

РЕШЕНИЕ

№ 2863

гр. София, 29.04.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 54
състав**, в публично заседание на 01.02.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Атанас Николов

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **10127** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е образувано по жалба на „СУТРЕЙД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт /РА/ №Р- 22221520007544-091-001/28.03.2022 г., издаден от М. А. К. - орган, възложил ревизията, и М. В. И. - ръководител на ревизията потвърден с Решение № 1772/11.11.2002 г., издадено от директора на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, относно установени допълнителни данъчни задължения - общо главница и лихви в размер на 173 096,88 лв., от които за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ в размер на 123 533,72 лв. и лихви в размер на 49 543,16 лв. за периодите на финансовите 2017 г., 2018 г. и 2019 г.

В жалбата се навеждат доводи, че ревизионният акт е незаконосъобразен, тъй като е издаден при съществено нарушение на процесуалните разпоредби на ДОПК и в противоречие с материалноправните норми на ЗДДС. В тази връзка становището му е, че от страна на органите по приходите не е съобразена задължителната съдебна практика на ВАС и СЕС. С тези аргументи се прави искане за отмяна на ревизионния акт, потвърден с Решение № 1772/11.11.2022 г., издадено от директора на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят, редовно уведомен, не се явява представител в открито съдебно заседание.

Ответникът - директорът на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, счита жалбата за неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност

на адвокатското възнаграждение, платено на процесуалния представител на жалбоподателя.

СГП, уведомена, не изразява становище по основателността на жалбата.

Относно фактите:

Ревизията на данъчнозадълженото лице е възложена със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221520007544-020-001 от 07.12.2020 г., връчена на 18.02.2021 г., последователно изменена със Заповед №Р-22221520007544-020-002 от 17.05.2021 г., връчена на 17.05.2021 г. и Заповед №Р-22221520007544-020-003 от 14.07.2021 г., връчена на 16.07.2021 г.

Резултатите от ревизията са обективирани в Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221520007544-092-001/21.12.2021 г., връчен на 04.01.2022 г. С доклада е направено предложение за определяне на задължения за корпоративен данък и лихви общо за ревизираните периоди в размер на 237 689,02 лв., при декларирани такива в размер на 54 142,75 лв. Срещу него, по реда на чл.117, ал.1 от ДОПК, е подадено Възражение вх. №Р-22221520007544-В.-001-И от 18.02.2022 г., Възраженията са преценени с РА частично за основателни относно първоначално непризнати в РД разходи за 2017 г. в размер на 100 690,00 лв., на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, за получени от ревизираното дружество услуги съгласно сключени договори с „РУСТИКО ТРЕЙД“ ЕООД с ЕЖ[ЕИК] и „ВАСТРЕЙД 78“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]. В останалата част на констатирани в РД допълнителни преобразувания на финансовите резултати за ревизираните периоди, възраженията са преценени с РА като неоснователни. В съответствие с мотивите за частично приети като основателни възражения, с РА са извършени съответните преизчисления на финансовия резултат и дължимия корпоративен данък за 2017 г.

Ревизията приключва с РА №Р-22221520007544-091 -001/28.03.2022 г., издаден от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и М. В. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен на 22.08.2022 г. Като краен резултат от проведеното ревизионно производство с оспорвания РА на дружеството са установени задължения за довносяне общо в размер на 173 076,88 лв., в т. ч., както следва: корпоративен данък в размер на 123 533,72 лв. и лихви за просрочие в размер на 49 543,16 лв.

В хода на ревизията е установено, че дружеството основно извършва търговска дейност с интериорни и входни врати.

След анализ на събраните доказателства с РА са констатирани следните 3 основни групи основания за корекция на декларираните данни и допълнително преобразуване на финансовите резултати за ревизираните периоди:

1. На основание чл. 16. ал. 1 от ЗКПО с РА е извършено увеличение на финансовия резултат за 2017 г. със сумата в размер на 1 155 000,00 лв., представляваща отчетен разход за неустойка по сч. с-ка 609 - Други разходи.

При извършен преглед на документи в офис на „СУТРЕЙД“ ЕООД е установено, че по сч. с-ка 609 „Други разходи“ през 2017 г. са отразени разходи за неустойка, като е ангажирано Решение на едноличен арбитър от 19.12.2017 г. Съгласно Решение на едноличен арбитър от 19.12.2017 г. доц. д-р Р. И. осъжда „ЛУКС 66“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ВИНИДОР“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „СУТРЕЙД“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ЕНИДОР“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ДИТИТРЕЙД“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „Т. КОНСУЛТ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „РБ КОНСУЛТ БГ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], всичките представлявани от Р. Д. Б., в качеството на управител, да заплатят солидарно на ищеца „ПОНТЕ ИМПОРТ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] сума в размер на 1 155 000,00 лв.. представляваща дължима неустойка по Договор за доставка на стоки от 28.04.2017 г. и сума в размер на 6 500,00 лв., представляваща арбитражна такса по производството. Съгласно Удостоверение изх. №1/08.02.2018 г. решението окончателно е влязло в законна сила на 25.01.2018 г. На 20.10.2021 г. по електронен път от „СУТРЕЙД“ ЕООД е представен и Договор за доставка на стоки от 28.04.2017 г., сключен между „ПОНТЕ ИМПОРТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от Ж. Я. В. в качеството на изпълнител и възложители: „ЛУКС 66“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от Р. Д. Б.; „ВИНИДОР“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от Р. Д. Б.; „СУТРЕЙД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от Р. Д. Б.; „ЕНИДОР“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от Р. Д. Б.; „ДИТИТРЕЙД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от Р. Д. Б.; „ТИЕРА КОНСУЛТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от Р. Д. Б.; „РБ КОНСУЛТ БГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от Р. Д. Б.

2. На основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО с РА е извършено увеличение на финансовите резултати за 2017 г. със сумата в размер на 5 314,13 лв., за 2018 г. - със сумата в размер на 38 780,10 лв. и за 2019 г. - със сумата в размер на 48 009,55 лв., представляващи определени с РА неотчетени приходи от лихви по отпуснати от ревизираното дружество парични заеми, за които е констатирано значително отклонение от пазарна лихва, определена по експертиза.

В хода на ревизията е установено, че през 2017 г. „СУТРЕЙД“ ЕООД сключва договор за заем и предоставя парични средства на „ПАЛАТИН ЕКСПОРТ“ ЕООД в общ размер на 1 068 250,00 лв. Със сключването на договора страните по сделката определят лихвен процент в размер на 6%. На 17.11.2017 г. страните сключват допълнително споразумение, с което променят размера на лихвения процент на 3,5%. Съпоставяйки определения лихвен процент със сключеното допълнително споразумение в размер на 3,5 %, с изготвената от А. Д. Д.-Д. експертиза, при която е определен диапазон на пазарна лихва от 5,5%|Ую 6,5%, прилагайки минималния лихвен процент по експертиза 5.5%, с РА е установено отклонение от 36.36%. При този резултат от сравнение е констатирано, че договореният лихвен процент със споразумението е по-нисък от пазарния лихвен процент, чието отклонение изразено в проценти надвишава 25% и съгласно трайната съдебна практика се приема за явно и съществено. В тази връзка органите по приходите са приели, че в случая поведението на ревизираното лице се идентифицира като целящо отклонение от данъчно облагане и на основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО с РА е извършено увеличение на счетоводния финансов резултат за 2017 г. със сумата в размер на 5 314,13 лв., представляваща размера на неотчетените приходи от лихви, изчислени в таблица на стр. 27 в РД. За определяне на приходите от лихви е взет определения по експертиза минимален пазарен лихвен процент в размер на 5,5 %.

За 2018 г. аналогично е установено, че със сключеното допълнително споразумение от 17.11.2017 г. към договор за заем, сключен с „ПАЛАТИН ЕКСПОРТ“ ЕООД е договорена лихва от 3,5 %. По Договор за заем от 03.05.2018 г., сключени със „СИЛТА 89“ ЕООД е договорена лихва в размер на 1,95 % и по Договор за заем от 27.09.2018 г. с „ТОРЕ 55“ ЕООД е договорен лихвен процент 3,2%. Съпоставяйки така договорените лихвени проценти с определените пазарни лихви по експертиза /съответно в диапазон от 5,5% до 6% по договора с „ПАЛАТИН ЕКСПОРТ“ ЕООД; в диапазон от 3.5% до 6% - по договора със „СИЛТА 89“ ЕООД и в диапазон от 5% до 6% - по договора с „ТОРЕ 55“ ЕООД/, прилагайки минималните пазарни лихвени проценти по експертиза, органите по приходите са констатирани отклонения в лихвените проценти по договорите с трите дружества - съответно в размер на 36,36%, 38.75% и 45%. Следователно са установени съществени отклонения в лихвения процент, надвишаващи 25%. Поради това е прието, че в конкретните случаи поведението на ревизираното лице се идентифицира като целящо отклонение от данъчно облагане и на основание чл. 16. ал. 1 от ЗКПО, с РА е извършено увеличение на счетоводния финансов резултат за 2018 г. със сумата в размер на 38 780,10 лв., представляваща размера на неотчетените приходи от лихви, изчислени в таблица на 43-44 в РД. За определяне на приходите от лихви е взет определеният по експертиза минимален лихвен процент в размер на 5,5% - по договора за заем с „ПАЛАТИН ЕКСПОРТ“ ЕООД, в размер на 3,5% - по договора за заем със „СИЛТА 89“ ЕООД и в размер на 5% - по договора за заем с „ТОРЕ 55“ ЕООД.

За 2019 г. при аналогични фактически констатации, на основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, с РА е извършено увеличение на финансовия резултат със сумата в размер на •48 009,55 лв., представляваща размера на неотчетените приходи от лихви по договори за заем със „СИЛТА“ ЕООД и „ТОРЕ 55“ ЕООД, изчислени в таблица на 47 в РД. За определяне на приходите от лихви е взет определеният по експертиза минимален лихвен процент в размер на 3,5% - по договора за заем със „СИЛТА 89“ ЕООД и в размер на 5% - по договора за заем с „ТОРЕ 55“ ЕООД.

3. На основание чл. 78 от ЗКПО с РА е извършено увеличение на финансовите резултати съответно за 2017 г. със сумата в размер на 41 933,21 лв. и за 2018 г. - със сумата в размер на 17 532,44 лв. , представляващи неотчетени приходи от лихви по договори за заеми, с подробно посочени данни в табличен вид съответно за 2017 г. - в таблица на стр. 26-27 в РД и за 2018 г. - в таблица на стр. 43 в РД. В намаление на финансовия резултат за 2018 г. е признат отчетен приход от лихви в размер на 71 232.42 лв., за който в хода на ревизията е установено, че на основание чл. 78 и чл. 16 от ЗКПО е следвало да бъдат отчетени през 2017 г. и за този период с РА е увеличен счетоводният финансов резултат със същата сума.

По подробно изложени в жалбата мотиви дружеството оспорва изцяло РА, като незаконосъобразен, постановен в нарушение на материалния закон и процесуалните правила, както и поради необоснованост и неправилност.

С Решение № 1772/11.11.2022 г. на директора на дирекция „ОДОП“, издаденият Ревизионен акт е потвърден в оспорената част.

Ревизионният акт е оспорен и по съдебен ред с жалбата, по която е образувано настоящото дело.

Правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима. Жалбоподателят е адресат на акта, засегнат неблагоприятно от обективизираното в същия властническо волеизявление, поради което има правен интерес от оспорване. Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК и е насочена срещу индивидуален административен акт, подлежащ на пряк съдебен контрол за законосъобразност.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Не се установяват пороци, обосноваващи нищожността на РА.

Същият е издаден от компетентен орган в кръга на определените му в закона правомощия.

Спазена е предписаната от чл. 120, ал. 1, пр. 1 ДОПК писмена форма по образца по чл. 120, ал. 3 ДОПК с всички задължителни реквизити по чл. 120, ал. 1, пр. 2, т. 1–8 ДОПК, включително мотиви, обосноваващи от фактическа и правна страна установените задължения по ЗКПО с акцесорните им лихви по чл. 175, ал. 1 ДОПК и кореспондираща разпоредителна част при определяне резултатите по данъчни периоди. Фактическите констатации и правни изводи на РА са допълнени и така конкретизирани чрез тези по приложения към него РД, съставляващ съгласно чл. 120, ал. 2, изр. 1 от ДОПК неразделна негова част.

Ревизионното производство е проведено без допуснати съществени процесуални нарушения. Образовано е съгласно чл. 112, ал. 1 ДОПК с издаването на Заповед за възлагане на ревизия и последващи за изменението ѝ. И първата и последващите за поведи имат задължителното съдържание по чл. 113, ал. 1, т. 1 ДОПК – ревизираното лице е надлежно идентифицирано с данните по чл. 81, ал. 1, т. 2–5 ДОПК; определени са поименно и подлъжно ревизиращите органи по приходите; конкретизирани са ревизираните задължения по ЗКПО и ревизираните периоди; даден е 3-месечен срок за извършване на ревизията съобразно чл. 114, ал. 1 ДОПК, който впоследствие е продължен /със ЗИЗВР/. Не е изтекъл преклузивният срок чл. 109, ал. 1, изр. 1 ДОПК. Ревизията е извършена в определения срок. За резултатите ѝ е съставен РД, съдържанието на който съответства на законовата норма на чл. 117, ал. 2, т. 1-10 ДОПК. Към него са приложени събраните от ревизията доказателства по чл. 117, ал. 3 ДОПК.

Относно приложението на материалния данъчен закон съдът намира следното:

Съдът намира, че спорът между страните е съсредоточен върху правни въпроси, свързани с естеството и последиците от сключени договори, както и последиците от произнесеното решение по арбитражно дело и неговото зачитане в производството по ДОПК.

С оспорения акт органа по приходите е приел, че е налице отклонение от данъчно облагане, чрез отчитане на счетоводен разход в размер на 1 155 000 лв. и намаляване на данъчния резултат за 2017 година на основание неустойка по нищожен договор за продажба на стоки от 28.04.2017г. на основание чл.26, ал.1 от ЗЗД, евентуално поради липса на първичен счетоводен документ относно признатия разход.

Видно от мотивите на оспорения акт извода за нищожност на процесния договор е основан на твърдения, за липса на представен счетоводен документ, съдържащ

реквизитите по чл.6 от ЗСч за отчитане на неустойка, недобросъвестно поведение на ревизираното лице, поради отклоняване на парични средства на дружеството, чрез предоставен заем на трети лица, вместо изпълнение на задължението за плащане на аванс съгласно посочения договор, липса на отчетен приход от кредитора по договора, липса на предявен от последния иск към солидарните длъжници към 31.12.2017г., липса на влизане в сила на Решение от 19.12.2017г. по арбитражно дело № 2 от 2017г. по описа на АС при Б. към 31.12.2017г., липса на предприети действия по принудително събиране на вземането от страна на кредитора. Предвид така установеното, органа по приходите е приел, че е налице абсолютна симулация на сключения договор за продажба на стоки от 28.04.2017г., поради което същият е нищожен на основание чл.26, ал.1 от ЗЗД.

Съдът намира тези изводи за правилни.

Видно от събраните в хода на производството доказателства, ревизираното лице, респективно останалите дружества – насрещни страни по договорите - „ЛУКС 66“ ЕООД, „ВИНИДОР“ ЕООД, „ЕНИДОР“ ЕООД и „ПОНТЕ ИМПОРТ“ ЕООД не са представили документ, съдържащ реквизитите на чл. 6 от ЗСч. Възникването на задължение за неустойка е в резултат на дейността на търговското предприятие и в този смисъл тя съставлява стопанска операция, за която следва да бъде съставен счетоводен документ. На база на неизпълнението на задължението по сключения договор за покупко-продажба на стоки възниква задължение за заплащане на неустойка, като за стопанската операция следва да бъде издаден счетоводен документ от продавача, отговарящ на изискванията на чл. 6 от ЗСч. За задължението за неустойка първичен счетоводен документ, отговарящ на изискванията на чл. 6, може да бъде издаден и от купувача. В конкретния случай такива счетоводни документи не са издадени от нито една от страните. Също така сключеният договор за доставки на стоки и Решение на едноличен арбитър доц. д-р Р. И. от 19.12.2017 г. не съдържат белези на първичен счетоводен документ, в какъвто смисъл са аргументите на жалбоподателя. Следва да се отбележи, че съгласно Удостоверение изх. №1/08.02.2018 г. решението окончателно е влязло в законна сила на 25.01.2018 г. В чл. 84 от Правилника за прилагане на закона за данък върху добавената стойност /ППЗДДС/ е регламентирано, че за документирането на неустойките и лихвите с обезщетителен характер не се издава данъчен документ, а същите се документират с издаването на документ, удостоверяващ плащането им. Тази разпоредба регламентира неустойката на косвеността на данък добавена стойност и от нея може да бъде направен извод, че при неустойка не се начислява ДДС и не се издава данъчна фактура по смисъла на ЗДДС, а не, че за неустойката не следва да бъде издаден първичен счетоводен документ.

Установено е в хода на производството, че е сключен договор за доставка на стоки между „ПОНТЕ ИМПОРТ“ ЕООД, представлявано от Ж. В., и „СУТРЕЙД“ ЕООД, „ЛУКС 66“ ЕООД, „ВИНИДОР“ ЕООД, „ЕНИДОР“ ЕООД, „ДИТИТРЕЙД“ ЕООД, „ТИЕРА КОНСУЛТ“ ЕООД и „РБ КОНСУЛТ БГ“ ЕООД. всичките представлявани от Р. Д. в качеството му на управител и Е. на тези дружества. Във връзка с неизпълнение на договора с искова молба вх. №4/23.11.2017 г. от „ПОНТЕ ИМПОРТ“ ЕООД е предявена претенция и е издадено Решение на едноличен арбитър доц. д-р Р. И. от 19.12.2017 г., с което е постановено „СУТРЕЙД“ ЕООД, „ЛУКС 66“ ЕООД, „ВИНИДОР“ ЕООД, „ЕНИДОР“ ЕООД, „ДИТИТРЕЙД“ ЕООД, „ТИЕРА КОНСУЛТ“

ЕООД и „РБ КОНСУЛТ БГ“ ЕООД да заплатят на ищеца солидарно сума в размер на 1 155 000,00 лв., представляваща уговорена неустойка с чл. 19 от договора за доставка на стоки. В хода на ревизията от нито една страна не са представени доказателства за извършени плащания във връзка с постановената неустойка, т. е. към 31.12.2017 г. не може по достоверен начин да се установи до какъв размер е солидарността на всеки един от ответниците по арбитражното дело. В случая независимо, че с Решение на едноличен арбитър доц. д-р Р. И. от 19.12.2017 г. е определена солидарно дължимата сума в размер на 1 155 000.00 лв., то към 31.12.2017 г. не е ясен размерът на разхода, който е за сметка на „СУТРЕЙД“ ЕООД. Поради факта, че съгласно чл. 122 от Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/ кредиторът може да иска изпълнение на цялото задължение от когото и да е от длъжниците. В случая няма данни да е предявен иск от страна на „ПОНТЕ ИМПОРТ“ ЕООД към когото и да е от длъжниците, а съгласно Удостоверение изх. №1/08.02.2018 г. решението окончателно е влязло в законна сила на 25.01.2018 г. Същевременно, няма данни ищецът „ПОНТЕ ИМПОРТ“ ЕООД да е отчел приходи във връзка с постановеното решение и в периода от предявяването на претенцията до издаване на решението на арбитъра, Ж. В., в качеството на управител и собственик на капитала на „ПОНТЕ ИМПОРТ“ ЕООД, предприема действия по придобиване на дялове в „КА ТРАНС ВАРНА“ ООД, като прави непарична вноска в капитала на дружеството на обща стойност 1 257 222,00 лв., изразяваща се в предоставянето на правото на собственост върху движими вещи - стоки (каси, крила, брави и др.), които съответно са предмет на последваща продажба от страна на „КА ТРАНС ВАРНА“ ООД на „ЕНИДОР“ ЕООД, представлявано съответно от Р. Д. и страна по договора за доставки на стоки, във връзка, с който е предявена претенция. В случая чрез извършената апортна вноска в капитала на „КА ТРАНС ВАРНА“ ООД от страна на „ПОНТЕ ИМПОРТ“ ЕООД, Ж. В., в качеството на управител, с ясното съзнание прехвърля собствеността на стоките на „ЕНИДОР“ ЕООД, представлявано от Р. Д., в момент, в който е налице спор между страните във връзка с неизпълнение на договор за доставки на стоки, като по този начин страните заобикалят сключения договор през м.04.2017 г. и предявените претенции по арбитражно дело №2/2017 г.

В случая, правилно органа по приходите е квалифицирал поведението на лицата, като такова целящо отклонение от данъчно облагане, при което ревизираното лице се опитва да представи по-ниска печалба от действително реализираната такава, чрез отчитането на разходи за неустойка и по този начин да плати по-нисък корпоративен данък. Недобросъвестното поведение на ревизираното лице допълнително се потвърждава и от действията на „СУТРЕЙД“ ЕООД след подписване на договора за доставки на стоки от 28.04.2017 г., а именно знаейки за задълженията си по договора за заплащане на аванс и определената неустойка в чл. 19 от същия при неизпълнение, дружеството вместо да заплати уговорения с договора аванс, предоставя парични заеми на свързани лица в големи размери, като по този начин отклонява парични средства, които биха могли да бъдат използвани за изпълнението на договора и заплащането на предвидения в него аванс. В случая цел на ревизираното лице не е изпълнението на договора, а настъпването на условия, които привидно да доведат до предпоставките за неговото разваляне, уговорени в чл. 19 от договора и съответно привидната възможност за признаване на счетоводен разход в размер на 1 155 000,00 лв. с който да бъде намален данъчният резултат за периода.

От страна на „ПОНТЕ ИМПОРТ“ ЕООД не са ангажирани документи, от които да се установи как е отразена неустойката в счетоводната отчетност на дружеството,

съответно не може да се установи как е повлияла тя на формирания счетоводен резултат на жалбоподателя- ищец по арбитражното дело. След анализ на подадените ГДЦ по чл. 92 от ЗКПО за 2017 г. и 2018 г. от „ПОНТЕ ИМПОРТ“ ЕООД е установено, че дружеството не е декларирало приходи във връзка с постановената неустойка, т. е. не е предявил претенции за изпълнение на задължението. Същевременно с това „ЛУКС 66“ ЕООД, „ВИНИДОР“ ЕООД, „ЕНИДОР“ ЕООД и „СУТРЕЙД“ ЕООД едновременно всяко едно от дружествата през 2017 г. признава разход в размер на 1 155 000,00 лв., представляващ пълният размер на определената неустойка, в резултат на което всяко едно от тях намалява със сума в размер на 1 155 000,00 лв. данъчния си резултат за периода, без да са налице доказателства за извършени плащания и предявен иск от „ПОНТЕ ИМПОРТ“ ЕООД към тях за изпълнение на задължението.

От всички събрани доказателства по делото, в т.ч. относимите факти - липсата на счетоводен документ, съдържащ реквизитите на чл. 6 от ЗСч. за отчитане на неустойката; фактът за последващо прехвърляне на стоки към дружество „ЕНИДОР“ ЕООД, представлявано от Р. Д., което е страна по арбитражно дело №2/2017 г.; фактът за недобросъвестното поведение на „СУТРЕЙД“ ЕООД, изразяващо се в отклоняване на парични средства под формата на предоставени заеми на свързани лица, вместо заплащане на аванса по договора, което от своя страна води до целенасочени действия за настъпване на привидни за трети страни обстоятелства, водещи до отчитане на счетоводен разход в размер на 1 155 000,00 лв. и намаляване на данъчния резултат за периода; фактът за липса на отчетени приходи от страна на ищеца „ПОНТЕ ИМПОРТ“ ЕООД; липса на предявен иск към който и да е солидарен длъжник към 31.12.2017 г. от страна на „ПОНТЕ ИМПОРТ“ ЕООД; фактът, че към 31.12.2017 г. Решение на едноличен арбитър доц. д-р Р. И. от 19.12.2017 г. не е влязло в законна сила; липсата на доказателства за предприети действия от страна на „ПОНТЕ ИМПОРТ“ ЕООД за събиране на постановеното вземане и действия от страна на ответниците по делото за защита на своите интереси, то с РА правилно е прието, че цел на процесното арбитражно дело и сключения преди това договор за доставки на стоки е получаването на данъчно предимство в полза на „СУТРЕЙД“ ЕООД, „ЛУКС 66“ ЕООД, „ВИНИДОР“ ЕООД, „ЕНИДОР“ ЕООД, „ДИТИТРЕЙД“ ЕООД, „ТИЕРА КОНСУЛТ“ ЕООД и „РБ КОНСУЛТ БГ“ ЕООД, всичките представлявани от Р. Д., в качеството му на управител и Е. на тези дружества.

Съобразно възприетата фактическа обстановка и представените и приети писмени доказателства, съдът намира, че следва да се приеме, че в случая страните въобще не желаят сделката да породи правните си последици по аргумент от чл. 26, ал. 1 от ЗЗД, съгласно който нищожни са договорите, които противоречат на закона или го заобикалят. Симулативната или привидната сделка е тази, която страните постигат за външно обективизиране на определен резултат, който те във вътрешните си отношения не желаят да настъпи. В случая са налице данни за абсолютна симулация, разкриваща се във факта, че независимо от постановеното Решение на едноличния арбитър от 19.12.2017 г., дружествата „ПОНТЕ ИМПОРТ“ ЕООД, представлявано от Ж. В. и „СУТРЕЙД“ ЕООД, „ЛУКС 66“ ЕООД, „ВИНИДОР“ ЕООД, „ЕНИДОР“ ЕООД, „ДИТИТРЕЙД“ ЕООД, „ТИЕРА КОНСУЛТ“ ЕООД и „РБ КОНСУЛТ БГ“ ЕООД, всичките представлявани от Р. Д., не желаят да настъпят правните последици, а именно плащане на неустойка в размер на 1 155 000,00 лв., а целят единствено, чрез заобикаляне на закона да формират данъчно предимство за ответниците по

арбитражното дело.

Поради изложеното, съдът намира, че правилно и в съответствие с материално-правните разпоредби в тази област на относимия ЗКПО органите по приходите са приели, че по отношение на процесната неустойка, в размер на 1 155 000,00 лв. са налице условията на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО и на посоченото основание с РА е извършено увеличение на финансовия резултат за 2017 г. със сума в размер на 1 155 000,00 лв., съответно на основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО с РА е извършено увеличение на финансовите резултати за 2017 г. със сумата в размер на 5 314,13 лв., за 2018 г. - със сумата в размер на 38 780,10 лв. и за 2019 г. - със сумата в размер на 48 009,55 лв.

Относно спора касаещ договорената лихва по договора за заем.

В хода на ревизията е установено, че през 2017 г. „СУТРЕЙД“ ЕООД сключва договор за заем и предоставя парични средства на „ПАЛАТИН ЕКСПОРТ“ ЕООД в общ размер на 1 068 250,00 лв. Със сключването на договора страните по сделката определят лихвен процент в размер на 6%. На 17.11.2017 г. страните сключват допълнително споразумение, с което променят размера на лихвения процент на 3,5%. Съпоставяйки определения лихвен процент със сключеното допълнително споразумение в размер на 3,5 %, с изготвената от А. Д. Д.-Д. експертиза, при която е определен диапазон на пазарна лихва от 5,5%|Ую 6,5%, прилагайки минималния лихвен процент по експертиза 5.5%, с РА е установено отклонение от 36.36%. При този резултат от сравнение е констатирано, че договореният лихвен процент със споразумението е по-нисък от пазарния лихвен процент, чието отклонение изразено в проценти надвишава 25% и съгласно трайната съдебна практика се приема за явно и съществено. В тази връзка органите по приходите правилно са приели, че в случая поведението на ревизираното лице се идентифицира като целящо отклонение от данъчно облагане и с оглед тази констатация, същите правилно са приложили чл. 16, ал. 1 от ЗКПО с РА е извършено увеличение на счетоводния финансов резултат за 2017 г. със сумата в размер на 5 314,13 лв., представляваща размера на неотчетените приходи от лихви, изчислени в таблица на стр. 27 в РД. За определяне на приходите от лихви е взет определения по експертиза минимален пазарен лихвен процент в размер на 5,5 %. За 2018 г. аналогично е установено, че със сключеното допълнително споразумение от 17.11.2017 г. към договор за заем, сключен с „ПАЛАТИН ЕКСПОРТ“ ЕООД е договорена лихва от 3,5 %. По Договор за заем сключени със „СИЛТА 89“ ЕООД е договорена лихва в размер на 1,95 % и по Договор за заем от 27.09.2018 г. с „ТОРЕ 55“ ЕООД е договорен лихвен процент 3,2%. Съпоставяйки така договорените лихвени проценти с определените пазарни лихви по експертиза /съответно в диапазон от 5,5% до 6% по договора с „ПАЛАТИН ЕКСПОРТ“ ЕООД; в диапазон от 3.5% до 6% - по договора със „СИЛТА 89“ ЕООД и в диапазон от 5% до 6% - по договора с „ТОРЕ 55“ ЕООД/, прилагайки минималните пазарни лихвени проценти по експертиза, органите по приходите са констатирани отклонения в лихвените проценти по договорите с трите дружества - съответно в размер на 36,36%, 38.75% и 45%. Следователно са установени съществени отклонения в лихвения процент, надвишаващи 25%. При така определеното несъответствие и в съответствие с трайно наложената съдебна практика, в конкретните случаи поведението на ревизираното лице се идентифицира като целящо отклонение от данъчно облагане и на основание чл. 16. ал. 1 от ЗКПО, с РА е извършено увеличение на счетоводния финансов резултат за 2018 г. със сумата в

размер на 38 780,10 лв., представляваща размера на неотчетените приходи от лихви, изчислени в таблица на 43-44 в РД. За определяне на приходите от лихви е взет определеният по експертиза минимален лихвен процент в размер на 5,5% - по договора за заем с „ПАЛАТИН ЕКСПОРТ“ ЕООД, в размер на 3,5% - по договора за заем със „СИЛТА 89“ ЕООД и в размер на 5% - по договора за заем с „ТОРЕ 55“ ЕООД. За 2019 г. при аналогични фактически констатации, на основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, с РА е извършено увеличение на финансовия резултат със сумата в размер на 48 009,55 лв., представляваща размера на неотчетените приходи от лихви по договори за заем със „СИЛТА“ ЕООД и „ТОРЕ 55“ ЕООД, изчислени в таблица на 47 в РД. За определяне на приходите от лихви е взет определеният по експертиза минимален лихвен процент в размер на 3,5% - по договора за заем със „СИЛТА 89“ ЕООД и в размер на 5% - по договора за заем с „ТОРЕ 55“ ЕООД.

На основание чл. 78 от ЗКПО с РА е извършено увеличение на финансовите резултати съответно за 2017 г. със сумата в размер на 41 933,21 лв. и за 2018 г. - със сумата в размер на 17 532,44 лв. На същото намаление на финансовия резултат за 2018 г. с РА е призната сумата в размер на 17 232,42 лв. Сумите на извършените увеличения представляват неотчетени приходи от лихви по договори за заеми, с подробно посочени данни в табличен вид съответно за 2017 г. - в таблица на стр. 26-27 в РД и за 2018 г. - в таблица на стр. 43 в РД. В намаление на финансовия резултат за 2018 г. е признат отчетен приход от лихви в размер на 71 232,42 лв., за който в хода на ревизията е установено, че на основание чл. 78 и чл. 16 от ЗКПО е следвало да бъдат отчетени през 2017 г. и за този период с РА е увеличен счетоводният финансов резултат със същата сума.

Съдът намира за правилни и съответни на материалния закон, изложените мотиви в РД за извършената по посочения ред данъчна регулация органите по приходите са се позовали на т.2 от Счетоводен стандарт /СС/ 18, съгласно който приходите включват брутните потоци от икономически изгоди, получени от и дължими на предприятието. За да се признае приходът в счетоводството на дружеството по смисъла на СС 18 следва да са изпълнени кумулативно тези условия. По отношение на възможността предприятието да има икономически ползи, свързани със сделките, такава винаги ще е налице доколкото се очаква плащане. Предвид това е констатирано, че дружеството е следвало да отчита като приходи лихвите, произтичащи от предоставените кредити, тъй като са налице изискванията на стандарта относно признаването на прихода. Счетоводството на предприятието се осъществява при спазване на принципите, залегнали в чл. 26 от ЗСч. По смисъла на същите, приходите и разходите в предприятието се отразяват текущо в момента на възникването им, независимо от момента на получаването или плащането на паричните средства. Тоест, очакваните приходи от лихви е следвало да намерят отражение в счетоводството на предприятието и във финансовите му отчети от момента на възникването им.

По реда на чл. 78 от ЗКПО, при определяне на данъчния финансов резултат, счетоводният финансов резултат се коригира със сумата на приходите и разходите, които е следвало да бъдат отчетени през текущата година, съгласно изискванията на нормативен акт, но не са отчетени от данъчнозадълженото лице.

В съответствие с описаните фактически и правни основания, съдът намира, че и за трите групи корекции с РА са изменени декларираните данъчни финансови резултати правилно и законосъобразно и са определени следващите се задължения за корпоративен данък.

Горният правен анализ обуславя извод за неоснователност на жалбата.
При този изход на делото на ответинка се дължат разноски в доказаниа размер от 500 лв.

С тези мотиви, съдът

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалба на „СУТРЕЙД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт /РА/ №Р- 22221520007544-091-001/28.03.2022 г., издаден от М. А. К. - орган, възложил ревизията, и М. В. И. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1772/11.11.2002 г., издадено от директора на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, относно установени допълнителни данъчни задължения - общо главница и лихви в размер на 173 096,88 лв., от които за корпоративен данък по *Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/* в размер на 123 533,72 лв. и лихви в размер на 49 543,16 лв. за периодите на финансовите 2017 г., 2018 г. и 2019 г.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: