

РЕШЕНИЕ

№ 40074

гр. София, 15.10.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 66 състав, в
публично заседание на 15.09.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Теодора Василева

при участието на секретаря Дора Тинчева, като разглежда дело номер **5564** по описа за **2025** 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 „ФРУИТЛОГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22221424002240-091-001/23.01.2025 г., издаден от К. Г. М. – орган, възложил ревизията, и И. Й. Л. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 406/22.04.2025 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП. С ревизионния акт са установени допълнителни задължения за корпоративен данък общо в размер на 58 053,18 лв. и лихви общо в размер на 22 035,73 лв., или общо 80 088,91 лв., както следва: за 2018 г. – 807,64 лв. главница и 527,38 лв. лихви; за 2019 г. – 16 799,49 лв. главница и 8 853,90 лв. лихви; за 2021 г. – 19 618,19 лв. главница и 7 967,38 лв. лихви; за 2022 г. – 20 827,86 лв. главница и 4 687,07 лв. лихви.

Жалбоподателят оспорва ревизионния акт изцяло. В жалбата, в съдебните заседания и в писмените бележки поддържа, че актовете в ревизионното производство не са подписани с квалифицирани електронни подписи по смисъла на Регламент (ЕС) № 910/2014. Позовава се на заключението на съдебно-техническата експертиза относно идентифицирането на титулярите, липсата на ЕГН и професионално качество в удостоверенията, устройството за създаване на подписите и съобщенията при проверката на файловете. В последното заседание изтъква и липса на квалифицирано валидиране към момента на подписването. Твърди нарушение на чл. 117, ал. 4 ДОПК поради невръчване на всички приложения към ревизионния доклад.

По съществото дружеството поддържа, че неправилно е приложен чл. 78 ЗКПО, без да е установено нарушение на конкретно изискване за отчитане на приходите. Сочи, че кредитните

известия са издадени във връзка с рекламации за качеството и опаковката на доставени пресни плодове и зеленчуци, договорени намаления на продажната цена и търговски отстъпки. Излага съображения за начина на предявяване и съгласуване на рекламациите, за установяване на скрити дефекти след доставката и за липса на необходимост увредената бързоразваляща се стока да бъде връщана на продавача. Позовава се на договорите и анексите с клиентите, кореспонденцията, транспортните документи, снимките, фактурите, кредитните известия, счетоводните регистри, съдебно-счетоводната експертиза и свидетелските показания. Поддържа, че документите са представяни пред приходната администрация и при предходни проверки, приключили с актове за прихващане или възстановяване, но не са съобразени при настоящата ревизия. Оспорва изискването намалението към клиента да бъде удостоверено непременно с насрещно кредитно известие от турския доставчик.

Жалбоподателят възразява и срещу увеличението по чл. 46, ал. 1, т. 1 ЗКПО с лихвите по договора за заем от 04.01.2018 г. Позовава се на срока за връщане на заема до 31.12.2023 г. и поддържа, че неправилно е прието изтичане на давност за лихвите през ревизираните години. Изтъква, че дружеството не се е позовавало на погасителна давност.

Иска прогласяване на нищожността, съответно отмяна на ревизионния акт и присъждане на разноските по представения списък по чл. 80 ГПК. Прави възражение за прекомерност на претендираното от ответника юрисконсултско възнаграждение.

Ответникът – директорът на дирекция „ОДОП“ С., чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата. Поддържа, че електронните документи са валидно подписани, а заключението на техническата експертиза е необосновано в оспорените му части. Сочи, че сертификатите са издадени от квалифициран доставчик, били са валидни към момента на подписване и липсата на ЕГН или длъжност не е изискване за квалифицирания подпис. По материалния спор поддържа, че не е доказано основанието за всяко кредитно известие, че снимките и общата кореспонденция не могат да се свържат с всички доставки, че за част от корекциите липсват огледални кредитни известия от турския доставчик и че пълното сторниране на отделни фактури не съответства на твърдяното намаление за некачествена стока. Възразява срещу доказателствената стойност на свидетелските показания и посочва, че част от документите са представени едва в съдебното производство. Счита за правилни корекциите по чл. 46 ЗКПО за начислените лихви по заема и неплатената транспортна фактура, както и лихвите по чл. 89 ЗКПО. Претендира разноски по чл. 161 ДОПК. В последното съдебно заседание заявява, че не прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение на жалбоподателя.

В писмената си защита ответникът изрично се позовава и на чл. 161, ал. 3 ДОПК във връзка с представените в съдебното производство 22 кредитни известия.

Съдът намира, че жалбата е процесуално допустима – подадена е от адресата на ревизионния акт, след проведено задължително административно обжалване по реда на чл. 152 и сл. ДОПК, срещу подлежащ на съдебен контрол акт и в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК.

От събраните по делото доказателства съдът установи следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221424002240-020-001/09.05.2024 г., издадена от К. Г. М., началник на сектор при ТД на НАП С., е възложена ревизия на „ФРУИТЛОГ“ ЕООД за корпоративен данък за периодите 01.01.2018 г.–31.12.2019 г. и 01.01.2021 г.–31.12.2022 г. За ръководител на ревизията е определена И. Й. Л., а за член на екипа – А. Х. С., главни инспектори по приходите. Заповедта е връчена на 23.05.2024 г. Със заповед № Р-22221424002240-020-002/20.08.2024 г. срокът за приключване е определен до 20.09.2024 г., а със заповед № Р-22221424002240-020-003/16.09.2024 г. – до 21.10.2024 г.

По преписката е приложена Заповед № РД-01-849/31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С., с

която К. Г. М. е оправомощена да издава заповеди за възлагане на ревизии.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад № Р-22221424002240-092-001/14.11.2024 г. Срещу него е подадено възражение с вх. № 53-06-14797/30.12.2024 г. Ревизията е приключила с оспорения ревизионен акт, издаден от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията, връчен на 03.02.2025 г. След обжалване по административен ред е постановено Решение № 406/22.04.2025 г. на директора на дирекция „ОДОП“ С., с което ревизионният акт е потвърден.

Дружеството извършва търговия на едро с плодове и зеленчуци. Негов основен доставчик през процесните периоди е турското дружество EREN TARIM URUNLERI. В счетоводството на жалбоподателя по кредита на сметка 7022 „Приходи от продажби на стоки на едро“ са отразени с отрицателен знак издадени към чуждестранни клиенти кредитни известия. В тях са посочени основания „отстъпка от цена“, „корекция на цена“ и „продажба на цитруси“. Ревизиращите органи са увеличили счетоводния финансов резултат по чл. 78 ЗКПО със 125 775,07 лв. за 2018 г., 50 296,15 лв. за 2019 г., 193 735,90 лв. за 2021 г. и 200 145,26 лв. за 2022 г. В решението на директора на дирекция „ОДОП“ е посочено, че при ревизията са признати онези кредитни известия, за които е установена кореспонденция по рекламацията и кредитно известие от доставчика, а останалите са приети за издадени без основание.

За 2018 г. е декларирана счетоводна загуба 84 713,41 лв. След увеличението със 125 775,07 лв. и приспадането на данъчна загуба 32 985,30 лв. е определена данъчна печалба 8 076,36 лв. и корпоративен данък 807,64 лв. За 2019 г. е деклариран счетоводен финансов резултат 120 807,71 лв., след преобразуване – данъчна печалба 3 109 лв. и данък 310,90 лв. При ревизията увеличението с 50 296,15 лв. е съчетано с непризнаване на декларираното приспадане на данъчна загуба 117 698,71 лв., поради което е определена данъчна печалба 171 103,86 лв. и допълнителен данък 16 799,49 лв. За 2021 г. към декларираната данъчна печалба 300 167,93 лв. са добавени 193 735,90 лв. по кредитните известия и 2 445,96 лв. по договора за заем, като е установен допълнителен данък 19 618,19 лв. За 2022 г. към деклариания резултат са добавени 200 145,26 лв. по кредитните известия, 3 945,96 лв. лихви по заема и 4 187,43 лв. по неплатената транспортна фактура, като е установен допълнителен данък 20 827,86 лв.

В таблиците на стр. 16–17 от ревизионния доклад са посочени кредитните известия, включени в увеличението за 2018 г., с номер, дата, получател, описание и стойност. Сред получателите са LIETAS MD SIA, MB F. BONUS, F. MAR M. JUCHNIEWICZ, KING COMPANY S.R.L., GASTROFRESH S.R.O., OLIMP FRUIT S.R.O., UAB Jortega, HORTIM INTERNATIONAL, UAB JOTAGRIS, Green food B.V., UAB RIVONA, EUROSPIN TIRRENICA S.P.A., HORTI s.r.o., BOVYS s.r.o. и BONI FRUKTI SPOL. За кредитно известие № [EGH]/10.12.2018 г. към BOVYS s.r.o. в колоната за предмет е посочено „Б. такса“, със стойност 5495,27 лв.

За 2019 г. таблицата на стр. 21–22 от доклада включва кредитни известия към GASTROFRESH S.R.O., AGESCO S.L., BOVYS s.r.o., P.H. PAZAL–P. Z., UAB Jortega, UAB Aibes logistika, HORTI s.r.o., UAB RIVONA, OLIMP FRUIT S.R.O. и GRUPO HORTIBERIA S.A. Към AGESCO S.L. са посочени известия № [EGH], № [EGH] и № [EGH], всички от 18.01.2019 г., съответно за 9875,70 лв., 28 186,48 лв. и 3845,16 лв. В таблиците за 2021 г. и 2022 г. са включени и контрагенти извън петимата, посочени в задачата на съдебно-счетоводната експертиза, сред които AM F. UK LIMITED, Cash&fruit Kft и FRULAND.

По преписката са представени справки за издадените кредитни известия, фактури, договори и анекси с клиенти, преводи, рекламационна кореспонденция, транспортни документи, снимки, главни книги, оборотни ведомости и аналитични счетоводни справки. С протокол № 2107377/14.10.2024 г. са присъединени документи от предходно ревизионно производство. В

ревизионния доклад са възпроизведени договорни клаузи относно исканията на крайните купувачи за намаляване на цената и преценката на производителя за тяхната основателност. В общата част на доклада е посочено, че по преписката има кореспонденция от клиентите с рекламации, изпратена на електронната поща на производителя, въз основа на която дружеството е издало кредитни известия през четирите ревизирани години. След това е посочено, че за част от известията за 2021 г. и 2022 г. има насрещни известия от производителя, а за останалите и за 2018 г. и 2019 г. такива няма.

Сред счетоводните справки са таблици за издадените кредитни известия през 2021 г., 2022 г. и 2023 г., съдържащи номер и дата на известието, номер на фактурата, стока, стойност в евро и клиент, както и свързани данни за доставките. В справката за 2021 г. известия № [ЕГН]/14.12.2021 г. и № [ЕГН]/30.12.2021 г. към Р.Н. PAZAL–P. Z. са със стойност по 600,48 евро. В таблицата на ревизионния доклад стойността на всяко от тях е 1174,44 лв.

Представен е и превод на договор за покупка и продажба на стоки от 01.10.2019 г. между „ФРУИТЛОГ“ ЕООД като продавач и Frankort & Koning P. като купувач. В т. 3 е посочено, че цените се договарят писмено за всяка партида поотделно, а в т. 9 е предвидено компенсиране на купувача за понесени загуби във връзка с липси или дефекти на стоките. Договорът съдържа клаузи за проверка на стоката, предявяване на възражения и писмена форма на измененията.

По допуснатата съдебно-счетоводна експертиза вещото лице Р. Р. С. е изследвало процесните кредитни известия, издадени на посочените в задачата клиенти – Frankort & Koning P., Freshmar Mariusz Juchniewicz, MB F. Bonus, Р.Н. Pazal– P. Z. и Sevinch D.O.O. В заключението и приложение № 1 към него са индивидуализирани кредитните известия и фактурите, към които се отнасят. Описани са наличните договори и анекси, електронна кореспонденция, CMR и други транспортни документи и снимки. Вещото лице е установило, че кредитните известия съдържат реквизитите по чл. 114 и чл. 115, ал. 4 ЗДДС и са отчетени по сметки 4112 „Клиенти“ и 7022 „Приходи от продажби“, с намаление на вземането и на прихода от продажбата, както и че счетоводството за изследвания период е водено двустранно.

В раздел III от заключението са изброени проверените документи, включително договорът за заем от 04.01.2018 г., справки по сметки 429 и 496, обща справка за кредитните известия за ревизираните периоди, главни книги и оборотни ведомости. В отговорите на въпросите за кредитните известия са разгледани петимата посочени в задачата контрагенти. Приложение № 1 съдържа и известия от 2020 г. В него за известия № [ЕГН] и № [ЕГН] са посочени по 600,48 евро и по 1409,33 лв.

В съдебното заседание на 16.06.2026 г. вещото лице заяви, че всички документи, по които е работило, се намират в кориците на делото, с изключение на посочените в раздел III, т. 4 от заключението кредитни известия към Frankort & Koning P., Freshmar Mariusz Juchniewicz и MB F. Bonus. Поясни, че съставените кредитни известия, фактурите, към които са издадени, договорите, електронната кореспонденция и приложеният снимков материал са свързани, както и че при пълно сторниране са налице електронно съобщение на получателя и снимки на увредената стока.

Документите по който вещото лице е работило и който не се намират по делото са представени под опис - кредитни известия с превод на български език. Същите са приети по делото без възражение от ответника.

Разпитани са и трима свидетели:

Свидетелката И. П. Й. заяви, че работи повече от десет години в отдела по износ на EREN TARIM URUNLERI и комуникира с клиентите. Тя описва търговските отношения с жалбоподателя и начина, по който при оплакване за качеството се установява засегнатото количество, събират се снимки или видео, провеждат се преговори и се определя намаление или кредитно известие.

Посочи, че при скрити дефекти установяването на количеството и договарянето могат да отнемат време, както и че при кредитно известие от жалбоподателя към крайния клиент турското дружество издава кредитно известие към жалбоподателя. Посочи и отстъпки, свързани с оборота. Свидетелката С. Д. А. заяви, че работи от 2022 г. като специалист по износ при турския доставчик. Описа получаването на обратна връзка, снимки и видеоматериал при проблем с качеството, установяването на засегнатото количество и преговорите за уреждане на рекламацията. Посочи, че договарянето може да продължи от един ден до месец или повече и разграничи корекциите за качество от търговските бонуси за оборот.

Свидетелката Д. С. заяви, че обслужва счетоводно жалбоподателя повече от десет години. Описа получаването на кореспонденцията след приключване на преговорите и на документ „credit request“ с окончателно определената сума, въз основа на който издава кредитното известие. Посочи съпоставимост между продажната фактура, транспортните документи и кредитните известия в разчетите.

По делото са представени и удостоверения от турското дружество относно работата на разпитаните негови служители.

По оспорването на електронните подписи е приета съдебно-техническа експертиза на вещото лице А. Н. К.. Експертът е изследвал електронните файлове на заповедите за възлагане и изменение на ревизията, ревизионния доклад и ревизионния акт. В заключението са възпроизведени резултати от проверка в Adobe Acrobat, според които подписите са валидни и са квалифицирани електронни подписи съгласно Регламент (ЕС) № 910/2014; документите не са променяни след подписването. Вещото лице е установило верига на удостоверяване до „Информационно обслужване“ АД, наличие на квалифицирани удостоверения, отговарящи на приложение I към Регламента, и валидност на удостоверенията към датите и часовете на подписване. Наред с това е заключило, че подписите не са квалифицирани поради липса на ЕГН и професионално качество в удостоверенията и поради липса на данни дали са създадени с квалифицирано устройство. При разпита вещото лице потвърди, че не е установило промяна на файловете, както и че не разполага с документ за конкретното устройство.

В заседанието на 16.06.2026 г. ответникът оспорва техническото заключение, като заявява, че не оспорва отговорите по въпроси № 5 и № 6 относно удостоверенията и тяхната валидност към датите и часовете на подписването. Вещото лице заявява, че не се е запознало с писмения отговор на „Информационно обслужване“ АД. Заключението е прието, като съдът е изрично е посочил, че ще го цени с крайния акт.

С писмо изх. № 11-00-280-1/29.10.2025 г., постъпило на 08.12.2025 г., и повторно изпратена информация, постъпила на 15.12.2025 г., „Информационно обслужване“ АД предоставя данни за квалифицираните удостоверения на И. Й. Л., А. Х. С. и К. Г. М. за периода 09.05.2024 г.–23.01.2025 г. Писмото проследява първоначалното издаване, подновяванията и сроковете на удостоверенията. За изброените удостоверения е посочен тип StampIT DocPro Certificate и политика QCP-n-qscd с идентификатор 0.4.0.194112.1.2, отнасяща се до квалифицирани удостоверения на физически лица, при които частният ключ, свързан с удостоверения публичен ключ, е в квалифицирано устройство за създаване на електронен подпис или печат. Посочена е и вътрешна политика с идентификатор 1.3.6.1.4.1.11290.1.2.1.2. Представени са електронни удостоверения и справки. Документите са приети в заседанието на 03.02.2026 г.

В удостоверенията, вложени в подписаните електронни файлове, са посочени следните серийни номера: 4383510875F195BD за подписите на К. Г. М. върху заповедите от 09.05.2024 г. и 20.08.2024 г.; 3BAAD186EB6D27F0 за нейния подпис върху заповедта от 16.09.2024 г. и ревизионния акт; 148AFF9DB895533B за подписите на И. Й. Л. върху ревизионния доклад и

ревизионния акт; 285530AFA4DC8F3 за подписа на А. Х. С. върху ревизионния доклад. Тези удостоверения съдържат политика с идентификатор 0.4.0.194112.1.2 и вътрешната политика с идентификатор 1.3.6.1.4.1.11290.1.2.1.2.

С писмо, постъпило на 20.08.2026 г., Изпълнителна агенция „Българска служба за акредитация“ заявява, че след измененията на чл. 33 и чл. 34 ЗЕДЕУУ не извършва акредитация за целите на Регламент (ЕС) № 910/2014, че „Информационно обслужване“ АД не е акредитирано от агенцията като орган за оценяване на съответствието и че агенцията няма компетентност да издава сертификатите по чл. 30 от Регламента.

При така установените факти съдът намира следното от правна страна:

Жалбата е частично основателна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Ревизионният акт е издаден от материално и териториално компетентните органи по чл. 119, ал. 2 ДОПК: органа, възложил ревизията, и нейния ръководител. Правомощието на К. Г. М. да възложи ревизията произтича от Заповед № РД-01-849/31.10.2022 г., издадена от директора на ТД на НАП С. на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК. И. Й. Л. е определена за ръководител със заповедите за възлагане и изменение. Ревизираните периоди и видът на задълженията са в обхвата на възложената ревизия. Териториалната компетентност съответства на адреса на управление на дружеството и чл. 8 ДОПК. Не е налице основание за нищожност поради липса на компетентност. Актът съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 ДОПК. Неговите фактически основания са изложени и в ревизионния доклад, който е неразделна част от него съгласно чл. 120, ал. 2 ДОПК. Заповедите, ревизионният доклад и ревизионният акт са създадени като електронни документи. Оспорването на подписването им според съда следва да се разреши въз основа на конкретните електронни данни и приетите доказателства за удостоверенията.

Съгласно чл. 3, т. 12 от Регламент (ЕС) № 910/2014 квалифицираният електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и основан на квалифицирано удостоверение. Изискванията са кумулативни. Това е разяснено в решение от 20.10.2022 г. по дело C-362/21, ЕКОФРУКТ, ECLI:EU:C:2022:815, и в решение от 29.02.2024 г. по дело C-466/22, V.B. Trade, ECLI:EU:C:2024:185. Необходима е преценка дали конкретните подписи отговарят и на чл. 26 от Регламента и дали са създадени чрез квалифицирано устройство. По силата на чл. 25, параграф 2 квалифицираният подпис има действието на саморъчен подпис.

Заключението на съдебно-техническата експертиза не обвързва съда съгласно чл. 202 ГПК във връзка с § 2 от допълнителните разпоредби на ДОПК. Съдът следва да съпостави техническите констатации с останалия доказателствен материал и сам да приложи правните критерии. Това разграничение е съобразено и в Решение № 1582/12.02.2024 г. по адм. д. № 7459/2023 г. на ВАС, VIII отделение, в което са обсъдени както изискванията към квалифицираните удостоверения, така и преценката на експертното заключение по чл. 202 ГПК.

Съдът възприема техническите констатации за наличието на електронни подписи във файловете, посочените в удостоверенията физически лица, веригата на удостоверяване до квалифицирания доставчик, срока на удостоверенията към подписването и резултатите от проверката в Adobe Acrobat. Самото заключение възпроизвежда положителна проверка на подписите и липса на установена промяна на документите след подписването. Тези данни подкрепят изводите за връзката на подписите с титулярите, възможността за тяхното идентифициране и откриваемостта на последваща промяна на подписаното съдържание. Не е установено несъответствие между

данните за създаване и проверка на подписите.

Не се възприема изводът, че липсата на видимо ЕГН и длъжност прави подписите неквалифицирани. Приложение I, буква „в“ към Регламента изисква най-малко името на титуляря или ясно означен псевдоним. То не установява задължение удостоверението да съдържа ЕГН или професионалното качество на лицето. Член 28, параграф 2 не допуска въвеждане на допълнителни задължителни изисквания извън приложение I. Именно такова тълкуване е възприето и в посоченото Решение № 1582/12.02.2024 г. на ВАС. Идентификацията при издаване на удостоверението и съдържанието на публично видимите му полета са различни въпроси. Имената на титулярите, организационните данни, служебните електронни адреси и индивидуалните данни за удостоверенията позволяват съпоставянето им с издателите на процесните актове. Удостоверяването на длъжностната компетентност се извършва чрез заповедите и служебните документи, а не чрез задължително включване на длъжността в подписа.

Относно устройството съдът съобразява не само квалифицирания статут на доставчика, а конкретната информация в приетото писмо на „Информационно обслужване“ АД. То индивидуализира удостоверенията на тримата служители за периода, през който са издадени процесните актове, проследява подновяванията им и сочи прилаганата към тях политика QCP-n-qscd. Съдържанието на тази политика изрично свързва удостоверения публичен ключ с частен ключ в квалифицирано устройство. Следователно по делото има положителни данни за този елемент на квалифицирания подпис. Изводът не се извежда от предположение, че всеки подпис на квалифициран доставчик непременно е създаден чрез такова устройство.

Посочената информация следва да бъде ценена заедно с електронните удостоверения, историческите данни за тяхната валидност и техническите резултати от проверката на конкретните файлове. Доставчикът разполага с данните за издаването на удостоверенията. Обстоятелството, че е техен издател, не прави предоставената от него информация недопустима и не позволява тя да бъде изключена от обсъждането. Вещото лице изрично е заявило, че не се е запознало с отговора. Поради това неговият извод за липса на информация относно квалифицираното устройство не отчита цялата доказателствена съвкупност. Серийните номера и политиките във вложените в подписаните файлове удостоверения съвпадат с посочените в писмото за съответните титуляри и релевантния период.

Писмото на ИА „Българска служба за акредитация“ не опровергава тези данни. То разяснява правомощията на агенцията след измененията на ЗЕДЕУУ и липсата на компетентност да издава сертификатите по чл. 30 от Регламента. Отсъствието на акредитация на доставчика от този адресат като орган за оценяване на съответствието не установява, че конкретните подписи са създадени с неквалифицирано устройство.

Описаните от експерта съобщения при отделните средства за проверка, включително относно разпознаването на файловия формат, изменяеми полета или активно съдържание, не са равнозначни на установена подмяна на подписано съдържание. Експертът не е установил такава подмяна, а е възпроизвел и положителните резултати от проверката в Adobe Acrobat. Не се установява техническо противоречие, чието разрешаване да изисква нова или повторна експертиза.

Неоснователен е и доводът, че липсата на отделно квалифицирано валидиране в самия момент на подписването води до липса на подпис. Изискванията за валидност трябва да са изпълнени към подписването. Това не означава, че за действителността на административния акт е необходим и самостоятелен акт на квалифицирана услуга за валидиране. Проверката по чл. 32 от Регламента позволява да се установи дали изискванията са били изпълнени към съответния момент.

Последващо изтичане или подновяване на удостоверение не заличава действието на подпис, положен през срока му на валидност.

При съвкупната преценка съдът приема за установени кумулативните изисквания за квалифицирано електронно подписване на процесните актове.

Неоснователно е искането за прогласяване на нищожността на ревизионния акт поради липса на подписи, а възражението за неспазена писмена форма се отхвърля.

Не се установява и съществено нарушение на административнопроизводствените правила, което само по себе си да обуславя отмяна. Жалбоподателят се позовава на невръчени приложения към ревизионния доклад. Разпоредбата на чл. 117, ал. 4 ДОПК следва да се спазва, но за отмяната е необходимо нарушението да е ограничило защитата или да е повлияло върху съдържанието на акта. Дружеството е подало възражение с документи срещу доклада, упражнило е административното и съдебното обжалване и е ангажирало писмени доказателства, експертизи и свидетели. Не е установено използвано срещу него доказателство да е останало недостъпно за оспорване или да е било възпрепятствано да защити своята позиция.

Докладът е съставен след срока по чл. 117, ал. 1 ДОПК, считано от определената със заповедта дата за приключване на ревизията. Неспазването на този срок не прекратява правомощието за приключване на ревизионното производство и не прави последващия ревизионен акт нищожен. В случая не е установено от забавянето да е произтекло ограничаване на правото на възражение или друга съществена последица за защитата.

По материалната законосъобразност спорът обхваща четири отделни въпроса: намалението на приходите по кредитните известия, увеличението за неплатените лихви по заема, увеличението по неплатената транспортна фактура и лихвите за авансови вноски. Основанията за тези корекции са различни и следва да бъдат разгледани поотделно.

Увеличенията по кредитните известия са незаконосъобразни. За 2018 г. те са 125 775,07 лв., за 2019 г. – 50 296,15 лв., за 2021 г. – 193 735,90 лв., и за 2022 г. – 200 145,26 лв. Органите по приходите са възстановили тези суми като приходи от продажби, тъй като са приели, че дружеството е намалило приходите си без основание.

Приложеният чл. 78 ЗКПО позволява корекция на финансовия резултат, когато приход или разход е следвало да бъде отчетен съгласно нормативните изисквания, но не е отчетен. За да се увеличат приходите в случая, трябва да се установи, че въпреки издадените кредитни известия жалбоподателят е имал право да получи първоначално фактурираната цена. Според СС 18 „Приходи“ приходът се оценява по полученото или подлежащо на получаване възнаграждение, като се отчитат предоставените отстъпки и намаления. Когато продавачът и купувачът действително са договорили по-ниска цена, разликата спрямо първоначалната фактура не представлява неотчетен приход само защото доставката вече е изпълнена.

Жалбоподателят носи тежестта да докаже обстоятелствата, с които обосновава намалението, включително осъществените в чужбина факти съгласно чл. 116, ал. 1 ДОПК. Наличието на издадено и осчетоводено кредитно известие само по себе си не е достатъчно. Следва да се установи и стопанското основание за промяната на разчета с клиента. Съдът приема тази тежест за изпълнена след преценка на писмените доказателства, счетоводните данни, експертното заключение и свидетелските показания по изложените по-долу съображения.

За Frankort & Koning P., Freshmar Mariusz Juchniewicz, MB F. Bonus, P.H. Pazal–P. Z. и Sevinch D.O.O. вещо лице е проверило връзката между известията, фактурите, договорите, кореспонденцията и счетоводните записвания. Установило е съобщения на купувачите за увредена стока, обсъждане на нейното състояние и договаряне на намалението. В заседанието на 16.06.2026 г. е потвърдило връзката между документите и е пояснило, че при пълно сторниране на

фактура са представени съобщение на получателя и снимки на увредената стока. Всички използвани от него документи са приобщени по делото, включително представените в същото заседание кредитни известия с превод.

Тези констатации се подкрепят от проверените счетоводни операции. По сметка 4112 „Клиенти“ е намалено вземането от купувача, а по сметка 7022 е намален приходът от съответната продажба. Отразяването съответства на установеното по документите намаление на цената. Поради това съдът кредитира заключението в тази част, а не само поради обстоятелството, че страните са поискали неговото приемане.

Подробната проверка на документите по тези задачи на ССЕ е ограничена до петимата клиенти. За останалите купувачи съдът основава изводът си на другите доказателства и на отговора по въпрос № 8, който обхваща счетоводството за целия ревизиран период. В този отговор вещото лице е посочило проверка на първичните документи и регистрите и спазване на основните счетоводни принципи, включително документална обосновааност. Тази обща проверка подкрепя правилното счетоводно отразяване, но не замества доказването на търговското основание за намаленията.

За това основание съдът съобразява най-напред констатацията на стр. 10 от РД. В нея приходните органи са отразили наличието на клиентска рекламационна кореспонденция, изпратена на електронната поща на производителя, въз основа на която дружеството е издало кредитни известия през 2018 г., 2019 г., 2021 г. и 2022 г. Следвателно самият доклад съдържа данни за документирано предявяване и обработване на рекламации през четирите спорни години. Този текст не е достатъчен самостоятелно да установи всяко намаление и не се възприема като необорима констатация. Той обаче следва да бъде съпоставен с останалите доказателства, а не да бъде пренебрегнат заради последващите общи отрицателни изводи в доклада.

Съществено значение имат показанията на Д. С., която обслужва счетоводно дружеството повече от десет години и лично издава кредитните известия. Тя е заявила, че получава кореспонденцията след приключване на преговорите и окончателно искане „credit request“, от което се установяват причината и договорената сума. Въз основа на него издава известието. Показанията ѝ установяват последователността на действията, водещи до документираното намаление. Те не се отнасят само до петте клиента по подробните задачи на ССЕ.

Показанията на И. П. Й. обясняват търговската част на същия процес: получаване на оплакването, проверка на условията при превоза, установяване на засегнатото количество и преговори за намаление. Свидетелката е работила с жалбоподателя през целия относим период. Показанията на С. Д. А. се ценят за периода от започването на работата ѝ през 2022 г. Чрез тях не се установяват лични възприятия за по-ранни сделки. Свидетелите са свързани с дружествата, за които работят или които обслужват, но това не изключва показанията им. След преценката по чл. 172 ГПК съдът ги кредитира относно действията, в които са участвали, тъй като те съответстват на описаната кореспонденция и счетоводното отразяване.

От тези доказателства съдът приема, че известията са издавани след съгласуване на намалението с купувача, а не само по едностранно решение да се намали счетоводната печалба. Писмените справки и таблици в РД установяват получателя, датата и стойността на всяка отчетена корекция. Кореспонденцията и преките показания за издаване на известията установяват как е определена окончателната сума. Общата счетоводна проверка за ревизираните години подкрепя съответствието между това уреждане и направените записвания.

Тази преценка обхваща и известията извън подробната проверка на ССЕ. Сред тях са трите известия към UAB RIVONA за 2018 г. за общо 43 716,82 лв., трите известия към AGESCO от 18.01.2019 г. за общо 41 907,34 лв., както и корекциите към AM F. UK LIMITED, Cash&fruit Kft,

FRULAND и останалите купувачи за 2021 г. и 2022 г. Стойностите им се установяват от ревизионните таблици и отчетните данни. Основанието им се приема след съпоставянето с описаната в РД кореспонденция, показанията за съгласуваните искания на купувачите и начина на издаване и осчетоводяване.

Не се споделя решаващият довод на приходните органи, че липсата на огледално кредитно известие от EREN TARIM URUNLERI означава липса на основание за намаление към крайния клиент. Между жалбоподателя и клиента съществува продажба, а между жалбоподателя и производителя – друго правоотношение. Намаляването на продажната цена не зависи по силата на данъчния закон от това дали производителят едновременно е компенсирал продавача със същата сума. Продавачът може да има по-нисък приход от продажбата, независимо дали е получил съответно намаление на своята покупна цена.

Договорните клаузи с петимата посочени клиенти не налагат различен извод. Те предвиждат преценка на производителя за основателността на искането, но не изискват тя да бъде удостоверена само чрез издаден от него счетоводен документ. Описаните кореспонденция и участие на неговите служители в уреждането на рекламациите имат значение именно за тази преценка. Самото издаване на известие от жалбоподателя не доказва одобрение от производителя; изводът следва от общото обсъждане на доказателствата. Същевременно клаузите на тези пет договора не могат да бъдат прилагани към други купувачи, без да е установена съответната уговорка и в техните отношения.

Неоснователни са и възраженията за липса на забележки в CMR, документи за връщане на стоката и протоколи за брак. Те биха имали значение при доказване на съответните обстоятелства, но не са единствените допустими средства за установяване на намалената цена. Свидетелите са описали скрити дефекти, които се проявяват след доставката, и определяне на засегнатото количество след сортиране. При бързоразвалящи се плодове уреждането на рекламацията не предполага задължително връщане на стоката. Размерът на договореното намаление може да отчита и загубите на купувача, които продавачът е поел да компенсира.

Снимките сами по себе си не установяват към коя доставка се отнасят и какъв трябва да бъде размерът на намалението. Те се ценят като придружаващи кореспонденцията материали. За изследваните от вещото лице случаи връзката с фактурата и известието е потвърдена при изслушването му. Пълното сторниране на отделна фактура също не доказва само по себе си неправомерно намаление: възможно е рекламацията да се отнася до цялото количество, като за тези случаи експертът е посочил съобщения на получателя и снимки. При търговските бонуси за оборот основанието е договорената отстъпка, поради което доказването на увредена стока е неотнормисимо към тях.

Отделно е известие № [ЕГН]/10.12.2018 г. към BOVYS s.r.o. за 5495,27 лв., за което в РД е посочено „Б. такса“. То не може да бъде обяснено с рекламация за качеството на плодове. За него обаче е приложен същият отказ поради липса на документ от производителя и на доказателства за недостатъци на стоката, въпреки различното описание на операцията. При установените данни за уреждане на разчета с клиента и последващо отразяване на известието тези липси не доказват, че сумата е останала дължима продажна цена. Съдът не приема за установено конкретно плащане на банкова такса само от наименованието. Приема, че посочените в ревизията основания не установяват неотчетен приход и по тази позиция, който да бъде добавен по чл. 78 ЗКПО.

При преценката на ССЕ съдът не използва общия сбор от приложение № 1 като размер на спорните увеличения. В него има известия от 2020 г., която е извън предмета на ревизията. За известия № [ЕГН] и № [ЕГН] са посочени по 600,48 евро и по 1409,33 лв., докато левовата равностойност е по 1174,44 лв., както е отразено и в РД. Размерите на отменяните увеличения са

тези по РА за четирите спорни години.

Предходните проверки и актове за прихващане или възстановяване не освобождават жалбоподателя от доказване и не обвързват съда относно корпоративния данък по настоящото дело. Значение имат приобщените от тези производства доказателства. Изводът за незаконосъобразност на увеличението се основава на самостоятелната преценка на доказателствата по това дело.

Следователно с издадените известия са отразени действителни намаления на разчетите с купувачите. Не е установен приход, който въпреки тези намаления е следвало да остане признат в първоначалния размер. Поради това увеличението по чл. 78 ЗКПО за 2018 г., 2019 г., 2021 г. и 2022 г. следва да отпаднат.

За 2018 г. това води до отмяна на целия допълнителен данък от 807,64 лв. и лихвите от 527,38 лв. След отпадането на увеличението със 125 775,07 лв. не се формира приетата в ревизията данъчна печалба от 8076,36 лв. Декларираната загуба се запазва и не възниква допълнителен корпоративен данък.

За 2019 г. отпада както увеличението с 50 296,15 лв. по кредитните известия, така и производният отказ да се приспадне декларираната данъчна загуба от 117 698,71 лв. От счетоводния резултат 120 807,71 лв. след това приспадане остава данъчна печалба 3109 лв. и данък 310,90 лв., който е деклариран и внесен. Поради това допълнително установеният данък от 16 799,49 лв. подлежи изцяло на отмяна. Лихвите върху него също отпадат, а лихвата по чл. 89 ЗКПО се разглежда отделно по-долу.

Увеличенията за лихвите по договора за заем също са незаконосъобразни. Те са извършени на основание чл. 46, ал. 1, т. 1 ЗКПО с 2445,96 лв. за 2021 г. и с 3945,96 лв. за 2022 г. За прилагането на тази разпоредба не е достатъчно задължението да е начислено и да е останало неплатено. Трябва да бъде установено кога е станало изискуемо, тъй като от този момент се броят предвидените в закона три или пет години.

Договорът от 04.01.2018 г. е изследван от счетоводното вещо лице. Установени са годишен лихвен процент 3 на сто и срок за връщане на заемната сума до 31.12.2023 г. Ревизията е приела, че лихвите за 2018 г. са изискуеми през 2018 г., а тези за 2019 г. – през 2019 г., тъй като се отнасят за съответната година. Посочването на годишен процент обаче определя как се изчислява лихвата, а не кога трябва да бъде платена. Счетоводното начисляване на разхода също не определя падежа на задължението.

За да бъдат извършени спорните увеличения именно през 2021 г. и 2022 г., е необходимо лихвените задължения да са станали изискуеми съответно през 2018 г. и 2019 г. Такава по-ранна изискуемост не е установена с конкретна договорна уговорка или друго обстоятелство. Тя е заместена с годината, за която е начислена лихвата. Затова началният момент по чл. 46, ал. 1, т. 1 ЗКПО и чл. 114, ал. 1 ЗЗД не е доказан и увеличенията с 2445,96 лв. и 3945,96 лв. следва да отпаднат.

Възраженията на жалбоподателя за обща петгодишна давност и за липса на позоваване на давността не се споделят. За лихвените вземания е приложим тригодишният срок по чл. 111, буква „в“ ЗЗД. Данъчното преобразуване по чл. 46, ал. 1, т. 1 ЗКПО не зависи от възражение по чл. 120 ЗЗД. Тези правила обаче не отстраняват необходимостта да се докаже кога срокът е започнал да тече. Именно недоказаният начален момент е причината за отмяната в тази част.

По неплатената транспортна фактура жалбата е неоснователна. Става въпрос за фактура № 110/D2017/31.10.2017 г. от DPTT EVROPA-transport DOOEL за 4187,43 лв. Задължението е отразено по сметка 401 „Доставчици“ и е останало непогасено към 31.12.2022 г. По приетите в ревизията данни то е изискуемо от 31.10.2017 г. Не са установени плащане, отписване с отчетен

приход или обстоятелства, обосноваващи по-късна изискуемост или различен приложим давностен срок.

При тези данни петгодишният срок по чл. 110 ЗЗД е изтекъл през 2022 г. и е настъпило основанието по чл. 46, ал. 1, т. 1 ЗКПО за увеличение на финансовия резултат през тази година. Дружеството не е извършило това увеличение. Ето защо корекцията с 4187,43 лв. се запазва. При данъчна ставка 10 на сто тя обосновава допълнителен корпоративен данък 418,74 лв.

Отделно основание имат лихвите по чл. 89 ЗКПО. Те се дължат за недостатъчно определени авансови вноски спрямо годишния корпоративен данък. Затова отмяната на допълнителния данък по кредитните известия и лихвите по заема не води автоматично до отмяна и на тези лихви. Дори след извършените от съда корекции за 2019 г., 2021 г. и 2022 г. се дължи годишен корпоративен данък, а определените авансови вноски за съответните години са нулеви.

За 2019 г. и 2021 г. дружеството попада в режима на тримесечните авансови вноски, при който за изчислението се вземат 75 на сто от годишния данък. За 2022 г. режимът е на месечни вноски и се взема целият годишен данък. Приложимото допустимо превишение е 20 на сто за 2019 г. и 25 на сто за 2021 г. и 2022 г. При нулеви определени авансови вноски съответната добавка към тях също е нулева.

Лихвата се изчислява от 16 април до 31 декември на съответната година съгласно чл. 89, ал. 5 ЗКПО. Периодът е 260 дни. По член единствен, ал. 1–3 от ПМС № 426/18.12.2014 г. в приложимата редакция дневният размер е 1/360 от годишния. За относимите полугодия годишният процент е 10 на сто. Крайният паричен резултат се закръглява до стотинка, без предварително увеличаване на дневния процент чрез закръгляване.

За 2019 г. годишният данък след отпадане на спорните увеличения остава 310,90 лв. Сумата за олихвяване е 233,18 лв. и дължимата лихва е 16,84 лв. Този размер съответства на установения с РА и жалбата в тази част следва да се отхвърли.

За 2021 г. годишният данък остава 30 016,79 лв. Сумата за олихвяване е 22 512,59 лв. При посочените 260 дни и годишен процент 10 на сто лихвата е 1625,91 лв. В РА са начислени 1626,04 лв., поради което актът следва да се отмени за разликата от 0,13 лв., а жалбата да се отхвърли за 1625,91 лв.

За 2022 г. след запазване на увеличението по транспортната фактура годишният корпоративен данък е 3397,19 лв.: декларираните 2978,45 лв. и допълнителните 418,74 лв. Лихвата по чл. 89 ЗКПО върху този годишен данък би била 245,35 лв. С РА по това основание са установени само 215,13 лв., изчислени върху декларирания данък. Съдът не увеличава този размер поради забраната на чл. 160, ал. 5 ДОПК. Установената с акта сума от 215,13 лв. обаче не надвишава дължимата лихва при запазения годишен данък и жалбата за нея е неоснователна.

Освен лихвата по чл. 89 ЗКПО за 2022 г. се дължи лихва по чл. 175 ДОПК върху оставащия допълнителен данък 418,74 лв. За периода 01.07.2023 г.–23.01.2025 г. тя е 89,91 лв. Изчислява се при годишни проценти 13,12, 13,79, 13,63 и 12,95 на сто съответно за 184, 182, 184 и 23 дни и дневен размер 1/360 от съответния годишен процент. Общият размер на запазените лихви за 2022 г. е 305,04 лв., съставен от 215,13 лв. по чл. 89 ЗКПО и 89,91 лв. по чл. 175 ДОПК.

Крайният резултат за 2021 г. е отмяна на целия допълнителен корпоративен данък от 19 618,19 лв., тъй като отпадат и двете увеличения, които са го формирали: 193 735,90 лв. по кредитните известия и 2445,96 лв. за лихвите по заема. От начислените лихви 7967,38 лв. се запазват само 1625,91 лв. по чл. 89 ЗКПО; разликата до определения с РА размер подлежи на отмяна.

За 2022 г. от допълнителния данък 20 827,86 лв. се запазват 418,74 лв. по транспортната фактура. Разликата от 20 409,12 лв., произтичаща от отменените увеличения по кредитните известия и лихвите по заема, следва да се отмени. От начислените лихви 4687,07 лв. се запазват 305,04 лв., а

остатъкът се отменя.

Общо ревизионният акт следва да се отмени за 77 722,38 лв., от които 57 634,44 лв. допълнителен корпоративен данък и 20 087,94 лв. лихви.

Жалбата следва да се отхвърли за 2366,53 лв., включващи 16,84 лв. лихва за 2019 г., 1625,91 лв. лихва за 2021 г. и 418,74 лв. данък и 305,04 лв. лихви за 2022 г.

По изложените съображения съдът приема, че ревизионният акт е издаден от компетентни органи, в предвидената форма и без съществено процесуално нарушение, което да налага самостоятелна отмяна. Актът се отменя частично поради неправилно приложение на материалния закон. В останалата част задълженията са установени при осъществени законови предпоставки и жалбата следва да се отхвърля.

По разноските съдът съобразява своевременните искания на страните и представените доказателства. Жалбоподателят е удостоверил държавна такса 50 лв. с равностойност 25,56 евро, възнаграждение за един адвокат 9720 лв. с ДДС с равностойност 4969,76 евро, депозити за двете експертизи по 511,29 евро и възнаграждение за преводач 102,26 евро. Общата сума е 6120,16 евро. За адвокатското възнаграждение са представени фактура № [ЕГН]/14.05.2025 г. и доказателство за плащане. Ответникът изрично не прави възражение за прекомерност, поради което не е налице основание за намаляване по чл. 161, ал. 2 ДОПК.

Неоснователно е искането за прилагане на чл. 161, ал. 3 ДОПК само поради представянето на 22-те известия в съдебното заседание. Нормата е задължителна при установяване на предпоставките ѝ. В случая част от известията са от 2020 г. и не обуславят изхода по оспорените периоди. Приемането на копията и преводите в заседанието не променя установените в ревизията номера и стойности и не отстранява посоченото противоречие в общото основание на корекциите. При тези данни не са установени предпоставките за възлагане на всички разноси върху жалбоподателя независимо от изхода на спора. Приложим е общият ред на чл. 161, ал. 1 ДОПК.

Жалбата е уважена за 77 722,38 лв. от общ материален интерес 80 088,91 лв. С. част от разноските на жалбоподателя е 5939,32 евро. За ответника се прилага чл. 161, ал. 1 ДОПК в редакцията след изменението с ДВ, бр. 17 от 2026 г., в сила от 17.02.2026 г., тъй като устните състезания са приключили на 15.09.2026 г. Предвид фактическата и правна сложност, обема на преписката, проведените заседания, експертизите и писмената защита съдът определя възнаграждение 230,08 евро, по чл. 24, изречение второ от Наредбата за заплащането на правната помощ. От него съразмерно на отхвърлената част се дължат 6,80 евро. След компенсация Националната агенция за приходите следва да заплати на жалбоподателя 5932,52 евро.

По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 ДОПК, Административен съд – София-град, III отделение, 66 състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22221424002240-091-001/23.01.2025 г., издаден от К. Г. М. – орган, възложил ревизията, и И. Й. Л. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 406/22.04.2025 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, както следва: за 2018 г. – изцяло за 807,64 лв. корпоративен данък и 527,38 лв. лихви; за 2019 г. – изцяло за 16 799,49 лв. корпоративен данък и за лихви над 16,84 лв. до 8 853,90 лв.; за 2021 г. – изцяло за 19 618,19 лв. корпоративен данък и за лихви над 1 625,91 лв. до 7 967,38 лв.; за 2022 г. – за корпоративен данък над 418,74 лв. до 20 827,86 лв. и за лихви над 305,04 лв. до 4 687,07 лв., или общо за 77 722,38 лв.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ФРУИТЛОГ“ ЕООД срещу Ревизионен акт № Р-22221424002240-091-

001/23.01.2025 г. в останалата част за общо 2 366,53 лв., от които: 16,84 лв. лихва по чл. 89, ал. 5 ЗКПО за 2019 г.; 1 625,91 лв. лихва по чл. 89, ал. 5 ЗКПО за 2021 г.; 418,74 лв. корпоративен данък, 89,91 лв. лихва по чл. 175 ДОПК и 215,13 лв. лихва по чл. 89, ал. 5 ЗКПО за 2022 г.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на „ФРУИТЛОГ“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], сумата 5 932,52 евро разноси по делото след компенсация.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: