

РЕШЕНИЕ

№ 5499

гр. София, 18.08.2014 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 7 състав,
в публично заседание на 07.07.2014 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маруся Йорданова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **12185** по описа за **2013** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма],[ЕИК], със седалище [населено място] село 2635, [община] дол, област К., представлявано от П. И. П. – изпълнителен директор срещу Ревизионен акт /РА/ №[ЕИК]/25,04.2013 г., издаден от Р. Г. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., ГДО, потвърден с решение № 2016/22.11.2013 г. на директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП, с който на дружеството – жалбоподател са определени допълнителни задължения за данък върху добавената стойност /ДДС/, данъци по ЗКПО и задължителни осигурителни вноски в размер общо на 3 177 829,29 лв. и лихви за просрочие в размер на 857 455,85 лв.

В жалбата е въведено оплакване, че в описаната част ревизионният акт е незаконосъобразен, явно необоснован и немотивиран. Излагат се твърдения за допуснати нарушения на процесуалния и материалния закон.

В с.з. жалбоподателят редовно призован, чрез процесуалния си представител юрк. Д. поддържа жалбата и моли същата да бъде уважена. Иска се отмяна на ревизионния акт. Представя писмени бележки и претендира разноски, вкл. и юрисконсултско възнаграждение.

Ответникът – Директорът на дирекция ”ОДОП” при ЦУ на НАП – [населено място], редовно призован се представлява от юрк.Б., която оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли и да присъди юрисконсултско възнаграждение.

СГП редовно уведомена не изпраща представител в производството.

Административен съд София град, I отделение, VII състав, като извърши преценка на доводите в жалбата, намира за установено следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 1200212/30.05.2012 г., изменена със ЗВР № 1200321/28.08.2012 г., изменена със ЗВР № 1200394/30.10.2012 г., издадени от П. Л. Д., на длъжност началник отдел „Контрол” при ТД на НАП ГДО е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на следните видове задължения:

- данъци по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) за периодите от 01.01.2008 г. до 31.12.2011 г.;
- по Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) за периодите от 01.01.2008 г. до 31.12.2011 г.;
- за данък върху добавената стойност (ДДС) за периодите от 01.07.2008 г. до 30.04.2012 г.;
- вноски за държавно обществено осигуряване /ДОО/, допълнително задължително пенсионно осигуряване /ДЗПО/ за УПФ и ППФ и здравно осигуряване за периодите от 01.04.2010 г. до 30.04.2012 г.;

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № 1200394/13.02.2013 г., връчен на дружеството на 25.02. (не е посочена годината, но следва да се приеме че се касае за 2013г.), като в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, дружеството е подало възражение срещу констатациите в РД. Същото е прието, като процесуално допустимо, а по същество е разгледано от ревизиращия екип и счетено за неоснователно, видно от мотивите на издадения ревизионен акт.

Ревизията приключва с РА №[ЕИК]/25.04.2013 г., издаден от Р. Г. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП ГДО, оправомощена със Заповед № К 1200394/18.02.2013 г. на органа възложил ревизията. РА е връчен на изпълнителния директор на дружеството на 03.06 (отново не е посочена годината).

В резултат на извършените корекции и след прихващане на недължимо платени суми, събирани от НАП са установени задължения за довносяне в размер общо на 3 171 181,26 лв. и лихви в размер на 857 455,85 лв.

I. Относно допълнително определените задължения по чл. 204, т. 2, б. „б” във връзка чл. 209 от ЗКПО за периода от 01.01.2008 г. до 31.07.2010 г. и задължения за внасяне на осигурителни вноски за периода 01.04.2010 г. – 31.07.2010 г. във връзка с разходите за ваучери за храна, както и относно допълнително определените данъчни задължения по чл. 204, т. 2 от ЗКПО за периода от 01.08.2010 г. до 31.12.2011 г. и задължения за задължителни осигурителни вноски за периода от 01.08.2010 г. до 30.04.2012 г., във връзка с разходите за предоставяне на храна чрез електронни карти, ведно с непризнатото право на приспадане на данъчен кредит по издадени от [фирма] фактури за продажба на хранителни стоки чрез електронни карти е установено следното:

Т. [фирма], в качеството си на работодател е предоставял безплатна храна на целия списъчен състав, едновременно по два начина:

1. Предоставяне на купони на стойност два лева на ден, които се използват за консумиране на храна в готов вид, приготвена в стола на предприятието и
2. Осигуряване на допълнителни средства за набавяне на продукти, през отделните години, както следва:

- за периода от 01.01.2008 г. до 31.07.2010 г. - ваучери за храна, издавани от лицензиран оператор на ваучери за храна, съгласно заповед № ЗМФ-1150/04.11.2004 г.

на министъра на финансите, отговарящи на изискванията на Наредба № 7 от 09.07.2003 г. на МФ и МТСП;

- за периода от 01.08.2010 г. до 31.12.2012 г. - електронни карти за покупка на стоки от [фирма],[ЕИК].

Ревизиращият екип е приел, че от тези три форми, само безплатното столово хранене отговаря на изискванията на чл. 4 от Наредба № 11, тъй като само то дава възможност от безплатната храна да се възползват работещите при специфично условия на труд в работно време. Останалите разходи за безплатна храна не могат да се определят като такива направени въз основа на чл. 285 от КТ и съответно не са данъчно признати съгласно чл. 11 от ЗКПО, като определени като задължителни с нормативен акт и следва да бъдат третираны като вид социален разход предоставен в натура. В резултат на това, с РА са установени следните задължения:

1. разходите направени по повод издадените ваучери за храна, за превишението над 40,00 лв. /за 2008 г./ и над 60,00 лв. /за 2009 г. и 2010 г./ са обложени на основание чл. 204, т.2, б „б” от ЗКПО във връзка с чл. 209, ал.1 от ЗКПО с данък върху разходите по чл. 216, в размер 10 на сто. Определени са задължения за данък върху социалните разходи, както следва: за 2008 г. в размер на 142 174,80 лв.; за 2009 г. в размер на 106 056,90 лв. и за 2010 г. в размер на 64 218,80 лв. Върху разходите за ваучери за храна, за стойността превишаваща 60,00 лв. са определени допълнителни задължения за вноски за ДОО, ДЗПО и ЗО за периода в обхвата на ревизията от 01.04.2010 г. до 31.07.2010 г. в размер общо на 78 619,34 лв.

2. данък върху социалните разходи по реда на чл. 204, т. 2 от ЗКПО върху разходите за храна, предоставяна чрез електронни карти за 2010 г. в размер на 63 221, 86 лв. и за 2011 г. в размер на 160 239,61 лв.

3. на основание чл. 2, ал. 1 от Наредбата за елементите на възнаграждението и доходите, върху които се правят осигурителни вноски за периодите от 01.08.2010 г. до 31.12.2010 г., върху сумите по електронните карти са определени задължения за:

- вноски за ДОО в размер на 195 267, 87 лв. за 2010 г., в размер на 303 742, 02 лв. за 2011 г. и в размер на 111 540,19 лв. за 2012 г.;

- вноски за ЗЗО в размер на 106 759, 73 лв. за 2010 г.; в размер на 148 164, 05 лв. за 2011 г.; в размер на 54 852, 68 лв. за 2012 г.;

- вноски за УПФ в размер на 46 922, 80 лв. за 2010 г.; в размер на 83 529, 00 лв. за 2011 г. и 25 600,55 лв. за 2012 г.,

- вноски за ППФ в размер на 66 354, 96 лв. за 2010 г.; в размер на 96 300,50 лв. за 2011 г. и в размер на 35 218, 23 лв. за 2012 г.

4. На основание чл. 70, ал. 1, т.2 от ЗДДС не е признато и правото на приспадане на данъчен кредит във връзка с издадени от [фирма] фактури, за документиране на доставките по повод предоставяне на работниците и служителите на Т. [фирма] на продукти посредством електронни карти в размер общо на 543 229,51 лв.

Във връзка с констатациите по отношение на предоставената безплатна храна и след извършените корекции на дължимите осигурителни вноски за сметка на лицата е установен надвнесен данък върху доходите на физическите лица в размер на 17 960,05 лв. за 2010 г. и в размер на 21 281,41 лв. за 2011 г.

Лицата които получават доходи по силата на трудови правоотношения /чл.24 от ЗДДФЛ/ се облагат авансово съгласно чл. 42, ал.2 от ЗДДФЛ. Съгласно разпоредбата на чл. 42 от ЗДДФЛ, авансовият данък за доходи от трудови правоотношения се определя от работодателя месечно на базата на месечна данъчна основа. Месечната

данъчна основа се определя, като облагаемият доход по чл. 24, начислен за съответния месец, се намалява с удържаните от работодателя задължителни осигурителни вноски, които са за сметка на физическото лице, по реда на Кодекса за социално осигуряване и Закона за здравното осигуряване или за задължително осигуряване в чужбина. /чл. 42, ал.2/.

Според органите по приходите, предоставените от страна на [фирма] на негови работници и служители, средства за закупуване на продукти чрез предоставяне на ваучери за храна за периода 01.01.2008 г. – 31.08.2010 г. и чрез електронни карти за периода 01.09.2010 г. – 31.12.2012 г. нямат характер на безплатна храна и/или добавки към нея по смисъла на чл. 285 от КТ. Не е предмет на спор безплатното столово хранене, за което е прието, че отговаря на изискванията на чл. 285 от КТ.

С ИПДПО изх. № 26–Т–1974 от 26.06.2012 г. от ревизираното лице е изискано да представи доказателства относно наличието на проведени предварителни консултации с представители на работниците и служителите, при които на база оценка на риска са определени лицата, които имат право да получават безплатна храна и/или добавки към нея; доказателства за писмено съгласуване със съответната служба по трудова медицина, както и писмената заповед на работодателя, с която последният е определил работниците и служителите, имащи право на безплатна храна и/или добавки към нея, както и видът и стойността на храните и/или добавките към тях.

С писмо изх. № ФС–10–1513/11.07.2012 г. от дружеството са представени:

1) Заповед № 209/17.04.2006 г. за назначаване на комисия със задача да предложи вариант за получаване на безплатната храна на работниците по реда на Наредба № 11 от 21.05.2005 г.;

2) Протокол от 17.04.2006 г. от заседание на комисията с решения относно:

- Вида на разхода, към който да се отнесе направеният такъв в случай, че безплатната храна се заменя с нейната левова равностойност.;

- Всички работници и служители да се ползват от правото на безплатна храна по Наредба № 11 от 21.05.2005 г.;

- Да се предложи вариант за разширяване на магазинната мрежа, даваща възможност за избор на магазин от всички работници и служители за получаване на безплатна храна в натура.;

3) Становище от Служба по трудова медицина [фирма], гр. Д. с изх. № 009/08.05.2006 г. за видовете храни, подходящи за лицата, ползващи безплатна храна съгласно Наредба № 11 от 2005 г.;

4) Заповед № 23/21.01.2008 г. и заповед № 66/26.02.2010 г. на изпълнителния директор на Т. [фирма].

След анализ на представените документи, ревизиращият екип е констатирал, че не се доказва наличието на проведени предварителни консултации с представители на работниците и служителите и комитета/ групата по условията на труда, при които на база на отчетена оценка на риска да се определят лицата, които получават безплатна храна и добавки към нея. Не са представени и доказателства относно това, че всички служители отговарят на изискванията на чл.2, ал.1, т. 8 и ал.2 от Наредба № 11/21.12.2005 г., за да се приеме, че същите са сред субектите, за които на работодателя е вменено задължение да осигурява безплатна храна по реда на чл. 285 от КТ. В частност, при условие, че в чл. 2, ал.1, т.9 от Наредба № 11 е посочено, че за специфичен характер на труда се счита този на работниците и служителите в производството и преноса на топлинна енергия, необосновано е включването в

списъка на правоимащите и служителите от общата администрация и персонала на почивен дом „Енерго” и др. само въз основа на това, че предприятието, в което работят е с предмет на дейност производство на топлоенергия.

В представеното становище от С. [фирма] не са посочени конкретни видове предпазна храна, която да е съобразена с конкретния характер на работата в [фирма] и да има за цел да неутрализира неблагоприятното влияние на специфичните условия на труд. Същото е съвсем общо и в него са изброени като подходящи всички основни групи храни и тонизиращи напитки.

Заповеди № 23/21.01.2008 г. и № 66/26.02.2010 г. на изпълнителния директор на [фирма] определят само стойността на безплатната храна на работниците и служителите в зависимост от продължителността на работния им ден. В заповедите в нарушение на изискването на чл.7, ал.2 от Наредба № 11 не е определен видът на храната и/или добавките към нея.

Съвкупната преценка на описаните по-горе и събрани в хода на ревизията доказателства според органите по приходите налага извода, че макар и Т. [фирма] да е сред работодателите, за които възниква задължение да предоставят безплатна храна по реда на чл. 285 от КТ, при предоставянето на такава в периода 01.01.2008 г. – 30.04.2012 г. не са спазени материално правните предпоставки по чл. 2 от Наредба № 11 от 21.12.2005 г., за да бъде същата третирана като предоставена по реда на чл. 285 от КТ. Налице е предоставяне на безплатна храна по отношение на работници и служители, които не работят при специфична организация на труда. Не са спазени и процесуалноправните предпоставки по чл. 7, ал.1 от Наредбата, а именно липсва извършена оценка на риска, проведени предварителни консултации с комитета/групата по условията на труда, за периода до 01.01.2010 г. не е налице писмено съгласуване със службата по трудова медицина, в заповедите на изпълнителния директор не е определен вида на храната.

Отделно от това е констатирано, че начинът на предоставяне на безплатната храна е такъв, че не гарантира неутрализирането на вредните условия на труд, каквато е целта на чл. 285 от КТ.

В хода на ревизията са изискани документи и писмени обяснения относно начина, по който на основание Наредба № 11 е предоставяна безплатна храна и добавки към нея. Съгласно представените писмени обяснения, предоставянето на безплатна храна е осъществявано, както беше посочено по-горе, по следния начин:

- За целия период на ревизията, чрез купони за храна на стойност 2,00 /два/ лева, раздавани на целия списъчен състав за реално отработено време. Същите дават възможност за консумиране на продукцията в готов вид, приготвена в стола, собственост на предприятието.;

- За периодите от 01.01.2008 г. до 31.07.2010 г. са осигурявани ваучери за храна, чрез [фирма] дружество, лицензирано за осъществяване на дейност като оператор на ваучери за храна съгласно заповед на министъра на финансите ЗМФ – 1150/04.11.2004 г.;

- За периодите от 01.08.2010 г. до 31.12.2012 г., посредством електронни карти и сключен договор № 52/20.08.2010 г. между Т. [фирма] и [фирма].

Правният режим на ваучерите за храна е регламентиран с Наредба № 7 от 09.07.2003 г. за условията и реда за издаване и отнемане на разрешение за извършване на дейност като оператор на ваучери за храна и осъществяване на дейност като оператор. Съгласно чл. 2 от Наредба № 7 чрез ваучерите за храна работодателите предоставят на

лица, работещи по трудови правоотношения и по договори за управление, наричани „ползватели”, средства за храна отделно от възнаграждението им. Предоставяните ваучери са средство за замяна, посредством което ползвателите получават храна и хранителни продукти срещу номиналната стойност на ваучерите в ресторанти, заведения за бързо обслужване, както и обекти за търговия с храни, включително магазини за хранителни стоки, супермаркети, хипермаркети и др., осъществяващи дейност в съответствие с изискванията на закона за храните.

От друга страна, съгласно § 2 от Заключителните разпоредби на Наредба № 11/2005 г. за определяне на условията и реда за осигуряване на безплатна храна и/или добавки към нея, указания по прилагане на наредбата дават министър на труда и социалната политика и министър на здравеопазването. Съгласно писмо изх. № 5 от 28.01.2011 г. на МТСП безплатната храна и добавките към нея могат да бъдат осигурявани във вид на купони или ваучери, използвани за хранене в стола на предприятието или в други заведения за хранене.

Това бил допълнителен аргумент в подкрепа на тезата, че съдържанието на ваучера следва да гарантира директната консумация на храна от лицата с цел неутрализирането на вредните условия на труд.

Следвало да се има предвид, че чл. 4, ал. 2 от Наредбата се отнася само за дните, при които се работи при условията на чл. 2.

В конкретния случай, от сключения между Т. [фирма] и [фирма] договор, е установено, че ваучерите ще се използват като платежно средство в обекти на територията на страната, отговарящи на изискванията на Наредба № 7 от 09.07.2003 г. на МФ и МТСП, с които [фирма] има сключени договори. Задължение на изпълнителя е да отпечата на лицевата страна на ваучера за храна, определените в заповедта на работодателя храни, които могат да бъдат закупени с този ваучер /т.9 от глава V/. Както бе посочено по-горе Заповеди № 23/21.01.2008 г. и № 66/26.02.2010 г. на изпълнителния директор на Т. [фирма] определят само стойността на безплатната храна на работниците и служителите в зависимост от продължителността на работния им ден.

Общият случай на предоставяне на ваучери за храна по реда и условията на чл. 204, т. 2, буква „б” от ЗКПО и Наредба № 7 е в хипотезата на социален разход. Ваучерите за храна по своя характер, респективно данъчно облагане, представляват разходи, които съгласно глава четиринадесета от КТ, работодателят може да направи за задоволяване на социално битови потребности на работниците и служителите.

Социалните разходи за ваучери за храна имат специфично данъчно третиране съгласно разпоредбите на чл. 204, във връзка с чл. 209 от ЗКПО. Съгласно чл. 209, ал. 1 от ЗКПО, не се облагат с данък социалните разходи по чл. 204, т. 2, буква „б” в размер до 40,00 лв. месечно /в редакцията в сила до 31.12.2008 г./ и до 60,00 лв. месечно /след 01.01.2009 г./, предоставени под формата на ваучери за храна на всяко наето лице, когато са налице едновременно условията по т. 1-5 от същия член. Видно от констатациите в РД и РА, ревизиращият екип е приел, че за Т. [фирма] са налице посочените условия. В съответствие с разпоредбата на чл. 214, ал.1 /в сила през процесните периоди/, превишението

над 40,00 лв. /60,00 лв./ месечно за всяко наето лице е обложено по реда на чл. 204, т. 2, б. „б” от ЗКПО с данък върху разходите по чл. 216 от ЗКПО в размер на 10 %.

В съответствие с разпоредбата на чл. 24, ал. 1 и ал. 2, т. 9 от ЗДДФЛ съгласно която, социалните разходи за сметка на работодателя, обложени по реда на ЗКПО, се освобождават от облагане, превишението не е включено в облагаемия доход от трудови правоотношения на лицата.

Посочените разходи попадат и в обхвата на чл. 2, ал. 1 от Наредбата за елементите на възнаграждението и за доходите, върху които се правят осигурителни вноски /НЕВДПОВ/, съгласно който осигурителни вноски се изчисляват и внасят върху сумите, изплатени или начислени и неизплатени за сметка на средствата за социални разходи пряко, постоянно или периодично на лицата по чл. 4, ал. 1 и 2 от Кодекса за социално осигуряване в пари или в натура. За определяне на задълженията на Т. [фирма] за задължителни осигурителни вноски за ДОО, ДЗПО и ЗО за периодите до 31.03.2010 г. е извършена ревизия. Предвид това, върху разходите за ваучери за храна, за стойността превишаваща 60,00 лв. са определени допълнителни задължения за вноски за ДОО, ДЗПО и ЗО само за периодите от 01.04.2010 г. до 31.07.2010 г.

Относно предоставената храна посредством електронни карти е констатирано, че съгласно сключения на 20.08.2010 г. между [фирма], в качеството на купувач, и [фирма], в качеството на продавач договор, продавачът се задължава да осигурява хранителни продукти съгласно Наредба № 11, съобразени с рационалните норми за хранене на служителите на купувача, като продава стоки на работници и служители само срещу представен документ за самоличност и ако лицето фигурира в поименен списък, изготвен от купувача. Същевременно в заповед № 66/26.02.2010 г. на изпълнителния директор на [фирма] не са посочени видовете храни, а само стойностното им изражение. Към договора също няма конкретизиране на видовете храни. Следователно, макар и в текста на договора изрично да е регламентирано задължението, хранителните продукти да са съобразени с изискванията на Наредба № 11, спазването на това задължение не е гарантирано по никакъв начин. Фактически работодателят не може да упражнява контрол върху вида и количеството на закупените от работниците продукти.

Предвид това и предоставянето на безплатна храна чрез електронни карти не представлява осигуряване на безплатна храна по реда на чл. 285 от КТ, поради което и отчетените във връзка с това разходи не са данъчно признати съгласно чл. 11 от ЗКПО. Според органите по приходите в случая е безспорно, че както ваучерите за храна, като средства за размяна, така и електронните карти гарантират предоставянето на храна, тоест придобивката е в натура и има за цел задоволяване на социално-битовите потребности, визирани в чл. 294 от КТ. Съгласно Заповед № 23/21.01.2008 г. и Заповед № 66/26.02.2010 г. на изпълнителния директор на Т. [фирма] право на ваучери и на електронни

карти имат всички служители и работници в [фирма] независимо от заеманата длъжност и организация на труд. Следователно изпълнени са и другите две предпоставки за третиране на разхода като социален, поради което органите по приходите са определили задълженията на ревизираното дружество за данък по чл. 204, върху социалните разходи, за вноски за ДОО, ЗО и за фондове „УПФ” и „ППФ”.

Относно данъчното третиране по ЗДДС, следва да се отбележи, че съгласно чл. 70, ал.1, т.2 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо, че са изпълнени условията по чл. 69 или чл. 74, когато стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето. Изключенията от това правило са лимитативно регламентирани в ал. 3. По смисъла на т. 6 от последната, право на данъчен кредит е налице дори и в случаите, в които стоките са предоставени безвъзмездно, ако те са с характер на предоставена храна и/или добавки към нея по реда на чл. 285 от КТ.

С оглед на изложените по-горе аргументи, предоставяната от [фирма] храна посредством електронни карти няма характер на безплатна храна по смисъла на чл. 285 от КТ. Следователно спрямо доставките във връзка с предоставянето на електронни карти, за ревизирания субект не възниква и право на данъчен кредит.

II. Относно непризнатото право на приспадане на данъчен кредит в размер общо на 403 794,37. лв. по фактури издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК] за доставки на хранителни продукти. Последните са раздадени от [фирма] безвъзмездно на работници и служители, чрез работническия стол и са осчетоводявани като разходи за поевтиняване на храната, респективно обложени с данък върху социалните разходи по реда на чл. 204, т. 2 от ЗКПО.

В конкретния случай според органите по приходите, още при придобиване на стоките, [фирма] е имал за цел последващото им предоставяне за задоволяване на социално битовите потребности на работниците и служителите по реда на чл. 293 и чл. 294 от КТ, а не по реда на чл. 285 от КТ. Към процесните доставки е относимо и изложеното по-горе по отношение на безплатната храна по смисъла на чл. 285 от КТ. Видно е, че системно през периода от м.12.2010 г. до м.11.2011 г. всички предоставени от [фирма] и [фирма] хранителни стоки са обект на безвъзмездно предоставяне на работниците и служителите на жалбоподателя. Същите не са обект на безвъзмездни доставки, за които възниква право на данъчен кредит по смисъла на чл. 70, ал. 3, т. 6 от ЗДДС.

III. Относно непризнатото право на приспадане на данъчен кредит за м.12.2010 г. в размер на 130 467,83 лв. по фактури издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК] за доставки на стоки, използвани за предоставяне на коледни и новогодишни подаръци на персонала на [фирма].

Съгласно изготвена в хода на ревизията и подписана от изпълнителния директор на дружеството справка, стоките, които са предоставени на

работниците и служителите като коледен и новогодишен пакет са закупени от [фирма] и [фирма] по фактури № 10703/02.12.2010 г., № 10705/10.12.2010 г., № 10706/13.12.2010 г., № 10707/21.12.2010 г. и № 4237/ 21.12.2010 г. Заповедите на изпълнителния директор, с които се нарежда да се раздадат коледни и новогодишни пакети за 2010 г. на всички работници и служители от списъчния състав на [фирма] са съответно № 271а от 01.12.2010 г. и № 284а от 20.12.2010 г. Следователно, същите били предназначени не за целите на независимата икономическа дейност на лицето, а за безвъзмездни доставки към работниците и служителите му. Предвид това, била налице хипотезата на чл. 70, ал.1, т.2 от ЗДДС и за същите не възниква право на приспадане на данъчен кредит.

IV. По отношение на определените допълнителни задължения за ДОО, ДЗПО и ЗО във връзка с предоставени коледни и новогодишни подаръци.

Съгласно чл. 2, ал. 1 от Наредбата за елементите на възнаграждението и доходите, върху които се правят осигурителни вноски, осигурителни вноски се изчисляват и внасят върху сумите, изплатени или начислени и неизплатени за сметка на средствата за социални разходи пряко, постоянно или периодично на лицата по чл. 4, ал. 1 и 2 от Кодекса за социално осигуряване в пари или в натура. Тази норма е подзаконовата конкретизация на разпоредбата на чл. 6, ал.11 от КСО. По силата на последната върху средствата за социални разходи, давани постоянно или периодично пряко на лицата по чл. 4, ал.1 и 2 в пари или в натура се внасят осигурителни вноски в размера за фонд „Пенсии”.

Дефиниция на понятието „социални разходи” в КСО не се съдържа, поради което и на основание чл. 46, ал.1 от ЗНА съдържанието му следва да се установи чрез аналогия на правото. Определение за социални разходи в натура е налице в § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО и това са отчетените като разходи социални придобивки по чл. 294 от Кодекса на труда и предоставени по реда и начина, определени от чл. 293 от Кодекса на труда или от ръководството на предприятието. Социалните придобивки трябва да са достъпни за всички работници и служители и за лицата, наети по договор за управление и контрол.

По смисъла на последното не е налице предоставяне на социални разходи в натура, когато между работодателя или възложителя и лицата по изречение второ са налице парични взаимоотношения под каквато и да е форма по отношение на получените социални придобивки. Доколкото обаче чл. 6, ал.11 от КСО няма изискване разходът да е в натура, обект на анализ по – долу ще бъдат само останалите елементи от дефиницията.

В случая, раздаването на коледни и новогодишни подаръци на работниците и служителите на [фирма] се регламентира с нарочни заповеди на изпълнителния директор на дружеството /Заповед № 271а от 01.12.2010 г. и Заповед № 284 а от 20.12.2010 г./. Съгласно последните правото да получат въпросните подаръци имат всички работници и служители от списъчния състав на [фирма]. Следователно изпълнени са две от изискванията за третиране на разхода като социален, а именно – той да е достъпен за всички служители и

реда за предоставянето му да е разписан от ръководството на предприятието. Тъй като чл. 294 от КТ не дава изчерпателен списък на разходите, а само поставя изискване той да е насочен към удовлетворяване на социално – битовите и културни потребности на лицето, а безспорно чрез предоставяне на хранителни продукти във връзка с предстоящи празници, се удовлетворяват социално – битови потребности, то е изпълнено и третото условие за третиране на разхода като социален.

Според органите по приходите не е налице условието сумата да е изплатена във връзка със „случайно настъпили събития”. Изплащането на суми по повод на празнични дни нямало характера на случайно събитие предвид обстоятелството, че същите съобразно чл. 154 от Кодекса на труда предварително са обявени за официални празници, а още повече и като се съобразява обстоятелството, че предоставянето на коледни и новогодишни подаръци на работниците и служителите е утвърдила се практика на дружеството (аналогично предоставяне на коледни и новогодишни пакети с храна е налице и през 2011 г.).

V. Относно извършената корекция на финансовия резултат на дружеството за 2010 г. на основание чл. 77, ал. 1 от ЗКПО, с отчетените като отписани вземания на основание чл. 37 от ЗКПО в размер на 1 220 315,64 лв., както и непризнатото намаление, декларирано от дружеството като признаване за данъчни цели на непризнати разходи от последващи оценки от отписване на вземания в размер на 1 220 316,64 лв.

В хода на ревизията е установено, че на 17.12.2004 г. е сключено Споразумение между Н. ЕАД /Н./ и [фирма] /Т./. Споразумението е във връзка с издаден на Н. ЕАД данъчен ревизионен акт /ДРА/ № 126/03.12.2004 г., по силата на който Н. е задължен да внесе в бюджета обща сума в размер на 2 440 631,32 лв. /в т.ч. главница ДДС в размер на 1 743 274,88 лв. и лихва в размер на 697 356,44 лв./. Установеното задължение е в резултат на непризнат данъчен кредит по издадена, без основание, фактура от Т.. Страните смятат, че за посоченото непозволено увреждане за Н. възниква правото на регрес, като трето добросъвестно лице, увредено от действията на Т.. В тази връзка, страните се споразумяват за следното: към датата на подписването на Споразумението Т. дължи на Н. сума в размер на 2 440 631,32 лв. Дължимата сума се разсрочва на 12 равни месечни вноски по 203 385,94 лв. като Н. има правото с подписването на споразумението да прихваща сумата от всяко месечно плащане, дължимо на Т. по Договор за продажба на електрическа енергия. Освен това страните са се споразумели, в случай на отмяна на ДРА № 427/07.12.2004 г., издаден на [фирма], сумата да се счита дължима от Н. ЕАД на [фирма] в едномесечен срок от датата на съдебното решение. Въз основа на това споразумение не са водени съдебни спорове.

Счетоводното отчитане е извършено по следния начин: През 2005 г. с гореописаното месечно прихващане е дебитирана счетоводна сметка 498 – Други дебитори, Партида 77 „Протокол Т. – Н.” и е кредитирана счетоводна

сметка 411-1-1-1 Клиенти – Н. ЕАД, по този ред, до края на годината, е отписано вземането от клиент Н. ЕАД. На 31.12.2005 г. е приключена разчетната сметка 498 Партида 77 срещу счетоводна сметка 444 „вземане по съдебни спорове”, Партида 4 – Н. ЕАД със сумата в размер на 2 440 631,28 лв.

През финансовата 2009 г. от дружеството е извършена обезценка на 50 % от сумата, като е отчетен разход по счетоводна сметка 609 – Други разходи, Партида 17 „Операции от минали години” в размер на 1 220 315,64 лв. За данъчни цели сумата е показана в увеличение в Г. за 2009 г.

През финансовата 2010 г. са отчетени като разход и останалите 50 % от сумата по счетоводна сметка – Други разходи, Партида 59 „Отписани вземания” в размер на 1 220 315,64 лв. За данъчни цели сумата не е показана в увеличение в Г. за 2010 г., а в намаление като обратно проявление на временна разлика е показана начислената през 2009 г. обезценка., т.е. за данъчни цели разходът е дал отражение в 2010 г.

При анализ на гореописаните факти и обстоятелства е констатирано, че е изпълнен съставът на чл.77, ал.1 от ЗКПО – Разходите, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане. Гореописаният разход по своята същност не е отписано вземане, за което са приложими разпоредбите на чл.37 от ЗКПО. Като характеристика вземането е актив – т.е. нещо, от което предприятието очаква бъдеща икономическа изгода. Прието е, че съгласно гореописаното Споразумение сумата в размер на 2 440 631, 32 лв. не е вземане от Н. ЕАД, считано от датата на сключване на Споразумението и от тогава не може да бъде класифицирано като актив /вземане/.

Съгласно изложените от органа по приходите мотиви, за [фирма] не е възникнало вземане, което следва да бъде признато като финансов актив. При липса на възникнало вземане всички разходи, отчетени във връзка с обезценката и/или отписването на това вземане, са отчетени в нарушение на счетоводното законодателство и не се признават за данъчни цели, съгласно разпоредбата на чл. 77, ал.1 от ЗКПО. Съответно не е налице и обратно проявление на временната разлика от обезценка на вземането по реда на чл. 37 от ЗКПО.

Ревизираното лице посочва, че в изпълнение на споразумението е погасил задължението си към Н. ЕАД до края на 2005 г. чрез прихващане от вземането си, произтичащо от сключения между страните договор за доставка на електрическа енергия. Погасеното вземане счетоводно е отразено като бъдещо вземане от Н. ЕАД по сметка 444 „Вземания по съдебни спорове“, което е налично и към 31.12.2008 г. Жалбоподателят счита, че споразумението е договор, който има възмезден характер, тъй като е налице еквивалентно имуществено размятане при определени условия. [фирма] се задължава да заплати на Н. ЕАД сума в размер на 2 440 631,32 лв. на дванадесет месечни вноски, разпоредителна сделка, изпълнението на която формира финансов пасив за [фирма] /арг. М.-32, т.11 – задължение за предоставяне на парични

средства на друго предприятие/ и финансов актив за Н. ЕАД /арг. М.-32, т.11 – договорно право да се получат парични средства от друго предприятие/. При настъпване на условията, предвидени в т. 4 от Споразумението, Н. ЕАД се задължава да върне на [фирма] получената по силата на т.1, 2 и 3 сума /разпоредителна сделка, изпълнението на която формира финансов пасив за Н. ЕАД /арг. М.-32, т.11 – задължение за предоставяне на парични средства на друго предприятие/ и финансов актив за [фирма] /арг. М.-32, т.11 – договорно право да се получат парични средства от друго предприятие/. Т.е. Споразумението от 17.12.2004 г. има всички индивидуализиращи белези на финансов инструмент съгласно дефинициите на т.11 от М. 32, тъй като е договор, изпълнението на който поражда финансови активи и пасиви за Н. ЕАД и [фирма] в следната последователност: първоначално е налице финансов актив за Н. ЕАД и респективно финансов пасив за [фирма], а в последствие, след активиране на клаузата на т.4 от същото споразумение, се поражда финансов актив за [фирма] и финансов пасив за Н. ЕАД.

VI. Досежно допълнително определените на основание чл. 204, т.3 от ЗКПО задължения за данък върху разходите, свързани с експлоатация на превозни средства в размер на 5 035,81 лв., в хода на ревизията е установено, че дружеството е осчетоводило такива разходи в размер на 50 358,12 лв. Изискана е справка за начислените и внесени данъци по реда на чл. 204, т.3 от ЗКПО, при което е констатирано, че [фирма] не е начислявал и внасял данък върху разходите, свързани с експлоатация на превозни средства.

Въз основа на констатациите органът по приходите е издал РА№[ЕИК]/25,04,2013год,върчен на пълномощник на жалбоподателят.Актът е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК с вх. № 26-Т-8144/17.06.2013 г. по регистъра на ТД на НАП ГДО ,т.е в срока по чл. 152, ал. 3 от ДОПК.Сключено е споразумение за произнасяне на решаващият административен орган до 23,11,2013год.

С решение №2016/22.11.2013 г. директорът на Дирекция „ОДОП” е потвърдил обжалвания пред него РА, с който на жалбоподателя са определени допълнителни задължения за данък върху добавената стойност /ДДС/, данъци по ЗКПО и задължителни осигурителни вноски в размер общо на 3 177 829,29 лв. и лихви за просрочие в размер на 857 455,85 лв и по конкретно установените задължения по ЗДДС и съответните лихви за периоди м.08,2009,от м.10,2009 до м.12,2009;м.02,2010 и от м.09,2010 до м.04,2012год;установените задължения за корпоративен данък и съответните лихви за финансовите 2009,2010,2011; установените задължения за данък по чл.204 т.1 ЗКПО и съответните лихви за финансовите 2008, 2009,2010,2011; установените задължения за данък по чл.204 т.2 ЗКПО и съответните лихви за финансовите 2008, 2009,2010,2011; установените задължения за данък по чл.204 т.3 ЗКПО и съответните лихви за финансовите 2008, 2010,2011; установените задължения за данъци върху доходите на физическите лица за финансовите 2010,2011; установените задължения за задължителни

осигурителни вноски за ДОО,ДЗПО в УПФ и ППФ и ЗО за периодите от м.04,2010 до м..04,2012.

Пред настоящата инстанция от страна на жалбоподателя бе ангажирано назначаването на ССЕ.Представени са и писмени доказателства: Заповед № 209 от 17.04.2006г. на Изп. Директор на Т. [фирма],с която е назначена комисия, със задача да предложат вариант за получаване на безплатна храна от работниците на Т. [фирма]., Протокол от 17.04.2006г. на комисията назначена със Заповед № 209 от 17.04.2006г.,която взима следните решения:Да се уточни допълнително, към какъв вид разход трябва да се отнесат средствата, когато безплатната храна се заменя е нейната легова равностойност. Всички работници и служители да се ползват от правото на безплатна храна по Наредба № 11 от 21.12.2005г. Да се предложи вариант за разширяване на магазинната мрежа, даваща възможност за избор на магазин от всички работници и служители, за получаване на безплатна храна в натура.От Становище от 08.05.2006г.на Служба по трудова медицина [фирма], [населено място], подписано от д-р Р. А. - ръководител С., относно запитване от страна на Т. [фирма] за подходящи видове храни, подходящи за лицата, ползващи безплатна храна, съгласно Наредба № 11 от 2005г. се установява,че подробно и обстоятелствено са изброени основните видове храни при работа със специфичен характер и организация на труд, като е посочено, че е целесъобразно приемането на храни, съдържащи животински и растителни протеини и мазнини, храни богати на въглехидрати, витамини и минерали.Отразено е, че в този смисъл основните видове храни, подходящи за получаване като безплатна храна са: месо и месни продукти; риба и рибни продукти; мляко и млечни продукти; яйца и яйчни продукти; варива, ядки и соеви изделия; плодове и зеленчуци в суров вид; тонизиращи /ободряващи напитки /кафе, чай, какао, кока- кола, хранителни добавки с хранителен ефект/ при полагане на нощен труд; топли напитки при работа при средно дневна температура, по-ниска от + 10 градуса; разхладителни напитки при работа при средно дневна температура, по-висока от + 30 градуса.От писмо изх. № ТЗ-01 -21 от 07.01.2010 от. на Т. [фирма] до С. "Професионал", [населено място] във връзка с чл.7, ал.1 от Наредбата за определяне на условията и реда за осигуряване на безплатна храна и/или добавки към нея, по смисъла на чл.2, ал.9 от същата Наредба е поискано от С. съгласуване на списъка на работниците и служителите, имащи право на безплатна храна.Към писмото е приложен Списък на длъжностите по направления и звена в Т. [фирма] към 01.01.2010г. имащи право на безплатна предпазна храна по Наредба № 11 от 21.11.2005г., който е съгласуван с С. "Професионал", [населено място].В с.з. бяха представени и приети писмо от О.-К. № РР-24-20/21,12,2004 относно регистрация на К. и писмо от О.-К. № РР-24-20-1/06,10,2009г, относно вписване на промени в същия К.,извадки от същите К. и удостоверение от [община] дол досежно факта,че производствената площадка на Т. Б. Дол е извън населено място,няма автобусен транспорт и производството е в условията на

непрекъснатост съгласно Наредба № 11.

От заключението на ССЕ,приета в с.з. на 23.06,2014год с вещо лице Ф. С. С. се установява,че фактурите описани подробно в т.1 от Констативно-съобразителната част за извършени доставки от [фирма] и [фирма] са включени в отчетните регистри по чл.124 от ЗДДС, ДДС е осчетоводен по сметка 453/1 Начислен данък за покупките и процесиите фактури са включени в дневника на покупките за съответния данъчен период от [фирма]. От предоставеното и приложено извлечение на плащания към доставчици - контрагенти [фирма] и [фирма], експертизата констатира, че всички задължения на [фирма] за периода от 01.09.2010г. до 31.12.2012г. касаещи процесиите фактури са погасени, чрез банкови преводи, съгласно приложени банкови извлечения. От предоставената хронология на счетоводните сметки от група 60 Разходи по икономически елементи - сметка 609 Други разходи и група 61 Разходи за дейността, експертизата констатира, че дан. основи по процесиите фактури, подробно описани в т. 1 от задачите са осчетоводени в сметка 609 - Други разходи - раздадена храна и ваучери за храна по Наредба 11. Начислените разходи по сметка 609 - Други разходи - раздадена храна и ваучери за храна по Наредба 11 са приключени, със сметки от група 61 Разходи за дейността, чрез които се отчитат разходите за основна и спомагателна дейност в дружеството.Дружеството прилага Международни стандарти за финансови отчети /МСФО/.Разходите за раздадена храна и ваучери за храна по Наредба 11 са отразени в Отчета за приходите и разходите на дружеството за съответната финансова година, в съответствие МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 1 Представяне на финансови отчети и Н. 1 - Представяне на финансови отчети. С Протокол от 17.12.2004г. Министерство на енергетиката и енергийните ресурси взема решение и дава съгласието си "Н. ЕАД и Т. [фирма] да подпишат извънсъдебно споразумение, по силата на което двете дружества сключват Споразумение от 17.12.2004г., в което се споразумяват: Към датата на подписване на това Споразумение Т. [фирма] дължи на Н. сума в размер на 2 440 631,32 лв., представляваща размера на сумата по ДРА №126/03.12.2004г. Дължимата по т.1 от това Споразумение сума се разсрочва на 12 равни месечни вноски, всяка от 203 385,94 лв. Н. има правото с подписване да прихваща сумата от 203 385,94 лв. от всяко месечно плащане дължима от Н. на Т. по Договор № ЕП-257, или който и да е друг договор за продажба на електрическа енергия и мощност между страните, който ще замести посочения договор в бъдеще до момента на натрупване по сметка на Н. на посочената по т.1 от това Споразумение сума. В случай на влязло в сила решение за отмяна на ДРА №427/07.12.2004г. издаден от ТДД "Големи данъкоплатци" [населено място] на Т. [фирма] сумата по т.1 от това Споразумение се счита дължима и се превежда от Н. на Т."Б. дол" в едномесечен срок от датата на решението.Т. [фирма] се издължава към Н., като Н. прихваща сумата от всяко месечно плащане дължимо по фактури от Н. към Т. [фирма], както следва:

на 31.08.2005г.-1 471 733,48 лв.; на 31.08.2005г.-155 354,04 лв.; на 30.09.2005г.-203 385,94лв.; на 31.10.2005г.-203 385,94лв.; на 30.11.2005г.-203 385,94лв.; на 31.12.2005г.-203 385.94лв. или общо 2 440 631,28лв.

От представената хронология на счетоводни статии - сметка 498 - други дебитори, Партида 77 "Протокол Т. - Н." гореописаните суми са осчетоводени по дебита на с-ка 498 и е кредитирана сметка 411 -1-1-1 Н. ЕАД - Клиенти.

На 31.12.2005г. след издължаването от страна на Т. [фирма] към Н. е приключена сметка 498 - Други дебитори,Партида 77 срещу счетоводна сметка 444 - вземане по съдебни спорове, Партида 4 - [фирма] със сумата в размер на 2 440 631,28 лв. и е отразена в Баланса на дружеството за финансовата 2005г.

Сумата от 2 440 631,28 лв. е осчетоводена в сметка 444 - вземане по съдебни спорове, Партида 4 - [фирма], тъй като съгласно т.4 от Споразумението Т. [фирма] очаква решение за отмяна на ДРА № 427/07.12.2004г. издаден от ТДД "Големи данъкоплатци" [населено място] на Т. [фирма].

В Счетоводния баланс на Т. [фирма] към 31.12.2008г. сумата от 2 440 631,28 лв. е отразена като "Съдебни и присъдени вземания".

От представената хронология на счетоводни статии - сметка 252-1 Провизии за вземания от продажби, за финансовата 2009г. дружеството извършва обезценка на 50% от сумата от 2 440 631,28 лв., като е отчетен разход по счетоводна сметка 609 - Други разходи, Партида 17 "Операции от минали години" в размер на 1 220 315,64 лв. За данъчните цели сумата е показана в увеличение в Е. за 2009г.

От представената хронология на счетоводни статии, за финансовата 2010г. са отчетени като разход и останалите 50% от 2 440 631,28 лв. в сметка 609 - Други разходи, Партида 59 "Отписани вземания" като е отчетен разход в размер на 1 220 315,64 лв.

Начислената през 2009г. обезценка в размер на 1 220 315,64 лв. е отразена в Г. за 2010г. в намаление, като "признаване за данъчни цели на непризнати разходи от последващи оценки и от отписване на вземания" е извършена на основание разпоредбите на чл.37, ал.1 от ЗКПО - Непризнатите за данъчни цели приходи и разходи от последващи оценки и от отписване на вземания по реда на чл. 34 се признават за данъчни цели най-рано в годината, в която настъпи едно от следните обстоятелства: 1. изтичане на 5 години за вземанията с петгодишен давностен срок от момента, в който вземането е станало изискуемо. Фактурите за доставка на безплатна храна по Наредба 11 от 2005г. издадени от доставчиците [фирма] и [фирма] са осчетоводени в счетоводните сметки от група 60 Разходи по икономически елементи - сметка 609 Други разходи - подсметка 609-51 ваучери за храна по Наредба 11 и подсметка 609-58 раздадена храна по Наредба 11.

Осчетоводените разходи за безплатна предпазна храна, осчетоводени в група 60 Разходи по икономически елементи — сметка 609 Други разходи - подсметка 609-51 ваучери за храна по Наредба 11 и подсметка 609-58 раздадена

храна по Наредба 11 са за сметка на дружеството, като основанието да бъдат осчетоводени като разход са: Наредба № 11 от 21.11.2005г., чл.285 от КТ, чл.76 и 77 от Колективния трудов договор Подписан между Ръководството на Т. [фирма] и Синдикатите.

На експертизата са предоставени Рекапитулации за начислените Работни заплати в Т. [фирма] за периода от 01.01.2008г. до 30.04.2012г. от които е видно, че разходите за безплатна предпазна храна не са включени като елемент за образуване на РЗ на работниците и служителите в Т. [фирма]. От предоставените разпечатки на Оборотна ведомост по аналитична сметка от група 60 Разходи по икономически елементи — подсметки 605-9 К. новогодишни подаръци и 605- 19 К. коледни празници, експертизата констатира:

Новогодишни подаръци

за 2008г. са осчетоводени за еднократни новогодишни подаръци сумата от 13 680,00 лв.

за 2009г. са осчетоводени за еднократни новогодишни подаръци сумата от 150,00 лв.

за 2010г. са осчетоводени за еднократни новогодишни подаръци сумата от 100 279,00 лв.

за 2011г. са осчетоводени за еднократни новогодишни подаръци сумата от 199,72 лв.

за 2012г. не са извършвани разходи за новогодишни подаръци.

Коледни празници

за 2008г. не са извършени разходи за коледните празници.

за 2009г. не са извършени разходи за коледните празници.

за 2010г. са осчетоводени разходи за коледни подаръци в размер на 552 060,17 лв. под формата на хранителни пакети.

за 2011г. са осчетоводени 53 160,00 лв. за коледни подаръци под формата на парични средства.

за 2012г. не са извършени разходи за коледните празници.

Разходите направени от страна на дружеството за новогодишни и коледни празници са еднократни, което е видно и от факта, че описаните фактури с №_№ 0 - 4237/21.12.2010г., 0 - 10703/02.12.2010г., 0 - 1005/10.12.2010г., 0 - 10706/13.12.2010г. и 0 - 10707/21.12.2010г. за тези разходи са със дата м.Декември и са осчетоводени също в м. Декември за съответния период.

Съдът кредитира заключението на вещото лице като обективно и съответстващо на останалите писмени доказателства,неоспорено от страните.

При изложената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Р. акт е издаден от компетентен орган по приходите на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия съгласно чл. 112 и 113 от кодекса. Изготвен е в предвидената в чл. 120 от ДОПК форма и съдържа необходимите реквизити. Мотивиран е подробно, като неразделна част от него е и

ревизионният доклад, където са подробно изложени фактическите констатации и съображения на екипа.

На основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК съдът разглежда спора по същество и когато приеме, че актът е незаконосъобразен на основанията, на което е издаден, следва да разгледа спора по същество.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. Обжалваният ревизионен акт, в частта му, с която е потвърден при условията на чл. 156, ал. 1 от ДОПК от решаващия орган, е издаден от орган по приходите, разполагащ с материална компетентност. Съгласно чл. 118, ал. 2 от ДОПК ревизионният акт се издава от органите по приходите, посочени в чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за Националната агенция по приходите. Съгласно чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП органи по приходите са служителите в централното управление и териториалните дирекции на агенцията, заемащи длъжност „главен експерт по приходите“, „старши експерт по приходите“, „експерт по приходите“, „главен инспектор по приходите“, „старши инспектор по приходите“ и „инспектор по приходите“. В случая, видно от заповед за определяне на компетентен орган /З./ № К 1200394/18.02.2013г., издадена от органа, възложил ревизията на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, е определена Р. Г. С. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. за компетентен орган по издаването на ревизионен акт на [фирма]. Самата З. е издадена от органа, възложил ревизията, съгласно Заповед № ГДО- 65/14.04.2012г. на директора на ТД на НАП – ГДО С. (лист 43 от делото). Процесният ревизионен акт е издаден от определения в З. орган по приходите - Р. Г. С. , на длъжност старши инспектор по приходите при ТД на НАП С., т.е. от лице, разполагащо с материална компетентност при наличието на изрично издадена заповед за определяне на компетентен орган.

Настоящият състав намира, че поставените с жалбата и ревизионният акт въпроси касаят правен спор между страните, свързан с тълкуването на разпоредбата на чл. 285 от КТ и на съответните норми от Наредба № 11/2005г за определяне на условията и реда за осигуряване на безплатна храна и/или добавки към нея, също така тълкуването на споразумението между Н. ЕАД и Т. Б. дол АД от 17,12,2004г ,а също така и правното положение за данъчни цени на раздадените разходи за безплатна храна чрез електронни карти, в работническия стол на предприятието, за коледни и новогодишни подаръци.

На първо място следва да се разгледат въпросите свързани с безплатната храна съгласно чл. 285 от КТ във връзка с допълнително определените задължения по чл. 204 ЗКПО , както и за непризнатото право на данъчен кредит по издадените от [фирма] фактури за продажби на хранителни продукти чрез електронни карти.

Съгласно чл. 285 ал. 1 от КТ На работниците и служителите, които работят в

предприятия със специфичен характер и организация на труда, работодателят осигурява безплатна храна и/или добавки към храната. Условието и редът за осигуряване на безплатна храна са посочени в Наредба № 11/2005г за определяне на условията и реда за осигуряване на безплатна храна и/или добавки към нея. Според чл.7 от същата, на основа на оценката на риска работодателят след предварителни консултации с представителите на работниците и служителите и комитета/групата по условия на труд, и писмено съгласуване със службата по трудова медицина с писмена заповед определя работниците и служителите, които имат право на: 1. *безплатна храна* ;2. *добавки към храната*; 3. *безплатна храна и добавки към храната*. В заповедта по ал. 1 се определят видът и стойността на храната и/или добавките към нея. Няма спор по делото, че основният предмет на дейност на жалбоподателя е производството на електрическа и топлоенергия-основание по чл.2 ал.1 т.9 от Наредба № 11/2005г. Отделно от това от представеното в с.з. на 23.06.2014год удостоверение от [община] дол, прието като неоспорено от страните се установява, че производствената площадка на %Т. Б. дол“ АД се намира на 16 км извън населеното място, в район който не се обслужва от градския транспорт и до който няма ежедневна автобусна линия. Отделно от това, представени са и са приети като част от преписката като неоспорени две наказателни постановления на РИОСВ-С.-№ С-14-2500/16.05.2007г. и на РИОСВ П.-№ С-8-020/19.05.2009г., както и протоколите за извършени замервания към тях, които по безспорен начин установяват ,че емисиите на вредни вещества, изпускани в атмосферния въздух от дейността на Блок № 1 на жалбоподателя, надвишават емисионните норми, залегнали в комплексното разрешително на дружеството по показател прах и серен диоксид. Доколкото наказателните постановления не се твърди да са обжалвани, те по същество представляват официален удостоверителен документ, издаден от компетентния държавен орган, който установява обстоятелството, че емисиите на вредни вещества, изпускани в атмосферния въздух от дейността на Блок № 1 на жалбоподателя, надвишават емисионните норми, залегнали в комплексното разрешително на дружеството по показател прах и серен диоксид. Ето защо за жалбоподателя е налице и предпоставката на чл.2 ал.1 т.6 от Наредба № 11/2005г. В тази насока доводите на органите по приходите , че не всички служители на дружеството жалбоподател работят при специфичен характер на упражнявания труд се опровергават от посочените две наказателни постановления, издадени от РИОСВ С. и РИОСВ П., доколкото всяко лице, находящо се на производствената площадка на Т. Б. Дол АД, независимо от упражняваната от него трудова функция е изложено на влиянието на вредните емисии прах и серен диоксид в атмосферния въздух. Отделно от това в рамките на производството от приетите и неоспорени от ответника колективни трудови договори от 2007 и от 2009, надлежно регистрирани в О.-К., се установява, че търговското предприятие на жалбоподателя работи при специфична организация на труда в условията на непрекъснатост, като

производственият процес се осъществява извън населеното място/а съгласно удостоверението на [община] дол -в район който не се обслужва от градския транспорт и до който няма ежедневна автобусна линия/, т.е на място, в което няма възможност за ползване на заведение за хранене-критерии по реда на чл.2 ал.2 т.3 и 4 от Наредба №11/2005г. В тази насока следва да се коментира и доводът на органите по приходите, че право на безплатна храна в дружеството жалбоподател би трябвало да имат само пряко заетите.Тълкуването на текста на чл.2 от Наредба № 11/2005год във вр. чл.4 ал.2 от същата ясно показва,че от персоналният критерий в чл.2 ал.1 т.1-14 и от териториалния и времеви критерий в чл.2 ал.2 от Наредбата само по отношение на работещите в производството и изпитването на взривни материали и боеприпаси, е въведено ограничението само пряко заетите да имат право на безплатна храна. Напротив законодателят ясно е разграничил персоналният, времеви и териториален обхват на разпоредбата на чл.2 ал. 1 и ал.2 от Наредбата,като с ал. 2 на чл.4 е посочил, че безплатна храна и/или добавки към нея получават работници и служители само за дните, когато работят при условията на чл.2-т.е само за реално отработените дни работниците при условията на чл.2 работниците имат право на безплатна храна. Именно и поради тази причина със конкретни заповеди на работодателя са определяни и списъци на лицата, имащи право на безплатна храна. От изложеното до тук според настоящия състав обуславя извода,че всички работници и служители при жалбоподателя имат право на безплатна храна.Твърдението на органите по приходите за неспазване на процедурата по чл.7 от Наредбата също е опровергано в хода на настоящето производство.Доколкото същата разпоредба предвижда предварително съгласуване с представители на работниците и служителите,а съгласно чл.130 ал.1 и ал.2 от КТ това са съответните синдикални организации на работниците и служителите в предприятието,то от представените,приети и неоспорени колективни трудови договори от 2007 и 2009, сключени между работодателя Т. Б. Дол АД и три синдикални организации –КТ Подкрепа, К. и С. Промяна се установява,че е налице подобно предварително съгласуване ,обективизирано в съответната разпоредба на К. гарантираща възможността за получаване на безплатна храна. Отделно от това по делото са приети и Заповед № 209 от 17.04.2006г. на Изпълнителния Директор на Т. [фирма], с която е назначена комисия, със задача да предложат вариант за получаване на безплатна храна от работниците на Т. [фирма], Протокол от 17.04.2006г. на комисията назначена със Заповед № 209 от 17.04.2006г., която взема следните решения: Да се уточни допълнително, към какъв вид разход трябва да се отнесат средствата, когато безплатната храна се заменя е нейната легова равностойност. Всички работници и служители да се ползват от правото на безплатна храна по Наредба № 11 от 21.12.2005г. Да се предложи вариант за разширяване на магазинната мрежа, даваща възможност за избор на магазин от всички работници и служители, за получаване на безплатна храна в натура.Налице са и две становища от дружествата,изпълняващи ролята на

служба по трудова медицина- [фирма] и [фирма]/след м.01,2010год/ , в които са посочени видовете храни, подходящи за лицата,ползващи безплатна храна и списък на длъжностите,имащи право на безплатна храна. Процедурата по чл.7 от Наредбата е завършена с издадените заповеди от работодателя,с които се определят работниците и служителите,които имат право на безплатна храна-Заповед № 23/21,01,2008 и № 66/26,02,2010г. Доколкото същите препращат към становищата от дружествата,изпълняващи ролята на служба по трудова медицина- М. -2001 О. и Професионал О./след м.01,2010год/ , в които са посочени видовете храни, подходящи за лицата,ползващи безплатна храна и списък на длъжностите,имащи право на безплатна храна , то е изпълнено и условието за посочване вида на храната. Ето защо и съдът намира,че дружеството жалбоподател е изпълнило изискванията на чл.7 ал. 1 и ал.2 от Наредба № 11/2005год.

Няма спор,че предоставянето на безплатна храна дружеството жалбоподател е осъществявано по следния начин:

- За целия период на ревизията, чрез купони за храна на стойност 2,00 /два/ лева, раздавани на целия списъчен състав за реално отработено време. Същите дават възможност за консумиране на продукцията в готов вид, приготвена в стола, собственост на предприятието.;

- За периодите от 01.01.2008 г. до 31.07.2010 г. са осигурявани ваучери за храна, чрез [фирма] дружество, лицензирано за осъществяване на дейност като оператор на ваучери за храна съгласно заповед на министъра на финансите ЗМФ – 1150/04.11.2004 г.;

- За периодите от 01.08.2010 г. до 31.12.2012 г., посредством електронни карти и сключен договор № 52/20.08.2010 г. между Т. [фирма] и [фирма].

От представения договор за предоставяне на ваучери от 31,03,2009 ,сключен с Етап-Адрес АД ,както и представения към административната преписка ваучер за храна ,се установява,че същият може да се използва само за закупуването на млечни,месни,зърнени и захарни храни,т.е точно този вид храни,които са посочени в становищата от дружествата,изпълняващи ролята на служба по трудова медицина- М. -2001 О. и Професионал О./след м.01,2010год/.Дали храната е във вид,готов за консумация или не въпрос към който чл.2 ал.1 и 2 от Закона за храните,където е дадена легална дефиниция за понятието „храна” и същата включва и състоянията на веществата като преработени,частично преработени или непреработени стига да може да бъде използван за консумация от човека.Отделно от това в самият нормативен акт липсват задължения досежно местата и вида на предоставяната безплатна храна от страна на работодателя. От представения като доказателство по делото договор от 20,08,2010г,сключен с И. Г. Плюс Е. за продажба на хранителни продукти чрез електронни карти изрично се установява,че продажбата се осъществява само срещу представен документ за самоличност и само ако лицето фигурира в поименен списък,изготвен от дружеството. Представени са и заповеди на управителите на търговските обекти,в които се посочва , че само

притежателите на електронни карти могат да получават само определени видове продукти-месо,птици,плодове и зеленчуци.Тези писмени доказателства не са оспорени и са гаранция , че безплатна храна ще получат само работниците и служителите имащи право на безплатна храна.В тази връзка следва да се отбележи също така и че от приетия като доказателство РА №[ЕИК]/11,10,2010г,издаден от М. П.,на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП ГДО за периода 01,10,200-31,03,2010г ревизиращият орган е приел,че предоставянето на безплатна храна съгл. чл.285 от КТ чрез ваучери за храна е законосъобразно ,поради което и не е извършил корекция в декларираните от жалбоподателя резултати. В тази насока органите по приходите са потвърдили законосъобразността на предоставянето на безплатна храна чрез ваучери за предходен период, поради което и следва да се приеме,че същата попада в обхвата на чл.285 от КТ.От друга страна поради липсата на законово ограничение за предоставянето на безплатна храна чрез електронни карти,също следва да се приеме,че това е форма на осъществяване на състава на чл.285 от КТ. Ето защо и според настоящия състав от дружеството жалбоподател са изпълнени всички условия на чл.285 от КТ във вр. чл.2 ,чл.7 от Наредба № 11/2005год., поради което и разходите за безплатна храна за данъчните периоди от 01.08.2008г. до 30.04.2012г. следва да се признаят за данъчни цени и не следва да се облагат с данък върху разходите/чл.11 от ЗКПО/, поради което и допълнително установените корпоративни данъци на основание чл.204 т.2 б. б от ЗКПО се явяват незаконосъобразно установени и следва в тази част ревизионния акт да бъде отменен. Също така ,доколкото съгл. чл.24 ал.2 т.1 б. а от ЗДДФЛ в облагаемия доход от трудови правоотношения не следва да се включва стойността на безплатната храна, предоставена в натура по чл.285 от КТ, то и незаконосъобразно са определени установените осигурителни вноски върху стойността на безплатната храна съгласно чл.1 т. 8 от НЕВДПОВ, поради което и в тази му част ревизионният акт се явява незаконосъобразен и следва да бъде отменен.

Доколкото органите по приходите са третирали предоставените електронни карти за храна от [фирма] като безвъзмездна доставка,а от изложеното по горе е налице хипотезата на предоставяне на безплатна храна за работниците и служителите по реда на чл.285 от КТ, то и незаконосъобразно се явява отказаното с ревизионния акт право на данъчен кредит за извършените от [фирма] доставки. В тази насока следва да се съобрази обстоятелството,че от заключението на ССЕ се установи,че всички предпоставки на чл.68 от ЗДДС са налице,доставките са изпълнени реално и заплатени по банков път и са осчетоводени като свързани с чл.285 от КТ и Наредба № 11/2005год,поради което и за тях е приложимо изключението на чл.70 ал.3 т. 6 от ЗДДС.Отделно от изложеното в заключението на вещото лице изрично е посочено,че Фактурите за доставка на безплатна храна по Наредба 11 от 2005г. издадени от доставчиците [фирма] и [фирма] са осчетоводени в счетоводните сметки от група 60 Разходи по икономически елементи - сметка 609 Други разходи -

подсметка 609-51 ваучери за храна по Наредба 11 и подсметка 609-58 раздадена храна по Наредба 11. Осчетоводените разходи за безплатна предпазна храна, осчетоводени в група 60 Разходи по икономически елементи — сметка 609 Други разходи - подсметка 609-51 ваучери за храна по Наредба 11 и подсметка 609-58 раздадена храна по Наредба 11 са за сметка на дружеството, като основанието да бъдат осчетоводени като разход са: Наредба № 11 от 21.11.2005г., чл.285 от КТ, чл.76 и 77 от Колективния трудов договор, подписан между Ръководството на Т. [фирма] и Синдикатите. Т.е процесните доставки не са безвъзмездни, а са част от икономическата дейност на предприятието и са осчетоводени като разходи за дейността. Ето защо и незаконосъобразно е отказан данъчен кредит по тези доставки и ревизионният акт и в тази му част ще следва да се отмени.

Идентични са съображенията на настоящия състав и досежно доставките от [фирма] и [фирма] за доставки на хранителни продукти на работници и служители чрез работническия стол на предприятието. Като основание за отказа органите по приходите са приели чл.70 ал.1 т.2 от ЗДДС. Доколкото няма спор, че предмет на доставките са хранителни продукти и същите са осчетоводявани като разходи за поевтиняване на храна,съответно обложени по реда на чл.204 т.2 от ЗКПО като социални разходи. Според настоящият състав на съда осчетоводяването на разходите като поевтиняване на храна по същество не е равносилно на безвъзмездна доставка по смисъла на чл.70 ал.1 т.2 от ЗДДС. В тази насока следва да се отбележи решение по дело Е. А. МЕНИДЖМЪНТ –решение от 16.02.2012г. по дело С-118/2011-т. 47. Прието е също, че е налице право на приспадане в полза на данъчнозадълженото лице дори при липса на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане, когато разходите за съответните услуги са част от общите разходи на това лице и поради това представляват елементи, формиращи цената на стоките или услугите, които то доставя. Разходите от този вид в действителност имат пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице (*Решение от 29 октомври 2009 г. по дело SKF, С 29/08, Сборник, стр. I 10413, точка 57 и цитираната съдебна практика*).В тази насока според съда като съобрази и заключението на ССЕ за начина на осчетоводяване на тези доставки намира,че за жалбоподателя е налице право на данъчен кредит за тях.

В тази насока неправилни са явяват и изводите на органите по приходите досежно непризнатото право на данъчен кредит по фактурите,издадени от [фирма] и [фирма] за доставка на стоки ,раздадени на персонала като коледни и новогодишни подаръци.В тази връзка от неоспореното от страните заключение на ССЕ се установява,че от предоставените разпечатки на Обратна ведомост по аналитична сметка от група 60 Разходи по икономически елементи — подсметки 605-9 К. новогодишни подаръци и 605-19 К. коледни празници, се констатира:

Новогодишните подаръци за 2008г. са осчетоводени за еднократни новогодишни подаръци сумата от 13 680,00 лв.; за 2009г. са осчетоводени за еднократни новогодишни подаръци сумата от 150,00 лв.; за 2010г. са осчетоводени за еднократни новогодишни подаръци сумата от 100 279,00 лв.; за 2011г. са осчетоводени за еднократни новогодишни подаръци сумата от 199,72 лв.; за 2012г. не са извършвани разходи за новогодишни подаръци.

Коледни празници за 2008г. не са извършени разходи за коледните празници.; за 2009г. не са извършени разходи за коледните празници.; за 2010г. са осчетоводени разходи за коледни подаръци в размер на 552 060,17 лв. под формата на хранителни пакети.; за 2011г. са осчетоводени 53 160,00 лв. за коледни подаръци под формата на парични средства.; за 2012г. не са извършени разходи за коледните празници. Разходите направени от страна на дружеството за новогодишни и коледни празници са еднократни, което е видно и от факта, че описаните фактури с №_№ 0 - 4237/21.12.2010г., 0 - 10703/02.12.2010г., 0 - 1005/10.12.2010г., 0 - 10706/13.12.2010г. и 0 - 10707/21.12.2010г. за тези разходи са със дата м.Декември и са осчетоводени също в м. Декември за съответния период. Няма спор,че доставките на хранителни продукти са осъществени с доставчици,регистрирани по ЗДДС,включени са в справките декларации и дневниците за покупки,както и реално са се осъществили. Същите са предадени на работниците и служителите,като в случая това предаване не е безвъзмездно съгласно чл.70 ал. 1 т. 2от ЗДДС,а е свързано с икономическата дейност на лицето съгласно цитираното по горе решение по дело Е. А. мениджмънт решение от 16,02,2012 по дело С-118/2011-т. 47,доколкото същите се явяват социални разходи,включени в обхвата на чл.294 от КТ ,насочени към по добро социално икономическо положение на работниците и служителите .Все в тази връзка неправилно се явява и допълнително установените задължения по ДОО, ДЗПО, ЗО за м. 12,2010год . Като основание за установяването им органите по приходите са посочили чл.6 ал.11 от КСО,съгласно която върху средствата за социални разходи, давани постоянно или периодично пряко на лицата по чл. 4, ал. 1 и 2 в пари или в натура, се внасят осигурителни вноски в размера за фонд "Пенсии", определени съответно по реда на ал. 3 и 5.От заключението на вещото лице по допуснатата ССЕ се установи,че въпросните хранителни пакети за коледни и новогодишни празници са еднократни и нямат характер на постоянно или периодично предоставяни,като се съобрази,че през 2008,2009 и 2012година не са осчетоводявани разходи за предоставяне на коледни и новогодишни подаръци в размери,съответстващи на броя на всички работници и служители в предприятието.Ето защо и в тази му част ревизионният акт също е незаконосъобразен и следва да се отмени.

Досежно допълнително определените на основание чл.204 т. 3 от ЗКПО задължения за данък върху разходите ,свързани с експлоатация на превозни средства в размер на 5035,81лв съдът намира,че в рамките на настоящето производство от представеното писмо на Общинската администрация в [община] дол се установи по категоричен начин,че производственият процес се

осъществява извън населеното място -в район който не се обслужва от градския транспорт и до който няма ежедневна автобусна линия.Ето защо и транспортните средства са използвани за превоз на работниците и служителите до предприятието,а също и за лица наети по договор за управление-случай идентичен с решение по дело Е. А. мениджмънт решение от 16,02,2012 по дело С-118/2011.Ето защо и в тази му част ревизионния акт се явява незаконосъобразен и следва да се отмени.

На последно място следва да се разгледа ревизионния акт по отношение на извършената корекция на резултата на Дружеството за 2010г. на основание чл. 77, ал. 1 от ЗКПО, на отписаните вземания в размер на 1 220 315,64 лв. на основание чл. 37 от ЗКПО, както и непризнатото намаление, декларирано от Дружеството като признаване за данъчни цели на непризнати разходи от последващи оценки от отписване на вземания в размер на 1 220 316,64 лв., извършено през 2009г., в резултат на което е установен като дължим корпоративен данък за 2010г. в общ размер на 606 068,18лв., от който корпоративен данък за довносяне в размер на 244 063,22 лв. и лихви в размер на 47 220,18 лв.

От събраните в рамките на настоящето производство доказателства и най вече заключението на вещото лице по ССЕ се установи по категоричен начин,че с Протокол от 17.12.2004г. Министерство на енергетиката и енергийните ресурси взема решение и дава съгласието си “Н. ЕАД и Т. [фирма] да подпишат извънсъдебно споразумение, по силата на което двете дружества сключват Споразумение от 17.12.2004г., в което се споразумяват: Към датата на подписване на това Споразумение Т. [фирма] дължи на Н. сума в размер на 2 440 631,32 лв., представляваща размера на сумата по ДРА №126/03.12.2004г. Дължимата по т.1 от това Споразумение сума се разсрочва на 12 равни месечни вноски, всяка от 203 385,94 лв. Н. има правото с подписване да прихваща сумата от 203 385,94 лв. от всяко месечно плащане дължима от Н. на Т. по Договор № ЕП-257, или който и да е друг договор за продажба на електрическа енергия и мощност между страните, който ще замести посочения договор в бъдеще до момента на натрупване по сметка на Н. на посочената по т.1 от това Споразумение сума. В случай на влязло в сила решение за отмяна на ДРА №427/07.12.2004г. издаден от ТДД “Големи данъкоплатци” [населено място] на Т. [фирма] сумата по т.1 от това Споразумение се счита дължима и се превежда от Н. на Т.”Б. дол” в едномесечен срок от датата на решението.Т. [фирма] се издължава към Н., като Н. прихваща сумата от всяко месечно плащане дължимо по фактури от Н. към Т. [фирма], както следва:

на 31.08.2005г.	-	1 471 733,48 лв.
на 31.08.2005г.	-	155 354,04лв.
на 30.09.2005г.	-	203 385,94лв.
на 31.10.2005г.	-	203 385,94лв.
на 30.11.2005г.	-	203 385,94лв.
на 31.12.2005г.	203	385.94лв.

Общо: 2 440 631,28 лв.

От представената хронология на счетоводни статии - сметка 498 - други дебитори, Партида 77 "Протокол Т. - Н." гореописаните суми са осчетоводени по дебита на с-ка 498 и е кредитирана сметка 411 -1-1-1 Н. ЕАД - Клиенти.

На 31.12.2005г. след издължаването от страна на Т. [фирма] към Н. е приключена сметка 498 - Други дебитори, Партида 77 срещу счетоводна сметка 444 - вземане по съдебни спорове, Партида 4 - [фирма] със сумата в размер на 2 440 631,28 лв. и е отразена в Баланса на дружеството за финансовата 2005г.

Сумата от 2 440 631,28 лв. е осчетоводена в сметка 444 - вземане по съдебни спорове, Партида 4 - [фирма], тъй като съгласно т.4 от Споразумението Т. [фирма] очаква решение за отмяна на ДРА № 427/07.12.2004г. издаден от ТДД "Големи данъкоплатци" [населено място] на Т. [фирма].

В Счетоводния баланс на Т. [фирма] към 31.12.2008г. сумата от 2 440 631,28 лв. е отразена като "Съдебни и присъдени вземания".

От представената хронология на счетоводни статии - сметка 252-1 Провизии за вземания от продажби, за финансовата 2009г. дружеството извършва обезценка на 50% от сумата от 2 440 631,28 лв., като е отчетен разход по счетоводна сметка 609 - Други разходи, Партида 17 "Операции от минали години" в размер на 1 220 315,64 лв. За данъчните цели сумата е показана в увеличение в Е. за 2009г.

От представената хронология на счетоводни статии, за финансовата 2010г. са отчетени като разход и останалите 50% от 2 440 631,28 лв. в сметка 609 - Други разходи, Партида 59 "Отписани вземания" като е отчетен разход в размер на 1 220 315,64 лв.

Начислената през 2009г. обезценка в размер на 1 220 315,64 лв. е отразена в Г. за 2010г. в намаление, като "признаване за данъчни цели на непризнати разходи от последващи оценки и от отписване на вземания" е извършена на основание разпоредбите на чл.37, ал.1 от ЗКПО - Непризнатите за данъчни цели приходи и разходи от последващи оценки и от отписване на вземания по реда на чл. 34 се признават за данъчни цели най-рано в годината, в която настъпи едно от следните обстоятелства: 1. изтичане на 5 години за вземанията с петгодишен давностен срок от момента, в който вземането е станало изискуемо.

През 2004 г. и 2005 г. са в сила Международни счетоводни стандарти, приети от Борда по международни счетоводни стандарти, утвърдени с Постановление на Министерския съвет № 21 от 4 февруари 2003 г. (обн. ДВ, бр. 13 от 2003 г.).

Съгласно дефинициите, дадени в М. 32 „Финансови инструменти: оповестяване и представяне”:

- финансов инструмент е всеки договор, който поражда финансов актив за дадено предприятие и финансов пасив или капиталов инструмент за друго предприятие;

- финансов актив е всеки актив, който е ... в) договорно право да се получат парични средства или друг финансов актив от друго предприятие;

- финансов пасив е всеки пасив, който представлява договорно задължение: а)

да се дадат пари или някакъв финансов актив на друго предприятие; ...

М. 39 „Финансови инструменти: признаване и оценяване” предвижда, че предприятието признава финансовите активи или финансовите пасиви в своя счетоводен баланс единствено когато стане страна по договорните условия на инструмента. Посочени са като примери, че безусловните вземания и задължения се признават като активи или пасиви, когато предприятието стане страна по договора и вследствие на това има право да получава или правно задължение да заплаща парични средства, докато планираните бъдещи сделки, независимо колко са вероятни, не са активи или пасиви на предприятието, тъй като към датата на издаване на финансовите отчети то не е станало страна в договор, изискващ бъдещо получаване или прехвърляне на активи в резултат на бъдещи сделки. В случая споразумението от 17,12,2004год попада в обхвата на М.-32,тъй като е договор,пораждащ актив за жалбоподателя при активиране на клаузата на чл.4 от Споразумението-а именно,че РА № 427/07,12,2004г бъде отменен.Неправилно органите по приходите приемат,че процесното споразумение попада в обхвата на М.-37,доколкото т. 2 от М.-32 предвижда,че стандарта не се прилага спрямо финансови инструменти,попадащи в обхвата на М.-39.Няма спор,че ДРА № 427/07.12.2004 г. е обжалван по административен ред, като е оспорвано установяването на недължимост на начисления ДДС, непризнатото право на данъчен кредит, датата на данъчна регистрация по ЗДДС и извършеното прихващане. С Решение № 1236 от 18.05.2005 г. на Регионалния данъчен директор [населено място] ДРА е отменен в частта на извършеното прихващане на недължимо внесения данък в размер на 175 747,79 лв. срещу начислените с ДРА № 330/29.10.2004 г. лихви върху установените по ЗДДС задължения, като преписката е върната за извършване на нова данъчна ревизия/проверка.Независимо от изхода на процеса в следствие/в частта на съдебното оспорване на същия ревизионен акт/ с отмяната на ДРА по административен ред за жалбоподателя е настъпило условието по чл.4 от Споразумението и за дружеството възниква вземане към Н. за процесната сума от 244061,32лв.Доколкото задължението е срочно,то съгласно общия принцип в чл.73 от ЗЗД вземането е станало изискуемо ,без да е необходима покана от страна на кредитора.Именно от 18,05,2005г е започнала да тече и общата 5 годишна давност по чл.110 от ЗЗД за погасяване на вземането.Дали кредиторът ще упражни правото си или не е негово субективно право,обхванато от категорията на притежателните права,които съществуват и подлежат на принудително изпълнение по волята на кредитора.Очевидно от заключението на вещото лице се установи,че Т. Б. Дол АД не е предприел действия по събиране на вземането си ,поради което и същото се е погасило по давност.Ето защо и в случая е приложим чл.37 ал.1 т.1 от ЗКПО- Непризнатите за данъчни цели приходи и разходи от последващи оценки и от отписване на вземания по реда на чл. 34 се признават за данъчни цели най-рано в годината, в която настъпи едно от следните обстоятелства:изтичане на три години за вземанията с тригодишен давностен срок или на 5 години за вземанията с

петгодишен давностен срок от момента, в който вземането е станало изискуемо.Ето защо и считано от 18,05,2005 е започнал да тече 5 годишния давностен срок ,който е изтекъл на 18,05,2010год,поради което и осчетоводеният разход в резултат на отписване на вземане следва да бъде признат за данъчни цели.В случая отписването на вземането е в резултат на обективно настъпил факт в действителността-изтичане на давностния срок за принудително събиране на вземането,което пречатства възможността за по-нататъшното му реализиране,а оттам и преценката на органите по приходи ,че в случая е налице хипотезата на чл.7 от ЗКПО се явява неправилна. При така изведените правни изводи,се налага и отмяната на ревизионния акт и в тази му част.

При този анализ на установените в процеса факти жалбата се явява основателна досежно установените задължения по ЗДДС и съответните лихви за периоди м.08,2009,от м.10,2009 до м.12,2009;м.02,2010 и от м.09,2010 до м.04,2012год;установените задължения за корпоративен данък и съответните лихви за финансовите 2009,2010,2011; установените задължения за данък по чл.204 т.1 ЗКПО и съответните лихви за финансовите 2008, 2009,2010,2011; установените задължения за данък по чл.204 т.2 ЗКПО и съответните лихви за финансовите 2008, 2009,2010,2011; установените задължения за данък по чл.204 т.3 ЗКПО и съответните лихви за финансовите 2008, 2010,2011; установените задължения за данъци върху доходите на физическите лица за финансовите 2010,2011; установените задължения за задължителни осигурителни вноски за ДОО, ДЗПО в УПФ и ППФ и ЗО за периодите от м.04.2010 до м.04.2012.

С оглед изхода на спора и при направено искане за това на жалбоподателя му се дължат сторените в съдебното производство разноски на осн. чл.161 от ДОПК в общ размер на 22 085, 85 лв. за държавна такса в размер 50лв., за вещо лице -400лв. и юрисконсултско възнаграждение в размер на 21 635, 85 лева, на основание чл.8, ал.1, т.6 от НАРЕДБА № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160 от ДОПК, съдът

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по оспорването на [фирма],[ЕИК],със седалище [населено място] село,2635, [община],област К. , представлявано от П. И. П. Ревизионен акт /РА/ №[ЕИК]/25,04.2013 г., издаден от Р. Г. С. , на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., ГДО, потвърден изцяло от директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП с решение № 2016/22.11.2013 г., с който са му определени допълнителни задължения за данък върху добавената стойност /ДДС/, данъци по ЗКПО и задължителни осигурителни вноски в размер общо на 3 177 829,29 лв. и лихви за просрочие в размер на 857 455,85 лв и по конкретно установените задължения по ЗДДС и съответните лихви за

периоди м.08,2009,от м.10,2009 до м.12,2009;м.02,2010 и от м.09,2010 до м.04,2012год;установените задължения за корпоративен данък и съответните лихви за финансовите 2009,2010,2011; установените задължения за данък по чл.204 т.1 ЗКПО и съответните лихви за финансовите 2008, 2009,2010,2011; установените задължения за данък по чл.204 т.2 ЗКПО и съответните лихви за финансовите 2008, 2009,2010,2011; установените задължения за данък по чл.204 т.3 ЗКПО и съответните лихви за финансовите 2008, 2010,2011; установените задължения за данъци върху доходите на физическите лица за финансовите 2010,2011; установените задължения за задължителни осигурителни вноски за ДОО,ДЗПО в УПФ и ППФ и ЗО за периодите от м.04,2010 до м.04,2012.

ОСЪЖДА Директора на Дирекция Обжалване и данъчно осигурителна практика при ЦУ на НАП да заплати на [фирма],[ЕИК],със седалище [населено място] село 2635, [община],област К. ,представявано от П. И. П. – изпълнителен директор сумата в размер на 22 085, 85 лв. (двадесет и две хиляди и осемдесет и пет лева и осемдесет и пет стотинки) разноски по делото.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 - дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: