

# РЕШЕНИЕ

№ 675

гр. София, 07.02.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 11 състав,**  
в публично заседание на 17.01.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Петя Стоилова**

при участието на секретаря Цветанка Митакева, като разгледа дело номер **5067** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на [фирма], със седалище и адрес на управление в [населено място], срещу Ревизионен акт от /РА/ № Р-22221419004612-091-001 от 17.02.2020 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция /ТД/ на НАП – С., частично изменен и потвърден в оспорваната част с Решение № 748/07.05.2020 г. от Директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП.

С жалбата се твърди незаконосъобразност на РА и Решението на Директора на ДОДОП, с което е потвърден, поради нарушение на материалния закон и нарушения на процесуалните правила за събиране на доказателства по време на ревизията. Оспорват се изводите на органите по приходите относно увеличението на счетоводния финансов резултат със сумата от 8020 лв. за финансови години 2016 г., 2017 г. и 2018 г., представляваща отчетени разходи за амортизации на осчетоводените по сметка 202 „Сгради“ разходи за СМР, за които ревизиращите са приели, че не са реално извършени, следователно разходът не е документално обоснован и на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО не се признава за данъчни цели. Жалбоподателят излага аргументи, че данъчната амортизируема стойност е историческата цена на актива, намалена с включените в нея начисления за провизии и дарения, свързани с актива. Счита, че преустановяването на амортизации става, когато активът не носи икономически изгоди повече от 12 месеца и следва да се отпише от данъчния амортизационен план,

а в конкретния случай активът представлява фабрика за пчелен мед, която се използва за извършваната от него дейност и не е преустановила работа. Поддържа, че в хода на ревизията са представени всички документи, доказващи реалността на получените доставки от [фирма].

По отношение на увеличаването на финансовия резултат за 2016 г. със сумата от 180 839 лв. вследствие от оспорване реалното получаване на доставки от ФЛ на основание чл. 26, т.2 от ЗКПО жалбоподателят счита, че е допуснато процесуално нарушение в хода на ревизията, изразяващо се в недоказаност на изразените съмнения, че представените частни документи са неавтентични и с невярно съдържание. Счита, че за установяване на тези факти е следвало да бъде ангажирана графологична експертиза.

Оспорват се констатациите на ревизиращия екип и относно неотписаните задължения от 2012 г. и 2013 г. с аргументи, че изтеклата погасителна давност по тях съгласно чл. сроковете, разписани в чл. 110-120 ЗЗД, не е равносилна на погасяване на дълга, който може да бъде изпълнен доброволно чрез плащане. В тази връзка счита, че органите по приходите са прехвърлили правомощията си, като са се произнесли по давността, уредена в ЗЗД.

Излагат се доводи за незаконосъобразност на РА и в частта, с която е прието, че на основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО /отклонение от данъчно облагане/ следва да се увеличи финансовият резултат за 2017 г. Жалбоподателят счита, че изводите на ревизиращия екип не почиват на сериозен анали на пазарния лихвен процент, и по-специално по отношение на заеми между свързани лица.

Иска се отмяната на оспорвания РА, както и присъждане на направените по делото разноски. В последното о.с.з. по делото жалбоподателят не се представлява от процесуален представител, който поддържа жалбата.

Ответникът - Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП, се представлява от юрисконсулт З.. Оспорва жалбата като неоснователна по съображения, подробно изложени в решението. Моли да бъде отхвърлена от съда. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура не изпраща представител по делото и не дава становище по основателността на жалбата.

Съдът, като прецени събраните по делото доказателства, доводите и възраженията на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия от /ЗВР/ № Р-22221419004612-020-001 от 17.07.2019 г., издадена от В. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С., оправомощена да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК със

Заповед № РД-01-818 от 10.05.2019 г. на и.д. директор на ТД на НАП, е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията за корпоративен данък по ЗКПО за периодите от 01.01.2013 г. до 31.12.2018 г. Заповедта е връчена на ревизираното лице на 25.07.2019 г. по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК, като е определен 3-месечен срок за извършването на ревизията.

Със Заповеди № Р-22221419004612-020-002 от 23.10.2019 г. и № Р-22221419004612-020-003/25.11.2019 г., издадени от възложителя на ревизията по реда на чл. 113, ал. 3, във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК е удължен срокът за приключване на ревизията до 23.12.2019 г.

За направените констатации от ревизиращия екип и резултатите от ревизията е

съставен Ревизионен доклад от /РД/ № Р-22221419004612-092-001 от 21.01.2020 г., връчен по електронен път на 21.01.2020 г. По реда и на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е подадено писмено възражение срещу констатациите на РД.

Органите по приходите са установили, че дейността на дружеството през ревизирания период е търговия на едро с пчелен мед. За извършване на дейността жалбоподателят стопанисва собствена сграда, находяща се в [населено място], С. индустриална зона, където медът се подготвя за износ. Дружеството е представило Нотариален акт №110, том III, рег.№3103, дело №315 от 30.06.2014 г. за поземлен имот №004906 - дворно място с площ 5 100,00 кв. м. и построените в него „Цех за пакетаж на хранителни стоки“, триетажна сграда и допълнителни постройки.

В хода на ревизията, с цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за определяне на данъчните задължения на ревизираното дружество и събиране на необходимите доказателства, са извършени редица процесуални действия, които са описани подробно в констативната част на изготвения РД, явяващ се неразделна част от РА съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното дружество са връчени две Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/, с които са изискани търговски и счетоводни документи, касаещи реализираните приходи и направените разходи през въпросните периоди. В отговор са представени документи, подробно описани в констативната част на РД.

С Протокол №1630326/06.12.2019 г. са приобщени доказателства, събрани в хода на извършена проверка за установяване на факти и обстоятелства на ревизираното дружество, приключила с Протокол №П-22221418159246-073-001/11.07.2019 г., а именно протоколи за извършена насрещна проверка на физически лица, доставчици на ревизираното лице през процесния период.

Ревизията приключва с РА № Р-22221419004612-091-001 от 17.02.2020г., издаден от В. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и П. Т. П., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Ревизионният акт е връчен по електронен път на 19.02.2020 г.

С РА са определени допълнително задължения за корпоративен данък в общ размер на 29 458,02 лв. и лихви в размер на 6 768,63 лв. за 2016 г., 2017 г. и 2018 г., произтичащи от следните направени корекции:

1. на основание чл. 16, ал. 1, във връзка с чл. 16, ал. 2, т. 3, вр. с чл. 78 от ЗКПО е извършено увеличение на счетоводния финансов резултат със сумата в размер на 4 944,66 лв. за 2017 г. и със сумата в размер на 43 265,79 лв. за 2018 г., формирана в резултат от неотчетени лихви по предоставени от ревизираното лице заеми;

2.на основание чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО е извършено увеличение на счетоводния финансов резултат за 2017 г. със сумата в размер на 14 934,88 лв. и за 2018 г. със сумата в размер на 25 300,20 лв. относно неплатени задължения на ревизираното лице по фактури към доставчици, станали изискуеми през 2012 и 2013 г., подробно описани в РД;

3.на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО за периодите от 2016 г. до 2018 г. са увеличени счетоводните финансови резултати със сумата в размер на 8 020,00 лв. за всеки отчетен период, представляваща отчетени разходи за амортизации на осчетоводените по сметка 202 „Сгради“ разходи за СМР по фактура

№[ЕГН]/08.12.2014 г. от [фирма] фактура, която е приета от ревизиращия екип за неотразяваща действително извършена доставка;

4.на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО е увеличен счетоводният финансов резултат за 2018 г. с отчетени от ревизираното лице разходи в размер на 180 839,00 лв. за покупки на мед от посочени в РД и РА физически лица.

Мотиви по т.1:

В хода на ревизията е установено, че [фирма] е сключило договори за заем от 26.10.2017 г. с Ц. Ц. М. за сума в размер на 703 400,00 лв. и с М. В. М. /който впоследствие е станал управител и собственик на ревизираното дружество/ за сумата от 780 000,00 лв. Сумите са изплатени от дружеството по банков път през м. 11.2017г. Съгласно условията на договорите заемът е предоставен за срок от една година, при определен лихвен процент в размер на 1,00%. Установено е от органите по приходите, че към 31.12.2018 г. заетите суми не са върнати от заемополучателите. От подадени от последните годишни данъчни декларации по чл. 50 от Закона за данък върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ е констатирано, че сключените договори за заем през 2017 г. и 2018 г. са декларираны. Получените заеми са отразени от ревизираното дружество по счетоводна сметка 498 „Други кредитори“ като вземания от физически лица. Констатирано е, че ревизираното дружество не е отчитало приходи от лихви.

С оглед на тези констатации органите по приходите са формирали извод, че така определения лихвен процент в размер на 1,00% по сключените договори за заем представлява отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО, тъй като предоставените заеми са с уговорена лихва, която по-ниска от пазарната лихва. Изложени са мотиви, че съгласно счетоводен стандарт 18 „Приходи“ счетоводното отразяване на прихода от лихви не е по различно от отразяването на друг приход. В конкретния случай, ревизираното лице е длъжно да признава като приход съответната част от лихвата, изчислена на база годишния лихвен процент и времевата база, през която съответните активи са били на разположение на заемателя. Стандартът налага спазване на принципа на текущо начисляване, като не се допуска приходът да се признае в един отчетен период, при условие, че икономическите ползи от съответния актив се ползват през два или повече отчетни периода.

Предвид направените изводи органите по приходите са приложили спрямо заетите суми лихва в размер на 4% в годишен размер, съгласно анализирани данни за лихвените проценти от справка на Българската народна банка /БНБ/ за лихвени проценти по кредити на нефинансови предприятия, отпуснати за период от 1 до 5 години за заеми в размер над 1 милион лв.

В резултат от проведена среща с представляващия дружеството, документирана с Протокол №1278102/26.06.2019г., е подадена годишна данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО за отчетен период 2018 г., с вх. № 2214И0338633/09.07.2019г. за данъчния финансов резултат и дължимия годишен корпоративен данък за финансовата 2018г., с която е декларирана данъчна печалба в размер на 463 276,49 лв. и полагащ се корпоративен данък в размер на 46 327,65 лв. От изчислената пазарна годишна лихва в размер на 59 336,00 лв. е приспаднат декларираният от лицето приход от лихви в размер на 16 070,21 лв., като с остатъка в размер на 43 265,79 лв. за 2018 г. е формиран недеklarиран приход от лихва за периода. За отчетната 2017 г. е определен приход от лихва в размер на 4 944,66 лв.

С оглед горното е изготвена справка и е определен приходът от лихви за съответните

години, с който на основание чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО, във връзка с чл. 78 от ЗКПО със сумата в размер на 4 944,66 лв. за 2017 г. и със сумата в размер на 43 265,79 лв. за 2018 г. е увеличен счетоводният финансов резултат за съответните периоди.

Мотиви по т. 2:

В хода на ревизията е установено, че [фирма] има неплатени задължения по фактури към доставчици от 2012г., подробно описани на стр. 36 - 37 от РД, на обща стойност в размер на 14 934,88 лв. и към доставчици от 2013г. на обща стойност в размер на 25 300,20 лв., подробно описани на стр. 44 от РД, които са осчетоводени по счетоводни сметки 400/1 „Доставчици в лв.“ и 400/2 „Доставчици във валута“. От страна на ревизираното дружество е посочено, че спорните фактури касаят неизплатени наемни цени, във връзка с които се водят съдебни спорове, но не са представени доказателства в подкрепа на това. Ревизиращите са посочили, че към 31.12.2017г. /за фактурите, издадени през 2012 г./ и към 31.12.2018 г. /за фактурите, издадени към 31.12.2013 г./ е изтекъл съответно 3 и 5-годишният давностен срок по чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО от датата, когато задълженията са станали изискуеми. Това е довело до извод, че същите следва да бъдат отписани и съответно счетоводните финансови резултати за съответните години да бъдат увеличени в съответствие с чл. 46 от ЗКПО. В резултат на изложеното е извършено увеличение на счетоводния финансов резултат за 2017 г. със сумата в размер на 14 934,88 лв. и за 2018г. със сумата в размер на 25 300,20 лв. на основание чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО.

Мотиви по т. 3:

Съгласно изложеното в РД /стр. 25/, на органите по приходите е служебно известно, че е извършена предходна ревизия на [фирма], приключила с Ревизионен акт № Р-22221415000400-091-001 от 25.09.2015г., който не е обжалван и е влязъл в сила. От приобщените документи, част от ревизионната преписка, е констатирано, че във връзка с фактурираните услуги за строително-монтажни работи /СМР/ от [фирма] на последното е извършена насрещна проверка, при която на това лице е връчено ИПДПОЗЛ. В отговор посоченото дружество е представило копие на фактура №[ЕГН]/08.12.2014г., издадена на жалбоподателя, с предмет СМР, оборотна ведомост за 2014г., хронология на счетоводна сметка 411 „Клиент [фирма], ведомост за заплати за м. 12.2014г., Договор за СМР от 01.11.2014 г. /с Приложение №1 – количествено-стойностна сметка/, протокол обр. 19 от 05.12.2014 г., приемо-предавателен протокол от 05.12.2014г., банково извлечение за извършено плащане в размер на 65 000,00лв. от 17.12.2014г. Допълнително са представени фактури за закупени материали от [фирма]- предходен доставчик.

Предмет на доставка по посочената фактура е СМР по договор за обект - Л., северна индустриална зона, фабрика за пчелен мед. Съгласно представеният договор от 01.11.2014г. възложителят /ревизираното лице/ възлага, а изпълнителя [фирма] се съгласява да изпълни срещу заплащане, със свои средства, материали и труд, качествено и в срок, по узаконени строителни книжа, съобразно изискванията на действащите нормативни актове, видовете СМР, подробно описани по вид, количество и стойност в приложение №1 към договора /количествено стойностна сметка/. Съгласно наличния Протокол обр. 19 от 05.12.2014г. са извършени следните видове СМР: покрив от поцинкована ламарина; ламаринени капаци по било; улици; водосточни тръби; водосточни казанчета; босове от поцинкована ламарина; шапки от поцинкована ламарина; обшивка от ламарина/улами; ограда от метални пана двустранна обработка; фасада-топлоизолация и полимерна мазилка; вътрешни стени –

стъргане, шпакловане, грунд, боядисване с латекс; тавани – стъргане, шпакловане, грунд, боядисване и други. Посочено е, че общата стойност на извършените СМР е в размер на 200 500,22 лв. без ДДС, като в цената са включени и вложените материали. Приложено е банково извлечение за платена сума по фактура №[ЕГН] от 08.12.2014г. в размер на 65 000,00 лв. Трудът е извършен от работници на [фирма], във връзка с което е представена ведомост за заплати за м. 12.2014г. Относно произхода на вложените материали са приложени фактури, издадени от [фирма], като органите по приходите са установили, че предмет на доставка по фактурите е „по договор“, а договор не е приложен. Представени са само приемо-предавателни протоколи на стоки, като органите по приходите са подчертали, че не са изложени никакви спецификации на стоките, точни размери и други индивидуализиращи характеристики. Не са представени и доказателства за плащане по доставките с предходния доставчик. От [фирма] е декларирано е, че транспортът на строителните материали е за сметка на предходния доставчик.

Поради горното, при формиране на данъчната основа за корпоративен данък ревизиращият екип не признава декларираните в ГДД по чл.92 от ЗКПО разходи за амортизация в размер на 8020лв., поради недоказано осъществени доставки от дружеството [фирма]. Данъчната амортизация е започнала от 01.01.2015г., като за финансовата 2015г. дружеството е дало в увеличение на счетоводния резултат амортизация в размер на 8020лв. Ревизията е увеличила счетоводния финансов резултат по реда на чл.26, т.2 от ЗКПО през 2016г., 2017г. и 2018г. с начислената годишна амортизация в размер на 8020лв.

Мотиви по т.4.

При извършени насрещни проверки на 27 физически лица, относно извършвани от тях продажби на пчелен мед е установено, че 6 от тях са декларирали, че не са продавали пчелен мед на [фирма], а 3 от тях не са представили изисканите документи и информация. От своя страна [фирма] представя протоколи за изкупен пчелен мед от тези физически лица, отчетени като разход в счетоводството на дружеството по кредита на счетоводна сметка 303 „Стоки“ срещу Дебититиране на счетоводна сметка 701 „Приходи от продажби“. Отчетените по счетоводна сметка 303 „Стоки“ са отразени като разход в отчета за приходите и разходите за 2016г. в раздел „Балансова стойност на продадените активи“, както следва: в размер на 21 650,00 лв. от В. В. М., в размер на 22 655,00 лв. от Н. И. Т., в размер на 21 550,00 лв. от С. И. И., в размер на 22 460,00 лв. от С. Н. С., в размер на 23 851,00 лв. от Т. М. А., в размер на 20 184,00 лв. от А. А. А., в размер на 19 356,00 лв. от А. Д. А., в размер на 18 732,00 лв. от А. Д. Р. и в размер на 10 401,00 лв. от К. А. К. или общо в размер на 180 839,00 лв.

Органите по приходите са установили, че при извършените им насрещни проверки 6 от физическите лица търговци или производители на мед отричат да са продавали пчелен мед на жалбоподателя, независимо от наличието на документ за покупката - протокол, представен от него. По отношение на останалите трима – С. И. И., Т. М. А. и А. Д. А. е посочено, че не са представили изисканите от органите по приходите доказателства и информация. Според ревизиращите резултатите от извършените насрещни проверки на тези лица, не потвърждават наличието на действителна доставка от тях към жалбоподателя. Въпреки, че жалбоподателят е посочил, че е изплатил суми на тези лица, съгласно наличните данни, същите не са подавали годишни данъчни декларации и не притежават пчелини.

Органите по приходите са посочили, че в представените протоколи липсва информация за регистрация на описаните физически лица като търговци на мед, като

собственици на пчелни семейства в съответните кметства, които от своя страна подават информацията в областните дирекции „Земеделие“ и Българска агенция по безопасност на храните, съгласно чл. 8 от Закона за пчеларството.

Органите по приходите са подчертали, че в голяма част от представените протоколи не е попълнена напечатаната в долната част на документа Декларация, като такива са протоколи за изкупен мед от Н. И. Т., С. И. И., С. Н. С., В. В. М. и др. Друга част от физическите лица са подписали декларацията от протокола, но не са написали регистрационния номер с който са регистрирани като собственици на пчелини. Всички лица не са представили посочената в т. 4 от някои от декларациите анкета и регистрационна карта.

Поради липсата на попълнена Декларация за качеството на меда, независимо, че тя е неразделна част от протокола за изкупуване на пчелен мед, както и липса на приложена регистрационна карта, е направен изводът, че липсват действително осъществени покупки от описаните по-горе физически лица.

Отделно от това, ревизиращите органи са посочили, че в представените протоколи е записано, че заплащането на стоката се извършва в брой/или по банков път при приемане от купувача или по договаряне за отложено плащане. Въпреки, че са изискани платежни документи с ИПДПОЗЛ, такива не са представени от [фирма]. При извършена проверка на счетоводните и търговски документи на 20.12.2019г. на адреса на счетоводна къща [фирма] също не се установени налични разписки или други документи за извършени разплащания от ревизираното дружество за закупените от него стоки.

Органите по приходите са констатирани, че ревизираното дружество, изкупува изключително големи количества мед по около 100 или повече тенекии, всяка от които с тегло около 25 кг., отговарящи на 2 000,00 кг. - 3 000,00 кг. и парично изражение в размер на около 14 000,00 лв. до 28 000,00 лв. Отбелязано е, че доставките са в значителни по обем и стойност, за да не бъдат съставяни и получени разписки за изплатени пари в брой и надлежно попълнени документи по доставките, каквито са декларациите за качеството на меда и регистрацията на пчелините, които, както се посочи, липсват и в счетоводството на жалбоподателя.

Органите по приходите, подчертавайки, че липсват първични и вторични счетоводни документи /разписки за извършени плащания по доставките/, са приели, че събраните доказателства при извършените насрещни проверки на физическите лица - доставчици на пчелен мед поставят под съмнение автентичността и верността на съдържанието на всички документи, които са представени от жалбоподателя.

При така изложената фактическа обстановка ревизиращите органи са стигнали до заключението, че с отразените разходи в размер на 180 839,00 лв. за покупка на мед от посочените физически лица, следва да се увеличи счетоводният финансов резултат на дружеството по реда на чл. 26, т. 2 от ЗКПО за 2018 г.

В хода на съдебното производство е прието заключението на назначената съдебно – счетоводна експертиза, назначена по искане на жалбоподателя.

По т.3 от извършените корекции в РА, според вещото лице Фактура № [ЕГН]/08.12.2014г. в размер на 200500,00 лв. без ДДС е следвало да се отнесе по сметка „Разходи за придобиване на дълготрайни материални активи“. Когато се формира отчетната стойност на дълготрайния актив в процес на изграждане, в конкретния случай сграда и се получи акта за въвеждането ѝ в експлоатация след приемането на обекта и официалното разрешение за ползване от държавен орган. След описаната по-горе процедура служител от счетоводния екип следва да осчетоводи придобитата сграда в счетоводния регистър за водене на дълготрайните материални активи, да я включи в счетоводния амортизационен план, в данъчния амортизационен план и да започне начисляването на амортизации от началото на

следващия месец. След спазването на описаната амортизационна политика по придобиването на ДМА, начислените амортизации ще са документално обосновани. Според материалите по делото РД № Р-22221419004612-092-001/21.01.2020 г. в частта за преобразуване на счетоводния финансов резултат и установяване на данъчния финансов резултат за облагане на ред „Увеличение на финансовия резултат” с Годишните счетоводни разходи за амортизации чл. 54, ал.2 от ЗКПО и на ред „Намаления на финансовия резултат” с данъчните амортизации чл. 54, ал.1 от ЗКПО в колони „Декларирано” и „Установено” за 2016 г, 2017 г. и 2018 г. са записани счетоводните и данъчните амортизации на една и съща стойност. При тези еднакви стойности на записите следва, че ревизиращият екип приема включването на въпросния дълготраен материален актив (ДМА) в данъчния амортизационен план и следователно признава данъчната амортизация на стойност 8020 лв. Същевременно ревизиращият екип с отразените разходи в размер на 8020 лв. на основание чл.26, т.2 от ЗКПО е увеличил счетоводния финансов резултат, като е приел, че данъчният разход за амортизация не е обоснован, тъй като издадената фактура №[ЕИК]/08.12.2014г. е за неосъществена доставка и не отразява вярно стопанската операция.

Според вещото лице, дълготрайният материален актив, който представлява сграда в стойността, на която са включени строително-монтажните работи по фактура №[ЕИК]/08.12.2014г. на стойност 200 500 лв. без ДДС не е отписан от счетоводните регистри, което е видно от годишните оборотни ведомости и главни книги за периода на ревизията и счетоводния амортизационен план за 2018г. Приложен е инвентаризационен опис от проведена инвентаризация към септември 2019г. на сгради, машини и оборудване, транспортни средства и обзавеждане и трайни активи. В приложенията на материалите по делото не е представен индивидуализиран счетоводен регистър на сметка 202 Сгради, където да се проследят последователно взетите счетоводни записвания на разходите за придобиване на сградата.

По направените с РА корекции по т.4, вещото лице е представило данните от протоколите за изкупен пчелен мед от спорните физически лица в таблица. Според таблицата през 2016г. са изкупени общо 39367 кг мед на обща стойност 180839,80лв. от 9 физически лица. Изкупеният пчелен мед от тези лица най-напред е заприходен в счетоводните регистри на БГ К. Х. Е. (Дт. Сметка 303 Стоки/Стоки на склад/ Кт. Сметка 400 Доставчици) видно от регистър „Дневник на сметка 303 Стоки/ стоки на склад по дати с обяснение: „Протоколи физически лица”. При осчетоводяването на изкупения пчелен мед от физическите лица, те не са индивидуализирани поименно, като продавачи, но са записани на един ред с общо количество и стойност. Продаденият пчелен мед е изписван по издадените фактури за продажби. При изписването на балансовата стойност на стоките вероятно се използва методът на среднопретеглената цена. Непряко потвърждение на метода на изписване се вижда от счетоводния регистър „Наличност на материални запаси за всички складове”, тъй като няма приложена счетоводна политика за осчетоводяване на материалните запаси. Балансовата стойност на продадените стоки съответства на стойностите по годишните оборотни ведомости, годишните главни книги и отчета за приходите и разходите в перото „Балансова стойност на продадени активи”, за периода на проверката в таблиците, представени от РД № Р-22221419004612-092-001/21.01.2020 г.,

Документът, с който се изкупува пчелния мед е наименован протокол, като наименованието през 2018 год. е допълнено с „протокол-договор”. В протокола е описан предметът на продажбата, мярката: килограми, теглото бруто и нето, единичната цена и крайната цена. В края на протокола са положени подписи на продавача и купувача. Записани са възможностите за заплащане: в брой, по банка и



отложено плащане. Във всичките протоколи, които са приложени не е избран начина на плащане. В протоколите за изкупуване на меда, няма посочено място за разписка за получените пари, свързани с предаването на пчелния мед. В долната част на листа е приложена декларация, която не винаги е попълнена.

На формулирания от съда въпрос по т.1 от корекциите в РА вещото лице е отговорило, че приложеният от ревизиращите пазарен лихвен процент по отношение на отпуснатите заеми на физически лица в годишен размер 4% съответства на публикувания на интернет страницата на БНБ, която предоставя информация, относно лихвени проценти по кредити за сектор нефинансови предприятия. Според вещото лице предоставената информация е надеждна, като се има предвид възможността БНБ да изследва многобройни сделки за определяне цената на предоставяните заеми, както и компетентността и авторитета на институцията. В заключение приложеният от ревизиращия екип, като аналог пазарен лихвен процент в размер на 4% е правилен.

*При така установената фактическа обстановка се налагат следните правни изводи:*

Жалбата е допустима, като подадена в срок и от лице, което има правен интерес. Разгледана по същество се явява НЕОСНОВАТЕЛНА.

Ревизионният доклад и ревизионният акт са издадени в сроковете по чл.117 ал.1 и чл.119 ал.3 ДОПК и от компетентни по смисъла на чл.118 ал.2 ДОПК органи. В хода на ревизионното производство не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила. Правилно е приложен материалният закон – в случая разпоредбите на ЗКПО.

По т.1 от извършените корекции. По смисъла на ЗКПО, при сключването на сделки при условия, различни от пазарните, данъчно задължените лица реализират отклонение от данъчно облагане, тъй като чрез отчетените от тях счетоводни разходи се намалява счетоводния финансов резултат. Поради това, чл.16, ал.1 от ЗКПО предвижда, че когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане. За отклонение от данъчно облагане се смята по т. 3 на ал.2 и получаването или предоставянето на кредити с лихвен процент, отличаващ се от пазарната лихва към момента на сключване на сделката, включително в случаите на безлихвени заеми или друга временна безвъзмездна финансова помощ, както и опрощаването на кредити или изплащането за своя сметка на кредити, несвързани с дейността;

Жалбоподателят не представя доказателства как е определен между страните лихвен процент в размер на 1,00% на заемополучателите - физически лица, а заемите са без обезпечение и без погасителен план. Вещото лице по делото на поставения му въпрос е отговорило, че приложеният от ревизиращия екип, като аналог пазарен лихвен процент в размер на 4% е правилен. Определеният по процесните договори за заем лихвен процент е стопански неизгоден, дружеството е отчело приходи в по-малък размер спрямо тези, които би отчело при сключването на условията на договорите за заем на пазарен принцип. Поради това, законосъобразно при ревизията е приложен чл.16, ал.1 от ЗКПО

По т.2. от извършените с РА корекции.

Съгласно чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО при определяне на данъчния финансов резултат

счетоводният финансов резултат се увеличава със сумата на задълженията на данъчно задълженото лице, като увеличението се извършва в годината, в която изтичат три години за задълженията с тригодишен давностен срок или на 5 години за задълженията с петгодишен давностен срок от момента, в който задължението е станало изискуемо. Независимо от спирането или прекъсването на давността, след изтичане на определен срок 3 и съответно 5 години, от момента, в който задължението е станало изискуемо, счетоводният финансов резултат се увеличава със сумата на тези несъбрани задължения. За целите на облагането по ЗКПО меродавен е не моментът на изтичане на давността по ЗЗД, както смята жалбоподателят. След като вземането е станало изискуемо и са минали пет години от датата, на която това се е случило, неплатеното задължение, независимо от това дали е погасено по давност по смисъла на ЗЗД, се регулира за данъчни цели и се отнася в увеличение на данъчния финансов резултат. Органите по приходите не са се произнесли в този смисъл по въпроса за давността, а по въпроса за правилното данъчно третиране на неплатени задължения, след изтичане на предвидения в чл.46, ал.1, т.1 ЗКПО срок. Видно от датите на издаване на представените в хода на ревизията фактури ( през 2012г. и през 2013г.) и с оглед липсата на допълнителни доказателства в подкрепа на дадените обяснения, че във връзка с плащанията по тях се водят съдебни спорове, органите по приходите правилно са приложили разпоредбата на чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО.

По т.3. от извършените корекции във връзка с фактура №[ЕГН]/08.12.2014г., издадена от [фирма], която е приета от ревизиращия екип за неотразяваща действително извършена доставка, не са представени трудови и/или граждански договори, хронологии от съответните счетоводни сметки за начисляване и изплащане на работни заплати, отчетени командировъчни и други разходи за изпълнителите. При проверка в информационния масив С. на НАП е установено, че към 01.11.2014г., [фирма] има само 2 лица, назначени на трудови договори, съответно е заключено, че като доставчик не разполага с необходимия персонал за извършване на фактурираните СМР. Относно приложените фактури за произход на вложените материали, издадени от [фирма] е установено, че същото няма регистриран ЕКАФП, в дневниците за покупки на [фирма] за относимия данъчен период е отразен един единствен доставчик, който е с „рисков профил“, т.е. за него няма данни да осъществява стопанска дейност.

При анализ на представените счетоводни регистри от жалбоподателя ревизиращите органи са установили, че с разходите за фактурираните СМР услуги, от [фирма] ревизираното лице е увеличило отчетната стойност на сградите, посредством осчетоводяването им по счетоводна сметка 202 „Сгради и конструкции“. В хода на производството не са представени никакви строителни книжа и техническа документация във връзка с фактурираните СМР, нито от [фирма], нито от ревизираното лице. Направено е заключението, че [фирма] не е разполагало със стоките за фактурираните на [фирма] СМР и не е осъществена реална доставка на услуги по фактура №[ЕГН]/08.12.2014г. с данъчна основа в размер на 200 500 лв. Разходът по фактурата не е признат за данъчни цели, а за периодите от 2016г. до 2018г. органите по приходите са извършили увеличение на счетоводния финансов резултат със сумата в размер на 8 020,00 лв. за всеки отчетен период, представляваща отчетени разходи за амортизации на осчетоводените по сметка 202 „Сгради“ разходи за СМР.

Вещото лице е дало заключение по делото, че Фактура № [ЕГН]/08.12.2014г. на стойност 200 500,00 лв. без ДДС е неправилно осчетоводена и е следвало да се отнесе по сметка „Разходи за придобиване на дълготрайни материални активи“. Едва след получаване на акта за въвеждане в експлоатация на сградата е следвало да се

осчетоводи придобитата сграда в счетоводния регистър за водене на дълготрайните материални активи и да бъде включена в счетоводния амортизационен план, в данъчния амортизационен план и да започне начисляването на амортизации от началото на следващия месец.

Според счетоводен стандарт 4 – Отчитане на амортизиациите (СС4) начисляването на амортизацията започва от месеца, следващ месеца, в който амортизируемият актив е придобит или въведен в употреба (т.6.1). Начислената амортизация се отчита като разход и като коректив за срока на ползване на амортизируемия актив. Данъчната амортизация на дълготраен материален актив се признава от началото на месеца, в който амортизируемият актив е въведен в експлоатация (чл. 50 от Закона за корпоративно подоходно облагане (ЗКПО)). Началото на процеса на амортизиране не е опция и преценка на данъчнозадълженото лице, а е императивно регламентирано със законова норма. Изрично законово изискване е документалната обоснованост на датата на въвеждане в експлоатация (чл. 58, ал.1, второ изречение). Документирането следва да се извърши с първичен счетоводен документ, вътрешен за дружеството, т.е. документ, който притежава минимално изискуемите реквизити по чл. 7, ал.2 от Закона за счетоводството 2014 г. Данъчната регулация предвижда, че когато в нормативен акт е предвиден ред за въвеждане в експлоатация за данъчни цели датата на въвеждане в експлоатация не може да е по-ранна от установената в специалния нормативен акт (чл.58, ал.2).

Фактура №[ЕИК]/08.12.2014г. е придружена с количествено- стойностна сметка, приемно – предавателен протокол за извършените СМР и протокол Образец 19 за установяване извършването и заплащането на натуралните видове СМР с дата 05.12.2014г. Не става ясно кога и с какъв акт сградата е въведена в експлоатация (разрешение за ползване) и как е определена датата, от която започват да се начисляват амортизации. Според вещото лице, в синтетичния регистър (главна книга от 2014г.) на най-синтетично ниво е осчетоводено придобиването на дълготрайния актив – сграда в кореспонденция със сметка Доставкащици. Ако датата на въвеждане в експлоатация е след приемането на обекта с официалното разрешение за ползване от държавен орган е документално обоснована, то и начислените амортизации биха били документално обосновани, съгласно ЗКПО чл. 58, ал.1, второ изречение.

Според чл. 10, ал.1 от ЗКПО, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован, чрез първичен счетоводен документ по смисъла на ЗСч., отразяващ вярно стопанската операция. В случая не са налице доказателства за реално изпълнени доставки на СМР от [фирма], тъй като не става ясно кои лица физически лица фактически са ги извършили и кой е реалният доставчик на материалите, няма и спецификации на вложените материали. Предвид даденото заключение от експерта, нарушен е принципът за документалната обоснованост, поради което ревизията правилно е увеличила счетоводния финансов резултат по реда на чл.26, т.2 от ЗКПО през 2016г., 2017г. и 2018г. с начислената годишна амортизация в размер на 8020лв., тъй като разходът за нея се явява документално необоснован. Адв. С. – процесуален представител на жалбоподателя в о.с.з. на 22.03.2021г. е поискала във връзка с изясняване становището на вещото лице да постави допълнителен въпрос на експертизата, за което ѝ е дадена от съда възможност. Допълнителен въпрос е допуснат с о.с.з. на 31.05.21г., като е назначено ново вещо лице по искане на адв. С., но определеният депозит не е бил внесен, поради което допуснатата допълнителна съдебно – счетоводна експертиза е заличена в о.с.з. на 02.08.21г.

По т.4 от корекциите в РА.

При извършени насрещни проверки 6 физически лица са декларирали, че не са продавали пчелен мед на [фирма], а 3 лица не са представили изискваните

документи и информация. [фирма] представя само протоколи за изкупен пчелен мед от тези физически лица, отчетени като разход в счетоводството на дружеството. Жалбоподателят е посочил, че е изплатил суми на тези лица, но те не са подавали ГДД и не притежават пчелини. Липсва информация за регистрацията им като търговци на мед, като собственици на пчелни семейства в съответните кметства, които от своя страна подават информацията в областните дирекции „Земеделие“ и БАБХ, съгласно чл. 8 от Закона за пчеларството. Платежни документи не са представени от [фирма], не са установени налични разписки или други документи за извършени разплащания от ревизираното дружество за закупените от него стоки и в счетоводната къща, обслужваща ревизираното лице.

С определение от 28.08.21г. съдът е открил по искане на процесуалния представител на ответника производство по чл.193 ГПК по оспорване автентичността на подписите на Приемо-предавателни протоколи за продажба на пчелен мед на физическите лица: В. В. М., Н. И. Т., С. И. И., С. И. С., Т. М. А., А. А. А., А. Д. А., А. Д. Р. и К. А. К., на които са извършени насрещни проверки. Разпределил е доказателствената тежест, предвид, че протоколите представляват частни документи, представени от ревизиращото лице, но жалбоподателят не е ангажирал доказателства, нито е направил съответни доказателствени искания за доказване автентичността на подписите на посочените по-горе лица. Поради това, съдът заключава, че правилно ревизиращите органи с отразените разходи в размер на 180839,00 лв. за покупка на мед от посочените 9 физически лица са се увеличи счетоводният финансов резултат на дружеството за 2018г. по реда на чл. 26, т. 2 от ЗКПО.

Жалбата се явява неоснователна по изложените съображения. При този изход на спора, съдът следва да присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 1617/хиляда шестстотин и седемнадесет/ лева на ответника.

Предвид изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК,вр. чл.172 от АПК Административен съд София-град, Трето отделение, 11 състав

#### РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] срещу Ревизионен акт № Р-22221419004612-091-001 от 17.02.2020г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция /ТД/ на НАП – С., с който са определени допълнително задължения за корпоративен данък в общ размер на 29 458,02 лв. и лихви в размер на 6 768,63 лв. за 2016г., 2017г. и 2018г., който РА е частично изменен и потвърден с Решение № 748/07.05.2020г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА [фирма] да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 1617/хиляда шестстотин и седемнадесет/ лева.

Решението подлежи на обжалване пред Върховен административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ:

