба и е образувано т.д. №436/2021 г. по описа на СГС, VI-7 състав, за обявяване на недействителност на публичната продан, по отношение на S от поземления имот и S от сградата. РЛ преценило, че е възможно обявяване на публичната продан за недействителна, поради което не е отчетен приход през 2021 г., а е сторено през 2022 г. Възражява се срещу непризнат разход за неустойка.

Възражението е разгледано като процесуално допустимо и прието за частично основателно.

Ревизията приключила с оспорвания в настоящото производство Ревизионен акт №Р-22221024005932-091-001/14.07.2025 г., издаден от П. Г. Г.- орган, възложил ревизията, и Т. Б. Н., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С.- ръководител на ревизията, връчен по електронен път на 1 5.07.2025 г. С РА е установен корпоративен данък за в размер на 158496,75 лв. и лихви за забава в размер на 42 238,10 лв., при деклариран КД в размер на 5 556,06 лева, който е внесен, т.е. установени са допълнителни задължения за КД в размер на 152 940.69 лева. Корекцията на резултата за периода се дължи на преобразуване на счетоводния финансов резултат за 2022 г. с непризнатите за данъчни цели разходи за неустойка в размер на 1 529 406,90 лв. по договор за инвестиция от 17.03.2022 г., сключен с „ЕС ДИ ФАСИЛИТИ МЕНИДЖМЪНТ" ЕООД.

Процесуалните действия, извършени в хода на ревизионното производство са подробно описани в констативната част на РД, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от РА.

С цел събиране на доказателства от значение за данъчното облагане, на жалбоподателя е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ с изх. №Р-22221024005932-040-001/10.01.2025 г., с което са изисквани конкретно посочени счетоводни документи, в това число аналитична справка от гр. 50 за извършените плащания по банков и по касов път за периода 13.08.2019 г. - 31.12.2023 г., в отговор на което по електронен път на 29.01.2025 г. са представени писмени доказателства с вх. №Р-22221024005 932-ПРД от 001 до 004 по регистъра на ТД на НАП С..

Извършена е проверка на счетоводни и търговски документи, при която са изисквани допълнителни писмени доказателства, ангажирани с вх. №Р-22221024005932 от 30.04.2025 г.

На основание чл. 45 от ДОПК, е извършена насрещна проверка на „ЕС ДИ ФАЦИЛИТИ

МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД, резултатите от която са обективирани в №П-22221425044095-141-001/23.05.2025 г. Със същото са изисквани сключени договори за заем с „РИВЪР СПА РЕЗИДЕНС“ ЕООД, доказателства за превеждане и връщане на сумите по договорите. Искане е връчено по електронен път, чрез активиране на препратката от електронен адрес [електронна поща], идентичен с електронния адрес, деклариран от ревизираното дружество, но не са представени.

С протокол №Р-22221024005932-П.-001/10.01.2025 г. са приобщени документи събрани при проверка за установяване на факти и обстоятелства /ПУФО/, приключило с протокол №П-22221024130992-073-001/18.10.2024 г.

В хода на предходна проверка, доказателствата от която са приобщени, е представен Договор за инвестиция от 17.03.2022 г., сключен между „ЕС ДИ ФАСИЛИТИ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД /Инвеститор/ и „РИВЪР СПА И РЕЗИДЕНС“ ЕООД /Собственик на имоти/, с предмет: „ЕС ДИ ФАСИЛИТИ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД, в качеството на заемодател предоставя на „РИВЪР СПА И РЕЗИДЕНС“ ЕООД /заемател/, заем в размер на 1 280 000,00 лева, а последният се задължава да продаде имотите в срок до 01.12.2022 г., като страните разделят поравно печалбата от продажбата им. В т. 1- т. 8 от преамбюла на договора е описано придобиването на имотите и възникналите в тази връзка облигационни отношения, а именно „РИВЪР СПА И РЕЗИДЕНС“ ЕООД е придобило УПИ XIV-1185 /четринадесет, отреден за имот планоснимачен номер хиляда сто осемдесет и пет/ от квартал 62 /шестдесет и втори/, местност „вилна зона „С. - Д.- II част“, по плана на [населено място], с площ 1 415 /хиляда четиристотин и петнадесет/ кв.м, който УПИ е идентичен с бивш поземлен имот пл. №1185, нанесен в кадастрален лист 752, заснет през 1994 г. по плана на [населено място], 8.3. „С. - Д.“, който описан имот е нанесен в КККР на [населено място], одобрени със Заповед РД-18-3811.01.2011 г. на изпълнителния директор на АГКК, с идентификатор 68134.1981.11851 с адрес на поземления имот: [населено място], район В., площ от 1 696 кв.м., трайно предназначение на територията - урбанизирана, начин на трайно ползване: за друг вид застрояване, ведно с построената в УПИ, ДВУЕТАЖНА ВИЛНА СГРАДА със сутерен, със застроена площ от 220 кв.м. и разгърната застроена площ без сутерена 330 кв.м., състояща се на сутерена от: гараж, спад, пералня- сушилня, коридор, изба, котелно, склад, стълбище към първия етаж, фитнес помещение, сауна и тоалетна, на първия етаж състояща се от: външно стълбище, антре, стълбище, свързващо сутерена с първи и втори етаж, дневна, тераса от югозападната страна на сградата: стълбище към втория етаж, столова и тераса с изглед на север, кухня, тоалетна, кабинет и на втори етаж състояща се от: стълбище, коридор, четири спални, две от които с баня към тях и тераса от северната страна на стадата, който описан имот е нанесен в КККР на [населено място], одобрени със Заповед РД-18-3811.01.2011 г. на Изпълнителния директор на АГКК, с идентификатор 68134.1981.1186.1., с предназначение: жилищна сграда-еднофамилна, разположена в поземлен имот с идентификатор 68134.1981.1185, със застроена площ 225 кв.м., брой етажи:2, с адрес на сградата: [населено място], район В.; поземлен имот с идентификатор КККР на [населено място], одобрени със Заповед №РД-18-3811.01.2011г. на Изпълнителния директор на АГКК, с адрес на имота: [населено място], район В., [улица], с площ от 557 кв.м., с трайно предназначение на територията: урбанизирана, с начин на трайно ползване: за друг вид застрояване, с номер по предходен план 1266 от кв. 62, парцел IX, който имот съставлява бивш поземлен имот с планоснимачен номер 1266 от кв. 62 по плана на [населено място], вилна зона С.- Д. II /втора/ част, наричани за краткост „ИМОТИТЕ“. Последните са придобити въз основа на постановление за възлагане на недвижимо имущество от 22.02.2021 г. от помощник- частен съдебен изпълнител А. П. при ЧСИ М. Б., рег. №838,

с район на действие Софийски градски съд, по изпълнително дело /ИД/ №20178380403962, в резултат на публична продан, проведена от 14.12.2020 г. до 14.01.2021 г., на която „РИВЪР СПА И РЕЗИДЕПС“ ЕООД е обявено за купувач за сумата от 2 643 712,00 лв., от която е прихваната част от притежаваното от дружеството вземане и е довнесена сумата от 69 643,87 лв. съгласно постановление за разпределение от 27.01.2021 г., представляваща сума до общия размер на продажната цена, съответно на достигнатата цена при устно наддаване. Вземането, с което жалбоподателят е участвал като взискател на публичната продан по ИД №20178380403962, е възникнало въз основа на договор за прехвърляне на вземания /цесия/ от 12.12.2019 г., сключен между „ИНВЕСТБАНК“ АД, ЕИК [ЕИК], в качеството на цедент и „РИВЪР СПА И РЕЗИДЕПС“ ЕООД, в качеството на цесионер, съгласно който последното е придобило вземанията на банката към „ДИНЕВ“ ЕООД, „БЕРС“ АД /понастоящем „СПЕДИЦИЯ ЛОГИСТИКА“ АД/, „ГАММА ДИЗАЙН“ ООД, с ново наименование „КОНТРАКТ ГАМА“ ЕООД/ и Г. Т. Д., произтичащи от договор за банков кредит №1018-09/25.02.2009 г. и сключените към него споразумения, заповед за незабавно изпълнение от 30.08.2013 г. и изпълнителен лист от 30.08.2013 г., по ч.гр.д. №35469/2013 г., по описа на Софийски районен съд, ГО, 44 състав, ведно с всички привилегии и обезпечения, в общ размер към 12.12.2019 г.- 1 328 699,99 евро и 33 591,70 лв. за цена в размер на 537 000,00 евро е легова равностойност 1 050 280,71 лв., платими на 6 вноски, подробно описани в контракта. В резултат на придобиването на ИМОТИТЕ, „РИВЪР СПА И РЕЗИДЕНС“ ЕООД е реализирало печалба, представляваща разликата между цената на придобиване на вземанията срещу длъжниците и размера на придобитите вземания, намалени с доплатените суми по публичната продан, в размер на 1 529 406,90 лв. За финансиране придобиването на вземането по договора за цесия от 12.12.2019 г., жалбоподателят е сключил договори за заем с „АРОУД“ ЕООД, ЕИК [ЕИК] в общ размер на 1 223 500 лв., при дължима годишна лихва в размер на 3%. За връщане на предоставения заем, „РИВЪР СПА И РЕЗИДЕПС“ ЕООД се нуждае от рефинансиране, което на свой ред довело до сключване на договора за инвестиция, по силата на който инвеститорът „ЕС ДИ ФАСИЛИТИ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД, в качеството на заемодател е взел решение да предостави на собственика на имотите „РИВЪР СПА И РЕЗИДЕПС“ ЕООД заем в размер на 1 280 000,00 лв., срещу задължението на последния да продаде процесиите имоти в срок до 01.12.2022 г., след предлагането им на имотния пазар, като страните разделят поравно /по 50%/ печалбата от продажбата, представляваща разликата между продажната цена и стойността на придобиване. При неизпълнение на уговорения от страните срок за продажба е предвидена дължима в полза на инвеститора неустойка /чл. 4/ в размер на реализираната от „РИВЪР СПА И РЕЗИДЕНС“ ЕООД печалба от сделките при придобиването на имотите в размер на 1 529 406,90 лв.

Предвид неизпълнението от страна на „РИВЪР СПА И РЕЗИДЕНС“ ЕООД на посочения договор за инвестиция в предвидения срок за продажба на имотите под формата на нотариален акт и/или реализирана печалба от реализацията им, дружеството отчетло през 2022 г. по счетоводна сметка 629 „Други финансови разходи“, дължими неустойки в размер на 1 529 406,90 лв., като по този начин е намалил счетоводния финансов резултат с посочената сума.

При тези фактически установявания приходните органи приели, че документираната посредством договора за инвестиция от 17.03.2022 г. сделка е целяла единствено осчетоводяване на разход за неустойка и страните не са имали намерение да изпълняват задълженията си. В подкрепа на това е констатирано липсата на фактическо плащане на неустойката, както и последващото

прехвърляне на вземането от кредитора „ЕС ДИ ФАСИЛИТИ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД към „БЕРС ЛОДЖИСТИК“ ООД, ЕИК[ЕИК] посредством договор от 31.12.2022 г. Същевременно, след извършена справка в Търговския регистър на Агенцията по вписванията, е констатирано, че едноличен собственик на капитала на ревизираното дружество А. Г. Д. е в родствена връзка по съребрена линия /сестра/ с управителката и собственик на капитала на „ЕС ДИ ФАСИЛИТИ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД- М. Г. Д.. Впоследствие, на 15.08.2024 г., управлението и собствеността върху капитала на кредитора е прехвърлено на Й. А. /К./, която се явява и представляващ „БЕРС ЛОДЖИСТИК“ ООД. Изведен е извод, че процесните договори са изцяло симулативни, с цел отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО и намаляване на данъчната печалба на ревизираното дружество. От правна страна е прието, че отчетените разходи за неустойки в общ размер на 1 529 406,90 лв. не следва да се признаят за данъчни цели и на основание цитираната разпоредба счетоводният финансов резултат за 2022 г. е увеличен с посочената сума. В резултат на така извършеното преобразуване декларираната данъчна печалба в размер на 55 560,62 лв. е увеличена на 1 584 967,52 лв. Определен е дължим корпоративен данък в размер на 158 496.75 лв., като след приспадане на внесената от лицето сума в размер на 5 556.06 лв., е определен остатък за довносяне в размер на 152 940.69 лв. и лихва за забава в размер на 42 238.10 лв.

Ревизионен акт №Р-22221024005932-091-001/1 4.07.2025 г. е оспорен от „РИВЪР СПА И РЕЗИДЕНС“ ЕООД по административен ред с жалба вх. №Ж-22-864/29.07.2025 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №Ж-22-864# 1/29.07.2025 г. по регистъра на дирекция ОДОП С.. С Решение № 1192/02.10.2025 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите е потвърден Ревизионен акт №Р-22221024005932-091-001/14.07.2025 г., издаден от П. Г. Г.- орган, възложил ревизията и Т. Б. Н.- ръководител на ревизията, в оспорената част на установеното задължение по ЗКПО за 2022 г., ведно с начислените лихви за забава.

По делото е приета административната преписка, както и допълнително ангажираните с жалбата писмени доказателства.

При така установените факти съдът достига до следните правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима. Ревизионният акт е обжалван в рамките на предвидения за това срок, пред горестоящия в йерархията на приходната администрация орган, който с решението си го е потвърдил изцяло в обжалваната част. Така постановеният от директора на дирекция "ОДОП"- С. резултат и подаването на жалбата в рамките на предвидения за това преклузивен срок, от надлежна страна налагат извод за нейната допустимост.

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваността на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично

релевирани доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

На първо място, е спазен срокът по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство, с посочената по-горе ЗВР, в рамките на 5-годишния срок.

Съгласно разпоредбата на чл. 112, ал. 2 от ДОПК, ревизията може да се възлага от: т. 1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция или т. 2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. В случая, с оглед приобщените по делото доказателства и в частност цитираните по-горе заповеди, следва да се приеме, че РА е издаден от компетентни органи.

Потвърждаващото ревизионния акт Решение №1192/02.10.2025 г. също е издадено компетентен орган, а именно от- За Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, при условията на заместване от посочения заместник-директор- Д. К., съгласно представените заповеди №ЗЦУ-ОПР-16 от 09.06.2023 г. и №З-ЦУ-30-1453 от 29.09.2025 г. на изпълнителния директор на НАП.

Видно от приложеното копие на процесния РА, същият е подписан с електронен подпис. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл. 16, ал. 1, т. 1 ЗЕДЕП по делото са представени доказателства, че органите по приходите, подписали РА, разполагат с удостоверение за квалифициран електронен подпис. Ответникът е представил надлежни доказателства за наличието на валидни КЕП на лицата, издали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, както и на заповедите, издадени във връзка с определянето на компетентния орган по възлагане на ревизията на жалбоподателя.

В тази връзка настоящият състав приема, че оспореният РА е издаден от компетентен орган по чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в рамките на законоустановените срокове, в предвидената форма, съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа изискуемите реквизити по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт на основание чл.120, ал.2 ДОПК. Оспореният РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размера на установените публични задължения по отношение на дружеството-жалбоподател.

Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административно-производствените правила, които да са самостоятелно основание за отмяна.

По приложението на материалния закон:

Предмет на оспорване са допълнително установените задължения на „РИВЪР СПА

И РЕЗИДЕНС“ ЕООД за корпоративен данък по ЗКПО в размер на 152 940.69 лева. /след приспадане на декларирания КД в размер на 5 556,06 лева/, в резултат на преобразуване на счетоводния финансов резултат за 2022 г. с непризнатите за данъчни цели разходи за неустойка в размер на 1 529 406,90 лв., по договор за инвестиция от 17.03.2022 г., сключен с „ЕС ДИ ФАСИЛИТИ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД, и лихви за забава в размер на 42 238,10 лв.

Съгласно нормата на чл.16, ал.1 ЗКПО когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане. В ал.3 е регламентирано, че когато чрез привидна сделка се прикрива друга сделка, данъчното задължение се определя при условията на прикритата сделка.

За правилното разрешаване на спора, тази съдебна инстанция съобразява обстоятелството, че съгласно чл. 18 от ЗКПО, данъчен финансов резултат е счетоводният финансов резултат, преобразуван по реда на този закон. Положителният данъчен финансов резултат е данъчна печалба, а отрицателният данъчен финансов резултат е данъчна загуба. Данъчната основа за определяне на корпоративния данък е данъчната печалба. Според чл. 22 от същия закон, данъчният финансов резултат се определя, като счетоводният финансов резултат се преобразува по ред и начин, определени в този закон, с данъчните постоянни разлики, данъчните временни разлики и други суми, предвидени в тази част на закона. Съгласно чл. 26 от ЗКПО не се признават за данъчни цели следните счетоводни разходи: 1. разходи, несвързани с дейността; 2. разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. Като документалната обоснованост е дефинирана в чл. 10 от ЗКПО. По силата на ал. 1 от същата правна норма 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. Счетоводен разход се признава за данъчни цели и когато в първичния счетоводен документ липсва част от изискуемата информация по Закона за счетоводството при условие, че за липсващата информация са налице документи, които я удостоверяват - чл. 10, ал. 2 от ЗКПО. Член 3, ал. 3 от Закона за счетоводството поставя изискването предприятията да осъществяват текущото счетоводно отчитане на основата на документална обоснованост на стопанските операции и факти при спазване изискванията за съставянето на документи по този закон. Документалната обоснованост, като основен принцип на водене на счетоводството се изразява в изискването за съставяне на счетоводен документ за всяка стопанска операция при

спазване на изискванията на действащото законодателство за съставяне на документите.

Спорният въпрос е относно законосъобразността на констатациите на ревизиращия екип по отношение извършените корекции по преобразуване на финансовия счетоводен резултата на дружеството от аспекта непризнаване на отчетени разходи за данъчни цели, а от там и намаляването/увеличаването на счетоводния финансов резултат, респективно намаляване на декларираната данъчна загуба, както и допълнително начисления корпоративен данък. Правилно и законосъобразно на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 10, ал. 1 от същия закон е извършеното увеличение на счетоводния финансов резултат на дружеството. Законосъобразни са изводите на приходните органи за реализиране на предпоставките по чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, а именно за наличието на отклонение от данъчно облагане. Обстоятелствата по чл. 16, ал. 1 от ЗКПО се установяват при проследяване на документираните взаимоотношения между посочените по-горе търговски дружества.

От значение за решаване на правния спор е въпросът дали процесните договори изразяват реална воля на страните за размяна на престации или е налице симулативна сделка, целяща отклонение от данъчно облагане, респективно дали дружество-жалбоподател основателно е намалило финансовия си резултат за 2022 г. с отчетени разходи като неустойка поради неизпълнение, с което се намалява размера на дължимия корпоративен данък.

Правната уредба на договорната неустойка се съдържа в чл. 92, ал. 1 от Закона за задълженията и договорите, съгласно който неустойката обезпечава изпълнението на задължението и служи като обезщетение за вредите от неизпълнението, без да е нужно те да се доказват. По аргумент от чл. 309 от ТЗ неустойка, дължима по търговска сделка, сключена между търговци, не може да се намалява поради прекомерност. Трайно е разбирането на доктрината и съдебната практика, че неустойката изпълнява три функции- обезпечителна, обезщетителна и санкционна. Според Тълкувателно решение № 1/2009 г. от 15.06.2010 г. по т. д. № 1/2009 г. на ОСТК на ВКС, неустойката следва да се приеме за нищожна на основание чл. 26, ал. 1, пр. трето от ЗЗД тогава, когато единствената цел, за която е уговорена, излиза извън присъщите ѝ обезпечителна, обезщетителна и санкционна функции. Следва да се има предвид и разписаното в нормата на чл. 84 ППЗДДС озаглавена „Документиране на неустойки и лихви с обезщетителен характер“, според която за документирането на неустойките и лихвите с обезщетителен характер не се издава данъчен документ, а същите се документират с издаване на документ, удостоверяващ плащането им. Това обаче не променя факта, че за да се признае за данъчни цели стореният разход за неустойка, е необходимо счетоводното записване да отразява вярна стопанска операция, тоест действително извършена такава.

В случая, спорният разход за неустойка е осчетоводен, въз основа на процесния

договор за инвестиция от 17.03.2022 г., сключен с „ЕС ДИ ФАСИЛИТИ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД, предвиждащ предоставяне на заем от „ЕС ДИ ФАСИЛИТИ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД в качеството на инвеститор срещу задължението на жалбоподателя да продаде собствен имот в срок до 01.12.2022 г. след извършено предлагане на имотния пазар, като страните разделят поравно печалбата след неговата реализация. Поради неизпълнение в срок на договореното, ТД „РИВЪР СПА И РЕЗИДЕНС“ ЕООД се е задължило да изплати неустойка в размер на 1 529 406,90 лв., представляваща реализираната печалба при придобиването на имотите, съгласно т. 4 от преамбюла на цитираното споразумение. Т.е. налице е документ, който дава формално основание, за да бъдат отчетени разходи за неустойки. Този договор за инвестиция е предшестван от сключени договори за заем между жалбоподателя в качеството на заемател и „АРОУД“ ЕООД, ЕИК- [ЕИК] в качеството на заемодател, в общ размер на 1 223 500 лв., при дължима годишна лихва в размер на 3%, за финансиране придобиването на вземането по посочения по- горе договор за цесия от 12.12.2019 г. Последващ договора за инвестиции от 17.03.2022 г., е сключеният на 31.12.2022 г. Договор за прехвърляне на вземания /цесия/, между „ЕС ДИ ФАСИЛИТИ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД /ЦЕДЕНТ/ и „БЕРС ЛОДЖИСТИКС“ ООД /ЦЕСИОНЕР/, с предмет- Цедентът прехвърля на Цесионера вземането си за неустойка срещу „Ривър СПА и Резиденс“ ЕООД по чл.4 от Договора за инвестиция, сключен между Цедента „ЕС ДИ ФАСИЛИТИ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД в качеството на Инвеститор и „РИВЪР СПА И РЕЗИДЕНС“ ЕООД в качеството на собственик на имоти, в размер на 1529 406.90 лева. Впоследствие на 04.01.2024 г. е сключен и Договор за прехвърляне на вземания /цесия/ между „БЕРС ЛОДЖИСТИКС“ ООД вече в качеството на Цедент и „Д.“ в качеството на Цесионер, по силата на който Цедентът прехвърля на Цесионера вземането си за неустойка срещу „Ривър СПА и Резиденс“ ЕООД по чл.4 от Договора за инвестиция, сключен между Цедента „ЕС ДИ ФАСИЛИТИ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД в качеството на Инвеститор и „РИВЪР СПА И РЕЗИДЕНС“ ЕООД в качеството на собственик на имоти, в размер на 1529 406.90 лева.

Тезата на приходните органи е, че в случая договорът за инвестиция от 17.03.2022 г. е подписан, като единствената му последица е възникването на неустойка, която дружеството впоследствие отчита като фиктивен разход за данъчни цели. Като липсата на реална воля у ревизираното лице да изпълни документираните търговски сделки, за които са уговорени процесните неустойки, се основа на формираният извод за симулативност и отклонение от данъчно облагане, чрез отчитане на разходи.

Противно на това, жалбоподателят поддържа, че Договорът за инвестиция и последващият договор за заем от 17.02.2022 г. между „Ривър Спа и Резиденс“ ЕООД и „Ес Ди Фасилити Мениджмънт“ ЕООД са сключени с цел първото

дружество да погаси задълженията, които има към „Ароуд“ ЕООД съгласно сключените между тях договори за заем в периода 05.12.2019 г. - 25.01.2021 г.. Самото закупуване на имота от страна на „Ривър Спа и Резиденс“ ЕООД е извършено с цел последваща продажба на трети страни, което е обусловило и причината в договора за инвестиция между страните да бъде включена неустойка в големи размери, с цел защита интересите на инвеститора, като в случай, че не бъде осъществена продажбата на имотите в определения от страните срок, неустойката ще обезпечи дадения заем от страна на „Ес Ди Ф. Мениджмънт“. В подкрепа на това са приложените към жалбата платежни нареждания на заемите и тяхното осчетоводяване в „Ривър Спа и Резиденс“ ЕООД. Според жалбоподателя липсват фактически констатации и анализ на конкретни сделки, за да се приеме, че волята на страните е да не породят правните последици от сключените от тях сделки и да не бъдат обвързани от присъщия за тези сделки резултат.

Константната практика на Върховния касационен съд /ВКС/ неизменно сочи, че привидни договори са тези съглашения, при които страните нямат воля да бъдат обвързани, както постановява договора. Когато волята на страните по сключеното съглашение е само да създадат привидни правни последици на обвързаност, които те не желаят, симулацията е абсолютна, а когато волята на страните е да бъдат обвързани по начин различен от посочения по сключеното съглашение симулацията е относителна. И в двата случая явната сделка е нищожна /чл.26 ЗЗД/. За да е налице обаче симулация (Решение № 492 от 12.07.2010 г. на ВКС по гр. д. № 1904/2009 г.) е необходимо по безспорен начин да се установи, че страните по договора не са имали воля да бъдат обвързани от него, а са го сключили само за да създадат привидни правни последици, настъпването на каквито не са желали. Отделно от това един договор се явява привиден, когато страните са се съгласили, че няма да си дължат посочените престации (Решение № 163 от 15.06.2011 г. на ВКС по гр. д. № 1536/2009 г.). Ако страните са се съгласили, че няма да си дължат нищо, симулацията е абсолютна, а ако са се съгласили, че ще си дължат друго, симулацията е относителна. В съдебния процес, в тежест на страната, която претендира, че сделката е привидна, е да докаже симулацията, а в тежест на страната, която претендира, че съществува прикрито съглашение, е да докаже неговото съдържание. Поначало симулативното действие е нищожно и то не произвежда никакви прави действия, така че всеки заинтересован може да се позове на действителното положение на нещата, без ограничение със срок, защото възможността да се разкрие симулацията не е някакво особено право, което се погасява по давност, а пряка последица от действителното състояние на нещата. Прикритото съглашение поражда действие само ако отговаря на изискванията за неговата действителност. При относителната симулация всъщност има две сделки— едната привидна, симулативна, чиито правни последици страните не желаят и другата— прикритата или дисимулирана, чиито правни последици страните

действително желаят. Съчетанието между привидна и прикрита сделка, т. нар. относителна (релативна) симулация, се урежда в чл. 17 от Закона за задълженията и договорите. При привидната (симулативна) сделка страните изразяват формално желание за сключване на сделка, но не желаят нейното правно действие– извършва се, за да се даде вид пред третите лица, но страните не искат тя да породи правни последици, докато при прикритата (дисимулирана) сделка страните по нея желаят да породи целеното правно действие, но то да не стане достояние на третите лица. Или при съчетанието между двете сделки, страните по тях не искат настъпване на последиците от привидната сделка, а действителната им воля е насочена към настъпване на законовите последици от другата (прикритата) сделка, която да остане необявена публично.

Съдът приема, че отчетеният от жалбоподателя финансов разход през 2022 г. в размер на 1529406,90 лв., представляващ размера на неустойката, дължима на „ЕС ДИ ФАСИЛИТИ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД поради неизпълнение в уговорения срок /до 01.12.2022г./ от страна на жалбоподателя на предмета на договора за инвестиция от 17.03.2022 г., в резултат на което е намален финансовия резултат на РЛ, е в отклонение от данъчното законодателство. Безспорно този договор е обвързан с приетите по делото предхождащи договор за цесия и договори за заем, както и последващи договори за прехвърляне на това вземане за неустойка /описани по- горе/ с посочените по- горе дружества. Така документираният търговски отношения обаче не разкриват реални стопански операции, а създадена изкуствена конструкция с цел избягване на данъчно облагане. В подкрепа на този извод е, че по делото не са ангажирани доказателства /банкови извлечения, разписки и др./ както за върнати от „РИВЪР СПА И РЕЗИДЕНС“ ЕООД суми към заемодателите „АРОУД“ ЕООД и „ЕС ДИ ФАСИЛИТИ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД, така и за фактическо плащане на неустойката или за предприемани обезпечителни действия, предявени искиви претенции, респ. съдебни производства във връзка с получаване на дължимото обезщетение, от който и да е било от последващите по веригата цесионери. Във връзка с последващото прехвърляне на вземането е констатирано след извършена справка в Търговския регистър на Агенцията по вписванията, че едноличният собственик на капитала на дружеството-жалбоподател- А. Г. Д. е сестра на управителя и собственик на капитала на „ЕС ДИ ФАСИЛИТИ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД- М. Г. Д., а управител и едноличен собственик на капитала на дружеството, на което „ЕС ДИ ФАСИЛИТИ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД е прехвърлило това вземане за неустойка, а именно ТД „БЕРС ЛОДЖИСТИК“ ООД е И. А., придобила дружествените дялове на „ЕС ДИ ФАСИЛИТИ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД и „АРОУД“ ЕООД /последното ТД е залогодател на „РИВЪР СПА И РЕЗИДЕНС“ ЕООД, за придобиване на вземането по договора за прехвърляне на вземания /цесия/ от 12.12.2019 г., сключен с „ИНВЕСТБАНК“ АД/. Изложеното е индиция за волята на

посочените лица да създадат изкуствена конструкция с цел отклонение от данъчно облагане.

Всичко изложено до тук води до извод, че веригата от съглашения бламира присъщите обезпечителна, обезщетителна и санкционна функции на неустойката, поради което законосъобразно за целите на данъчния процес тази сделка не е взета предвид при данъчното облагане на основание чл. 16, ал. 1 ЗКПО. Следва да се има предвид, че наименованието на сключените договори, прието по делото касаят правната форма на сделката, но не и нейното икономическо съдържание и финансова реалност, които носят белезите на опрощаване на задължения, пряко проявление на отклонение от данъчно облагане. Безспорно сключените договори между посочените лица са частни документи, каквито са в преобладаващата си част търговските документи и те не се ползват с материална доказателствена сила, поради което следва да се преценяват на фона на всички доказателства. Като частни документи оспорването на същите може да се открива само досежно тяхната автентичност, не и за верността им. Всеки автентичен документ доказва, че материализираното в него изявление е било направено от подписалото го лице. Установените по делото обстоятелства поставят под основателно съмнение действителната воля на страните и правят обоснован направеният в ревизионния акт извод, че договорите са сключени с цел отклонение от данъчно облагане, тъй като неизпълнението им води до възникване на задължение за неустойка и по този начин се намалява облагаемата данъчна основа на задълженото лице. В тази връзка, противно на изложеното в жалбата, съдът намира за правилно позоваването на органа на Тълкувателно решение №1 от 15.06.2010 г. на ВКС по т. д. № 1/2009 г., ОСТК. В случая договорът е подписан, като единствената му последица е възникването на неустойка, която дружеството впоследствие отчита като фиктивен разход за данъчни цели, респ. неправомерно намалява данъчния финансов резултат при липсва вярна стопанска операция по смисъла на ЗСч. Разпоредбите на Глава IV на ЗКПО имат за цел да предотвратят отклонения от данъчно облагане като регулират така отношенията, че данъчното задължение да отразява обективно резултатите от дейността на данъчните субекти. По отношение на отчетените разходи за неустойки са налице условията по чл. 16, ал. 1 от ЗКПО за преобразуване на финансовия резултат, поради което законосъобразно с РА са установени допълнителни задължения по ЗКПО.

Предвид горното, настоящият съдебен състав намира, че жалбата следва да се отхвърли като неоснователна.

При този изход на процеса на ответника се дължат разноски за юрисконсултско възнаграждение, което е своевременно претендирано. Съгласно чл.161, ал.1, ДОПК /изм. с ДВ бр.17/26г./ на ответника се присъждат разноски съобразно отхвърлената част от жалбата. На администрацията вместо възнаграждение за адвокат се присъжда за всяка инстанция юрисконсултско възнаграждение в размер,

определен от съда, ако те са били защитавани от юрисконсулт. Размерът на присъденото възнаграждение не може да надхвърля максималния размер за съответния вид дело, определен по реда на чл.37 от Закона за правна помощ. В чл. 37, ал.1 ЗПП е регламентирано, че заплащането на правната помощ е съобразно вида и количеството на извършената дейност и се определя в наредба на Министерския съвет по предложение на НБПП. Съгласно чл. 24. (Изм. – ДВ, бр. 74 от 2021 г., в сила от 1.10.2021 г., бр. 53 от 2025 г. Сравнение с предишната редакция, в сила от 1.10.2025 г.) по административни дела възнаграждението за една инстанция е от 200 до 300 лв. По административни дела с материален интерес възнаграждението е от 130 до 450 лв. Предвид фактическата и правна сложност на делото, материалния интерес и процесуална активност на юрисконсулта следва да се присъди в полза на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 200 лева или 102.26 евро.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 ДОПК Административен съд София-град, 73-ти състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „РИВЪР СПА И РЕЗИДЕНС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление в [населено място], [улица], представлявано от управителя А. Г. Д., срещу Ревизионен акт №Р- 22221024005932-091-001/14.07.2025 г., издаден от П. Г. Г.- орган възложил ревизията и Т. Б. Н.- ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1192/02.10.2025 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, с които са установени допълнителни задължения за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане в размер на 152 940.69 лева /78197.33 евро/ за 2022 г., ведно с начислените лихви за забава в размер на 42 238,10 лв. /21596 евро/.

ОСЪЖДА „РИВЪР СПА И РЕЗИДЕНС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление в [населено място], [улица], представлявано от управителя А. Г. Д., да заплати на Национална агенция по приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 102.26 евро.

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

СЪДИЯ: