

# РЕШЕНИЕ

№ 5304

гр. София, 08.08.2019 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 4 състав,**  
в публично заседание на 18.06.2019 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Ирина Кюртева**

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **5658** по описа за **2018** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес: [населено място], [улица]-Горублянско ханче, представлявано от К. Д. А.-управител, подадена чрез адв. Б. П., със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет.2, ап.5, против Ревизионен акт № Р-2202216007112-091-001 от 05.10.2017 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден в оспорената му част с Решение № 573/30.04.2018 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, с който е определено допълнително задължение за корпоративен данък за данъчната 2010 г. в размер на 142 910,12 лв.-главница и 94993,56 лв. – лихва. Предмет на оспорване е РА, с който в тежест на дружеството са определени задължения за корпоративен данък в резултат на непризнати разходи за лихви, отчетени при условията на допусната фундаментална счетоводна грешка и липса на основание за приложение на хипотезата на чл.46, ал.3, т.2 от ЗКПО.

В жалбата се твърди, че РА е издаден при допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, както и в нарушение на материалните норми и се иска отмяната му. Твърди, че извършеното увеличение през 2005г. по реда на чл.46, ал.1 ЗКПО със сумата от 1 429 309,12 лв. е било направено във връзка с извършени корекции на открити счетоводни фундаментални грешки по реда на Счетоводен стандарт №8. Неправилно е твърдението, че неотчетените разходи за лихви са недостоверни, поради това че договорите за заем са частни документи, без достоверна

дата. Дружеството-жалбоподател е възникнало вследствие отделянето му от [фирма] през 2004г., поемайки активи и пасиви, поради което неправилно се оспорва възникването на лихвоносни задължения. Лихви се начисляват и между свързани лица, в рамките на пазарните нива. Тъй като дружеството не ги е начислявало, то е изправило допуснатата счетоводна грешка, извършвайки корекция посредством начисляване на лихвите за данъчните периоди от 2005г. до 2010г. Оспорва изложените аргументи в оспорения акт за слаба капитализация – чл.43 от ЗКПО. Моли за отмяна на оспорения акт

В съдебното производство, жалбоподателят чрез процесуалния си представител – адв. П., поддържа жалбата по изложените в нея съображения, моли за отмяна на РА и присъждане на разноските по водене на делото, за което представя списък.

Допълнителни и подробни съображения, в подкрепа на жалбата, са изложени в писмена защита, в която аргументира възражението за изтекла 5-годишна давност на 01.01.2017г. в хода на повторната ревизия, РА по която е издаден на 05.10.2017г. Излага подробни съображения по съществото на спора.

Ответникът - Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” – С., чрез процесуалния си представител юрк. М., оспорва жалбата като неоснователна. Твърди, че не са налице основанията за изтекла погасителна давност. Подробни съображения излага в писмени бележки. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, не се представлява и не изразява становище по жалбата.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна страна:

Ревизията е втора по ред, след Решение №1740/03.10.2016 г. на директора на дирекция ОДОП С., с което РА №Р-22221415005662-091-001/20.05.2016 г. е обявен за нищожен. Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22002216007112-020-001/14.10.2016 г., връчена на 02.12.2016г. на управителя, издадена от П. Г. Г., на длъжност началник сектор при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед №РД-01-369/30.03.2016 г. на директора на ТД на НАП С. е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗКПО за корпоративен данък за данъчни периоди от 2010 г. до 2014 г., данък, удържан върху доходи от дивиденди и ликвидационни дялове, разпределени в полза на юридически лица за период от 01.10.2010 г. до 31.03.2015 г., данък, удържан върху доходи на чуждестранни юридически лица за период от 01.01.2010 г. до 31.03.2015 г., данък върху социалните разходи, предоставени в натура за период от 01.01.2010 г. до 31.12.2014 г., данък върху представителните разходи за период от 01.01.2010 г. до 31.12.2014 г., данък върху разходите, свързани с експлоатация на превозни средства за период от 01.01.2010 г. до 31.12.2014 г.; по ЗДДС за данъчни периоди от м. 12.2010 г. до м. 06.2015 г.; за данък по чл. 42-49 от ЗДДФЛ за данъчни периоди от м. 01.2010 г. до м. 06.2015 г., осигурителни вноски по КСО за ДОО, ЗО, ДЗПО - УПФ и ППФ за периодите от м. 12.2010 г. до м. 06.2015 г. Определен е 3 (три) месечен срок за извършване на ревизията.

По реда на чл. 113, ал. 3 във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК, срокът е изменен със Заповеди за изменение на ЗВР №Р-22002216007112-020-002/02.02.2017 г. и

№Р-22002216007112-020-003/03.04.2017 г., като е определен нов краен срок за приключване на ревизията до 02.05.2017 г.

Със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22002216007112-020-004/24.04.2017 г. е променен член на ревизиращия екип.

Със заповедта за възлагане на ревизията съобразно изискванията на чл.113, ал.1 ДОПК са определени данните за ревизираното лице по чл.81, ал.1, т.2-5 ДОПК, както и ревизиращите органи по приходите и срокът за извършване на ревизията. Ревизираното лице е надлежно уведомено за ревизията. На същото е предоставена възможност да представи писмени обяснения и документи, отнасящи се до обстоятелствата, подлежащи на установяване в ревизионното производство.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22002216007112-092-001/12.06.2017 г., връчен на деклариращия електронен адрес на 28.08.2017 г. В срока по чл.117, ал.5 от ДОПК от страна на ревизираното лице не е подадено писмено възражение срещу констатациите в РД.

Ревизията приключва с РА №Р-22002216007112-091-001/05.10.2017 г., издаден от Б. Н. Н. (Заповед №РД-01-188/01.02.2017 г. на директора на НАП С.), на длъжност началник сектор при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и М. П. Б., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С.- ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 09.11.2017 г.

Предмет на съдебната проверка за законосъобразност е РА в частта, в която е определено допълнително задължение за корпоративен данък за данъчната 2010 г. в размер на 142 910,12 лв.-главница и 94993,56 лв. – лихва. С оспорения РА в тежест на дружеството са определени задължения за корпоративен данък в резултат на непризнати разходи за лихви, отчетени при условията на допусната фундаментална счетоводна грешка и липса на основание за приложение на хипотезата на чл.46, ал.3, т.2 от ЗКПО.

В хода на ревизионното производство от фактическа страна е установено, че [фирма] е регистрирано в Търговския регистър на 24.06.2008г. със седалище и адрес на управление в [населено място], [улица] предмет на дейност: хотелиерство, ресторантьорство и перални услуги и други дейности, незабранени от закона. Основна дейност за ревизирувания период е хотелиерство и ресторантьорство в хотел с две звезди. Дейността е упражнявана в поземлен имот- хотел „Рай“ с обща застроена площ 433 кв.м., разгърнатата застроена площ от 1400кв.м., състояща се от партерен етаж, два етажа и терасовиден етаж на две нива, заедно с басейн с площ от 380 кв.м. и тенис корт на площ 560 кв.м., находящи се до сградата, ведно с УПИ, в който е изграден хотел, представляващ УПИ V-214 с площ 1530 кв.м., находящ се в кв. 9 по плана на селищното образувание „Ч. чешма“ край [населено място].

Ревизираното дружество е образувано чрез отделяне от [фирма], ЕИК[ЕИК]. Представен е Отделителен протокол-неразделна част от протокол за общо събрание на съдружниците на [фирма] от

14.10.2003 г., с нотариална заверка на подписите от 04.06.2004 г. Видно от протокола в т.2 е посочено, че към отделеното дружество [фирма] преминава в собственост: хотел „Рай“ с обща площ от 433 кв.м., състоящ се от партерен етаж, два етажа и терасовиден етаж на две нива, изграден в УПИ V-214, кв. 9 по плана на с. „Ч. чешма“, [община]. Правото на собственост е придобито чрез Акт за узаконяване на строеж №33/29.07.2002г. на главен архитект на [община]. С протокола е прехвърлена собственост на още 4 отделени дружества. Последният абзац от протокола съдържа

изявление на съдружниците на [фирма] – К. А. и Е. Г., че са уредени всички взаимни отношения между дружествата и съдружниците в [фирма] и новоучредените дружества относно еквивалентното съотношение на замяна с парични плащания, като съдружниците нямат бъдещи претенции за изравняване.

В хода на проведеното ревизионно производство и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения.

Във връзка с ИПДПОЗЛ от 05.04.2017г., връчено на управителя на 06.04.2017г., от дружеството на 25.04.2017г. и 02.05.2017г. са представени на електронен адрес на ТД на НАП документи – договори за заем и споразумения. Такива в предходното ревизионно производство не са били представени от жалбоподателя.

Договорите, относими към ревизирания период и обсъдени в РА, са следните:

1. С Договор за заем от 01.01.2005 г., сключен във връзка с Решение №7/18.02.2004г. на Софийски Градски Съд, с което чрез отделяне от [фирма] е създадено дружеството [фирма], и като новообразувано такова поема част от активите и пасивите на [фирма] съгласно Отделителен протокол от 14.10.2003 г. и предвид отчетената невъзможност [фирма] да възстанови сумата от 1 426 409,12 лв., представляваща стойността на земята и сградата на хотел „Рай“ в [населено място], задължението се трансформира в задължение за заем със срок на връщане 31.12.2010 г. Срещу така трансформирания заем [фирма] се задължава да заплаща на [фирма] годишна лихва в размер на 12,35 %. При забава за връщане на предоставената сума, дружеството -получател се задължава да заплати на [фирма] неустойка в размер на 5 % от забавената сума.

Следва да бъде отбелязано, че в Отделителния протокол не се съдържа задължение за поемане на пасиви, напротив, изрично е посочено при съставянето на протокола на 14.10.2003г.( с нотариална заверка от 04.06.2004г. на подписа на К. Д. А., съобразно отразеното върху печата 04.06.2004г.) от представляващите [фирма], че всички взаимни отношения са уредени и нямат бъдещи претенции за изравняване.

За получения заем от [фирма], съгласно Договор за заем от 01.01.2005 г. в размер на 1 426 409,12 лв. за период 01.01.2005 г. - 31.12.2010 г. са начислени лихви в размер на 1 059 244,50 лв.

2. С Договор за заем от 31.12.2005 г., [фирма] се задължава да предостави на [фирма] финансови средства в размер на 2 900,00 лв. със срок на връщане 31.12.2010 г. Срещу така предоставения заем [фирма] се задължава да заплаща на [фирма] годишна лихва в размер на 12,35 %. При забава за връщане на предоставената сума, дружеството - получател се задължава да заплати на [фирма] неустойка в размер на 5 % от забавената сума.

За получения заем от [фирма], съгласно Договор за заем от 31.12.2005 г. в размер на 2 900,00 лева за период 31.12.2005 г. - 31.12.2010 г. са начислени лихви в размер на 1 792,71 лв.

3. С Договор за заем от 15.02.2006 г., [фирма] се задължава да предостави на [фирма] финансови средства в размер на 43 200,00 лв. със срок на връщане 31.12.2010 г. Срещу така предоставения заем [фирма] се задължава да заплаща на [фирма] годишна лихва в размер на 12,35 %. При забава за връщане на предоставената сума, дружеството получател се задължава да заплати на [фирма] неустойка в размер на 5 % от забавената сума.

По счетоводни данни към 31.12.2010 г. заетите суми, предоставени от [фирма], не са

възстановени.

За получения заем от [фирма], съгласно Договор за заем от 15.02.2006 г. в размер на 43 200,00 лв. за периода 15.02.2006 г. - 31.12.2010 г. са начислени лихви в размер на 25 822,06 лв.

4. С Договор за заем от 20.02.2006 г., сключен в [населено място], [фирма], ЕИК[ЕИК] се задължава да предостави на [фирма] финансови средства в размер до 200 000,00 лв. със срок на връщане 31.12.2010 г. Срещу така предоставения заем, [фирма] се задължава да заплаща на [фирма] годишна лихва в размер на 12,35 %. При забава за връщане на предоставената сума, дружеството получател се задължава да заплати на [фирма] неустойка в размер на 5 % от забавената сума. По счетоводни данни към 31.12.2010 г. заетата сума, предоставена от [фирма], е възстановена частично, като се дължи остатък от 180 413,36 лв.

За получения заем от [фирма], съгласно Договор за заем от 20.02.2006 г. в размер на 200 000,00 лв. за период 23.02.2006 г. - 31.12.2010 г. са начислени лихви в размер на 51 749,66 лв.

Договорите са без нотариална заверка на дата, подписи или съдържание. Същите са представени от ревизираното дружество под формата на копие по електронен път едва при извършване на повторната ревизия. Управител на дружествата-страни по договорите е едно и също физическо лице - К. Д. А..

Ревизираното дружество през 2010г. установило, че не е начислило лихви за периода 2005-2010г., като позовавайки се на СС №8, използвайки препоръчителния подход отстранява грешката. В резултат на откритата грешка са начислени лихви до 31.12.2010 г. в общ размер на 1 136 816,22 лв., като същите фигурират като оборот (дебитен и кредитен) на сметка 496 разчети по лихви, съгласно представена в оборотната ведомост за 2010 г.

От дружеството не са представени в ревизионното производство извлечения от счетоводството, поради което ревизиращите са били в невъзможност да проследят отразяването на счетоводните операции в счетоводството.

След анализ на представените от дружеството документи, ревизиращите са установили, че по сметка 121 "непокрити загуби от минали години" освен реална загуба фигурират и годишни лихви. Договорите са сключени между свързани лица, като не са представени протоколи, банкови извлечения или други документи, от които да е видно какви суми реално са преведени по сключените договори за заем. Приема се, че лихвите са начислени незаконосъобразно. Не са представени счетоводни документи, с които да се направи цялостен анализ на извършените преобразувания на финансовия резултат, отразен в ГДД за 2010г., касаещи резултата за 2006г.-2009г. С годишна данъчна декларация по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО за 2010 г., [фирма] е декларирало счетоводен финансов резултат 1 442 550,04 лв., всичко увеличения 130 584,47 лв., всичко намаления 1 573 134,51 лв. и нулев данък за внасяне. Липсва информация, че установената загуба е достоверна, което води до невъзможност да се приложат разпоредбите на чл.46, ал.3, т.2 от ЗКПО, тъй като не може да се установи дали обстоятелствата по чл.46, ал.1 ЗКПО са приложени в предходни години.

На база на така установеното органите по приходите са направили извод, че не следва да се извърши намаление на счетоводния финансов резултат със сумата от 1 429 309, 12 лв. Определен е дължим корпоративен данък в размер на 142 910,12 лв.

РА е връчен на 09.11.2017г. по електронен път и е обжалван в законовия срок с жалба от 23.11.2017г. В жалбата са изложени твърдения, че за отчетната 2010 г., във връзка с

представените договори за заеми, не са начислявани лихви за периода на тяхното действие. Предвид изложеното са предприети действия в съответствие на СС №8 - Нетни печалби или загуби за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика. Съгласно СС №8 при откриване на фундаментална грешка предприятието е длъжно да я отстрани, като използва един от двата подхода, указани в него. За отстраняване на грешката е използван препоръчителния подход съгласно т. 7.1. -фундаментална грешка, която е свързана с предходни периоди, се отчита през текущия период чрез увеличаване или намаляване на салдото на неразпределената печалба от минали години. Когато намалението на неразпределената печалба е по-голямо от салдото на неразпределената печалба преди намалението, разликата се отчита като непокрита загуба от минали години. Предприятието трябва да оповести: естеството на фундаменталната грешка, размера на корекцията, преизчислението /по позиции за текущия период и за предходния период, размера на корекцията (преизчислението) по позиции, свързани с периоди, предходни на предходния период и факта, че сравнителната информация е била преизчислена.

На осн. чл. 156, ал.7 от ДОПК, срокът за произнасяне по жалбата е удължен по взаимно писмено съгласие между страните за срок до 29.04.2018г.

С Решение №573/30.04.2018г. на директора на Дирекция „ОДОП“ С. е потвърден РА в обжалваната му част за установения резултат за корпоративен данък по ЗКПО за 2010г.

Не се оспорва, че на [фирма] е извършена ревизия по ЗКПО за данъчни периоди 2009 г. до 2014 г., като с РА №Р-22002216007111-091-001/22.06.2017 г. за данъчен период 2010 г. са установени задължения за корпоративен данък в особено големи размери. Същият е влязъл в сила като необжалван. Установено е, че е извършено намаление на счетоводния финансов резултат за 2010г. на осн. чл.46, ал.3, т.2 ЗКПО със сумата от 14 085 539,54лв.

В хода на съдебното производство съдът е разпределил доказателствената тежест на страните.

По искане на жалбодателя е допусната и назначена Съдебно счетоводна експертиза.

Вещото лице пояснява, че относно Счетоводен стандарт 8 /СС 8/ в редакция Обн. ДВ. бр. 30 от 7.04.2005 г. -Нетни печалби или загуби за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика, определя изискванията за представяне и счетоводно отчитане на определени статии от отчета за приходите и разходите така, че дружествата да представят същите отчети на съпоставима база, пояснява че стандартът определя фундаменталните грешки като грешки, които са от такова значение, че финансовият отчет за един или повече отчетни периоди вече не може да се счита за достоверен към датата на неговото публикуване. Когато грешката/грешките се установят през текущ период, но са допуснати в предходни отчетни периоди, правилата за отстраняването им, съгласно СС 8 се извършва, като се ползва един от възможните подходи: препоръчителен подход или допустим алтернативен подход. Препоръчителният подход изисква: сумата на грешката да се отчете в текущия период чрез увеличение или намаление на неразпределената печалба от минали години;сравнителната информация за предходния период следва да се

преизчисли.

След като в жалбата се твърди използване на препоръчителния подход, сумата на грешката следва да се отчете в текущия период чрез увеличение или намаление на неразпределената печалба от минали години. Датата на справката, в която се посочват корекциите, които променят счетоводния финансов резултат на 2005 г. е 23.03.2007 г. Тъй като финансовият отчет за 2006 г. се изготвя към 31.03.2007г, експертизата счита, че преизчислението на счетоводната печалба за 2005 г. от /-39 801,24 лв./ на /- 101 639,02 лв./ следва да бъде видно в годишния отчет за 2006 г.

Не се представят финансови отчети за 2005 г. и за 2006 г. и оборотната ведомост за 2005 г., не се представят и главни книги за тези години. Представената оборотна ведомост за 2006 г. не е окончателната, тъй като не е отразена печалбата от текущата година - 9 102,42 и не са приключени сметките за изготвяне на баланса. Сметка 123 Печалби и загуби от текущата година е в същия размер, както към 01.01.2006 г. - загуба в размер на 39 075,08 лв. Не се представя друга оборотна ведомост за 2006 г. Не се представя и финансов отчет за 2006 г., в който би трябвало да се оповести за грешката. Не се представя и оборотна ведомост за 2007 г., която може да даде информация за финансовия резултат към 31.12.2006 г. и дали е отразена корекцията - счетоводна загуба от 2005 г. в размер на 101 639,02 лв., вписана в справката за коригиране на декларация по чл.51, ал.1 от ЗКПО за 2005 г. Оборотните ведомости и главните книги за 2005 г, 2006 г. и 2007 г. са изискани, но не се представят.

Експертизата счита, че счетоводната загуба от 101 639,02 лв., посочена в справката за коригиране на декларация по чл.51, ал.1 от ЗКПО за 2005 г. би следвало да даде отражение в оборотните ведомости за 2006 г., 2007 г. и следващите, но от представените документи - няма данни, които да доказват, че правилото на чл.46, ал.3, т.2 от ЗКПО е било приложено през 2005 г.

Допълнителното заключение е изготвено след представяне на: Годишен финансов отчет /ГФО/ за 2005 г.; ГФО за 2007 г.; Оборотна ведомост на „Хотел Бор“ за 2005 г., която се представя повторно на вещото лице, вместо оборотната ведомост на „Хотел Рай“ за 2005 г., която е изискана няколко пъти; Главна книга за 2006 г.; Главна книга за 2008 г.; Не се представят: 1/ ГФО за 2006 г.; 2/ Оборотни ведомости за 2005 г. и 2006 г. - с натрупване - годишна, за 2007 г. и 2008 г; 3/ Главна книга за 2005 г. и 2007 г; Вещото лице е установило, че не се водят сметки от група 15 Получени заеми.

Сумата по кредита на сметка 460 Вътрешни разчети от 1 538 795,13 лв. към 01.01.2006 г. означава задължение на [фирма], но от представените документи не може да се установи как е формирано. Задължения се водят не само по сметка 460 Вътрешни разчети, а и по сметка 499 Други кредитори в лева за 79 063,63 лв. към 01.01.2006 г. Въз основа на Отчета за приходите и разходите за 2005 г., се проследяват записи, от които се установява, че не са начислявани лихви, които би следвало да намерят отражение в т.Финансови разходи - Разходи за лихви по код 1210, в т.ч. лихви към свързани предприятия - код 1211; Въз основа на Счетоводния баланс към 31.12.2005 г. се проследяват записите в пасива на баланса, раздел Б.Дългосрочни пасиви, I.Дългосрочни задължения - Задължения към свързани

предприятия, код 0511, където би следвало да намерят отражение получените заеми от [фирма]: Задълженията към свързани предприятия са в размер на 1 625 хил.лв. Сравнявайки тази сума със сумата на задълженията от предходната година -1 514 хил.лв. по същия код 0511, се констатира, че разликата е 111 хил.лв., което показва, че задълженията не са се увеличили със стойността на двата заема от [фирма] /1 426 409,12 лв. + 2 900,00 лв. = 1 429 309,12 лв./. Реално, парични средства не са постъпвали по сметките на [фирма].

Не се представят записите по сметка 460 Вътрешни разчети, по която се отчитат вземанията и задълженията към свързани предприятия, въз основа на които може да се даде повече информация относно сключените заеми. 2007г и 2008 г. не са начислявани лихви по заеми. Финансовият отчет за 2006 г., в който би следвало да се установи преизчислението на счетоводния финансов резултат на / - 101 639,02 лв./, не се представя. Експертизата счита, че счетоводната загуба от 101 639,02 лв., посочена в справката за коригиране на декларация по чл.51, ал.1 от ЗКПО за 2005 г. би следвало да даде отражение в оборотните ведомости за 2006 г., 2007 г. и следващите, но от представените документи - няма данни, които да доказват, че правилото на чл.46, ал.3, т.2 от ЗКПО е било приложено през 2006 г. за 2005 г.

Въз основа на събрания доказателствен материал, съдът достигна до следните **правни изводи**:

Жалбата е процесуално допустима, подадена след изчерпване на възможността за оспорване на РА по административен ред, от процесуално легитимирано лице, имащо правен интерес да обжалва РА и при спазване на срока по чл.152, ал.1 ДОПК. Размерът на претенцията съответства на размера, потвърден от решаващия орган.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдебният контрол за законосъобразност и обосноваост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му.

В случая, релевантните за разрешаването на административно правния въпрос факти и обстоятелства са установени от материално компетентни органи на приходната администрация в хода на ревизия, осъществена по реда на чл.112 и сл. от ДОПК. Ревизията е завършила с издаването на оспорения РА, който е постановен в изискваната от закона форма съобразно разпоредбата на чл.120, ал.1 от ДОПК. Не се констатира нарушение на процесуалните правила при осъществяване на действията от страна на приходната администрация. РА е издаден от компетентен орган по приходите съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК. Възложителят на ревизията е надлежно определен на осн. чл.112, ал.1, т.1 ДОПК. От органите по приходите са изяснени фактите от значение за процесните доставки и в съответствие с принципите, залегнали в ДОПК.

Спорните по делото въпроси са свързани с приложението на материалния закон.

С РА не е признато извършеното с ГДД по чл.92, ал.1 ЗКПО намаление на счетоводния финансов резултат със сумата от 1 429 309,12 лв., тъй като посоченото правно основание – чл.46, ал.3, т.2 ЗКПО е неприложимо, без да



са установени обстоятелствата по чл.46, ал.1 от ЗКПО, които да са били приложени в предходна година. В резултат на извършеното преобразуване с РА е определен допълнителен корпоративен данък за 2010г. в размер на 142 910,12 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 94 993,56лв. Ревизиращият органи е приел, че отразената в ГДД счетоводна грешка е отчетена некоректно от гледна точка на данъчното и счетоводно доказателство, изтъкната е липсата на писмени доказателства за това, какви са били задълженията на ревизираното дружество към трети лица, като представените договори за заем не са кредитирани.

Съгласно разпоредбата на чл.46, ал.1, т.1 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 настъпи едно от обстоятелствата посочени в т.1 до т.6 на същата норма, в т.ч. когато задълженията са погасени по давност, но не по-вече от 5 години от момента, в който задължението е станало изискуемо.

С процесния РА на дружеството не са признати разходи за лихви, отчетени при условията на фундаментална грешка. В ЗКПО не са определени понятията "събитие от минали години" и "счетоводни грешки". В счетоводното законодателство също не е дадено определение за това какво следва да се разбира под "събитие от минали години". В МСС 8 "Счетоводна политика, промени в приблизителните оценки и грешки" е дадено определение на понятието "грешка от минал период". Това са "пропуски или неточно представяне на финансовите отчети на предприятието за един или повече минали периоди, произтичащи от неизползване или неправилно използване на надеждна информация, която: е била налична към момент, а в който финансовите отчети за този период са били одобрени за публикуване; и е можело, при прилагане на разумни усилия да бъде получена и взета предвид при изготвянето и представянето на тези финансови отчети. Тези грешки включват ефекти от математически грешки, грешки при прилагането на счетоводната политика, недоглеждане или неточно представяне на факти и измами". В СС 8 "Нетни печалби или загуби за периода, фундаментални грешки и промени на счетоводната политика" е определено понятието "фундаментална грешка". Подходът за данъчна регулация на фундаменталните грешки е в зависимост от счетоводното отразяване, т.е. дали е приложен алтернативния или препоръчителния подход. Целта на това преобразуване е да се елиминира влиянието на коригирана грешка върху данъчното облагане за текущия отчетен период. При прилагане на препоръчителния подход, какъвто твърди че е приложил жалбоподателя, за счетоводно отразяване с размера на фундаменталната грешка не се засягат текущите разходи, а неразпределената печалба. В този случай не се извършва преобразуване на финансовия резултат, а се извършва корекция на данъчните задължения за годината, през която е възникнала грешката. Извършвайки корекцията, дружеството следва да приложи данъчната ставка на корпоративния данък по ЗКПО, действаща за годината, в която е допусната грешката. При определяне на дължимия годишен корпоративен данък за текущата година с разликата между данъчното задължение преди и след

корекцията в резултат на грешката, се коригира годишният корпоративен данък за текущата година. Този подход следва да се приложи при корекция за сметка на неразпределената печалба.

От страна на жалбоподателя се претендира пропуск във воденето на счетоводните операции, изразяващо се в неотчитане на разходи за лихви по договори, сключени с [фирма] и [фирма]. Страните по договорите са свързани лица по смисъла на § 1, т. 3, б. "г" от ДР на ДОПК, т.к. дружествата се управляват от едно и също лице. Реалното осъществяване на сделките с предмет заем на парични средства е от съществено значение за признаване на съответните разходи, каквито се претендира да са договорените лихви на основание сключените договори. Счетоводното законодателство и ЗКПО изискват признаването на разходите да се осъществява при спазване на принципа за „предимство на съдържанието пред формата“, който изисква, при счетоводното отразяване на сделките и на събитията, това да става в съответствие с тяхното икономическо съдържание, същност и финансова реалност, а не формално според правната им форма.

Съдът споделя тезата на ответника, че липсват доказателства относно изпълнението предмета на сделките, на които се позовава жалбоподателя, поради което лихвите по заемните суми са неправилно начислени.

Съгласно чл. 240 ЗЗД с договора за заем заемотелят предава в собственост на заемателя пари или други заместими вещи, а заемателят се задължава да върне заетата сума или вещи от същия вид, количество и качество, като заемателят дължи лихва. Договорът за заем е реален договор и желаните правни последици настъпват към момента на предаване на парите или заместимите вещи. В случая са представени договори за заем, подписани от двете страни, като формално договорите отговарят на изискванията за форма и съдържание по смисъла на Закона за задълженията и договорите. От гледна точка на създаденото между страните облигационно отношение договорът е годен да породи правни последици. За данъчното облагане, обаче предмет на контрол е установяване на неговата реалност. В тази насока не са ангажирани доказателства заемните суми да са реално предадени и получени от жалбоподателя.

Представените договори са частен документ, които удостоверяват изгодни за жалбоподателя факти и доказателствената им сила следва да се преценява с оглед останалите доказателства. Частният документ (бил той диспозитивен или свидетелстващ) не разполага с материална доказателствена сила (с каквато разполага официалният документ). Формалната доказателствена сила на частният документ се свежда единствено и само до обстоятелството, че лицата, подписали договора в конкретния случай, действително са положили подписите си под него. Самите волеизявления на страните по договора имат характера на частен документ и поради това имат само обвързваща съда формална доказателствена сила, т. е. доказателствена сила относно авторството. Волеизявленията на страните (при оспорване на съдържанието от другата страна) подлежат на оборване с всички доказателствени средства и подлежат на преценка от страна на съда с оглед всички събрани по не се открива и не се извършва. Ответникът е оспорил доказателствената сила на представените договори като частни документи, изрично заявявайки, че не ги

кредитира.

Не са представени доказателства за предаване и получаване на заемните суми между страните. В счетоводна документация на дружеството липсват документи и счетоводни операции, както и заведени счетоводни сметки, от които да е видно, че в дружеството има временно реално привлечени чужди средства, необходими за стопанската дейност и подлежащи на връщане. Това се установява и от ССЧЕ.

Първият Договор за заем от 01.01.2005 г. е сключен във връзка с Решение №7/18.02.2004г. на Софийски градски съд, с което чрез отделяне от [фирма] е създадено дружеството [фирма], и като новообразувано такова поема част от активите и пасивите на [фирма] съгласно Отделителен протокол от 14.10.2003 г. и предвид отчетената невъзможност [фирма] да възстанови сумата от 1 426 409,12 лв., представляваща стойността на земята и сградата на хотел „Рай“ в [населено място], задължението се трансформира в задължение за заем със срок на връщане 31.12.2010 г. Срещу така трансформирания заем, [фирма] се задължава да заплаща на [фирма] годишна лихва в размер на 12,35 %. При забава за връщане на предоставената сума, дружеството -получател се задължава да заплати на [фирма] неустойка в размер на 5 % от забавената сума.

Дружеството жалбоподател е образувано чрез отделяне от [фирма]. При отделяне, част от имуществото на едно търговско дружество (преобразуващо се дружество) преминава към едно или няколко дружества, които стават негови правоприменици за тази част от имуществото. Преобразуващото се дружество не се прекратява. Видно от Отделителния протокол, в него не се съдържа задължение за поемане на пасиви от отделеното дружество и такива не са конкретизирани. Напротив, изрично е вписано при съставянето на протокола на 14.10.2003г. (с нотариална заверка от 04.06.2004г. на подписа на К. Д. А., съобразно отразеното върху печата) от представляващите [фирма], че всички взаимни отношения са уредени и нямат бъдещи претенции за изравняване, т.е. спрямо жалбоподателя не е възникнало конкретното задължение. Отделителният протокол не съдържа приемане на пасив от жалбоподателя да възстанови на [фирма] сумата от 1 426 409,12 лв., представляваща стойността на земята и сградата на хотел „Рай“ в [населено място], поради което липсва основание за сключване на договора от 01.01.2005г. за трансформиране на дълг, което оборва неговата достоверност. Относно останалите договори за заем безспорно се установява от ССЧЕ, че реално, парични средства не са постъпвали по сметките на [фирма], както и че не е извършвано плащане по тези заеми. Лихвата може да се дефинира като сумата, дължима срещу временно използване на паричен ресурс, но по делото не се доказва жалбоподателят да е ползвал фактически предоставен му паричен ресурс по процесните договори. Заемните средства-предмет на процесните договори, не са отчитани по кредита на сметки „Получени краткосрочни заеми“ и „Получени дългосрочни заеми“, а са отнасяни по кредита на счетоводна сметка 460 „Вътрешни разчети“, като според вещото лице от представените документи не може да се установи как са формирани сумите. Освен това, според чл. 10, ал. 1 от ЗКПО счетоводният разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен

счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанската операция, а такъв в случая липсва.

След като не е доказано съществуването на реални заемни правоотношения и съответно задължения на жалбоподателя към трети лица/заемодателите/, то незаконосъобразно е отчетена счетоводна грешка за неотчетени разходи за лихви. За да направи отписване на задължения, със същите задължения, дружеството следва да се е задължило в предходен период. Т.е., за да отпише задълженията със знак минус, както е направил жалбоподателя, преди периода на отписване, същите задължения следва да са осчетоводени със знак плюс, което в случая не е направено и доказателства не се събраха, вкл. не се установи и от ССЧЕ.

Дружествата, сключили процесните договори, се представляват от едно и също лице, поради което е нелогично допускането на твърдяната грешка. Формалното документално оформяне на договорите, без достоверна дата, очевидно е с цел начисляване на разходи, даващи възможност за приспадане на данъчна загуба. В подкрепа на тази цел е и факта, че задълженията по договорите не са погасявани, същите са отписани, като в резултат са начислени приходи, а всички отписани задължения са трансформирани в неразпределена печалба.

Некоректното отчитане на счетоводна грешка от гледна точка на данъчното и счетоводно законодателство поради недоказаност на реално предоставени и получени заемни суми, респ. дължими лихви, е достатъчно за да се приеме неоснователност на жалбата.

Липсата на релевантни доказателства води до невъзможност да се определи правомерността на натрупаните и отписани задължения, съответно е правилен извода, че в случая не може да се приложат разпоредбите на чл.46, ал.3, т.2 от ЗКПО, тъй като не може да се установи дали обстоятелствата по чл.46, ал.1 ЗКПО са приложени в предходни години.

Относно възражението на жалбоподателя за изтекла погасителна давност, съдът намира същото за неоснователно.

Съгласно разпоредбата на чл.171, ал.1 от ДОПК публичните вземания се погасяват с изтичането на 5-годишен давностен срок, считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение, освен ако в закон е предвиден по-кратък срок. Настоящото производство е второ по ред, като на практика се касае за едно единно ревизионно производство. Съгласно чл.172, ал.1, т.1 ДОПК спирането на давността е за не по-вече от една година при започване на производсво за установяване на публични вземания. Срокът за давността в настоящето производство започва да тече на 01.01.2012г. и с прекъсване на давността за срок от една година, 5 годишният срок изтича на 31.12.2017г., поради което оспореният РА/от 05.10.2017г./ е издаден преди изтичане на давностния срок. Съобразно изхода на делото, на ответника се дължи юрисконсултско възнаграждение на основание чл.161, ал.1, във вр. с чл. 8, ал.1, т.5 от Наредба №1/09.07.2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения в размер на 4 908,00лв.

Предвид гореизложеното и на осн. чл.160, ал.1 ДОПК съдът

## **Р Е Ш И :**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес: [населено място], [улица]-Горублянско ханче, представлявано от К. Д. А.-управител, подадена чрез адв. Б. П., със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет.2, ап.5, против Ревизионен акт № Р-2202216007112-091-001 от 05.10.2017 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден в оспорената му част с Решение № 573/30.04.2018 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, с който е определено допълнително задължение за корпоративен данък за данъчната 2010 г. в размер на **142 910,12 лв.-главница и 94 993,56 лв. – лихва.**

**ОСЪЖДА** [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес: [населено място], [улица]-Горублянско ханче, представлявано от К. Д. А.-управител, чрез адв. Б. П., със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет.2, ап.5 да заплати на Дирекция"ОДОП" при ЦУ на НАП разноси по делото за юрисконсултско възнаграждение в размер на 4 908,00лв.

**РЕШЕНИЕТО** подлежи на касационно обжалване пред Върховен административен съд в 14-дневен срок от връчване на съобщението за изготвянето му.

**СЪДИЯ:**