

РЕШЕНИЕ

№ 7033

гр. София, 17.11.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 3 състав,
в публично заседание на 23.10.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Теодора Милева

при участието на секретаря Мариана Велева, като разгледа дело номер **4102** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на Глава XIX от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на „СТЪНТ ЕКСТРИЙМ“ ЕООД, със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], вх.Б, ет.1, ап.23 представлявано от управителя Д. Г. Х., подадена чрез адв. В. А. - САК, против Ревизионен акт № Р-22002219003305-091-001/09.01.2020 г. на ТД на НАП-С., потвърден с Решение №429/19.03.2020 г. на Директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - С..

В жалбата се твърди, че ревизионният акт е нищожен, изцяло незаконосъобразен, немотивиран и необоснован, съставен в нарушение на ДОПК, ЗДДС, ЗКПО, чл. 309 и др. от ТЗ и ЗЗД, както и в противоречие с трайната съдебна практика на ВАС, ВКС, събраните в производството доказателства и конкретната фактическа обстановка.

По отношение на преобразувания финансов резултат за 2016г. в размер на 180 000 лв., отчетен от РЛ като разход за неустойка по предварителен договор за покупко-продажба на недвижими имоти от 15.11.2016г. между „Ю Ейч Интернешънъл“ ЕАД- Продавач и „СТЪНТ ЕКСТРИЙМ“ЕООД-Купувач се излагат съображения, че твърденията на проверяващите са, че сделката е привидна и не са предприети реални действия по осъществяването ѝ както от РЛ- „СТЪНТ ЕКСТРИЙМ“ЕООД, така и от Продавача - „Ю Ейч Интернешънъл“ ЕАД са несъстоятелни. Позовава се на разпоредбата на чл.9 от ЗЗД и чл.92, ал.1, изр. първо от ЗЗД, както и на практиката на ВАС. Релевират се доводи, че в случая задължението за

неустойка е поради виновно неизпълнение на една от страните и е уговорено в сключения между ревизираното дружество и „Ю Ейч Интернешънъл” ЕАД предварителен договор от 15.11.2016 г. Твърди се още, че в хода на ревизията от органите по приходите, върху които лежи доказателствената тежест, не са представени никакви доказателства, сочещи симулативност на договора, както и недължимост на уговорената между страните неустойка. С договорената неустойка, страните са конкретизирали предварително размера на обезщетението, което ще заплати неизправната страна, в случай на виновно, пълно неизпълнение на своите задължения, без да е необходимо да се доказва размера на вредите, настъпили от неизпълнението. Независимо, че правните норми на чл. 92 ЗЗД са диспозитивни според оспорващия и страните могат да се откажат от тях, то постигането на договорно съгласие за заплащане на неустойка при неизпълнение на главното задължение не води до извода, че аксесорното съглашение за неустойката е сключено с цел отклонение от данъчно облагане. Сочи се, че към момента на сключване на предварителния договор липсват доказателства, че постигнатото съгласие за основната сделка е привидно, както и, че същата е сключена с цел отклонение от данъчно облагане. Оспорващия твърди, че РО необосновано е приел, че поемането на задължение за заплащане на неустойка при виновно неизпълнение на договора от купувача е условие, което води до отклонение от данъчно облагане.

Относно останалите две предпоставки - облагаемата доставка е привидна и/или заобикаля закона, жалбоподателя сочи, че нито в ревизионния акт, нито в решението на решаващия орган са изложени конкретни констатации, нито са събрани такива доказателства, които да формират извод за привидност на доставките или че те заобикалят закона. В тежест на приходните органи е било да се установи относителна симулация на процесите доставки, но такова доказване не е проведено

Като краен довод, се твърди, че не са налице основания по чл. 26. т. 2 ЗКПО за преобразуване на финансовия резултат. В случая вземането/задължението за неустойка е възникнало по силата на договор и е отразено като приход в счетоводството на дружеството - кредитор, съответно като разход в счетоводството на дружеството - длъжник. Посочва, че е представено споразумение към предварителен договор с дата 29.12.2016 г. между „СТЪНТ ЕКСТРИЙМ” ЕООД, с ЕИК[ЕИК] и „Ю Ейч Интернешънъл” ЕАД, с ЕИК[ЕИК], чието съдържание отговаря на изискванията на законно. Евегуално липсващата информация е удостоверена на основание чл. 6. ал. 5 ЗСч в предварителния договор от 15.11.2016 г., към който препраща споразумението. Така съставените документи според дружеството отговарят на Закона за счетоводството и представляват годен разходооправдателен документ за отчитане на разхода за неустойка.

По отношение на преобразуван финансов резултат за 2016 г. по фактури за горива, отчетен от РЛ като разход се твърди, че е неоснователна констатацията за документална необоснованост на отчетения разход за горива. Сочи се, че не са налице основания по чл. 26. т. 2 ЗКПО за преобразуване на финансовия резултат по отношение на тях. В жалбата е посочено, че основна дейност на дружеството е каскади с автомобили, атрактивно каране на автомобили и мотори с акробатични елементи, екшън каскади, обучение на актьори при реализиране на автомобилна каскада. Услугите основно се предоставят на филмови продукции, при заснемане на

реклами, като тренировки се извършват непрекъснато, с оглед поддържане на форма на каскадьорите и постигане на безопасност при реализиране на каскадите. За осъществяване на дейността се използват наети МПС, собствени на дружеството и такива предоставени от съответна филмова продукция.

Твърди се, че основната част от разходите при автомобилните каскади са горивата, смазочните масла, резервни части, направата на рампи, витрини, при които се влагат профили/дограма. Релевират се доводи, че с оглед така извършваната дейност от дружеството, пътен лист за изразходваното гориво не е житейски оправдано да се съставя тъй като началото и края на пробегата не е по маршрут а е на определен участък от асфалтов път, черен път, друг терен (слизани по стълби на автомобила, преминаване през пресечен терен и т.н.). Разхода на гориво се отчита с фактура. Последният е свързан с основаната дейност на дружеството- автомобилни каскади. Според жалбоподателя, последващи доставки се явяват продажбите на каскадьорски услуги с автомобили по договори с възложители в областта на филмопроизводството, организиране и заснемане на рекламни и музикални клипове и други, във връзка с които са осчетоводени приходи от основна дейност. Фактът на сключване на договори за извършване на автомобилни каскади е първичният документ, които оправдава направените разходи за горива. Твърди, че наличието на пътен лист без документ за покупка, както и наличието на документ за покупка без пътен лист, не са основание за признаване на разхода на гориво при транспортните фирми, а не при тези които правят автомобилни каскади. Моли се за отмяна на ревизионния акт и за присъждане в полза на дружеството направените по делото разноски, вкл. адвокатски хонорар.

В с.з., оспорващия, чрез процесуалния си представител адв. А. поддържа жалбата, като по хода по същество се излагат и допълнителни съображения в подкрепа на твърденията в жалбата. Моли, се за отмяна на ревизионния акт и за присъждане на сторените по делото съдебно-деловодни разноски. Представя подробни писмени бележки.

Ответникът в производството - Директор Дирекция "ОДОП" - [населено място] при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител гл. юрисконсулт А., излага становище в съдебна зала и в представените писмени бележки, както и в представена писмена защита, че жалбата е неоснователна и моли съда да я остави без уважение. Излага подробни съображения, защо ревизионния акт следва да бъде потвърден като правилен и законосъобразен. Моли, за присъждане на юриск. възнаграждение и моли, да не се възлагат в тежест разноските за експертизата, тъй като не се спори за пазарната цена на имота.

Жалбата е подадена от надлежна страна, в законоустановения срок, след изчерпване на предвидения ред за административно обжалване пред Директора на Дирекция ОДОП-С., при наличие на правен интерес, поради което е процесуално допустима.

Разгледана по същество, според съда, жалбата се явява частично основателна.

От фактическа страна, от доказателствата, събрани по делото, се установява следното: Със заповед за възлагане на ревизия №Р-22221518003850-020-001 от 04.07.2018 г., изменена със заповеди №№Р-22221518003850-020-002/16.10.2018 г. и Р-22221518003850-020-003/16.11.2018 г. е възложено извършването на ревизия на „СТЪНТ ЕКСТРИЙМ“ ЕООД за установяване на задълженията на дружеството по Закона за данък върху добавената стойност /ЗД ДС/ за периодите от 23.06.2015 г. до 31.05.2018 г., както и за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за периодите от 2015 г. до 2017 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221518003850-092-001/22.01.2019 г., срещу който не е подадено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията е приключила с Ревизионен акт /РА/ №Р-22221518003850-091-001/22.02.2019 г., издаден от Р. Р. Б. - орган, възложил ревизията, и Е. М. И.-Г. - ръководител на ревизията. Жалбоподателят оспорва ревизионния акт и с Решение №829/15.05.2019 г. на Директора на Дирекция ОДОП С. е отменен частично РА, а именно за установените задължения за корпоративен данък за 2016 г. и е върната административната преписка на органа, издал заповедта за възлагане на ревизията, като е указано в 30-дневен срок от връчване на решението да бъде издадена нова заповед за извършване на ревизия за горепосочения вид задължение и период от друг ревизиращ екип в срока по чл. 114, ал. 1-3 от ДОПК и провеждане на ревизионно производство, съобразно указанията, изложени в мотивите на решението. В останалата си част, Ревизионен акт №Р-22221518003850-091-001/22.02.2019 г. е потвърден за установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди м. 07.2015 г. до м. 09.2015 г., м. 11.2015 г., м. 12.2015 г., м. 02.2016 г., от м. 04.2016 г. до м. 07.2016 г., м. 09.2016 г. както и установените задължения за корпоративен данък за периодите 2015 г. и 2017 г., ведно със съответните лихви.

Със заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р - 22002219003305-020-001 от 23.05.2019 г. на основание чл. 112 и чл. 113 от ДОПК била възложена ревизия на жалбоподателя „СТЪНТ ЕКСТРИЙМ“ ЕООД, с обхват на видовете задължения – корпоративен данък за периода 01.01.2016 г. – 31.12.2016 г.. ЗВР била връчена на 31.05.2019 г. Със заповед за изменение на ЗВР № Р - 22002219003305-020-002 от 29.08.2019 г. срокът на ревизията бил удължен до 30.09.2019 г. Със ЗИЗВР е удължен отново срока до 30.10.2019 г.

На 21.11.2019 г. бил издаден Ревизионен доклад /РД/ с № Р - 2002219003305-092-001, съставляващ неразделна част от обжалвания ревизионен акт. С РД са установени задължения по ЗКПО за периода 2016 г. в размер на 18 466,73 лева – корпоративен данък и лихва в размер на 4 935,12 лева. РД е връчен на представляващия дружеството на 27.11.2019 г. В законоустановения срок не е подадено възражение.

На 09.01.2020 г. бил издаден и обжалваният Ревизионен акт с № Р -2002219003305-091-001 от Началник сектор, възложил ревизията и старши инспектор по приходите - ръководител на ревизията.

Жалбоподателят оспорва ревизионния акт като необоснован и незаконосъобразен. По отношение на непризнатия разход в размер на 180 000,00 лв. излага подробни съображения по отношение на същността на неустойката. Намира, че от гледна точка на данъчното облагане неустойките, свързани с неизпълнение на договорни задължения, се признават като разход. Счита, че не е осъществен и фактическият състав на чл. 26, т. 2 във връзка с чл. 10 от ЗКПО, според който не се признават за данъчни цели разходите, които не са документално обосновани. Според него, нито Законът за счетоводството /ЗСч./, нито друг закон предвиждали издаването на счетоводен документ за начислената неустойка, то и отчитането на такъв разход съгласно представените доказателства било документално обосновано. В заключение задълженото лице намира за необоснован и недоказан извода на ревизиращия екип за наличие на сделка, сключена с цел заобикаляне на закона и избягване на данъчното облагане.

По отношение на корекцията на финансовия резултат със сумата на отчетените разходи по фактури за покупка на горива жалбоподателят твърди, че ревизионният акт е необоснован и недоказан, а ревизиращите се позовавали на РА №Р-22221518003850- 091-001/22.02.2019 г., който бил предмет на съдебен спор по адм. д. №8855/2019 г. по описа на АССГ.

В рамките на производство по чл. 152, ал. 1 от ДОПК, с Решение № 429/19.03.2020 г. на Директор на Дирекция ОДОП – С., Ревизионният акт е потвърден. С решението е прието, че страните не са целели последиците на сключения предварителен договор. Посочено е, че съгласно чл. 93 от Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/, задатъкът служи за доказателство, че е сключен договорът и обезпечава неговото изпълнение. Ако страната, която е дала задатъка, не изпълни задължението си, другата страна може да се откаже от договора и да задържи задатъка. Ако изправната страна предпочита да иска изпълнение на договора, обезщетението за вредите се определя по общите правила. В този смисъл, по своята същност, според горестоящият орган задатъкът представлява парична сума, която едната страна дава на другата при сключване на договор. Задатъкът потвърждава сключването на договора, доказателство е за него и гарантира изпълнението му. Задатъкът обезщетява изправната страна за вредите от неизпълнението. Предвид гореизложеното, задатъкът има потвърдителна, гаранционна и обезщетително-наказателна функция.

Посочва се, че жалбоподателят не е предоставил никакви гаранции за сериозността на намерението си да закупи процесните недвижими имот - не е платил уговорения задатък в размер на 180 000,00 лв. до разваляне на договора със Споразумението от 29.12.2016 г. С последното е уговорено задатъкът да се плати до края на януари 2017 г. От своя страна и продавачът - „Ю ЕЙЧ УАЙ ИНТЕРНESHЪНЪЛ“ ЕАД, не е придобил права върху имотите, предмет на предварителния договор. След като въпросният продавач „Ю ЕЙЧ УАЙ ИНТЕРНESHЪНЪЛ“ ЕАД не е придобил имотите, нито е получил от жалбоподателя своевременно, съгласно уговореното задатъка, който да задържи /при евентуално неизпълнение,/ той никога не е имал намерение да продаде процесните имоти, респективно жалбоподателя да ги купи. С разпоредбата на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО е уредено, че когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчния финансов резултат се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчният финансов резултат, който би се получил 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 от същата норма е посочено, че когато чрез привидна сделка се прикрива друга сделка, данъчното задължение се определя при условията на прикритата сделка.

На следващо място е прието, че със Споразумението от 29.12.2016 г., с което жалбоподателят се съгласява да преведе неплатения задатък в размер на 180 000,00 лв. по предварителния договор, за дружеството възниква едно задължение /отчитано като разчет по сметките от група 40/, но не и като текущ разход, който да бъде отчетен по сметки от гр. 60 /в конкретния случай сметка 609/, доколкото за дружеството не е възникнало задължение за начисляване и плащане на неустойка.

Относно непризнатите разходи за експлоатация на МПС /покупка на

гориво и смазочни материали/ в общ размер на 4 667,33 лв. от горестоящия орган е прието, че спорните разходи не са признати за данъчни цели, защото са документално необосновани. Посочено е, че и в двете ревизионни производства е установено, че от ревизираното дружество са били наети личните автомобили на управителя - Д. Г. Х. и служителката П. Е., а дейността по експлоатацията им не е организирана документално по начин, изключващ личното ползване на процесиите МПС. Т. лично ползване не е декларирано в хода и на двете ревизии, независимо че не са ангажирани никакви доказателства за обратното - използването на леките автомобили за независимата икономическа дейност на дружеството, а именно пътни листове, пътни книжки и/или други документи, доказващи движението на наетите автомобили, изминат пробег, заповеди за командировки, отчети за извършена работа и т. н., които да обосноват разходването на горивото. Посочено е, че съгласно правилата на счетоводното законодателство и приложимите счетоводни стандарти самите фактури за покупка на гориво не са разходооправдателни документи за неговото потребление. Въз основа на тях се увеличават материалните запаси на дружеството с придобитите стоки /материали/. Разходването на горивото се доказва с пътен лист /пътна книжка/, в която се отразява изминатият пробег на автомобила в изпълнение на конкретна задача, свързана със стопанската дейност на дружеството, при съобразяване с разходната норма на съответното моторно превозно средство. В случая такива разходооправдателни документи не са представени нито в хода на двете ревизионни производства, нито с жалбата до горестоящия орган. Липсата на каквито и да е доказателства води до невъзможност да се събере информация за конкретно извършени дейности, осъществен пробег с процесиите МПС, извършени транспортни услуги, изпълнение каскади, проведени курсове и т. н., при които е вложено и подлежи на отчитане като разход спорното гориво.

Сочи се също в решението, че осъществяването на превоз от местоживеенето до местоработата и обратно, не може да се квалифицира като ползване за целите на независимата икономическа дейност на дружеството, тъй като в този случай превозът е организиран по начин, който не изключва личното ползване.

Дружеството не е разработило и оповестило в счетоводната си документация механизъм за разпределяне на разходите се посочва в решението, така че да е възможно да се определи частта на ползване на автомобилите и закупените за експлоатацията им горива за лични нужди и за удовлетворяване на личните потребности на управителя и

служителката П. Е.. Като краен извод в тази си част, е прието, че отчетените по фактурите разходи се явяват документално необосновани и не следва да бъдат признати за данъчни цели.

В съдебното производство е изслушано заключението на вещото лице С. С. по назначената съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ). Съгласно заключението му се установява, че разхода за неустойка по предварителен договор от 15.11.2016 г. е осчетоводен към 31.12.2016 г. в размер на 180 000 лева по дебита на счетоводна сметка 609 „Други разходи“ и по кредита на счетоводна сметка 400 „Доставчици“, като заплащането на сумата съответства на изискванията на Закона за счетоводството, ЗКПО и Н.. Относно счетоводните записвания за горива, смазочни масла и резервни части през 2016 г. като „консумативи за каскади“ по дебита на счетоводна сметка 600 „Разходи за консумативи“, по дебита на счетоводна сметка 453/1 „Начислен данък за покупките“ и по кредита на счетоводна сметка 400 „Доставчици/партиди и осчетоводеното заплащане в брой на процесните доставки е осчетоводено по дебита на сметка 400 и по кредита на счетоводна сметка 500 „Каса в левове“, и същото съответства на изискванията на ЗСч, ЗКПО и Н.. Експерта е посочил, че получените доставки за гориво, смазочни масла и резервни части са свързани с последващи облагаеми доставки на услуги, осъществени от „СТЪНТ ЕКСТРИЙМ“ ЕООД. Според вещото лице при счетоводното отразяване на разхода за спорната неустойка, както и при разходите за гориво, смазочни масла и резервни части през 2016 г. в счетоводството на жалбоподателя е спазен принципа на текущо начисляване и принципът на документална обосновааност. На последния въпрос от зададените му от страните Сл. С. е констатирал, че неустойката по предварителния договор от 15.11.2016 г. е отразена в счетоводството на „Ю ЕЙЧ ИНТЕРНESHЪНЪЛ“ ЕАД по дебита на сметка 410 „Клиенти, и по кредита на счетоводна сметка 491 „Разчети за гаранции“ в размер на 180 000 лева. Приходът е осчетоводен, и е отразен при определяне на задълженията на дружеството по ЗКПО за 2016 г. Дължимият корпоративен данък за 2016 г. е осчетоводен по дебита на счетоводна сметка 122 „Печалба от текущата година“ и по кредита на счетоводна сметка 451 „Корпоративен данък“ в размер на 3 048,34 лева. Корпоративния данък печалба е платен от банковата сметка на „Ю ЕЙЧ ИНТЕРНESHЪНЪЛ“ ЕАД. Плащането на корпоративния данък за 2016 г. е осчетоводен по дебита на счетоводна сметка 451 и по кредита на сметка 502. Осчетоводеният приход от неустойка е оказал влияние върху данък печалмба на дружеството като увеличение в размер на 18 000 леа.

Заключението на ССЕ е прието от страните без оспорване. Същото се

кредитира от съдебния състав като обективно и компетентно изготвено. По делото е допусната и съдебно-оценителна експертиза, със задача да определи пазарната стойност на описаните в педварителния договор от 15.11.2016 г. недвижими имоти към 15.11.2016 г. по метода на пазарните аналози и по методите от §1, т.1 от ДР на ДОПК. Вещото лице е посочило пазарна стойност в размер на 1 223 124 лева. По искане на жалбоподателя е допусната и допълнителна оценъчна експертиза. От заключението на същата се установява, че посочената пазарна цена от второто вещо лице е 1 143 739 лева. Втората допълнителна експертиза е оспорена от процесуалния представител на жалбоподателя, като няма направени доказателствени искания.

Експертизата е приета от съда.

Въз основа на установената фактическа обстановка съдът прави следните правни изводи :

Жалбата е подадена от надлежната страна, в срока по чл. 156 от ДОПК, след изчерпване възможността за обжалване по административен ред, поради което същата се явява ДОПУСТИМА за разглеждане.

По валидността на акта:

При извършване на задължителната проверка по чл.160, ал.2 ДОПК съдът констатира, че ревизията е възложена от компетентен орган и е приключила в определения от него срок. Ревизионният акт е издаден в срока по чл.119, ал.3 от ДОПК от компетентни органи по чл.119, ал.2 от ДОПК и определя данъчни задължения за периода, за който е възложена ревизията, поради което не страда от пороци, водещи до неговата нищожност.

Настоящата инстанция констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите– негови издатели. Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ (ред.- ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Именно като електронен документ,

подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. Това е относимо и за РД, ЗВР и ЗИЗВР.

По съответствието на акта с материалния закон.

Между страните не се спори по следните факти: безспорно е, че съгласно Предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот, сключен на 15.11.2016 г. между „Ю ЕЙЧ УАЙ ИНТЕРНESHЪНЪЛ“ ЕАД [населено място] като продавач и „СТЪНТ ЕКСТРИЙМ“ ЕООД [населено място] като купувач, страните са се задължили да сключат окончателен договор за покупко-продажба на 19 самостоятелни обекта, находящи се в [населено място], район М.,[жк], бл.505А /подробно изброени в предварителния договор/. Срока на сключване на окончателния договор е посочен в чл.4, ал.1 – до 30.12.2016 г. В ал.3 от същия член е посочено, че в случай, че купувачът забави заплащането на подажната цена, продавачът има право да развали договора и да задържи задатъка, съгл. чл.3, ал.2. А в чл.3, ал.1 е посочена цената на имотите 1 800 000 лева, а в ал.2 е записано задатък, който следва да бъде заплатен като гаранция за изпълнение на договора в размер на 180 000 лева, платим от купувача по банков път в 1-месечен срок от датата на подписване на договора.

На 29.12.2016 г. между ревизирания субект и продавача „Ю ЕЙЧ УАЙ ИНТЕРНESHЪНЪЛ“ ЕАД е подписано споразумение, с което поради заявление на купувача за невъзможност да заплати продажната цена по договора в уговорения срок, продавачът разваля договора и има основание за задържане на задатъка в размер на 180 000,00 лв. Поради неплащане на задатъка /до него момент/, който е следвало да бъде задържан, жалбоподателят се е задължил да го внесе до 31.01.2017 г.

Начисленият през 2016 г. разход за начислена неустойка в размер 180 000,00 лв. /всъщност задатъкът, който ревизираният субект е следвало да внесе през м. 01.2017 г./ не е признат от органите по приходите за данъчни цели с аргумента, че не е документално обоснован.

Предходният ревизионен акт е отменен в частта на извършеното облагане по ЗКПО за 2016 г. с указания от задълженото лице да се изискат писмени обяснения как се е спряло на покупката именно на спорните недвижими имоти - студио с жилищно предназначение, ателие и 17 гаража, какви

проверки е извършило с цел установяване собствеността върху обектите, както и наличието на тежести и ипотечи върху. Следвало е да се предоставят обяснения за мотивите на жалбоподателя преговорите за покупка на недвижимите имоти да се водят с „Ю ЕЙЧ УАЙ ИНТЕРНESHЪНЪЛ“ ЕАД, което не е било техен собственик, както и значителното разминаване между цените - 1 800 000,00 лв., договорена между „Ю ЕЙЧ УАЙ ИНТЕРНESHЪНЪЛ“ АД и жалбоподателя и 863 200,00 лв. - при апортирането на процесиите имоти през 2012 г. в капитала на „2010“ ЕООД. Жалбоподателят е следвало да даде обоснован и аргументиран отговор, за да докаже твърденията си за наличие на действителна воля за сключване на процесиите сделки и закупуване на недвижимите имоти по така уговорената цена именно от страната по предварителния договор - „Ю ЕЙЧ УАЙ ИНТЕРНESHЪНЪЛ“ ЕАД. Органите по приходите е следвало да изяснят и въпроса относно финансирането на сделката и възможността на лицето да заплати сумата от 1 800 000,00 лв. в едномесечен срок от сключване на предварителния договора.

При втората ревизия жалбоподателят е предоставил обяснение, че през 2016 г. дружеството било взело решение да закупи недвижими имоти с „инвестиционна цел“. За конкретните имоти получило от счетоводните си консултанти, обслужващата го счетоводна къща, която била наемател на сградата в[жк]1А.

Във връзка с изясняване на въпроса с финансирането на сделката по предварителния договор, от жалбоподателя е представена таблица, именувана „Сравнение на индикативни оферти за инвестиционен кредит Пощенска банка и О. към 30.11.2016 г. за кредит в размер на 1 440 000,00 лв. Органите по приходите са посочили, че от справката не може да се направи извод кога е изискана и кога е получена от ревизираното лице, както и поради каква причина сумата на кредита е 1 440 000,00 лв., при положение, че цената на имотите по предварителния договор е 1 800 000,00 лв. Заключили са, че липсата на осигурено финансиране означава, че задълженото лице съзнателно е сключило договор, който е знаело, че не е в състояние да изпълни /да плати в срок от 15.11.2016 г. до 15.12.2016 г. сумата от 1 300 000,00 лв., с които не разполага/ и е съзнавало неблагоприятните последици от това. Посочено е също така, че към 31.12.2016 г. по банкова си сметка дружеството е разполагало със сума в размер на 180 000,00 лв., но не е извършено плащане на задатъка по предварителния договор. Т. е извършено едва на 31.01.2017 г. след разваляне на договора.

По делото не се спори, дали договорената неустойка реално е платена.

От РЛ е представен платежен документ за извършеното плащане на неустойката по договора (31.01.2017 г.). Ангажирани са доказателства в насока предприети действия по изпълнение на договора (осигуряване на кредитиране, чрез банков кредит).

По делото се спори относно това дали следва да се признае за данъчни цели разходът за плащане на неустойката в размер на 180 000,00 лв., който е включен от жалбоподателя при формиране на финансовия резултат за периода 2016 г.

Настоящият съдебен състав намира за неправилни изводите на органите по приходите, възприети от по-горестоящия орган, че е наличие на сделка, сключена с цел заобикаляне на закона и избягване на данъчното облагане.

Съвкупната преценка на доказателствата по делото подкрепя извода, че дружеството жалбоподател като цяло е възнамерявало да закупи процесните имоти.

Неоснователно е позоваването в РА на чл. 16, ал.1 от ЗКПО, още повече, че не се сочат никакви мотиви кои от условията по сделката се отклоняват от обичайните и дали евентуалното тяхното изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, което установяване е било изцяло в тежест на приходната администрация, а се сочат абстрактно липса на действителна воля за сключване на предварителен договор, че съзнателно е сключен договор, който се знае, че не е в състояние да се изпълни и т.н.

Съгласно заключението на ССЕ в отговора на задача 5, „Ю Ейч Интернешънъл”ЕАД е осчетоводила прихода от неустойката по предварителния договор в размер на 180 000 лева към 31.12.2016 г., по които органите по приходите не признават отчетения разход от жалбоподателя. Приходът по неустойката по предварителния договор е отразен при определяне на задълженията на „Ю Ейч Интернешънъл”ЕАД по ЗКПО за 2016 г. Внесен е и дължимият корпоративен данък за 2016 г. Осчетоводеният приход от неустойката е оказал влияние върху данък печалба на дружеството „Ю Ейч Интернешънъл”ЕАД, като увеличение в размер на 18 000 лева. Това доказва, че не е нарушена документалната обосновааност, спазен е принципът на съпоставимост между приходите и разходитеи че не е налице ощетяване на фиска с разходите по процесната неустойката по предварителния договор.

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“.

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 страните са конкретизирали предварително размера на обезщетението, което ще заплати неизправната страна, в случай на виновно, пълно неизпълнение на своите задължения, без да е необходимо да се доказва размера на вредите, настъпили от неизпълнението.

Относно заобикалянето на закона, такова автоматично не може да се приеме, че е налице, само защото РЛ не е имало налична цялата продажна цена от 1 800 000 лв, както и че към момента на сключване на предварителния договор „Ю Ейч Интернешънъл“ЕАД не е вписан като собственик на продаваните имоти. В ревизионния акт не са изложени констатации за отклонение на продажната цена на недвижимите имоти от пазарната им цена. В решението на ОДОП, е цитирана непарична вноска от 2012 г. по апорт вписан на 30.08.2012 г. по партидата на търговско дружество „2010“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК] на стойност 863 200 лева, което обстоятелство води до извод, че не е налице отклонение от пазарните условия при сключване на предварителния договор от 15.11.2016 г.. Целта на оценката при апорт на недвижими имоти е да бъде определена стойност, над която имотите да не бъдат апортирани, което в контекста на ревизията може да се приеме, че под тази стойност не следва да се извършва покупко-продажба. Пазарната стойност на процесните недвижими имоти към 15.11.2016 г., съгласно излушаната по делото СОЕ е в размер на 1 223 124 лева, което също води до извод, че не е налице отклонение от пазарните условия при сключване на предварителния

договор от 15.11.2016 г., тъй като вещото лице използва основно аналози с посочена продажна цена под данъчна оценка или близка до нея.

Неподкрепен остава и извода на РО, че и двете страни по сделката не са имали нито готовност, нито намерение да я изпълнят. РЛ е сключило предварителен договор, който е един от документите изисквани от банките и финансовите институции за предоставяне на финансиране на сделки с недвижими имоти. РЛ е предоставило актуални финансови данни за дружеството, прогнозен паричен поток, сключени договори, по които се е работило, дати и срокове за плащане по тях, задължения на дружеството /към доставчици, финансови, заплати и осигуровки/, възможности за допълнително обезпечение. До финансиране на сделката от трето лице при условия, които устройват РЛ не се е стигнало, поради което РЛ е договорило разваляне на сделката, като е платило санкцията под формата на неустойка за неизпълнение на договора. Продавачът при сключване на предварителния договор е представил доказателства, че имота е собственост на трето за страните лице и че има облигационна връзка между него и собственика по отношение на продаваните имоти. Същите са предоставяни на финансовите институции при разглеждане на искането за кредитиране, както и на проверяващите от които е видно, че дружеството е предприело необходимите действия за сключване на сделката, но поради неосигуреното финансиране, последния се е отказал от същата.

От проверяващите не е установено, че продавачът по прекратения договор е върнал частично получената неустойка като недължимо платена. Спорната неустойка е осчетоводена. Поради това необосновано е прието, че към момента на издаването на РА представените договори, уведомление и запитвания между страните по прекратения договор за продажба, проучвания са с недостоверна дата и са съставени единствено за нуждите на счетоводното отчитане на спорните разходи.

Неоснователна е констатацията за документална необоснованост на отчетения разход за неустойка. Настоящият съдебен състав намира, че не са налице основания по чл. 26. т. 2 ЗКПО за преобразуване на финансовия резултат. В случая вземането/задължението за неустойка е възникнало по силата на договор и е отразено като приход в счетоводството на дружеството - кредитор, съответно като разход в счетоводството на дружеството - длъжник. От гледна точка признаването на разходите за данъчни цели - нормата на чл. 10. ал. 1 ЗКПО изисква те да са документално обосновани чрез първичен счетоводен документ, отразяващ вярно стопанската операция. Принципно за разходите за неустойка законът не предвижда съставянето на данъчен документ т.е. и по

аргумент на чл.7, ал.1 от ЗСч такъв не е необходимо да има. Достатъчно е разходите да са удостоверени с документ, който отговаря на съдържанието на първичен счетоводен документ по чл. 6. ЗСч (в сила от 1.01.2016 г., приложим за 2016 г.). В случая е представено споразумение към предварителен договор с дата 29.12.2016 г. между „СТЪНТ ЕКСТРИЙМ“ЕООД, с ЕИК[ЕИК] и „Ю Ейч Интернешънъл“ЕАД, с ЕИК[ЕИК], чието съдържание отговаря на изискванията в посочената норма. Евегуално липсващата информация е удостоверена на основание чл. 6. ал. 5 ЗСч в предварителния договор от 15.11.2016 г., към който препраща споразумението. Така съставените документи отговарят на Закона за счетоводството и представляват годен разходооправдателен документ за отчитане на разхода за неустойка.

Т.е. в тази си част, съдът намира, че жалбата е основателна и следва да бъде уважена.

По отношение на преобразувания финансов резултат за 2016 г. по фактури за горива, отчетен от РЛ като разход. От проверяващите органи не са признатите разходи за експлоатация на МПС /покупка на гориво и смазочни материали/ в общ размер на 4 667,33 лв. защото са документално необосновани. Установено е, че от ревизираното дружество са били наети личните автомобили на управителя - Д. Г. Х. и служителката П. Е., а дейността по експлоатацията им не е организирана документално по начин, изключващ личното ползване на процесите МПС. Т. лично ползване не е декларирано в хода и на двете ревизии, като не са ангажирани никакви доказателства за обратното - използването на леките автомобили за независимата икономическа дейност на дружеството, а именно пътни листове, пътни книжки и/или други документи, доказващи движението на наетите автомобили, изминат пробег, заповеди за командировки, отчети за извършена работа и т. н., които да обосноват разходването на горивото.

От органа се твърди, че дружеството не е разработило и оповестило в счетоводната си документация механизъм за разпределяне на разходите, така че да е възможно да се определи частта на ползване на автомобилите и закупените за експлоатацията им горива за лични нужди и за удовлетворяване на личните потребности на управителя и служителката П. Е..

Според чл. 26, т. 1 от ЗКПО не се признават за данъчни цели счетоводни разходи, несвързани с дейността.

Съгласно чл. 10, ал. 1, ал. 2 и, ал. 6 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. 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.

Основна дейност на дружеството „СТЪНТ ЕКСТРИЙМ“ЕООД е, че същото се занимава професионално с каскади с автомобили, атрактивно каране на автомобили и мотори с акробатични елементи, екшън каскади, обучение на актьори при реализиране на автомобилна каскада. Услугите основно се предоставят на филмови продукции, при заснемане на реклами, като тренировки се извършват непрекъснато, с оглед поддържане на форма на каскадьорите и постигане на безопасност при реализиране на каскадите. За осъществяване на дейността се използват наети МПС, собствени на дружеството и такива предоставени от съответна филмова продукция. Основна част от разходите при автомобилните каскади са горивата, смазочните масла, резервни части, направата на рампи, витрини, при които се влагат профили/дограма.

Съгласно правилата на счетоводното законодателство и приложимите счетоводни стандарти фактурите за покупка на гориво не са разходооправдателни документи за неговото потребление. Въз основа на тях се увеличават материалните запаси на дружеството с придобитите стоки /материали/. Разходването на горивото се доказва с пътен лист /пътна книжка/, в която се отразява изминатият пробег на автомобила в изпълнение на конкретна задача, свързана със стопанската дейност на дружеството, при съобразяване с разходната норма на съответното моторно превозно средство. В случая такива разходооправдателни документи не са представени нито в хода на двете ревизионни производство, нито с жалбата до настоящата инстанция. Липсата на каквито и да е доказателства води до невъзможност да се събере информация за конкретно извършени дейности, осъществен пробег с процесиите МПС, извършени транспортни услуги, изпълнение каскади, проведени курсове и т. н., при които е вложено и подлежи на отчитане като разход спорното гориво.

Необходимо е да се отбележи, че осъществяването на превоз от местоживеенето до местоработата и обратно, не може да се квалифицира като ползване за целите на независимата икономическа дейност на дружеството, тъй като в този случай превозът е организиран по начин, който не изключва личното ползване. В тази хипотеза разходите за гориво биха били признати за данъчни цели съразмерно степента на реално използване на стоките /гориво и смазочни материали/ за лични нужди на собственика и свързани с него лица, от една страна, и за целите

на независимата икономическа дейност, от друга. В случая такива разходооправдателни документи не са представени нито в хода на ревизията, нито с жалбата до настоящата инстанция. „Практиките“ за дейността на бранша „Филмопроизводство“ и „правооснованията за влягането на материали и извършените и предоставените каскадьорски услуги“ не представляват нормативни документи, въз основа на които се отчитат разходите на материално-стокови ценности, в случая гориво и се ползва стопанският инвентар. Те не дават н информация за конкретно извършени дейности, осъществен пробег с процесите МПС, извършени транспортни услуги и т. н., при които е вложено и подлежи на отчитане като разход спорното гориво.

С оглед изложеното жалбата се явява неоснователна в тази ѝ част и следва да бъде отхвърлена, а ревизионният акт потвърден като законосъобразен.

Изходът от оспорването обуславя възлагане на разноските по делото и върху двете страни. Жалбоподателят претендира разноски съгласно Списък на разноските в размер на 50.00 лв. за държавна такса, 800 лв. за адвокатско възнаграждение и 1 250.00 за възнаграждение за вещо лице или общо разноски в размер на 2 100.00 лв. ответникът претендира разноски за юрисконсултско възнаграждение на осн. чл.161, ал.1 от ДОПК в съответствие с Наредбата за минималните адвокатски възнаграждения. Пропорционално на уважената част от жалбата, на жалбоподателя се дължат разноски в размер на 1 569.18 лв., а на ответника в размер на 639.15 лв. По реда на прихващането ответникът следва да бъде осъден да заплати на жалбоподателя сторените по делото съдебно-деловодни разноски в размер на 930 лева.

По изложените съображения, на основание чл. 160 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, АССГ, 3 състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на „СТЪНТ ЕКСТРИЙМ“ ЕООД, със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], вх.Б, ет.1, ап.23 представлявано от управителя Д. Г. Х., Ревизионен акт № Р-22002219003305-091-001/09.01.2020 г. на ТД на НАП-С., потвърден с Решение №429/19.03.2020 г. на Директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" – С., в частта в която за 2016 г. е увеличен счетоводният финансов резултат по чл. 26, т. 2 от ЗКПО относно разход за неустойка в размер на 180 000 лева.

ОТХВЪРЛЯ оспорването в останалата му част.

ОСЪЖДА НАП С. да заплати на „СТЪНТ ЕКСТРИЙМ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], вх.Б, ет.1, ап.23 представлявано от управителя Д. Г. Х. сторените по делото съдебно-деловодни разноски в размер на 930 /Деветстотин и тридесет/ лева.

Решението може да се обжалва чрез АССГ пред Върховния административен съд в 14 - дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му.

СЪДИЯ: