

РЕШЕНИЕ

№ 4273

гр. София, 02.02.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 75 състав, в
публично заседание на 19.01.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Геновева Йончева

при участието на секретаря Наталия Дринова, като разгледа дело номер **5254** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл. 156 и сл. от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на „ЯКМАГ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], седалище и адрес на управление: [населено място], [населено място], район К. поляна, [улица], [жилищен адрес] представлявано от управителя С. А. П., срещу Ревизионен акт № Р-22221123005411-091-001/13.11.2024 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция на Национална агенция за приходите (НАП) С., в частта потвърдена с Решение № 367/07.04.2025 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) С. при Централно управление на НАП.

Жалбоподателят оспорва констатациите от ревизията, обосновава извършената с РА корекция на финансовия резултат на дружеството за 2020 г., а оттам и на определения корпоративен данък за периода. Противопоставя се на извода за привидност на сключения през 2018 г. с A.V.R. Group D.O.O. договор за международна продажба на стоки (мобилни апарати). Твърди, че поради незаконосъобразно наложени от НАП обезпечителни мерки, дружеството не е могло да изпълни задължението си за плащане на покупната цена съобразно начина, уговорен от страните по договора, вследствие на което същият е прекратен и от жалбоподателя е изискана предварително уговорената между страните неустойка. Задължението за неустойка е отразено в счетоводството на дружеството, като е изпълнявано на части през 2020 г. Според жалбоподателя разходите за извършените неустоечни плащания незаконосъобразно не са признати от приходните органи за данъчни цели. В тази насока счита, че анализът на фактите и установените в хода на ревизията обстоятелствата е непълен, а изведените изводи на администрацията са хипотетични и противоречат на събраните доказателства. Подчертава, че размерът на неустойка е обичаен при

този вид сделки. Обобщава, че всички непризнати разходи са реални, документално обосновани и пряко свързани с икономическата дейност на дружеството. Доводите се поддържат в съдебно заседание от управителя на жалбоподателя, който се позовава на приетата по делото съдебно-счетоводна експертиза. Претендира отмяна на РА и присъждане на разноски.

Ответникът - директорът на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" (ОДОП) – С. при Централно управление на НАП, чрез юрк. М., оспорва жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд – София-град, III отделение, 75-и състав, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221123005411-020-001/11.09.2023 г. (л. 89 от делото), издадена от Ф. С. Й. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е възложена ревизия на „ЯКМАГ“ ЕООД за установяване на задълженията му по ЗКПО за 2020 г. и 2022 г., както и задължения за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица за периодите от 01.01.2020 г. до 31.12.2020 г. и от 01.01.2022 г. до 31.12.2022 г. Със ЗВР е определен ревизиращ екип в състав татяна Н. В. - главен инспектор по приходите (ръководител на ревизията) и И. Й. В. - инспектор по приходите в ТД на НАП С.. ЗВР е връчена по електронен път на 18.09.2023 г. (л. 91).

ЗВР е изменена с последващи заповеди № Р-22221123005411-020-002/15.12.2023 г. г. (л. 95) и № Р-22221123005411-020-003/17.01.2024 г. (л. 98), с които е продължен срока за извършване на ревизията, последно до 16.02.2024 г.

На 25.09.2024 г. е издадено Решение № Р-22221123005411-098-001, с което във връзка с прекратяване на служебното правоотношение с Ф. С. Й., считано от 03.09.2024 г. съгласно заповед № 2966/13.08.2024 г., на основание чл. 7, ал. 3 от ДОПК преписка Р-22221123005411 е иззета и възложена на Б. К. С. – орган по приходите при ТД на НАП С., определена за възлагащ орган.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22221123005411-092-001/01.08.2024 г. (л. 101), връчен на 30.09.2024 г. (л. 110), срещу който е подадено възражение по реда и в срока на чл. 117, ал. 5 ДОПК (л. 111).

Ревизията е приключила с оспорения в настоящото производство РА, връчен по реда на чл. 32 от ДОПК (л. 126), с който след извършени корекция на данъчния финансов резултат на жалбоподателя са установени задължения а корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за 2020 г. в размер на 10 421,82 лв. и са начислени лихва за забава в размер на 4149,85 лв. Не са извършени корекции на декларираните от дружеството резултати за корпоративен данък за 2022 г. и за задължения за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица за периодите от 01.01.2020 г. до 31.12.2020 г. и от 01.01.2022 г. до 31.12.2022 г.

В хода на ревизията е констатирано, че „ЯКМАГ“ ЕООД е регистрирано в Търговския регистър на Агенцията по вписванията към Министерство на правосъдието на 04.12.2017 г. като еднолично дружество с ограничена отговорност /ЕООД/, със седалище и адрес на управление - С., [улица] [жилищен адрес]. 5. 2. Дружество се представлява и управлява от С. А. П., за която е налице свързаност по смисъла на §1, т.3 от ДР на ДОПК със следните дружества: „ЯКШОП" ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ДЖИЕСЕМ ОАЗИС" ЕООД с ЕИК[ЕИК], „НИКОВАС" ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „СОЛВИДЕА" ЕООД с ЕИК[ЕИК]. Предмета на дейност на задълженото лице: внос и износ на стоки в България, страни-членки на ЕС и трети страни. Дейността се упражнявана в следните три обекта в [населено място] на [улица], [жилищен адрес] – офис, Стопански двор - Л. – склад и ул.

М. Б., №140-офис и склад до м.07.2022г. „Якмаг ЕООД няма назначени по трудови правоотношения лица.

За установяване на релевантните за облагането факти и обстоятелства на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 ДОПК от ревизираното лице са изискани писмени обяснения и документи. Представени са документи и обяснения Р-22221123005411-ПРД-001-И/03.11.2023; Р-22221123005411-ПРД-002-И/03.11.2023; Р-22221123005411-ПРД-003-И/23.11.2023; Р-22221123005411-ПРД-004-И/03.04.2024 г.

Присъединени са документи от други производства, за което са съставни протоколи № Р-22221123005411-П.-001/11.06.2024 г., № № Р-22221123005411-П.-002/11.06.2024 г. и № № Р-22221123005411-П.-003/12.06.2024 г.

Констатирано е, че от дружеството е подадена годишна данъчна декларация за финансовата 2020 година, с вх. № 2211И0089673/ 30.06.2021г. със счетоводен финансов резултат печалба 193297,81 лв. и формиран данъчен финансов резултат - печалба 193297,68 лв.; деклариран корпоративен данък 19329,77 лв.; внесени авансови вноски - 200,00лв.; корпоративен данък (за внасяне) 19 129,77 лв., внесен в просрочие, при което е начислена и платена е лихва за просрочието 421,16 лв. Декларирани са приходи в размер на 4813358,17 лв., в т.ч. нетни приходи от продажби в размер на 4812563,64лв. и разходи -4620060,3 блв. Приходите на дружеството са формирани основно от продажба на стоки – мобилни телефони.

През 2020 г. са осчетоводени разходи в общ размер на 103 561,20 лв., отразени по дебита на счетоводна сметка 403 „Доставчици“ с които е кредитирана счетоводна сметка 504 „Банка във валута“. Разходите са във връзка направени на 15.06, 30.07, 19.08, 30.09, 12.10 и 06.11.2020 г. шест броя банкова плащания на обща стойност 103 651,20лв. с основание „неустойка по договор“ /стр. 5 от РД/. Плащането е към доставчик AVR GROUP D.O.O BEOGRAD-NOVI BEOGRAD, С., с регистрационен номер № 21285544. Разходът е осчетоводен по сметка 652 „Финансови разходи за бъдещи периоди“ и е отнесен като такъв в отчета за приходи и разходи за 2020 г. Посочената счетоводна сметка е закрыта със сметка 609 „Други разходи“.

Във връзка с тези разходи от ревизираното лице са дадени обяснения, според които посочените суми представляват пращане на неустойки по договор за покупко-продажба на стоки, който дружеството „ЯКМАГ“ ЕООД не е могло да изпълни по вина на НАП, т.к. през 2018 г. са били наложени предварителни обезпечителни мерки, които са отменени с решение на АССГ. Вследствие на наложените обезпечителни мерки дружеството не е могло да изпълни задълженията си по договора и това е наложило плащането на спорните неустойки, като тези неустойки са признати като разход в годината, в която са изплатени. Приложен е договора за международна продажба на стоки /на английски език и в превод на български език/, проформа фактура и писмо за прекратяване на договора, както и банкови извлечения за изплатените през 2020 г. неустойки.

Приложеният от ревизираното лице договор за международна продажба на стоки е сключен на 23.04.2018 г. с Н. Ресавач - представляващ на AVR GROUP D.O.O BEOGRAD-NOVI BEOGRAD, и С. П., в качеството ѝ на управител на „ЯКМАГ“ ЕООД. Според него сръбският контрагент се и задължил да подготви стоки - Apple iPhone X 64GB Space Grey - 5 400,00 броя. Покупната цена на един телефон е 787,00 евро без ДДС. В договора е посочено, че стоките са нови, в оригинална опаковка на производителя, незаклучени, по европейска спецификация с европейска гаранция. Срокът на доставката е по-късно от 15.07.2018 г. при условията на INCOTERMS 2010 EXW Б. - т.е. - в склада на продавача. Продавачът трябва да уведоми купувача за готовността за експедиция на стоките от склада. Според договора собствеността на стоките се прехвърля от продавача на купувача по времето, по което се подпише протокола за инспекция преди експедиция от двете

договарящи страни. Договорени са следните условия за плащане: купувачът трябва да плати на продавача стоките, предмет на настоящия договор, с банков превод, както следва: купувачът трябва да плати първата авансова вноска на сума от 2% от общата сума 4 249 800 евро посредством банков превод срещу проформа фактура на продавача. Такава проформа фактура трябва да се издаден не по-късно от тридесет дни от влизането на договора в сила и трябва да е платима в рамките на пет дни от датата на получаването на проформа фактура от купувача. Купувачът трябва да плати втора авансова вноска на сумата от 96% от общата сума 4 249 800 евро посредством банков превод срещу проформа фактура на продавача и протокол за инспекция преди експедиция, подписан от двете договарящи страни. Такава проформа фактура трябва да се издаде не по-рано от протокола за инспекция преди експедиция, подписан от двете страни, посочващ че стоките отговарят на договора и ще са платими в рамките на пет дни след освобождаване на стоките за експедиция. Купувачът трябва да плати последните 2 % от общата сума 4 249 800 евро посредством банков превод в рамките на пет дни след датата на получаване на стоките и всички оригинални фактури в седалището на купувача, ако: стоките са били доставени в стриктно съответствие с договора. Проформа фактурите се считат платени в деня, когато съответната сума е дебитирана от сметката на купувача в полза на сметката на продавача. Същият размер на глобата от 10 % от общата сума на договора е предвидена и при неизпълнение от купувача. В договора е вписано, че предвидените „глоби“ се считат за справедливи и страните изразяват съгласието си, че тези „глоби“ са с правилен размер и няма да се намаляват, независимо от факта, че е изпълнено част от задължението. Стойността на същите им се третира като минимални неоспорими щети, понесени от ощетената страна, които трябва да се рамбурсират /според превода от английски език/ на ощетената страна в резултат на нарушение на договора, без да се изисква доказателство в подкрепа на стойността на щетите.

Представена е проформа-инвойс № 2018-04002 от 23.04.2018 г., издадена от AVR GROUP D.O.O BEOGRAD-NOVI BEOGRAD към „ЯКМАГ“ ЕООД за плащане по договор от 23.04.2018 г. за 2% авансово плащане от общата сума от 4 249 800,00 евро.

Представен е документ, наименуван „писмо за отказ от договор“, с дата 29.05.2018 г, подписано от Н. Ресавач - представляващ AVR GROUP d.o.o. със следния текст: „съгласно нашия договор подписан на 23.04.2018 г. Ви изпращаме анулиране на договора за международна продажба на стоки. Съгласно параграф IV от договора вие сте длъжни да платите 2% авансово плащане най-късно 5 дни от получаване на проформа фактурата, която сте получили на 23.04.2018 г., когато подписахме договора. До днес не получихме първото Ви авансово плащане. Това е нарушение на договора, за което се прилага неустойка в размер на 424 980,00 евро. Молим ви да организирате плащането до 31.12.2018 г.“

От „ЯКМАГ“ ЕООД са представени и банкови извлечения за извършени плащания с получател AYR GROUP d.o.o. и основание „плащане на неустойка по договор от 23.04.2018 г.“, общо в размер на 103 561,20 лв. Плащанията са извършени през 2020 г., като сумите и датите на плащанията са описани подробно в РД.

Съгласно представена от ревизираното дружество оборотна ведомост за периода от 01.01.2019 г. до 31.12.2019 г., към 01.01.2019 г. счетоводна сметка 652 „Финансови разходи за бъдещи периоди“ е с дебитно салдо - 831 188,63 лв., т.е. осчетоводена е дължима неустойка в размер на 424 980,00 евро.

Съгласно оборотна ведомост за периода от 01.01.2020 г. до 31.12.2020 г., към 01.01.2020 г. счетоводна сметка 652 е с дебитно салдо 772 513,73 лв., или кредитен оборот от 103 561,20 лв. и дебитно салдо към 31.12.2020 г. в размер на 668 952,53 лв.

Извършен е анализ на представените документи във връзка с осчетоводените като разход суми за

неустойка по договор от 23.04.2018 г., както и на данните в информационната база на НАП за „ЯКМАГ“ ЕООД във връзка с посочения договор, като е установено, че според подадените годишни декларации по чл. 92 от ЗКПО, приходите от дейността на „ЯКМАГ“ ЕООД са: за 2017 г. няма приходи, за 2018 г. - 993хил.лв., за 2019 г. - 5202хил.лв., за 2020 г. - 481хил.лв., за 2021 г. - 1578хил.лв., за 2022 г. - 140хил.лв. При тези данни е направен извода, че реализираните годишни приходи на дружеството не съответстват на стойността на сключеният с AVR GROUP D.O.O. С. договор /4 249 800 евро /, който предполага еднократно изпълнение.

В производство с УИН П-222218062626 на „ЯКМАГ“ ЕООД, ревизираното лице е представило оборотна ведомост за периода 01.03.2018г.-31.03.2018г., от която е установено, че към 31.03.2018г. /отчетен период преди сключеният договор от 23.04.2018г./ дружеството не разполага с активи, които предполагат сключването на договор за доставка на 5400 броя Apple iPhone X 64GB Space Grey на стойност 4 249 800 евро. Към посочената дата „ЯКМАГ“ ЕООД разполага единствено със следните активи: дебитни салда по: сметка 501 /каса/ 8 670,30 лв., сметка 503 /разплащателна сметка във левове/ 10 270,44 лв., сметка 504 /разплащателна сметка във валута/ 15 469,36 лв. и сметка 453 /разчети за данък добавена стойност/ 167 099,57 лв., всичко 201 509,67 лв. Приблизително същия размер на активи на 31.04.2018 г. е посочен и в оборотна ведомост от 01.04.2018 г. - 30.04.2018 г., представена в производство с УИН П-2222118089318.

За AVR GROUP d.o.o, С. е изпратено запитване до приходната администрация на А., като е получен отговор с № 871-13/17.08.2018г., в който управителят Nenad Resavac е заявил, че „всички поръчки са направени по телефона от Nenad Resavac“. Лицето е посочило също: „Познаваме се с госпожа С. П. от нейната друга фирма ЯКШОП ЕООД от дълго време. В миналото извършвахме бизнес с „Якшоп“ ЕООД. В периода 2008 и 2016 работех в дружество Telepart Discount Distribution GmbH, където е осъществен първия контакт.“.

Според приходните органи посоченото удостоверява, че управителите на ревизираното лице и неговия контрагент се познават много добре, имат изградени добри бизнес отношения, които не кореспондират с предвидените в договора от 23.04.2018г. неустойки. Дружествата поддържат търговски взаимоотношения, които не предполагат начисляването и плащането на несъразмерно голяма неустойка по договор, по който няма реализация на стоки. Същевременно, въпреки прекратения договор и неустойката по него, между контрагентите няма нарушено бизнес доверие.

При така описаната фактическа обстановка е направен извод, че се касае за фиктивна сделка, която не цели постигане на реални икономически резултати, а само регулация на данъчен финансов резултат от страна на ревизираното дружество. Допълнителни аргументи са намерени в обстоятелството, че неустойка е възникнала през 2018 г. и до настоящия момент не е направен опит от чуждестранния търговец да си събере вземането, което е в особено големи размери.

Органите по приходите са съобразили разпоредбата на чл. 26, т. 2 от ЗКПО, според което не се признават за данъчни цели разходи, които са документално необосновани. В мотивите на РА е изтъкнато, че макар според чл. 84 от ППЗДДС за документиране на неустойки да не се издава данъчен документ, а само документ за плащане, за признаването на разхода е задължително счетоводното записване да отчете вярна и действително извършена стопанска операция. В конкретния случай обаче, доколкото сключеният договор е последван от частично плащане /две години след възникването ѝ/, е прието, че неустойката не отразява реално възникнали стопански отношения, а единствено се преследва отклонение от данъчно облагане посредством неправомерно намаляване на данъчния финансов резултат.. Позовавайки се на съдебната практика на ВАС /Решение №6771/07.07.2022 г. по адм.д. 9267/2021 г./ и мотивите към Тълкувателното решение № 1 от 15.06.2010 г. по т.д. № 1 по описа за 2009 г. на ОСТК на ВКС,

приходните органи са извели извод за привидност на сключения договор и неговото неизпълнение, поради което на основание чл. 16, ал. 2, т. 4 и чл. 26, т. 2, във връзка с чл. 10 от ЗКПО е извършено увеличение на счетоводния финансов резултат на дружеството за 2020 г. със сума в размер на 103 561,20 лв.

На основание чл. 26, т. 6 от ЗКПО е извършена и корекция на счетоводния финансов резултат на дружеството за 2020 г. със сумата от 118,90 лв. Установено е, че по счетоводна сметка 609 „Други разходи“ и 606 „Разходи за данъци, такси и други подобни плащания“ са отразени три фактури - № [ЕГН]/15.06.2020г., № [ЕГН]/15.06.2020г. и № [ЕГН]/10.09.2020г., издадени от „ЛИОН РЕНТ-А-КАР“ ЕООД с предмет „глоба КАТ“ и „административна такси по фиш“.

Според органите по приходите разходи по тези фактури представляват разходи за начислени глоби, конфискации, включително по чл. 307а от НК и други санкции за нарушаване на нормативни актове, лихви за просрочие на публични държавни или общински задължения. Тъй като ревизираното лице не е извършило корекция в ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2020 г. и не е увеличило С. с посочената сума, тази корекция е извършена с РА.

На основание чл. 26, т. 1 е извършена корекция на счетоводния финансов резултат на дружеството за 2020 г. със сумата от 99,62 лв.

Констатирано е, че по счетоводна сметка 609 „Други разходи“ са отразени с основание "покупка" и забележка: "представителни разходи" следните фактури: № [ЕГН]/01.01.2020 г., издадена от „Марибор тур“ ООД, № [ЕГН]/02.01.2020 г. и № [ЕГН]/02.01.2020 г., издадени от „Туристическа компания“ ЕООД с предмет „хотелски услуги“. В ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2020 г. не са декларирани представителни разходи и не е удържан данък върху тях. След справка в ИС на НАП модул трудови договори - „справка актуално състояние на всички трудови договори“ за жалбоподателя е установено, че няма регистрирани и действащи трудови договори за периода на ревизионното производство до настоящия момент. Прието е, че ползваният разход за хотелски услуги е извършен или от едноличния собственик на капитала или от трето лице. С. А. П. е регистрирала осигуряване по договор за управление и контрол, но от м. 08.2020 г. Констатирано е, че не са представени документи, удостоверяващи, че пътуването и престоя са свързани с дейността на задълженото лице, вследствие на което е прието, че не са изпълнени условията на чл. 33, ал. 1 от ЗКПО.

Иденичен извод е направен и по отношение на разхода по фактура № [ЕГН]/22.05.2020г., издадена от „ЛИОН РЕНТ-А-КАР“ ЕООД с ДО 508,52лв. и ДДС 101,70лв. за наем на автомобил БМВ модел 520dXDrive Limousine. Прието е, че посочения разход не е свързан със стопанска дейност на дружеството.

В резултат на извършените корекции с РА на жалбоподателя е установено задължение за корпоративен данък за 2020 г. в размер на 29 751.59 лв. при деклариран такъв в размер на 19 329,77 лв. На основание и по реда на чл. 175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛДТДПДВ/ са начислени лихви в размер на 4 149,85 лв.

Ревизионният акт е обжалван по административен ред и потвърден с Решение № 367/07.04.2024 г. на директора на Дирекция ОДОП С. в оспорената част на установения корпоративен данък за 2020 г., ведно с лихвите за забава. В останалата част жалбата на „ЯКМАГ“ ЕООД е оставена без разглеждане като недопустима, тъй като с РА не са извършени корекции на декларираните от дружеството резултати за корпоративен данък за 2022 г. и за задължения за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица за периодите от 01.01.2020 г. до 31.12.2020 г. и от 01.01.2022 г. до 31.12.2022 г.

Решение № 367/07.04.2024 г. е връчено по електронен път на 08.04.2025 г. /л. 19/.

Съдебното оспорване на РА е иницирано на 23.04.2025 г.

С определение № 26033 от 31.07.2025 г. съдът е конституирал страните и разпределил доказателствената тежест.

На жалбоподателя е указани, че следва да установи съществуването на фактите и обстоятелствата посочени в жалбата, от които черпи благоприятни за себе си правни последици, вкл. наличие на действително възникнало правоотношение с AVR GROUP D.O.O BEOGRAD – NOVI, С. съгласно сключения с това дружество договор от 23.04.2018 г. за покупко-продажба на стоки, както и основанията на извършените към сръбското дружество плащания, осчетоводени от жалбоподателя като разход по повод възникнало задължение за неустойка.

На ответника е указано, че е в негова тежест да установи съществуването на фактическите основания, посочени в оспорения акт, обосновава извършените от органите по приходите корекции на финансовия резултат на „ЯКМАГ“ ЕООД за 2020 г., посредством непризнаване за данъчни цели на разходите за неустойка към AVR GROUP D.O.O BEOGRAD – NOVI, разходите по фактури, издадени от „ЛИОН РЕНТ А-КАР“ ЕООД, както и разходите за хотелски услуги по фактури № [ЕГН]/01.01.2020 г., № [ЕГН]/02.01.2020 г. и № [ЕГН]/02.01.2020 г. При твърдения за участие на жалбоподателя в сделки, сключени с цел регулация на данъчния финансов резултат за намаляване и дължимия корпоративен данък, в тежест на ответника е да установи тези обстоятелства въз основа на обективни данни, вкл. че действията на жалбоподателя и неговия доставчик са насочени към сключване на симулативни сделки. Ответникът следва да установи изпълнението на законовите изисквания за издаването на РА, включително че органите по приходите, подписали ЗВР, РД и РА са имали валидни квалифицирани електронни подписи.

В контекста на претендираната цялостна отмяна на РА, съдът е указал на жалбоподателя, че жалбата му не съдържа конкретни доводи и възражения във връзка с установените данъчни задължения по ЗКПО, произтичащи от непризнаването за данъчни цели на разходите по фактури, издадени от "ЛИОН РЕНТ А-КАР" ЕООД, както и разходите за хотелски услуги по фактури № [ЕГН]/01.01.2020 г., № [ЕГН]/02.01.2020 г. и № [ЕГН]/02.01.2020 г. В тази връзка е указано на жалбоподателя, че следва да установи условията за признаване на тези разходи за данъчни цели, вкл. че са свързани с дейността на предприятието и са документално обосновани. Във връзка с твърдението му за нищожност жалбоподателят е уведомен, че по делото на л. 92 и следващите са приложени Решение № Р-22221123005411-098-001/25.09.2024 г. за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка, както и Заповед № 2966/13.08.2024 г. за прекратяване на служебното правоотношение с Ф. Й. на основание чл. 106, ал. 1, т. 5 ЗДСл.

В съдебното производство като доказателства по делото са приети приобщените към ревизионната преписка писмени документи и електронен носител, както и документи доказващи наличие на предпоставките по чл. 7, ал. 3 ДОПК.

По искане на жалбоподателя е назначена и приета без оспорване от страните съдебно-счетоводна експертиза (ССЧЕ), изготвена от вещото лице О. Т., която установява, че в счетоводството на „ЯКМАГ“ ЕООД цялата сума на неустойката е начислена през 2018 г. чрез дебитиране на сметка 652 „Финансови разходи за бъдещи периоди“ и кредитиране на сметка 401 „Доставчици“. През 2020 г. дружеството извършва плащания на обща стойност 103 561.20 лв. (52 950 евро), разпределени в шест банкови превода между месеците юни и ноември. Сумата е осчетоводена по дебита на сметка 609 „Други разходи“ срещу кредитна сметка 652. С нея дружеството е намалило счетоводната си печалба за 2020 г. През 2021 г. по същия механизъм са осчетоводени още 51 633.91 лв. като текущ разход. Вещото лице установява също, че през 2020 г. „ЯКМАГ“ ЕООД е отчело разходи на обща стойност 657.04 лв. – 1. представителни разходи за хотелско настаняване (99.62 лв.) по три осчетоводени от дружеството по сметка 609 фактури от „Марибор Тур“ ООД и

„Туристическа компания“ ЕООД /същите не са декларирани в ГДД за 2020 г., нито е внесен дължимият върху тях данък; 2. разход за наем на лек автомобил BMW за периода 18.05.2020 г. – 22.05.2020 г. (508.52 лв. без ДДС), отчетен по фактура от „Лион Рент-А-Кар“ ЕООД; 3. разходи за административни такси и глоби (48.90 лв. без ДДС), заплатени от дружеството и осчетоводени като разходи за такси (сметка 606). Изброените суми в общ размер на 657.04 лв. са изключени от признатите разходи за 2020 г. на основание чл. 26, т. 1 и т. 6 от ЗКПО. Вещото лице изчислява, че в резултат на извършените корекции, данъчният финансов резултат на дружеството за 2020 г. се увеличава от 193 297.81 лв. на 297 515.92 лв. Това води до преизчисляване на корпоративния данък на 29 751.59 лв., като след приспадане на вече внесените суми и авансови вноски, експертизата установява разлика за доплащане в размер на 10 421.82 лв. Към 31.12.2022 г. в счетоводството на дружеството остава непогасено салдо по сметка 652 в размер на 617 318.62 лв., за което към момента на експертизата няма данни за допълнителни плащания или корекции. Отговорите на експерта ще бъдат коментирани заедно с останалите доказателства по делото.

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

Жалбата е подадена от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в законоустановения срок, срещу подлежащ на обжалване акт, след проведено срещу него задължително административно обжалване, поради което е процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Обжалваният РА е издаден от органи по приходите, разполагащ с материална компетентност. Съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. Поставящата началото на ревизията на жалбоподателя ЗВР № Р-22221123005411-020-001 от 11.03.2023 г. е издадена от Ф. С. Й. на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С., на която са възложени функции на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК съгласно Заповед № РД-01-849/31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С. (л. 20, т. 17, Раздел I). Със ЗВР е определен ревизиращ екип в състав – Т. Н. В. и И. Й. Вакрелийски – инспектори по приходите при ТД на НАП С.. С Решение № Р-22221123005411-098-001/25.09.2024 г. /л. 92/, във връзка с прекратяване а служебното правоотношение, считано от 03.09.2024 г. на Ф. С. Й. и ангажираната с това обективна и трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения, на основание чл. 7, ал. 3 от ДОПК, правомощията по възлагане на ревизията на жалбоподателя е възложена на Б. К. С.. По делото на л. 94 е представена Заповед № 2966/13.08.2024 г. за прекратяване на служебното правоотношение на служителя Й., считано от 03.09.2024 г. на основание чл. 106, ал. 1, т. 5 от Закона за държавния служител. Описаните документи установяват наличие на предпоставките по чл. 7, ал. 3 от ДОПК, поради което неоснователно е възражението за нищожност на РА. Същият е издаден от посоченият в Решение № Р-22221123005411-098-001/25.09.2024 г. възлагащ орган – Б. К. С., и определеният със ЗВР за ръководител на ревизията – Т. Н. В., т. е. от лицата, посочени в чл. 119, ал. 2 ДОПК. Към административната преписка са приложени и доказателства за квалифициран електронен подпис на длъжностните лица. Изводът, който се налага е, че РА е издаден от компетентни органи по приходите, след надлежно възложена ревизия.

Спазени са изискванията за форма и съдържание на издадените ЗВР, РД и РА - съответно по чл. 113, ал. 1, чл. 117, ал. 1 и чл. 120, ал. 1 ДОПК. Актовете са връчвани на ревизираното лице, което

е могло да се запознае със съдържанието им и да защити правата си. В РА са посочени фактически и правни основания за издаването му, изложени подробно както в акта, така и в съставения ревизионен доклад, представляващ неразделна част от него.

Не се констатира съществени нарушения на процесуалните правила, които да компрометират законосъобразността на РА. В хода на ревизионното производство са предприети редица процесуални действия за установяване на фактите и обстоятелствата, релевантни за облагането. От ревизираното лице са изисквани документи и писмени обяснения от значение за определяне на данъчните му задължения. Приобщени са доказателства, събрани при извършени проверки по чл. 110 от ДОПК. Извършени са и необходимите служебни проверки. Всички събрани и приобщени към ревизионната преписка документи са подробно описани в РД. Съставени са съответните протоколи. Ревизирания субект е надлежно уведомен за резултатите от извършената ревизия, като му е предоставена възможност за писмено възражение и доказателства във връзка с констатациите и изводите, обосновавали предложените размери на задълженията.

По материалната законосъобразност на акта:

Съгласно чл. 5, ал. 1 от ЗКПО, печалбите се облагат с корпоративен данък, чийто размер се определя чрез умножаване на данъчната основа по данъчната ставка (чл. 6). Данъчната основа е данъчната печалба (чл. 19), представляваща положителния данъчен финансов резултат (чл. 18, ал. 2). По силата на чл. 22 от ЗКПО, данъчният финансов резултат се определя чрез преобразуване на счетоводния финансов резултат по ред и начин, предвидени в закона (с данъчни постоянни и временни разлики). Според чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, счетоводен разход се признава за данъчни цели само когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ, отразяващ вярно стопанската операция. Разходите, които не отговарят на това условие, се квалифицират като данъчни постоянни разлики и не се признават за данъчни цели (чл. 26, т. 2). В тези случаи счетоводният финансов резултат се увеличава в годината на неговото отчитане (чл. 23, ал. 2, т. 1). В случая счетоводният финансов резултат на „ЯКМАГ“ ЕООД за 2020 г. е увеличен със сумите на отчетените разходи, представляващи плащания за неустойка по договора с AVR GROUP d.o.o , за които е прието, че не са документално обосновани /чл. 26, т. 2 от ЗКПО/, разходи за глоби по две фактури, издадени от „ЛИОН РЕНТ А-КАР“ ЕООД, чиято данъчна релевантност е отречена на основание чл. 26, т. 6 от ЗКПО, разходите за наем на автомобил и хотелски услуги по фактура № [ЕГН]/22.05.2020г., издадена от Л. Р.-А.-К. ЕООД и фактури № [ЕГН]/01.01.2020 г., № [ЕГН]/02.01.2020 г. и № [ЕГН]/02.01.2020 г., издадени от „Марибор тур“ ООД и от „Туристическа компания“ ЕООД, за които е прието, че не са свързани с икономическата дейност на ревизираното лице /арг.: чл. 26, т. 1 от ЗКПО/.

По отношение непризнатите разходи за неустойка:

Установено е и не се спори между страните, че на 23.04.2018 г. „ЯКМАГ“ ЕООД сключва договор за продажба на 5 400 броя Apple iPhone X със сръбския контрагент „AVR GROUP“ DOO на обща стойност 4 249 800 евро. Не се спори и за това, че в същия ден банковите сметки на купувача са запорирани от публичен изпълнител за обезпечаване на очаквани задължения на дружеството по друга ревизия. Във въпросния договор е уговорена форма на франкировка EXW Б. (Ex Works) и задължение за 2% авансово плащане в 5-дневен срок, след проформа фактура от продавача, издадена на 23.04.2018 г. Авансът не е бил заплатен до 28.04.2018г., при което продавачът едностранно е прекратил договора с писмо от 29.05.2018 г. и е предявил договорна неустойка в размер на 10% от общата сума, възлизаща на 424 980 евро (831 188.63 лв.). Според заключението на ССЧЕ, която съдът кредитира като компетентно и обективно изготвено, през 2018 г. дружеството осчетоводява сумата на дължимата неустойка по сметка 652 „Финансови разходи за бъдещи периоди“, като през 2020 г. отразява като текущ разход 103 561.20 лв. въз основа на

частични плащания, с които е редуцирало данъчната си основа за този период.

Според приходната администрация сделката с „AVR GROUP“ DOO е привидна (симулативна). Начислената неустойка не отразява реални икономически отношения, а служи като инструмент за данъчна манипулация с цел изкуствено намаляване на финансовия резултат на дружеството за текущия период и размера на облагаемата печалба. Прието е /стр. 8 от РА/, че са налице предпоставките, обуславящи приложението на чл. 16, ал. 2, т. 4 и чл. 26, т. 2, във вр. с чл. 10 от ЗКПО и на това правно основание е увеличен финансовият резултат на дружеството с отчетените през 2020 г. разходи за неустойка.

Тези изводи на приходната администрация се подкрепят от доказателствата по делото. Доводите на оспорващото дружество за обратното са неоснователни, а твърденията в жалбата – недоказани. Коректен е направеният от органите по приходите анализ на финансовото състояние на „Якмаг“ ЕООД, който разкрива, че към 2018 г. дружеството разполага с активи за едва 200 000 лв. и нулеви приходи за предходната 2017 година. При тези показатели сключването на договор за над 8 млн. лв. е лишено от стопанска логика и прави изпълнението на договора обективно невъзможно още в момента на неговото сключване. Подписването на договора в същия ден, в който е запорирана банковата сметка на жалбоподателя индикира съзнателно създадена предпоставка за неизпълнение, целяща начисляване на разход под формата на неустойка. Предвид наложени запора и уговорката, че плащането към продавача ще се извършва само по банков път, би било логично купувачът, под страх от санкция за неустойка, да предприеме незабавни действия за предоговаряне на условията за плащане на покупната цена, евентуално отсрочване на задължението за плащане на аванс. Вместо това, „Якмаг“ ЕООД доброволно е приело и начислило през 2018 г. задължение за неустойка с внушителен размер, което поведение е в разрез с интересите му и противоречи на всякаква икономическа логика. Друго не следва искането до публичния изпълнител, на което се позовава жалбоподателят в съдебно заседание с № 180022-000-0304072/21.05.2018 г. за разрешаване на неотложно плащане на основание чл. 229, ал. 1 от ДОПК /л. 224/. Това искане е представено едва в съдебното производство и няма данни какво е произнасянето по него. Само по себе си то не е в състояние да установи реалността на търговските отношения между "Якмаг" ЕООД и "AVR GROUP" DOO за данъчни цели съобразно договора от 23.04.2018 г. Действително, същият е посочен като приложение в искането, но не се обвързва с него, тъй като поисканата за освобождаване сума не съответства на дължимия по договора аванс.

Следва да се отбележи, че 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. Трайно е разбирането на доктрината и съдебната практика, че неустойката изпълнява три функции - обезпечителна, обезщетителна и санкционна. Тезата на приходните органи за привидност на сключения договор за продажба, без волята на страните да е насочена към постигане на реален икономически резултат, а единствено с цел отклонение от данъчно облагане, е съобразена с мотивите на Тълкувателно решение № 1/2009 г. от 15.06.2010 г., постановено по тълк. дело № 1 по описа за 2009 г. на ОСТК на ВКС. В него е посочено, че неустойката има обезпечителна и обезщетителна функция, но конкретно договорената в случая със сръбския контрагент не изпълнява такава функция. Този извод следва от липсата на каквито и да е доказателства за реално понесени разходи по договора от страна на „AVR GROUP“ DOO, които да налагат и обосновават размера на договореното неустоечно задължение от 420 000 евро. Договорената франкировка EXW (Ф. завода) създава за продавача минимални задължения - единствено за стоката в своето помещение (склад). Съответно целият риск от погиване, разходи

за стоки, експортното оформяне, международният транспорт и застраховането остават изцяло за сметка на купувача. Приемането на такива условия от купувача, на фона на финансовото му състояние, е икономически нелогично и неоправдано. Логично е при тези данни да се договорят по-леки санкционни клаузи. В конкретния случай обаче се наблюдава обратното - дружеството приема едновременно неизгодната за него франкировка и изключително тежка неустойка от 10%, без предвидени за него клаузи за защита. Въпреки, че поема целият риск за транспорта /от С. до България/, жалбоподателят не представя доказателства за предварителни проучвания, договори с транспортни фирми или застрахователи. Липсата на логистична обезпеченост за доставката безспорно индикира, че купувачът всъщност никога не е имал намерение реално да закупи стоката. Това допълнително потвърждава, че договорът с „AVR GROUP“ DOO е сключен единствено, за да се създаде основание за плащане на неустойка, с което да се коригират финансовите резултати на дружеството, а не за реална продажба.

Аргумент в подкрепа на горното е нетипичното поведение на продавача /кредитора/. Жалбоподателят не представя доказателства, че тази неустойка е призната и осчетоводена като приход при сръбския доставчик. Извод за това не може да бъде направен нито посредством свидетелски показания, каквото искане беше направено в настоящото производство, нито посредством писмени декларации от управителя на това дружество. Прави впечатление и това, че въпреки значителният размер на дълга, „AVR GROUP“ DOO не е предприело каквито и да било действия за събиране на вземането си в продължение на повече от година след възникването му. Едва през 2020 г. са направени частични плащания, които обаче покриват 1/3 от размера на дълга. И до момента не са представени доказателства за плащане на пълния размер на неустойката. Същевременно липсват данни или комуникация между страните за уреждане на задължението на купувача, още повече, че по твърдение на управителя на „AVR GROUP“ DOO същите имат дългогодишни търговски взаимоотношения. По подобие на купувача, пасивността на продавача също е нелогична предвид размера на вземането му, освен ако отношенията не са били формално договорени от страните, без намерение за реална престация.

Защитната теза на жалбоподателя неоснователно се основава на твърдението, че неизпълнението на договора се дължи на наложените от НАП обезпечителни мерки. Точно обратното, наличието им предполага предприемане на незабавни действия от страна на купувача за уведомяване на продавача, че изпълнението на задължението за плащане на аванс е поставено под риск. Добросъвестността между търговци е основен принцип в търговското право и изисква по-висока грижа и професионализъм. В съответствие с този принцип, ако пречката за изпълнение беше реална, е разумно да се предположи, че дружеството ще поиска предоговаряне и запазване на правоотношението, вместо доброволно да приеме тежката финансова санкция на неустойката.

Съгласно чл. 26, т. 2 от ЗКПО не се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. Независимо, че съгласно чл. 84 от ППЗДДС 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, като в случая са налице платежни нареждания, 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 конкретния случай обаче, доколкото вече бе посочено, сключеният договор и последвалото заплащане на неустойката не отразяват реално възникнали стопански отношения, като единствено се преследва отклонение от данъчно облагане посредством неправомерно намаляване на данъчния финансов резултат, то липсва вярна стопанска операция по смисъла на ЗСч. Съответно стореният разход в размер на 103561,34 лв. правилно не е приет за документално обоснован съгласно чл. 26, т. 2 от ЗКПО, което е послужило

като основание при издаване на ревизионния акт. Поради това правомерно е определен и допълнителен корпоративен данък на дружеството на основание чл. 16, ал. 1 вр. с ал. 2, т. 4 от ЗКПО, ведно с лихва за забава.

Идентичен извод следва и по отношение на разходите за хотелски услуги в размер на 99.62 лв., за които не се установява да са във връзка с дейността на дружеството и законосъобразно са третираны по чл. 26, т. 1 от ЗКПО. Жалбоподателят не представя командировъчни заповеди, нито посочва кои лица са ползвали услугите и с каква цел. Към периода на фактурите „ЯКМАГ“ ЕООД няма регистрирани трудови договори, а собственикът е осигурен по договор за управление едва месеци по-късно. Тъй като не е доказана връзка с дейността съгласно чл. 33, ал. 1 от ЗКПО, разходът правилно е класифициран като личен (неприсъщ).

При действието на чл. 26, т. 6 от ЗКПО законосъобразна е и извършената корекция на финансов резултат за 2020 г. с разходите за санкционни плащания и административни глоби, наложени от КАТ, документирани с фактури от „ЛИОН РЕНТ-А-КАР“ ЕООД. Съгласно цитираната норма разходи за глоби, конфискации и други санкции за нарушаване на нормативни актове не се признават за данъчни цели. Следователно законът изрично забранява данъчното признаване на санкции за нарушения на нормативни актове. От това следва, че санкциите за нарушения на Закона за движение по пътищата остават за сметка на дружеството и с тях не може да се намалява основата на дължимия корпоративен данък. В случая, макар разходите да са счетоводно отразени (сметки 606 и 609) и документално обосновани с фактури, те имат санкционен характер и не участват при формиране на финансовия резултат в периода, в който са направени.

Последната извършена от приходните органи корекция касае осчетоводен разход за наем на автомобил BMW (модел 520d xDrive) на стойност 508.52 лв. При извършената насрещна проверка наемодателят „Л. Р.-А-К.“ потвърждава, че колата е наета от лицето Н. В. за периода 18.05.2020 – 22.05.2020 г. Същевременно липсват командировъчни заповеди, пътни листове, разходи за изразходвано гориво или други доказателства за експлоатацията на автомобила и служебната цел на пътуванията (например до [населено място], където е заснето нарушението с наетия автомобил). Правилно е прието, че не е доказана връзката на разхода с икономическата дейност на жалбоподателя, поради което същият се счита за „лични“ на собственика или трето лице. Доводите в жалбата, че този разход е признат при предходна проверка за възстановяване на ДДС, е неоснователен. доколкото не отчита съществените разлики между проверката по чл. 110 от ДОПК /която има ограничен обхват, цели установяване на факти и не формира данъчни задължения/ и ревизията, която може да доведе до различни изводи и определяне на задължения, независимо от резултатите на предходни проверки.

В обобщение на всичко изложено настоящият съдебен състав намира обжалваният РА за законосъобразно издаден, а жалбата срещу него преценява като неоснователна и като такава следва да се отхвърли.

С оглед изхода на делото ответникът има право на разноски, които на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК съдът изчислява на 1 711,45 лв./875,05 евро, съобразно чл. 7, ал. 2, т. 3 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за възнаграждения за адвокатска работа.

Водим от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд – София-град, III отделение, 75-ти състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ЯКМАГ“ ЕООД срещу Ревизионен акт № Р-22221123005411-091-001 от 13.11.2024 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция на Национална

агенция за приходите С., в потвърдената част с Решение № 367 от 07.04.2025 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Национална агенция за приходите.

ОСЪЖДА „ЯКМАГ“ ЕООД да заплати на Национална агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение за настоящата инстанция в размер на 875,05 евро /осемстотин седемдесет и пет евро и 5 евроцента/.

Решението може да се обжалва с касационна жалба чрез Административен съд – София-град пред Върховния административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщението до страните.

Същото да се съобщи на страните по реда на чл. 137 АПК, § 2 ДР на ДОПК.

Съдия: