

РЕШЕНИЕ

№ 3925

гр. София, 15.06.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 47
състав, в публично заседание на 18.05.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Катя Аспарухова

при участието на секретаря Мариана Велева, като разгледа дело номер **3827** 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 Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], [населено място], представлявано от управителя Р. П. Р., СРЕЩУ Ревизионен акт (РА) № Р-22221718007591-091-001/08.08.2019г., издаден от Т. Б. Г. – орган, възложил ревизията, и М. П. Б. – ръководител на ревизията, в частта му потвърдена с Решение № 412/16.03.2020г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) С. при Централно управление на Национална агенция за приходите (ЦУ на НАП), с която част на РА са допълнително установените задължения за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) за данъчен период 2017г. в размер на 74 000,00 лв., както и лихви за забава в размер на 10 152,20 лв., който КД е определен по чл. 16, ал. 2, т. 4 и чл. 26, т. 11 от ЗКПО след преобразуване на финансовия резултат за периода със сума в размер на 740 000,00 лв., произтичаща от платена от дружеството жалбоподател неустойка по договор с „У. Търговия и Инвест“ ЛТД, регистрирано на Британските Вирджински острови.

С жалбата се оспорва РА като незаконосъобразен и необоснован поради издаването му в противоречие с писмените доказателства и с разпоредбите на материалния закон. Твърди се, че с РА органите по приходите неоснователно не са признали за разход платената от жалбоподателя неустойка, която съгласно

твърденията му е договорена, възникнала и е реално заплатена от същия. Обосновава становището си с писмени доказателства, представени в хода на ревизията – договор за посредничество от 03.01.2017г., сключен с „У. Търговия и Инвест“ ЛТД, искане за изплащане на неустойка от 10.08.2017г. от последното дружество до жалбоподателя в размер на 390 000 евро, искане за изплащане на неустойка от 12.12.2017г. от същото дружество до жалбоподателя за изплащане на сумата от 380 000 евро по неустойката по сметка на [фирма], платежно нареждане от 20.12.2017г. за извършено плащане на сумата от 740 000 лв. от жалбоподателя по банкова сметка на [фирма]. Твърди се, че разходът, представляващ сумата на платената неустойка, е възникнал, документално обоснован е, реално е извършен и е отчетен от дружеството жалбоподател, поради което следва да бъде признат за данъчни цели. Оспорват се изводите на органите по приходите, възприети от по-горестоящия орган, че тази транзакция попада под хипотезите на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО и на чл. 26, т. 11 от ЗКПО. В тази връзка се сочи, че задължението за неустойка е възникнало и е платено на договорно основание, и на следващо място, че не са налице предпоставките на чл. 26, т. 11 ЗКПО, по-конкретно не е установена и не се твърди в РА свързаност между жалбоподателя [фирма] и „У. Търговия и Инвест“ ЛТД, като отчетения разход за неустойка е свързан с осъществяваната от жалбоподателя дейност. Относно мотивите в решението на директора на ДОДОП -С., че отчетеният разход за неустойка не е документално обоснован, тъй като няма доказателства за реално извършена стопанска операция, жалбоподателят отново поддържа становището, че представените писмени доказателства доказват, че задължението е възникнало и е изпълнено, поради което разходът се явява документално обоснован по смисъла на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО. С оглед изложеното се моли да се отмени РА в оспорваната част досежно увеличението на финансовия резултат за 2017г. със сумата от 740 000 лв. и определения допълнителен корпоративен данък в размер на 74 000 лв., ведно с начислената лихва за забава в размер на 10 152,20 лв.. Претендират се направените по делото разноски, включително платено адвокатско възнаграждение.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. И., която поддържа жалбата. Представят се и писмени бележки.

Ответникът – директор на ДОДОП -С. при ЦУ на НАП, представляван от юрисконсулт М., оспорва жалбата като неоснователна и недоказана по съображенията, изложени в Решение № 412/16.03.2020г. Моли същата да бъде отхвърлена. Претендира юрисконсултско възнаграждение в размер на 3 055 лв.

СЪДЪТ, като взе предвид представените по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна страна:

На първо място съобразява следното:

По процедурата:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221718007591-020-001 от 10.12.2018г., издадена от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – С., овластен с правомощията по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед № РД-01-803 от 07.06.2017г. на директора на ТД на НАП – С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задължения за корпоративен данък по ЗКПО за периодите от 28.11.2016г. до 31.12.2017г. и за данък върху добавената стойност за периодите от 04.09.2017г. до 30.11.2018г. Заповедта е връчена на 17.12.2018г. по реда на чл. 29, ал. 4, във връзка с

чл. 30, ал. 6 от ДОПК с електронно съобщение на обявения от дружеството електронен адрес. Със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221718007591-020-002 от 11.03.2019г., връчена на пълномощник на ревизираното лице на 22.03.2019г., срокът за извършване на ревизията е продължен до 17.05.2019г. на основание чл. 113, ал. 3 от ДОПК, във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22221718007591-092-001 от 05.06.2019г., връчен на пълномощник на ревизираното лице на 02.07.2019 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е подадено възражение срещу констатациите на ревизиращите, обективирани в РД.

Ревизията е приключила с Ревизионен акт (РА) № Р-22221718007591-091-001 от 08.08.2019г., издаден от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП -С. – орган, възложил ревизията, и М. П. Б., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП -С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 27.09.2019г.

Процесната ревизия е първа за посочените периоди и основания.

В хода на ревизията с цел установяване на релевантните за данъчното облагане на [фирма] факти са извършени процесуални действия, подробно описани в РД.

На ревизираното дружество е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения №Р-22221718007591-040-001 от 18.12.2018 г. Представени са документи, описани подробно в ревизионния доклад.

На основание чл. 45 от ДОПК са инициирани насрещни проверки на контрагенти на ревизираното дружество, от които проверки са изготвени протоколи.

След анализ на събраните доказателства органите по приходите са приели, че са налице основания за преобразуване на счетоводния финансов резултат за 2017г. съгласно чл. 22 от ЗКПО и за корекция на декларираните резултати по ЗДДС за данъчни периоди ноември - декември 2017г. и януари 2018г. В резултат на това са определили допълнителни задължения за корпоративен данък по ЗКПО за 2017г. в размер на 74 000,00 лв., ведно с лихви за забава в размер на 10 152,20 лв., и за ДДС за внасяне по ЗДДС в размер на 386 357,48 лв., ведно с лихви за забава в размер на 60 575,16 лв..

В частта по ЗКПО органите по приходите са установили, че за 2017г. [фирма] е подало декларация по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО, депозирана в ТД на НАП -С. с вх. №2217И0154180 от 01.10.2018г., с която е деклариран счетоводен финансов резултат печалба в размер на 7 827,39 лв., данъчен финансов резултат в същия размер и дължим корпоративен данък в размер на 784,09 лв..

Установено е, че през ревизираните периоди дружеството извършва строително-монтажни дейности и търговия със строителни материали. За същия период има подадени 55 уведомления за сключени трудови договори съгласно справка в информационния масив на НАП – ПП СУП.

Установено е, че за данъчната 2017г. дружеството е отчело по сметка 609-1 разходи за неустойка по договор, сключен с „У. Търговия и Инвест“ ЛТД, регистрирано на Британските Вирджински острови, в размер на 740 000 лв. В тази връзка са поискани обяснения и документи от ревизираното лице, което е представило на ревизиращия екип договора от 03.01.2017г., сключен с „У. Търговия и Инвест“ ЛТД като възложител, с предмет „проучване на 3 броя инвестиционни имоти на стойност 3 000 000 евро“, които възложителят е следвало да закупи, както и изготвяне на бизнес-план за реализацията им, посредничество и подготвяне на документи. Представено е

искане, адресирано до ревизираното лице, от 10.08.2017г., с което „У. Търговия и Инвест“ ЛТД е заявило претенция за плащане на неустойка в размер на 390 000,00 евро на основание чл. 7, т. 2 от договора поради неизпълнение. Представено е повторно искане от 12.12.2017г., в което е посочено, че сумата от 380 000 евро като част от неустойката следва да бъде преведена по сметка на трето лице – [фирма], ЕИК[ЕИК], на основание договор за заем от 11.12.2017г. между „У. Търговия и Инвест“ ЛТД като заеодател и [фирма] като заемополучател за сумата от 380 000,00 евро, със срок на погасяване до 01.01.2020г. при годишна лихва в размер на 10%. Ревизиращите установили, че сумата, възлизаща на 740 000,00 лв., която съответства на левовата равностойност на 380 000 евро, е преведена от жалбоподателя по сметка на [фирма] на 20.12.2017г..

При тези обстоятелства ревизиращият екип е стигнал до извод, че в случая извършеното от жалбоподателя намаление на финансовия резултат за периода със стойността на платената неустойка попада в хипотезата на отклонение от данъчно облагане по чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО. Приходните органи са се позовавали още на това, че в случая е налице скрито разпределение на печалба по смисъла на т. 5, б. „а“ от ДР на ЗКПО, поради което на основание чл. 26, т. 11 от ЗКПО този разход не следва да се признава за данъчни цели и незаконосъобразно с него е намален данъчния финансов резултат за периода. С тези мотиви с РА е извършено увеличение на финансов резултат със стойността на отчетения от жалбоподателя разход в размер на 740 000 лв., което е довело до доначисляване на корпоративен данък в размер на 74 000 лв..

В частта по ЗДДС органите по приходите са установили, че [фирма] е включило в дневниците за продажби фактури с обща данъчна основа в размер на 1 931 787,00 лв., с получател [фирма], ЕИК[ЕИК], за продажба на стоки по глава 19а от ЗДДС – Доставка на стоки и услуги по Приложение №2 с място на изпълнение на територията на страната, по които данъкът е изискуем от получателя. Установено е, че се касае за фактурирани доставки на метални отпадъци /желязо/. Във връзка с доказване произхода на фактурираните стоки жалбоподателят е представил Договор от 09.10.2017г., сключен с [фирма] като възложител и [фирма] като изпълнител, с предмет разрушаване на административна сграда, находяща се в [населено място], урегулиран поземлен имот /УПИ/ VI-1000, 1437, 1438, като възнаграждението е договорено в натура, а именно, изпълнителят по договора ще получи металните отпадъци в резултат от разрушаването на сградата, като приходите от продажбата им остават изцяло за него. Ревизиращите са приели, че няма данни процесната сграда да е собственост на възложителя [фирма], не са представени доказателства за транспортиране на добитите железни отпадъци, нито доказателства за превоз и предаване в депо на останалите строителни отпадъци, с които мотиви са приели, че в случая се касае за фактуриране на облагаеми доставки, за които жалбоподателят неправомерно не е начислил данък върху добавената стойност. Поради това и на основание чл. 86, ал. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 25 от ЗДДС върху фактурираните суми е начислен дължим данък общо в размер на 386 357,48 лв.

С жалба вх.№ 53-06-9922 от 11.10.2019г. по регистъра на ТД на НАП -С. и вх.№ 23-22-1903 от 15.10.2019г. по регистъра на ДОДОП -С. при ЦУ на НАП РА № Р-22221718007591-091-001 от 08.08.2019г. е оспорен по реда на чл. 152 и сл. пред по-горестоящия административен орган в цялост. Изложени са мотиви относно облагането по ЗКПО в смисъл, че в случая се касае за неустойка, която е договорена и е реално заплатена от жалбоподателя във връзка с направено от възложителя искане за

плащането ѝ от 10.08.2017 г. и повторно отправено искане от 12.12.2017 г., с което му е указано неустойката да бъде преведена по сметка на [фирма] по договор за заем, сключен между това дружество и възложителя. Жалбоподателят е изложил аргументи, че след като неустойката е договорена, възникнала е като задължение и е платена, разходът следва да му бъде признат за данъчни цели. Оспорва наличието на фактическия състав на визираните в РА основания по чл. 16, ал. 1, т. 4 от ЗКПО и чл. 26, т. 11 от ЗКПО.

Относно облагането по ЗДДС – с жалбата до ответника –РЛ е оспорило изводите на ревизиращите, че не са доказани обстоятелствата, при които е придобило фактурираните стоки, както и че няма реално осъществени доставки като в тази част с РЕШЕНИЕ № 412/16.03.2020г. на директора на дирекция „ОДОП“ е прието, че жалбата е основателна, РА е издаден при неизяснена фактическа обстановка, поради което е отменен с указание за извършване на повторна ревизия.

В останалата част, касаеща допълнително установените задължения по ЗКПО, РА е потвърден за цялата сума от 74 000,00 лв., ведно с лихви за забава в размер на 10 152, 20 лв.. Решаващият орган е възприел мотивите на ревизиращите органи за това, че не са осъществени реални търговски отношения между жалбоподателя и „У. Търговия и Инвест“ ЛТД, поради което направеният разход за платена неустойка представлява отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 16, ал. 1 и ал. 2 от ЗКПО, а освен това същият не е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ, отразяващ вярно стопанската операция, съгласно чл. 10, ал. 1, във връзка с чл. 26, т. 2 от ЗКПО. Този извод е обусловен от констатацията на органа, че няма доказателства за верността на осчетоводената стопанска операция. В тази връзка директорът на ДОДОП -С. е анализирал представените от жалбоподателя в хода на ревизията писмени доказателства и е приел, че сключеният между страните договор съдържа клаузи, които са формални и бланкетни по съдържание, а от друга страна, не съдържа такива, които свидетелстват за действителни инвестиционни намерения. Наред с това липсват доказателства от страна на жалбоподателя да са предприети действия за изпълнение на задълженията по договора, както и такива, от които да е видно как са осъществени търговските контакти между страните. Тези констатации на органа са довели до извод, че договорът с „У. Търговия и Инвест“ ЛТД е абсолютно симулативен, което, от една страна означава, че неустойката е платена без основание и съответно разходът е документално необоснован като неотговарящ на условията на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, а от друга страна, попада под хипотезата на отклонение от данъчно облагане съгласно чл. 16, ал. 1 и ал. 3 от ЗКПО, тъй като целта на сделката не е постигане на икономически резултати, а има за цел да бъде намален финансовият резултат за периода.

С тези мотиви директорът на ДОДОП -С. е потвърдил РА № Р-22221718007591-001.08.08.2019г. в частта на установените задължения за корпоративен данък по ЗКПО за 2017г. в размер на 74 000,00 лв., ведно с лихви за забава в размер от 10 152, 20 лв.

В СЪДЕБНОТО ПРОИЗВОДСТВО е изслушано заключението на вещото лице Г. Б. по назначената съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ) със задачи, след като вещото лице прегледа документите по делото и след посещение в счетоводството на жалбоподателя, да отговори дали е платена от същия неустойка по договор от 03.01.2017г., сключен с „У. Търговия и Инвест“ ЛТД, отразено ли е то в счетоводството на дружеството и как е отразен разходът в счетоводството на

[фирма]. Съгласно заключението плащането е заведено като счетоводна операция № 42 със счетоводно записване по Дебит сметка 609 – Други разходи и по Кредит сметка 503 – Разплащателна сметка. Разходът за неустойка е осчетоводен в счетоводството на жалбоподателя по дебита на сметка 709 – Други приходи от дейността и по кредита на сметка 609 – Други разходи. Посочено е, че в случая записванията са извършени съгласно счетоводното законодателство, съгласно което по дебита на сметка 709 се отчитат разходите, които не са свързани с основната дейност на предприятието и същата се приключва срещу кредитиране на сметка 123 – Печалби и загуби от текущата година.

Заключението на ССЕ е прието от страните без оспорване. Същото се кредитира от съдебния състав като обективно и компетентно изготвено, но не допринася за изясняване на фактите по делото. Плащането на сумата от 740 000 лв. от жалбоподателя по сметка на [фирма], както и счетоводното му отразяване, като плащане и като разход, участващ при формиране на финансовия резултат за периода, не са предмет на спор между страните и не са спорни обстоятелства. Спорният въпрос е дали този разход е документално обоснован и представлява ли отклонение от данъчно облагане, съответно основание за увеличението на финансовия резултат със стойността на плащането по неустойката.

С ОГЛЕД ВСИЧКО ИЗЛОЖЕНО СЪДЪТ ПРИЕМА СЛЕДНОТО:

РА е издаден от компетентен орган съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК –подписалите го са органът, възложил ревизията след надлежно овластяване по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, и органът, определен със ЗВР за ръководител на ревизията. Представени са по делото доказателства за надлежно подписване на акта с квалифициран електронен подпис.

РА е издаден в писмена форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК, във връзка с чл. 3, ал. 2 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги. Съдържа всички законоустановени реквизити, включително фактически и правни основания за издаването му, както и диспозитивна част в табличен вид. В производството не са допуснати съществени процесуални нарушения, които да представляват самостоятелно основание за отмяна.

По приложението на материалния закон:

Между страните не се спори по следните факти: безспорно е, че съгласно договор за посредничество от 03.01.2017г., сключен между „У. Търговия и Инвест“ ЛТД като възложител и [фирма] като изпълнител, последният се е задължил да извърши проучване

и да намери три броя инвестиционни имота на стойност 3 000 000,00 евро, които да бъдат закупени от възложителя, както и да изготви бизнес-план за реализацията им, да направи прогнозна печалба след реализацията им, да води преговори и да подготви документи за сключване на договор между възложителя и контрагент. Срокът на договора е до 31.07.2017г. съгласно чл. 3, ал. 1 от същия. Съгласно чл. 7, ал. 2 от договора ако изпълнителят не успее да намери инвестиционни имоти в посочения срок дължи на възложителя неустойка в размер на 13 % от размера на инвестицията (или 390 000,00 евро). С искане за изплащане на неустойка от 10.08.2017г., изхождащо от „У. Търговия и Инвест“ ЛТД, последното дружество в качеството си на възложител по гореописания договор е уведомило жалбоподателя, че изпълнението на договора не е започнало към момента, което счита за неизпълнение в срок и претендира неустойка в размер от 390 000,00 евро, както и прекратяване на договора. С искане за изплащане на неустойка от 12.12.2017г. от възложителя „У. Търговия и Инвест“ ЛТД е поискано от жалбоподателя да изплати част от дължимата сума от неустойката по договора в размер на 380 000,00 евро на [фирма] по посочена в искането банкова сметка на същото, на основание сключен договор за заем между последното дружество като заемополучател и „У. Търговия и Инвест“ ЛТД като заемодател. Представен е договора за заем между посочените дружества, сключен на 11.12.2017г. за сумата от 380 000,00 евро, със срок на погасяване – 01.01.2020г., и уговорена годишна лихва в размер на 10 %. Безспорно е, че с платежно нареждане от 20.12.2017г. сумата от 740 000,00 лв. (левовата равностойност на 380 000,00 евро) е преведена по сметка на [фирма]. Не са представени други доказателства във връзка със сключването или изпълнението на договора като например частично започнало изпълнение и преустановено или никакви действия в изпълнение на договорения резултат.

По делото се спори относно това дали следва да се признае за данъчни цели разходът за плащане на неустойката в размер на 740 000,00 лв., който е включен от жалбоподателя при формиране на финансовия резултат за периода 2017г.

Настоящият съдебен състав намира за правилни и обосновани изводите на органите по приходите, възприети от по-горестоящия орган, че съгласно представените писмени доказателства и съдържащите се в тях данни е налице основание да се приеме, че

сключеният между жалбоподателя и „У. Търговия и Инвест“ ЛТД договор за посредничество е фиктивен и не цели постигането на реални икономически резултати. В тази връзка СЪДЪТ съобразява следното:

На първо място, както правилно е отбелязано в мотивите на РД, клаузите на договора са бланкетни и не съдържат информация, от която да се установи волята на страните, по-конкретно предмета на поръчката на възложителя. Предметът на договора е неопределен и неопределяем. Същият е описан в текста на договора като проучване и намиране на три броя инвестиционни имоти, както и посредничество при придобиването им, изготвяне на бизнес-план относно реализацията им. Липсва обаче каквато и да е конкретизация на вида на имотите – дали следва да бъдат промишлени, жилищни, земеделски или други, каква следва да бъде тяхната площ поне приблизително, дали да бъдат застроени или не. Няма данни за конкретизация на местонахождението им, както по отношение на населено място, така и по отношение на държавата. В случая това обстоятелство повдига въпроса предвид това, че възложителят е чуждестранно лице. В тази връзка следва да се посочи, че съгласно чл. 4, ал. 1, б. „а“ от договора „възложителят е длъжен да предостави на изпълнителя необходимата във връзка с изпълнението на настоящия договор информация относно търсените инвестиционни имоти“. В хода на ревизията и в настоящото съдебно производство не са представени доказателства за изпълнение на това задължение, което е условие за изпълнение на договора от страна на жалбоподателя и самото му неизпълнение е индиция, че липсва намерение за договорна обвързаност между страните и за реално постигане на целените с договора резултати. Също така следва да се има предвид, че предмета на договора е съществен негов елемент и липсата на определеност води до последицата да не може да породи правни последици.

На следващо място, липсва информация за кореспонденция между двете дружества, в която се съдържат данни относно проведени преговори, относно критериите, въз основа на които е избран жалбоподателят за изпълнител, например във връзка с рекламирането му пред „У. Търговия и Инвест“ ЛТД, за успешно завършени други поръчки с подобен предмет или с оглед наличието на наети специалисти в конкретната област – в случая в сферата на пазара на недвижими имоти и реализацията им. В тази

връзка следва да бъде отбелязано, че предметът на дейност на дружеството жалбоподател през ревизирия период е строително-монтажни работи, а не консултантски услуги при покупко-продажби на недвижими имоти. Не са представени доказателства, че дружеството е предоставяло подобни услуги на други лица или че разполага с кадрова обезпеченост да изпълни такъв вид поръчка, което отново подкрепя тезата на органите по приходите, че договорът е сключен фиктивно, без страните по него да имат намерение да се обвържат и да го изпълнят, а единствено с цел да създаде една привидност за трети лица, че съществува такава договорна връзка. Независимо, че страните имат свобода на договаряне, липсва каквато и да е житейска и икономическа логика да бъде възложена поръчка на такава висока стойност на лице, което не е проучено, няма опит в тази сфера на дейност и не разполага със специалисти с необходимите умения и опит да я изпълнят качествено.

В случая не е положена дори в минимална степен грижата на добрия търговец, както по отношение на възложителя при проучване на контрагента преди сключване на договора и при осъществяване на съдействие и контрол относно точното изпълнение на възложената поръчка, така и по отношение на изпълнителя, който не е положил никакви усилия да изпълни задълженията си по договора. По делото не се представиха доказателства, че е предприел някакви действия по изпълнението, включително, че е наел или е разполагал с необходимия кадрови ресурс. Съвкупната преценка на доказателствата по делото подкрепя извода, че дружеството жалбоподател като цяло не е възнамерявало да изпълни договора за посредничество с „У. Търговия и Инвест“ ЛТД, а вместо това чрез сключването му страните са му придали външна форма и съдържание, без да желаят проявлението на правните му последици. Напротив, целта на това документиране е била облигаторното създаване на предпоставки за изплащане на неустойки, по който начин да се окаже неправомерно въздействие върху размера на данъчните задължения на дружеството жалбоподател за корпоративен данък. Всичко изложено обуславя извод, че сключеният договор е привиден, абсолютно симулативен и не създава никаква правна връзка между подписалите го лица, а само една привидност за пред трети лица, и като такъв на основание чл. 26, ал. 2 от Закона за задълженията и договорите е нищожен и не поражда правно

действие.

С оглед изложеното СЪДЪТ споделя изводите на ревизиращия екип, че в случая е налице хипотезата на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО, съгласно която „за отклонение от данъчно облагане се смята начисляването на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени“. В случая клаузата за плащане на неустойка при неизпълнение от страна на изпълнителя по договора за посредничество и жалбоподател по настоящото дело е нищожна, както и договора, в чието съдържание е включена. Същата представлява уговорка, имаща за цел не постигане на реални стопански резултати, а отклонение от данъчно облагане, като се използва за намаляване на данъчната печалба за периода, и съответно на дължимия корпоративен данък.

Разпоредбата на чл.16, ал. 1 ЗКПО предвижда, 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 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 да се неутрализира ефекта от сделки, сключени при условия, които се отклоняват от данъчно облагане, те не следва да се вземат предвид при формиране на данъчната основа за определяне на дължимия корпоративен данък. От друга страна, разпоредбата на чл. 16, ал. 3 ЗКПО урежда хипотеза на привидни договори, като предвижда, че „когато чрез привидна сделка се прикрива друга сделка, данъчното задължение се определя при условията на прикритата сделка“.

С оглед направения извод от СЪДА за привидност на договора за посредничество от 03.01.2017г. между жалбоподателя и „У. Търговия и Инвест“ ЛТД като абсолютно симулативен, на основание последната правна норма следва да се третира същият като несъществуващ в правния мир със съответните правни последици от това, а именно плащането на неустойка по него се явява без основание и не следва да се признава като разход за данъчни цели. Платената сума не трябва да участва при формиране на счетоводния финансов резултат за периода. Във връзка с изложеното правилно и законосъобразно е

преобразуването на финансовия резултат за периода 2017г. със сумата на отчетения от жалбоподателя разход за платена неустойка в размер на 740 000,00 лв.. Направения извод е в съответствие с разпоредбата на чл.16, ал. 1 ЗКПО, видно от която не следва да се вземат предвид при определяне на данъчната основа сделки, които се отклоняват от данъчно облагане, включително между несвързани лица. Следователно, неотнормено към спора относно наличието на условията на чл. 16, ал. 2, т. 4 ЗКПО е, че органите по приходите не са доказали свързаност между [фирма] и „У. Търговия и Инвест“ ЛТД. Що се касае до хипотезата на чл. 26, ал. 2, т. 11 от ЗКПО относно скрито разпределение на печалба, която препраща към легалната дефиниция в § 1, т. 5 от ДР на ЗКПО, тя изисква наличието на изплащане на суми от дружеството към негови акционери/съдружници или свързани с тях лица. Съгласно препратката на нормата към дефиницията за свързани лица се в § 1, т. 3 от ДР на ДОПК в случая не се установява някоя от визираните в нормата хипотези на свързаност, включително между управителя и едноличен собственик на капитала на дружеството жалбоподател (към ревизирания период) – Р. П. Р., и брат му Л. П. Р., който е собственик на капитала на [фирма], ЕИК[ЕИК], чийто собственик на 100 % от капитала пък е „У. Търговия и Инвест“ ЛТД, както се отбелязва в решението на директора на ДОДОП –С.. Това обаче не променя извода за наличие на основания за преобразуване на финансовия резултат за ревизирания период чрез увеличаването му със стойността на неустойката, платена по договора с „У. Търговия и Инвест“ ЛТД, поради наличието на условията на чл. 16, ал. 1, вр. с ал. 2, т. 4 и ал. 3 от ЗКПО, както и поради липсата на документална обосновааност на разхода.

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“. В случая, договорът, на който се позовава жалбоподателят, е нищожен, нищожна се явява и клаузата, с която е уговорена неустойката.

Уредбата на договорната неустойка се намира в чл. 92, ал. 1, изр. първо от Закона за задълженията и договорите (ЗЗД). Съгласно последната разпоредба „неустойката обезпечава изпълнението на задължението и служи като обезщетение за вредите от неизпълнението, без да е нужно те да се доказват“. В тази връзка

следва да бъде съобразено даденото тълкуване от ВКС по този въпрос, задължително за настоящия съд, изразено в Тълкувателно решение № 1/2009 г. от 15.06.2010 г. по т. д. № 1/2009 г. на ОСТК на ВКС. Съгласно приетото с него 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. Преценката за нищожност се прави за всеки конкретен случай към момента на сключване на договора при съблюдаване на примерно изброените критерии като естество и размер на обезпеченото с неустойка задължение; обезпечаване на задължението с други, различни от неустойката, правни способи; вид на уговорената неустойка и на неизпълнението, за което е предвидена; съотношение между размера на неустойката и очакваните вреди от неизпълнението – т.3.

Съгласно фактите по настоящото дело неустойката по договора за посредничество е уговорена за неизпълнение в срок на задължението на жалбоподателя да намери инвестиционни имоти. С оглед липсата на конкретизация на предмета на договора, което беше обсъдено по-горе в мотивите на настоящото решение, и на критериите за точно изпълнение на поръчката, СЪДЪТ намира, че в случая клаузата за неустойка се отклонява от типичната ѝ цел, визирана в цитирана норма на ЗЗД. Съгласно чл. 258 и чл. 261, ал. 1 от ЗЗД изпълнителят дължи точно изпълнение на възложената му поръчка съгласно изискванията на възложителя. В случая липсва яснота относно параметрите на поръчката за намиране на инвестиционни имоти и следователно не е възможно да бъде постигнат целения с клаузата неустойка стимулиращ ефект за изпълнение на договора точно в качествено отношение, а не само относно срочното му изпълнение. Наред с това липсва обвързване на евентуалните вреди от неизпълнението с размера на уговорената неустойка. Поради изложеното настоящият съдебен състав намира, че в случая процесната клауза не съответства на обезщетителната и санкционна функция на неустойката, предвидена по чл. 92, ал. 1 от ЗЗД. При положение, че неустойката не изпълнява присъщите ѝ функции по чл. 92, ал. 1 ЗЗД, би се допуснало недопустимо обогатяване на възложителя за сметка на изпълнителя и неправомерно въздействие върху данъчната основа като резултат от отчитането разходите за тази неустойка в полза на изпълнителя ([фирма]), което да доведе до изкуствено

намаляване на дължимия корпоративен данък и ощетяване на фиска.

Изложеното дава основание да се приеме, че процесната клауза за неустойка в договора, сключен между жалбоподателя и „У. Търговия и Инвест“ ЛТД противоречи на основния принцип за справедливост и добросъвестност в търговските правоотношения и като накърняваща добрите нрави е нищожна на основание чл. 26, ал. 1, пр. трето от ЗЗД. Нищожността на клаузата за неустойка съставлява отрицателен юридически факт, който е препятствал възникването на вземането за неустойка и води до необоснованост на процесния разход, тъй като не е подкрепен с първичен счетоводен документ, който **вярно** да отразява реално извършена стопанска операция.

Отделно от това, следва да се маркира, че договорът не отговаря на изискванията за първичен счетоводен документ по смисъла на тази разпоредба и на чл. 6, ал. 1 от Закона за счетоводството. Действително, чл. 84 от Правилника за прилагане на ЗДДС предвижда, че „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“. Тази разпоредба обаче третира документирането на неустойки и други подобни плащания на плоскостта на начисляване на ДДС и от нея може да бъде направен извод единствено че в тези случаи не се начислява ДДС и съответно не възниква право на данъчен кредит, а не че не следва да се издава първичен счетоводен документ. Напротив, плащането на неустойка представлява стопанска операция и за нейното документиране следва да бъде издаден първичен счетоводен документ, какъвто не е представен в хода на ревизията и в настоящото съдебно производство.

Съгласно чл. 26, ал. 1, т. 2 от ЗКПО не се признават за данъчни цели счетоводни разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. Липсата на документална обоснованост на разхода само по себе си е основание за преобразуване на счетоводния финансов резултат за периода, съответно на данъчния финансов резултат. В този смисъл е практиката на ВАС – например Решение № 10256 от 30.07.2018г. по адм. д. № 11570/2017г., I отд. на ВАС; Решение № 4812 от 14.04.2021г. по адм. д. № 5106/2020г., VIII отд. на ВАС.

Преобразуването на счетоводния финансов резултат за периода

2017г. съгласно чл. 23, ал. 2, т. 1, във вр. с чл. 26, т. 2 и чл. 16, ал. 3, вр. с чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО води до промяна в данъчния финансов резултат на основание чл. 18, ал. 1 от ЗКПО в посока на увеличение на данъчната печалба и съответно на данъчната основа със сумата от 740 000,00 лв. Поради това се явява законосъобразно допълнителното начисляване на корпоративен данък в размер на 74 000,00 лв. съгласно чл. 20 от ЗКПО.

Относно начислените лихви в РА, предвид факта, че задължението за лихви е акцесорно и след като по изложените по-горе съображения съдът счита за доказано основното задължение в посочения размер от 74 000,00 лв., се явява законосъобразно начисляването на законна лихва за забава върху тази сума на основание чл. 1, ал. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания.

Следователно – изводите на ответника и органите по приходите касателно установените задължения за корпоративен данък по ЗКПО за 2017г. в размер на 74 000,00лв., ведно със законна лихва за забава в размер на 10 152,20 лв., изложени в РА и потвърждаващото го решение, са обосновани и правилни. Направените възражения с жалбата и по същество не ги опровергават нито с оглед обезпечаването им с доказателства, които оборват изводите на органите по приходите, нито с оглед тълкуването и приложението на материалноправните норми, относими към предмета на делото. Изслушаната съдебно-счетоводна експертиза не променя фактическите констатации, от което да последват различни правни изводи, водещи до констатацията за незаконосъобразност на РА в обжалваната част.

С оглед изложеното жалбата е неоснователна и следва да се отхвърли, като се присъди на ответника юрисконсултско възнаграждение в размер на 3 054,57 лв. съгласно чл. 8, т. 4 от Наредба №1 от 09.07.2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

С оглед изложеното СЪДЪТ

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ КАТО НЕОСНОВАТЕЛНА жалбата на [фирма] ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление –гр.С., срещу РЕВИЗИОНЕН АКТ №Р-22221718007591-091-001 от 08.08.2019 г., издаден от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ при ТД на НАП -С. – орган, възложил ревизията, и М. П.

Б., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП -С. – ръководител на ревизията в оспорваната част, потвърдена с РЕШЕНИЕ №412 от 16.03.2020г. на Директора на дирекция „ОДОП“ –С. при ЦУ на НАП, относно допълнително установените задължения за корпоративен данък по ЗКПО за данъчен период 2017 година в размер на 74 000,00 лева, ведно със съответните лихви за забава в размер на 10 152,20 лева.

ОСЪЖДА [фирма] ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление –гр.С., да заплати на НАП сумата от 3 054,57 (три хиляди петдесет и четири лева и 57 стотинки) за юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на касационно обжалване пред ВАС чрез АССГ с касационна жалба в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

Съдия: