

РЕШЕНИЕ

№ 2585

гр. София, 20.05.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 54 състав,
в публично заседание на 27.02.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Атанас Николов

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **610** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт №Р-29002917008538-091-001 от 25.04.2018 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП -С., в частта потвърден с Решение №1580/16.10.2018 г. на директора на дирекция "ОДОП" -гр.С. при ЦУ на НАП, относно в частта, с която са установени допълнителни задължения за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ в размер на 68 376,13 лв., ведно с лихви в размер на 42 180,90 лв. за 2011 г. и данък върху доходите на чуждестранни юридически лице за данъчен период от 01.10.2011 г. до 31.12.2011 г. в размер на 34 188,06 лв., ведно с лихви за забава в размер на 21 669,60 лв.

Жалбоподателят поддържа, че оспореният РА е незаконосъобразен. Изложено е несъгласие с констатациите на органа по приходите и се твърди, че задълженията с обжалвания РА са определени при допуснати нарушения на материалния и процесуалния закони. Възражява срещу увеличени финансов резултат като твърди, че в случая е налице документна обосноваост на фактурираните доставки, тъй като всички разходи са реално извършени и са пряко и непосредствено свързани с дейността на дружеството. Прави възражение за изтекла давност по отношение на установените задължения за данък върху доходите на чуждестранни юридически лица за периода от 01.10.2011 г. до 31.12.2011 г. като навежда твърдения, че публичните

задължения се погасяват с изтичане на 5-годишен давностен срок, по реда на чл.109, ал. 1 от ДОПК, като не се образува производство за установяване на задължения за данъци, когато са изтекли 5 години от изтичането на годината, в която е подадена декларация или е следвало да бъде подадена. Иска съдът да отмени оспорения ревизионен акт. Претендира присъждане на съдебно-деловодни разноски.

В открито съдебно заседание жалбоподателят, чрез пълномощника си – адв. Р., поддържа жалбата и иска от съда да отмени ревизионния акт. Претендира присъждане на разноските по делото съобразно представен списък със същите. Представя писмени бележки.

Ответникът по жалбата - директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител – юриск. С., оспорва жалбата, като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на адвокатския хонорар. Представя писмени бележки.

По фактите.

I. Жалбата е подадена в преклузивния 14-дневен срок по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от надлежна страна – адресат на РА, доколкото се установи, че решение №1580/16.10.2018 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” [населено място] при ЦУ на НАП е връчено по електронен път на жалбоподателя на 18.10.2018 г., а жалбата от 01.11.2018 г. до съда е постъпила чрез органа на 03.12.2018 г. Същата е в съответствие с изискванията за форма и реквизити, подадена е след проведено оспорване по административен ред, което е абсолютна предпоставка за развитие на съдебното производство. Поради изложените съображения съдът приема жалбата за процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-29002917008538-020-001 от 06.12.2017 г., връчена по електронен път на 07.12.2017 г., издадена от Ю. И. В., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Контрол“ при ТД на НАП ГДО, оправомощена със Заповед №ГДО-2 от 03.01.2017 г. на директора на ТД на НАП ГДО, е възложено извършването на ревизия на [фирма], за определяне на задълженията на дружеството за корпоративен данък, данък върху представителните разходи, данък върху социалните разходи по ЗКПО, предоставяни в натура, данък върху разходите за превозни средства за 2011 г., данък върху дивидентите и ликвидационни дялове на юридическите лица и данък върху доходите на чуждестранни юридически лица за данъчен период от 01.07.2011 г. до 31.12.2011 г. Със Заповед №ГДО-72 от 19.04.2018 г. на директора на ТД на НАП ГДО и на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 11, ал. 1, т. 4 от Закона за националната агенция за приходите /ЗНАП/ са иззети правомощията на Ю. И. В. и възложени на Ц. Г. Б. за ревизионното производство на [фирма].

След завършване на ревизията и в 14-дневния срок по чл.117, ал.1 от ДОПК, резултатите от същата са обективирани в ревизионен доклад (РД) №Р-29002917008538-092-001 от 07.03.2018 г., връчен на управителя на дружеството на електронен адрес с дата на потвърждение 07.03.2018 г.

Срещу ревизионния доклад е постъпило възражение с вх №26-К-3841 от 22.03.2018 г. Със същото са оспорени констатациите на органа по приходите, обективирани в РД. След преценка на извършените при ревизията действия на установените факти и обстоятелства и като е приел, че подаденото против РД възражение е неоснователно, органите по приходите са постановили процесния ревизионен акт (РА) №Р-29002917008538-091-001 от 25.04.2018 г. С обжалваният РА, потвърден с решение Решение № №1580/16.10.2018 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” [населено място] при ЦУ на НАП, на оспорващото дружество са определени следните задължения: за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ в размер на 68 376,13 лв., ведно с лихви в размер на 42 180,90 лв. за 2011 г. и данък върху доходите на чуждестранни юридически лице за данъчен период от 01.10.2011 г. до 31.12.2011 г. в размер на 34 188,06 лв., ведно с лихви за забава в размер на 21 669,60 лв.

В хода на ревизионното производство, органите по приходите са извършили процесуални действия по реда на ДОПК, резултатите от които са приложени като доказателства към РД, който на основание чл.120, ал.2 от ДОПК е неразделна част от РА и приетата от съда административна преписка.

На основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ с №Р-29002917008538-040-001/21.12.2017 г., с което са изискани договори, анекси и споразумения за продажба на ечемик през 2011 г. на С. Х. СА, ДДС №ЕL094053460 и К. АГРИКУЛТУРА СРЛ, ДДС №RO8915840, писмени обяснения относно начина на договаряне на покупките и продажбите на ечемик през 2011 г., фирмената политика и практика при договарянето, как и кога се договарят покупките и съответно продажбите на стоките. От дружеството са представени изисканите документи. С Протокол №Р-29002917008538-П73-001 от 07.02.2018 г. са приобщени доказателства от извършена проверка за установяване на факти и обстоятелства с Протокол №П-[ЕГН]-073-001 от 23.11.2017 г.

Не е спорно, че предмет на дейност на дружеството е вътрешна търговия и износ на селскостопански стоки, в частност пшеница, царевица, ечемик, слънчоглед, рапица и др. От края на 2013 г. дружеството отваря два центъра за вътрешни услуги и дейността му се фокусира върху осъществяване на финансово и управленско счетоводство, генериране на финансови отчети за вътрешни и външни нужди, данъчно и митническо отчитане, както и развитие на стратегии и политики, които са свързани с тези процеси за офисите в Европа, Близкия Изток и А., както и дейности, свързани с морски транспорт, а именно опериране на дейността на плавателни съдове и чартъри за К. в глобален мащаб, координиране на посещенията в пристанищата, техническото снабдяване и агентство и други. Собственик на капитала на [фирма] е К. ХОЛДИНГС Б.В., Н..

Ревизиращият екип е установил, че дружеството отчита на разход сумата в размер на 1 181 011,33 лв., представляваща неустойка /wash out/ във връзка с договори за продажба на ечемик. Представени са всички договори за покупка на ечемик за периода 01.01.2011 г. до 31.12.2011 г. Установено е, че са сключени договори за закупуване на ечемик общо в размер на 29 497,80 МТ. От направения анализ на предоставените договори е констатирано, че от договорените количества в размер на 29 497,80 МТ реално са закупени количества общо в размер на 19 497,80 МТ. Представена е и справка за продадените количества ечемик за същия период, като са

посочени всички клиенти, договори, количества, единична цена и стойност. През 2011 г. са сключени договори за продажба на ечемик за количество общо в размер на 41 050 МТ. Реално продадените количества ечемик са в размер на 19 483,10 МТ. Предвид така установеното е обобщено, че количеството на договорените количества продажби надвишават договорените количества покупки с 12 000 МТ.

През 2011 г. са сключени 8 договора за доставка на ечемик. Сключени са 4 договора за доставка на ечемик с К. И. СА, Швейцария, дружество, което е свързано лице с [фирма] по смисъла на §1, т. 3, б. „з“ от Допълнителните разпоредби /ДР/ на ДОПК. Едноличен собственик на капитала на [фирма] е К. ХОЛДИНГ Б.В., Н.. Едноличен собственик на капитала на К. И. СА, Швейцария е К. И. Л. С.А.Р.Л, който е собственик на капитала и на К. ХОЛДИНГ Б.В., Н.. Съгласно сключените договори, [фирма] следва да достави ечемик в общ размер 22 000 МТ за периода от 01.07.2011 г. до 31.07.2017 г. на К. И. СА. Договорите не са изпълнени, във връзка с което са подписани анекси за заплащане на неустойки и са издадени фактури на обща стойност 1 181 011,33 лв., отчетени на разход през 2011 г.

В случая дължимостта на неустойката при неизпълнение от страна на продавача не е изрично регламентирана в договорите за покупко-продажба, а се договаря допълнително със сключени между страните анекси. Последните са сключени на 11.08.2011 г., т.е. след като е изтекъл крайният срок за доставката, който е 31.07.11 г.

За 12 000 МТ дружеството няма сключени договор за покупка, т.е. предварително договорените продажби с К. И. СА, не са били обезпечени. Договорените неустойки, отразени на разход през 2011 г. са по договори №SB0050611 от 23.06.2011 г., №SB0060611 от 27.06.2011 г. и договор №SB0120711 от 13.07.2011 г. и са в общ размер на 634 807,33 лв., за които са подписани анекси на 11.08.2011 г.

От извършен анализ на договорените цени за продажба на ечемик през 2011 г., било установено, че с К. И. СА, Швейцария цената варира от 332,40 лв. до 369,47 лв. за МТ, а цената по договорите сключени със С. Х. СА и К. АГРИКУЛТУРА СРЛ варира от 383,17 лв. до 399,75 лв. за МТ. Ревизиращите приели, че при еднакъв тренд на пазарните цени, поради което следва, че и договаряните цени следва да са подчинени на едни и същи очаквания за развитието на пазарните условия и няма логично обяснение за наблюдаваната разлика в договорените продажни цени.

След анализ на договорите за покупки на ечемик за периода от 09.06.2011 г. до 15.06.2011 г., било установено, че за този период са договорени доставки на 9 893,04 МТ ечемик с цена на МТ в диапазона от 325,40 лв. до 367,03 лв. В сключения договор на 23.06.2011 г. с К. И. СА е договорена продажба на 7 000 МТ на цена 343,20 лв. на МТ. С договор №SB0020611 от 09.06.2011 г. е договорена продажба на 3 000 МТ ечемик на С. Х. СА на цена 383,17 лв. за МТ. Ревизиращите са приели, че към момента на сключване на договора за продажба на 23.06.2011 г., [фирма] е било наясно, че по сключения договор с К. И. СА ще бъдат реализирани загуби, както и че не е договорено достатъчно количество от стоката за обезпечаване на договорите за продажба.

Аналогично е и положението по отношение на сключения договор №SB0060611 от 27.06.2011 г. за продажба на 3 000 МТ ечемик на стойност 332,40 лв. за МТ. Три от договорите за покупка на количество в размер на 2 036,22 МТ в периода от 28.06.2011 г. до 29.06.2011 г. са сключени на цени 290,00 лв./300,00 лв. за МТ. Следващият договор за покупка е на цена 346,00 лв. за МТ.

По отношение на договор №SB0120711 от 13.07.2011 г. за доставка на 2 000 МТ

ечемик в периода от 15.07.2011 г. до 31.07.2011 г. се установява, че [фирма] на 27.07.2011 г. сключва договор с К. АГРИКУЛТУРА СРЛ за доставка на 10 000 МТ ечемик за срок от 27.07.2011 г. до 15.09.2011 г., във връзка с което в този период е следвало да разполага с 12 000 МТ. Договорите за покупки, сключени през периода от 11.07.2011 г. до 30.08.2011 г. са за 7 568,54 МТ.

Проверяващият екип е приел, че [фирма] не е разполагало към датата на сключване на договорите за продажба с договореното количество за покупка на такава стока, както и не е сключило в последствие договори за покупка на ечемик в рамките на срока за изпълнение. Във връзка с това обстоятелство са достигнали до извода, че сключените договори за доставка на ечемик №SB0050611 от 23.06.2011 г., №SB0060611 от 27.06.2011 г. и №SB0120711 от 13.07.2011 г. с К. И. СА, Швейцария са привидни, сключени с цел възникване на задължение за плащане на неустойки. а разходът за неустойка има характер на данъчно признат такъв, но във връзка с установеното, че договорите за продажба са сключени без страните по тях да са желали настъпването на правния резултат на покупко-продажбата, а с цел създаване на основание за изплащане на неустойка, то този факт е правноирелевантен. На основание чл. 26, т. 11 от ЗКПО и §1, т. 5, б. „а“ от ДР на ЗКПО финансовият резултат за 2011 г. е преобразуван в увеличение със сумата на непризнатите разходи за неустойки общо в размер на 634 807,33 лв.

За неизпълнение на договор №SB0080611 от 28.06.2011 г. между [фирма] и К. И. СА за доставка на 10 000 МТ ечемик на цена от 247,22 щатски долара, с анекс от 28.07.2011 г. страните се споразумяват за изплащане на неустойки в размер на 546 204,00 лв. Видно от същия количеството ечемик следва да бъде доставено в периода от 15.07.2011 г. до 31.07.2011 г. В него липсва договорена дължима неустойка. Впоследствие на 28.07.2011 г., преди да е изтекъл крайният срок на доставката, е сключен анекс, съгласно който се дължи неустойка за недоставен ечемик в размер на 39,58 щ.д. за МТ или 54,22 лв., което като процент от договорената доставна цена е 16%. Изплатената неустойка е в размер на 546 204,00 лв. На същата дата – 28.06.2011 г. е сключен договор №PB0210611 с [фирма], ЕИК[ЕИК], несвързано лице за покупка на 10 000 МТ ечемик на цена от 167,00 евро или 326,24 лв. Съгласно договора количеството ечемик следва да бъде доставено в периода от 25.07.2011 г. до 05.08.2011 г. В договора няма клауза за неустойка, но в чл. 9, б. „а“ е предвидено, че продавачът обезщетява купувача за всички щети и пропуснати ползи в резултат на неизпълнение на условията на този договор. С анекс №1 от 20.07.2011 г., дата предхождаща датата на сключване на анекс по договора с К. И. СА е договорено обезщетение за невъзможност за изпълнение на поетия ангажимент за доставка на ечемик в размер на 25,50 евро за МТ или за сумата от 255 000,00 евро /497 250,00 лв./, което като процент от договорената доставна цена възлиза на 15,27%.

След направено сравнение между дължимата от страна на [фирма] неустойка и тази, която дружеството следва да получи е направен извод, че е налице разминаване, както като чиста стойност, така и като процент и договорената дължима от [фирма] неустойка е по-висока от тази, която следва да получи.

Органите по приходите са обобщили, че в случая двата договора са сключени за доставка на едно и също количество и качество ечемик, при идентични условия на доставката – FOB В., и съвпадащ срок за изпълнение – от 15.07.11 до 31.07.11 г. по договора с К. И. СА и от 25.07.11 г. до 05.08.11 г. по договора с [фирма]. Във връзка с установеното, ревизиращите достигнали до извода, че е налице съпоставимост между

контролираната сделка – тази между [фирма] и К. И. СА и неконтролираната такава между [фирма] и [фирма]. Пояснено е, че сделките са сключени в различни валути, но доколкото процентното съотношение се определя на база на същата валута, в която е договорена дължимостта на неустойката, е направен извод, че е налице съпоставимост.

Анексът към договора с [фирма] е сключен на 20.07.2011 г., а с К. И. СА е сключен на 28.07.2011 г. Разликата между сключването на двата анекса е само осем дни, поради което е направен извод, че не е налице съществено разминаване в датите на сключването на анексите, което прави размера на договорените неустойки съпоставим. Освен това към датата на сключване на анекса с К. И. СА, [фирма] вече е сключило анекса и договорило размера на следващата се неустойка от [фирма], предвид което при спазване на принципа на независимите пазарни отношения е следвало да договори размер на неустойка с К. И. СА, най-малкото покриваща размера на дължимата от него.

Изводът на ревизиращите е, че договорените неустойки са такива със санкционен характер и се дължат в предвидения от страните размер, независимо от размера на действително понесените вреди. Във връзка с изложеното, след като в конкретния случай неустойките не зависят от размера на вредите, а се дължат в размера, договорен между страните, няма пречка да се определя пазарно ниво. Установено е, че пазарното ниво на дължимата неустойка от [фирма] на швейцарското дружество следва да бъде в размер на платената неустойка на [фирма].

На основание чл. 26, т. 11 от ЗКПО и §1, т. 5, б. „а“ от ДР на ЗКПО годишният финансов резултат за 2011 г. е преобразуван в увеличение със сумата в размер на 48 954,00 лв., разлика между получена и платена неустойка от [фирма].

Ревизиращите достигнали до извода, че изплатената на К. И. СА сума в размер на 683 761,33 лв. отговаря на определението за скрито разпределение на печалбата по смисъла на §1, т. 1, б. „а“ от ДР на ЗКПО, поради което и на основание чл. 194, ал. 3, т. 3 от ЗКПО във връзка с §1 т. 4, б. „в“ от ДР на ЗКПО е начислен данък при източника.

Актът е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК с жалба пред директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място], т.е. в срока по чл. 152, ал. 3 от ДОПК. С решение директорът на дирекция „ОДОП“ е потвърдил обжалвания пред него РА. Така събраните доказателства решаващият орган е отнесъл в подкрепа на изводите на приходните органи, изложени в РА.

За установяване на обективната истина по делото и проверка на спорните обстоятелства, съдът по искане на жалбоподателя е допуснал комплексна съдебно-счетоводна експертиза. Съдът кредитира заключението на вещите лица, доколкото експертите са отговорили коректно на зададените им въпроси, съобразно предоставените им източници от жалбоподателя, като същото е прието без оспорване от страните. Така изследваните източници в експертизата (Бюлетин Е. и Агростатистика за реколта 2010 г.), обаче не могат да опровергаят изводите на ревизиращия екип, тъй като същите са с общ информативен характер, касаещи цената на ечемика в други държави, а не в България, както и периоди различни от процесните, поради което и същата не може да послужи за разкриване на обективната действителност.

По приложимото право.

В съдебното производство, съгласно нормата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. Съдът приема, че обжалвания ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите, по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.2 от ДОПК. Спазена е формата по чл.120, ал.1 от ДОПК. От приложенияте по административната преписка доказателства се установяват обстоятелствата по спазване процедурата по образуване и развитие на производството пред административния орган. При постановяването на оспорения РА не се констатира допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да са довели до нарушаване правото на защита на оспорващото дружество.

Ревизията е възложена от компетентен орган съгласно приложенияте към делото заповеди издадени от директора на ТД на НАП - С.. РА е издаден в предвидената от закона писмена форма. Спазен е и срокът за издаване, както на РА, така и на РД. Задълженото лице е надлежно уведомено за започване на производството и неговото приключване. Съдът не установи да са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да доведат до незаконосъобразност на оспорения административен акт и съответно неговата отмяна.

Страните не спорят, че заповедта за възлагане на ревизия както и заповедта за нейното изменение са връчени на представляващ ревизираното дружество по електронен път, а срокът на ревизията е спазен.

Материалната и териториална компетентност на издалия РА орган се установи от неоспорената от страните заповед на териториалния директор на ТД на НАП, издадена на основание чл.11, ал.1, т.1 от ЗНАП, във връзка с чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК. Същата вменява правомощия по издаване на заповеди за възлагане на ревизии на началник сектор „Ревизии“ – ТД на НАП - С., която е подписала и цитираните заповеди за възлагане на ревизия.

За резултатите от данъчната ревизия е съставен РД при спазване на установения в закона срок (до 14 дни от датата на приключване на ревизията), който надлежно и в срок е връчен на представляващ дружеството – жалбоподател.

В законоустановения срок по чл.117, ал. 5 от ДОПК е постъпило възражение срещу доклада. Въз основа на установените с доклада данни, ревизията е приключила с издаване на оспорения РА от органа по приходите. РА е връчен на електронния адрес на дружеството. По изложените съображения съдът приема, че не е допуснато съществено процесуално нарушение, ограничаващо правото на защита на данъчно задълженото лице.

Ревизионният акт е издаден в писмена форма и съдържа предвидените в чл.120, ал.1 от ДОПК задължителни реквизити – името и длъжността на органа, който го издава, номер и дата, данни за ревизираното лице, обхвата на ревизията, извършените действия в ревизионното производство, мотиви за издаването му, разпоредителна част, в която са определени задълженията на ревизираното лице, пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва, подпис на органа по приходите, който го е издал. Към оспорения ревизионен акт е приложен и РД, като неразделна негова част. При издаване на ревизионния акт, органът по приходите е спазил процесуалноправните разпоредби на ДОПК и ревизионното производство е приключило в зададения срок.

По материалната законосъобразност на ревизионния акт.

Предметът на оспорване в съдебното производство е сведен до това, дали правомерно е определен за довносяне корпоративен данък за 2011 г. и данъчен период от 01.10.2011 г. до 31.12.2011 г.

Относно определените задължения по ЗКПО.

Срещу констатациите и вменените с РА задължения по ЗКПО жалбоподателят е изложил възражения за незаконосъобразност поради неправилно приложение на чл. 26, т. 11 от ЗКПО.

Съдът приема възраженията на жалбоподателя за неоснователни. Действията на органите по приходите са извършени в съответствие с процесуалните правила на ДОПК, а жалбоподателят не ангажира пред съда доказателства от които да се формира извод, че фактическите констатации в РА по отношение на публичните задължения по ЗКПО не са верни.

В случая съдът приема, че страните спорят по прилагането на закона.

Съвкупната преценка на приобщените по делото доказателства, налагат извод, че фактическите констатации на органите на приходната администрация са истинни, а направените въз основа на тях правни изводи, са съответни на материалния закон, в частта с която са установени корекции за корпоративен данък в размер на 68 376,13 лв., ведно с лихви в размер на 42 180,90 лв. за 2011 г. и данък върху доходите на чуждестранни юридическо лице за данъчен период от 01.10.2011 г. до 31.12.2011 г. в размер на 34 188,06 лв., ведно с лихви за забава в размер на 21 669,60 лв.

Не се констатира нарушение на процесуалния закон, а оспореният административен акт е постановен от надлежно снабден с правомощията за това, материално и териториално компетентен административен орган. Властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона писмена форма и е спазена целта, която преследва законът с издаването на актове от категорията на процесния такъв.

С оспорения РА, приходната администрация е приела, че се касае за скрито разпределение на печалба по смисъла на чл. 26, т. 11 във връзка §1, т.5, б. „а“ от ДР на ЗКПО като със сумата е извършено увеличение на финансовия резултат.

От доказателствата по делото се установи, че през 2011 г. са сключени 8 договора за доставка на ечемик, като 4 от тях са за доставка на ечемик с К. И. СА, Швейцария (свързано лице с [фирма] по смисъла на §1, т. 3, б. „з“ от Допълнителните разпоредби /ДР/ на ДОПК). Това обстоятелство не е спорно. Видно от договорите, процесното дружество е следвало да достави ечемик в общ размер 22 000 МТ за периода от 01.07.2011 г. до 31.07.2011 г. на К. И. СА Същите не са били изпълнени са подписани анекси за заплащане на неустойки и са издадени фактури на обща стойност 1 181 011,33 лв., отчетени на разход през 2011 г. Същите са сключени на 11.08.2011 г., т.е. след изтичане на крайният срок за доставката, който е бил на 31.07.11 г.

Съдът споделя изводите на ревизиращия екип, че за 12 000 МТ дружеството не е сключвало договори за покупка на ечемик, поради което и най – логичният извод е, че не е имало и възможност да обезпечи договорените продажби с „К. И. СА“. Установява се още, че с „К. И. СА“ Швейцария цената варира от 332,40 лв. до 369,47

лв. за МТ, а цената по договорите сключени със С. Х. СА и К. АГРИКУЛТУРА СРЛ варира от;383,17 лв. до 399,75 лв. за МТ. Договорите сключени с К. И. СА, Швейцария, като и с останалите лица са сключени в периода м. 06. 2011 г. и м. 07.2011 г., при еднакъв тренд на пазарните цени, поради което би следвало да са определени на базата на едни и същи очаквания за развитието на пазарните условия, а не както в конкретния случай с такава разлика в цените. Съдът споделя и изводите на ревизиращият екип по отношение на договор сключен на 23.06.2011 г. с К. И. СА с цена на МТ в диапазона от 325,40 лв. до 367,03 лв., както и договор №SB0020611, с който е договорена продажба на 3 000 МТ ечемик на С. Х. СА на цена 383,17 лв. за МТ. Видно е, че още изначално към сключване на договора за продажба на 23.06.2011 г., процесното дружество е било наясно, че по сключения договор с К. И. СА ще бъдат реализирани загуби, включително и че не е разполагало изцяло с договореното количество от стоката за обезпечаване на договорите за продажба. Като допълнителен аргумент следва да бъде отбелязано и обстоятелството, че дружествата по договора се явяват свързани лица по смисъла на § 1, т. 3, б.в и б.д от ДР на ДОПК, т.е. това може да служи като индиция, че [фирма] е знаело и не е имало намерение да изпълни задължението си сключения договор и е целяло изплащането на уговореното обезщетение съгласно договора.

Аналогична е и ситуацията по отношение на сключените договори за доставка на ечемик № SB0050611 от 23.06.2011 г., №SB0060611 от 27.06.2011 г. и №SB0120711 от 13.07.2011 г. с К. И. СА, Швейцария, по които процесното дружество не е разполагало с необходимото количество ечемик, необходимо за обезпечаване на договорите, в този период не са сключвани договори за покупка на ечемик, поради което и най-логичният извод е, че са привидни, сключени с цел възникване на задължение за плащане на неустойки. В чл. 16, ал. 3 от ЗКПО, е предвидено, че когато чрез привидна сделка се прикрива друга сделка, данъчното задължение се определя при условията на прикритата сделка, начисленият разход за неустойка в полза на свързано с акционер или съдружник лице е третиран като скрито разпределение на печалбата. Във връзка с посоченото, правилно органът по приходите е увеличил финансовия резултат в размер на 634 807,33 лв. /от общо корекции на финансовия резултат в посока увеличение в размер на 683 761,33 лв./, представляващи начислените неустойки по 3 договора между жалбоподателя и свързаното лице К. И. СА, за които не са били сключени съответстващи по количество договори за закупуване.

В конкретния случай договорите, сключени със свързано лице за продажба на ечемик са привидни, с цел създаване на предпоставки за изплащане на неустойки, с които да се прикрие разпределяне на суми в полза на свързано с ревизираното лице дружество /при което би бил дължим и данък върху дохода на получателя/. В тази хипотеза съобразно чл. 16, ал. 3 от ЗКПО, когато чрез привидна сделка се прикрива друга сделка, данъчното задължение се определя при условията на прикритата сделка, предвид което правилно начисленият разход за неустойка в полза на свързано с акционер или съдружник лице е третиран като скрито разпределение на печалбата по смисъла на §1, т. 5, б „а“ от ДР на ЗКПО, което не се признава като разход.

По отношение на сумата от 48 954,00 лв., ревизиращите са увеличили финансовият резултат на жалбоподателя за 2011 г., същата представлява разлика между изплатената неустойка на свързано лице с получената неустойка от несвързано лице. За неизпълнение на договор № 8B0080611 от 28.06.2011 г. между- [фирма] и К. И. СА за доставка на 10 000МТ ечемик на цена от 247,22 щатски долара, с анекс от

28.07.2011 г. страните са се споразумели за изплащане на неустойки в размер на 546 204,00 лв. Видно от договора количеството ечемик е следвало да бъде доставен в периода от 15.07.2011 г. до 31.07.2011 г. В него не е договорена дължима неустойка. Същата е договорена едва на 28.07.2011 г., т.е. два дни преди да е изтекъл крайният срок на доставката. Съгласно сключения анекс дължимата неустойка за недоставен ечемик е в размер на 39,58 щ.д. за МТ или 54,22 -лв., или 16% от договорената доставна цена. Изплатената неустойка е в размер на 546 204,00 лв: На 28.06.2011 г. процесното дружество е сключило договор № РВ0210611 с [фирма], ЕИК[ЕИК], несвързано лице за покупка на 10 000 МТ ечемик на цена от 167,00 евро или 326,24 лв. Видно от същия количеството ечемик е следвало да бъде доставено в периода от 25.07.2011 г. до 05.08.2011 г. В договора липсва клауза за неустойка, но в същия е предвидено, че продавачът обезщетява купувача за всички щети и пропуснати ползи в резултат на неизпълнение на условията на този договор. С анекс №1 от 20.07.2011 г. дата предхождаща датата на сключване на анекс по договора сключен с К. И. СА е договорено обезщетение за невъзможност за изпълнение на поетия ангажимент за доставка на ечемик в размер на 25,50 евро за МТ или за сумата от 255 000,00 евро /497 250,00 лв./, което като процент от договорената доставна цена възлиза на 15,27%, т.е. както правилно е приел и органът по приходите е налице разминаване като чиста стойност, както и като процент и договорената дължима от [фирма] неустойка е по-висока от тази, която следва да получи, неустойката, която е била договорена при еднакви условия със свързаното лице надвишава тази, която е била договорена с несвързаното лице.

В този смисъл изводите на ревизиращите за скрито разпределение на печалбата, за сумата от 48 954,00 лв. е правилен и законосъобразен. Във връзка с посоченото обосновано и законосъобразно е прието, че се касае за скрито разпределение на печалба, в хипотезата на § 1, т. 5, буква „а“ от ДР на ЗКПО, приравнено, съгласно § 1, т. 4, буква „в“ от ДР на ЗКПО в, на дивидент. На основание чл. 194 от ЗКПО, във връзка с § 1, т. 4, буква „в“ от ДР на ЗКПО, в съответствие с приложимия закон е начислен 5 % данък при източника върху изплатената сума без основание и в отклонение от обичайните пазарни нива на свързано лице, съставляваща скрито разпределение на печалбата, приравнено на дивидент по смисъла на §1, т. 4, б. „в“ от ЗКПО.

По силата на §1, т. 5, б. „а“ от ДР на ЗКПО, скрито разпределение на печалба са сумите, несвързани с осъществяваната от данъчно задълженото лице дейност или превишаващи обичайните пазарни нива, начислени, изплатени или разпределени под каквато и да е форма в полза на акционерите, съдружниците или свързани с тях лица, с изключение на дивидентите по т. 4, букви "а" и "б". Цитираната разпоредба изисква кумулативно сумите да не са свързани с осъществяваната от ДЗЛ дейност /или да превишават обичайните пазарни нива, както и да са изплатени на свързани лица. Несъмнено са доказани и двете предпоставки, като за тези обстоятелство има твърдения в РА, като същите са обстойно изследвани от проверяващите, поради което съда приема, че законосъобразно е приложена нормата на чл. 26, т. 11 от ЗКПО, съгласно която счетоводни разходи, които съставляват скрито разпределение на печалбата не се признават за данъчни цели.

В допълнение следва да бъде посочено, че разпоредбата на чл. 92, ал. 1, изр. първо от ЗЗД неустойката обезпечава изпълнението на задължението и служи като обезщетение

за вредите, от неизпълнението, без да е нужно те да се доказват, т.е. неустойката има санкционен характер и нейният размер не зависи от понесените вреди, в резултат на което няма пречка да се определи и пазарно ниво на последната.

По лихвите за забава на главниците за корпоративен данък съдът приема следното:

Задълженията за корпоративен данък не са заплатени от оспорващото дружество в законоустановените срокове, поради което за всяка от главниците се дължи и съответната лихва за забава, изчислена до датата на издаване на акта, съобразно нормата на чл.175, ал.1 от ДОПК.

Не се споделя възражението на жалбоподателя изтекла давност по отношение на установените задължения за данък върху доходите на чуждестранни юридически лица за периода от 01.10.2011 г. до 31.12.2011 г.

Съгласно чл.109, ал.1 от ДОПК не се образува производство за установяване на задължения за данъци по този кодекс, когато са изтекли 5 години от изтичане на годината, в която е подадена декларация, или от изтичане на годината, в която са постъпили данни, получени от трети лица и организации, в случаите, когато по този закон не е предвидено подаване на декларация. Предвид чл. 112, ал.1 от ДОПК образувано ревизионно производство по смисъла на чл.109, ал.1 от ДОПК е производство, за което е издадена заповед за възлагане на ревизия без значение дали е връчена. В конкретния случай производството за установяване на задължения за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на юридически лица по чл. 194 от ЗКПО за данъчен период от м. 10.2011 г. до м. 12.2011 г. е образувано през 2017 г. със ЗВР №Р- 29002917008538 от 06.12.2017 г., връчена на 07.12.2017 г. Предвид датата на образуване на ревизионното производство – дата на първоначалната заповед и ревизираните периоди, то към образуването на ревизионното производство не са изтекли сроковете по чл. 109, ал.1 ДОПК и е допустимо за всички данъчни периоди.

По разноските:

Страните своевременно претендират разноски по делото. С оглед изхода на спора на представляващия приходната администрация се дължи юрисконсултско възнаграждение, което съдът определи в размер на 4 455,64 лева.

С тези мотиви, съдът

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу РА № Р-29002917008538-091-001 от 25.04.2018 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП -С., в частта потвърден с Решение №1580/16.10.2018 г. на директора на дирекция "ОДОП" -гр.С. при ЦУ на НАП, относно частта, с която са установени допълнителни задължения за корпоративен данък по **ЗКПО** в размер на 68 376,13 лв., ведно с лихви в размер на 42 180,90 лв. за 2011 г. и данък върху доходите на чуждестранни юридически лице за данъчен период от 01.10.2011 г. до 31.12.2011 г. в размер на 34 188,06 лв., ведно с лихви за забава в размер на 21 669,60 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати на дирекция „Обжалване и

данъчно-осигурителна практика“ – [населено място] при Централно управление на Националната агенция за приходите сумата от 4 455,64 лева, представляваща разноси за юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд на Република България, в четирнадесетдневен срок от връчването му на страните.

СЪДИЯ: