

# РЕШЕНИЕ

№ 97

гр. София, 06.01.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 36 състав,**  
в публично заседание на 06.10.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Наташа Николова**

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **1872** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от ДОПК.

Образувано е по жалба на Т. Г. К. срещу РА № Р-22002219000770-091-001/07.10.2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-С., поправен с РАПРА № П – 22221719182109 – 003-001/24.10.2019 год., в частите потвърден с Решение № 4/03.01.2020 г., на Директора на Дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП, а именно за годишен данък за 2011 г. - 14 439 лв. главница и 10 638,39 лв. лихва за забава, за 2012 год. – 17 711 лв. главница и 11 233, 05 лв. лихва за забава, 2013 год. - 15 377 лв. главница и 8 109, 46 лв. лихва за забава.

В жалбата е посочено, че РА, в оспорената част е незаконосъобразен и неправилен. Твърди се необоснованост на приетите фактическите констатации, несъответствие със събраните по делото доказателства.

В съдебно заседание жалбоподателката се представлява от адв. К., която поддържа жалбата и моли тя да бъде уважена. Претендира разноски по делото, съобразно представен списък на разноските.

Ответникът - Директорът на дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП – в съдебно заседание се представлява от юрк. Н., която оспорва подадената жалба и моли тя да бъде отхвърлена като неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на претендирания адвокатски хонорар. По делото в срока са постъпили и писмени бележки с изложени доводи по същество.

Съдът, след като се запозна с представените по делото доказателства и взе

предвид становищата на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22002219000770-020-001/07.02.2019 г., връчена по електронен път на 15.02.2019 г., издадена от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на Директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на Т. Г. К. за определяне на задълженията ѝ по реда на ЗДДФЛ - за годишен и авансов данък на ЕТ за периодите от 01.01.2011 г. до 31.12.2016 г., и по реда на ЗДДС – за данъчни периоди от 01.12.2011 г. до 31.08.2017 г. Определен е срок за завършване на ревизията до три месеца от датата на връчване на ЗВР. Със Заповед за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-22002219000770-020-002/14.05.2019 г., издадена от органа, възложил ревизията, срокът за завършването ѝ е продължен до 15.07.2019 г.

Ревизията е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК, възложена в изпълнение на указанията, дадени в Решение №179/30.01.2019 г. на Директора на Дирекция ОДОП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22002219000770-092-001/29.07.2019 г. В срока и на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено писмено възражение с вх. №59-00-316#5/19.09.2019 г., срещу констатациите в РД. Същото е прието за неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-22002219000770-091-001/07.10.2019 г., издаден от А. Г. М. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и Б. В. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията.

С Ревизионен акт №П-22221719182109-003-001/24.10.2019 г. за поправка на ревизионен акт /РАПРА/ е отстранена допуснатата в разпоредителната част на РА №Р-22002219000770-091-001/07.10.2019 г. явна фактическа грешка.

С РА, поправен с РАПРА, е определен резултат за ревизираните периоди по ЗДДФЛ – данък за внасяне в размер на 140 876,33 лв. и лихви – 63 498,21 лв., при деклариран нулев резултат, както и по ЗДДС - данък за възстановяване в размер на 190 838.26 лв. и лихви – 8 246.54 лв., при деклариран резултат – ДДС за възстановяване в размер на 203 363.49 лв. от който възстановен с А. данък в размер на 197 223.20 лв.

С оглед събиране на доказателства и установяване на факти от значение за определяне на резултатите за ревизираните данъчни периоди и в изпълнение на указанията, дадени в Решение №179/30.01.2019 г., на Т. К. са връчени четири искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/. В отговор са били депозираны изисканите документи и обяснения.

Изискани са писмени обяснения, сведения и документи от други контролни органи – Държавен фонд „Земеделие“ /ДФЗ/ и Министерство на земеделието и храните /МЗХ/. Получени са отговори от ДФЗ.

Извършен е бил преглед на оригиналните документи в счетоводството на задълженото лице, за което е съставен протокол №1607008/13.05.2019 г. С нарочен протокол са приобщени и събраните в хода на първата ревизия документи.

Установено е, че жалбоподателката е данъчно регистрирана в ТД на НАП С., офис „В.“, с постоянен адрес: [населено място], [улица], местно лице е по смисъла на чл. 4, ал. 1 т. 1 от ЗДДФЛ, като на основание чл. 6 и чл. 12 от с. з. е данъчно задължена за облагаемия си доход, получен през данъчната година от източници в България и от

чужбина. Регистрирана е като земеделски производител /ЗП/ под идентификационен номер [ЕГН]. Регистрирана е по ЗДДС на 10.07.2008 г. Произвеждала е земеделска продукция – пшеница, ечемик, слънчоглед и други с финансиране от фондовете по европейски програми за отпускане на средства за развитие на земеделските райони. Продукцията е отглеждала на собствена и наета земеделска земя, намираща се в землищата на селата Войника и К., Я. област. Собственик е на: офис, отдаден под наем, находящ се на адрес [населено място], [улица]; два търговски обекта, отдадени под наем, на адрес [населено място], общ. С., обл. Я., [улица].

Жалбоподателката е регистрирана като земеделски производител и притежава регистрация по ЗДДС от 10.07.2008 г. Съгласно чл. 29а от ЗДДФЛ облагаемият доход за тези лица се определя по реда на чл. 26 от с. з. и се облага с данък върху годишната данъчна основа по чл. 28 от ЗДДФЛ /като ЕТ/ до 31.12.2013 г., а от 01.01.2014 г. физическите лица, регистрирани като земеделски производители/стопани, могат да изберат доходът от стопанската им дейност да се облага с данък върху годишната данъчна основа по чл. 28 от ЗДДФЛ, като избора е за не по-малко от 5 години. Констатирано е, че ревизираното лице определя дохода си по реда на чл. 26 от ЗДДФЛ, прилагайки Закона за счетоводството /ЗСч/, като за тази цел се приравнява на едноличен търговец.

Органите по приходите са установили несъответствия между приходите и разходите в представените оборотни ведомости и подадените годишни данъчни декларации /ГДД/ и отчети за приходите и разходите /ОПР/, т.е. наличието на обстоятелство по чл. 122, ал. 1, т. 4 от ДОПК - липсва или не е представена счетоводна отчетност съгласно Закона за счетоводството /ЗСч/ или воденото счетоводство не дава възможност за установяване на основата за данъчно облагане, както и когато документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци или за определяне на задължителните осигурителни вноски, са унищожени не по установения ред. В тази връзка са връчили Уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК №Р-22002219000770-113-001/06.06.2019 г., ведно с ИПДПОЗЛ и уведомление по чл. 17, ал.1, т. 2 от ДОПК. След анализ на събраните в хода на ревизията доказателства, обаче, са приели, че няма основания за облагане по особения ред, регламентиран в чл. 122 от ДОПК, като задълженията на ревизирания субект са определени по реда на приложимите материални закони.

При анализа на декларираните от Т. К. данни за обработвани площи по години и видове земеделски култури, добивите от единица площ за съответната култура и данните от агростатистиката на МЗХ за средните добиви от съответната култура за страната ревизиращите са установили, че ЗП е реализирал добиви, по-ниски от средните за района. В изпълнение указанията, дадени в Решение №179/30.01.2019 г. са анализирани движението по банковите сметки, както и декларираните от дружества, регистрирани по ЗДДС покупки от ЗП. Не са установени неосчетоводени плащания по доставки и издадени фактури.

На анализ и съпоставка РО са подложили и данните за декларираните обработваеми площи и тези, от обработката на които е добита и реализирана земеделска продукция, в резултат на които са установили, че ЗП е отчитал разходи за обработка на всички притежавани площи. С ИПДПОЗЛ, изх. №Р-22002219000770-040-002/08.05.2019 г., са изисквали справка за вид засята площ, разходи за обработка на почвата, за семена, засяване, наторяване, поливане и други, свързани с дейността - по години. С ИПДПОЗЛ, изх. №Р-22002219000770-040-003/06.06.2019г. е изисквана информация за

производството на кои култури са извършени разходите по изброени в искането фактури.

След преглед на представената в отговор справка са констатирани, че същата е непълна, тъй като не обхваща всички извършени разходи както във връзка с дейността по обработката на площите, засети с рапица, така и за амортизации, горива и административни разходи. Посочено е, че през 2011 г. са отчетени разходи за производство на рапица, като не са ангажирани нито доказателства за произведена и продадена рапица, нито документи, доказващи унищожаването на реколтата. Предвид това обстоятелство са заключили, че е налице несъпоставимост на извършените разходи с получените приходи. Засетите площи са по-малко от обработваемата земя. За обработването на земята са направени разходи, срещу които няма отчетени приходи и произведена продукция/незавършено производство. Нарушен е основен принцип в чл. 4, ал. 1, т. 4 от ЗСч /отм./, принципът за съпоставимост между приходите и разходите - разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност, да се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите да се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. Такива обстоятелства са установени и за 2012 и 2013 г. – за обработката на земеделските площи са извършени разходи, срещу които не са отчетени приходи от реализация на произведена продукция и не е осчетоводено незавършено производство. След анализ на разходите за отделните отчетни периоди ревизиращите са признали разходи, съответстващи на процентното съотношение между обработваемите площи, от които са получени добиви, отнесено към общата обработваема площ. С получените в следствие на това суми са преобразували в увеличение счетоводните финансови резултати /С./ на основание чл. 77, ал. 1 от ЗКПО, както следва: за 2011 г. с 97 935,63 лв.; за 2012 г. – с 140 181,00 лв.; за 2013 г. – с 68 287,27 лв.

За периодите 2014 – 2016 г., анализирайки отчетените счетоводно разходи ревизиращите са установили, че разходите за незавършено производство са осчетоводявани текущо през съответната година, което е довело до изкривяване на С., съответно намаляване на задълженията за данък върху доходите. С разходите, отчетени по подробно описаните в РД за всеки период фактури, са преобразували в увеличение С.: за 2014 г. – увеличение с 203 426,98 лв.; за 2015 г. – с 234 541,54 лв.; за 2016 г. – с 134 550,55 лв., като посоченото правно основание е чл. 77, ал. 1 от ЗКПО.

С РА С. са преобразувани в увеличение и на основание чл. 78 от ЗКПО:

за 2011 г. на основание чл. 78 от ЗКПО, във връзка с чл. 13, ал. 1 от ЗДДФЛ – със сумата от 14 552,00 лв. – недеklarиран приход от продажба на земя, представляващ непаричен доход в резултат на замяна на земеделски имот и със сумата от 4 135,89 лв. – недеklarиран приход от лихви;

за 2016 г. със сумата от 74 205,17 лв. – недеklarиран приход от субсидия.

В резултат от извършените преобразувания на С. с РА са определени данъчни финансови резултати /данъчна печалба/ в размер на: 97 864,71 лв. за 2011 г.; за 2012 г. -119 657,90 лв., 104 096,54 лв. за 2013 г.; 193 830,88 лв. за 2014 г.; за 2015 г. е определена печалба от 233 522,28 лв.; 203 179,70 лв. за 2016 г. След приспадане /на основание чл. 30 от ЗДДФЛ/ на задължителните осигурителни вноски, които самоосигуряващото се лице е правило за своя сметка, органите по приходите са определили данъчните основи за съответните периоди, съответно данъчните задължения, предмет на спор в настоящото производство. Предвид

установените обстоятелства - а именно, че засетите площи през 2012 и 2013 г., от които е добита селскостопанска продукция, са значително по-малко от обработените земи, като ЗП е ползвал право на приспадане на пълен данъчен кредит и не е ангажирал доказателства за това каква част от разходите са за дейността и каква – във връзка с декларирането и обработването на площи по програмата на ДФЗ, ревизиращите, след съпоставка на общо обработените площи с тези, от които са отчетени добиви са изчислили, че за 2012 г. 46 % от земята е обработена, без да е получена реколта. За следващата 2013 г. този процент е 27. На основание чл. 79, ал. 1 от ЗДДС с РА е определено задължение за данъчен период 01.07 – 31.07.2012 г. /когато е заприходена реколтата от пшеница/ в размер на 7 779,67 лв. – 46 % от приспаднатия данъчен кредит /в размер общо на 16 912.33 лв./ по включените в таблица на стр. 40 – 44 фактури. На същото основание за данъчен период 01.07.-31.07.2013 г. е доначислен данък в размер на 4 169.89 лв. /27 % от ползвания данъчен кредит в размер общо на 15 444,04 лв. по фактурите, включени в таблицата на стр. 45 – 53 от РД/.

Жалбоподателката е оспорвала РА, че задълженията са определени при погрешни фактически изводи и неправилно приложение на ЗДДФЛ и ЗДДС.

Оспорвала е констатацията на органите по приходите, че за периодите 2011 г. - 2013 г., с възражения ,че не е спазен принципът на съпоставимост между приходите и разходите.

С Решение № 4/03.01.2020 г., на Директора на Дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП е отменен Ревизионен акт /РА/ №Р-22002219000770-091-001/07.10.2019 г. и Ревизионен акт №П-22221719182109-003-001/24.10.2019 г. за поправка на ревизионен акт, издадени от А. Г. М. – орган, възложил ревизията и Б. В. М. – ръководител на ревизията, в оспорените части на установените резултати по ЗДДФЛ - за годишен и авансов данък на ЕТ за периодите 01.01.2014 – 31.12.2016 г. и по реда на ЗДДС – за периодите 01.07.-31.07.2012 г. и 01.07.-31.07.2013 г., както и по определени лихви за данъчен период 01.08.-31.08.2012 г. Със същото решение е изменен Ревизионен акт /РА/ №Р-22002219000770-091-001/07.10.2019 г. и Ревизионен акт №П-22221719182109-003-001/24.10.2019 г. за поправка на ревизионен акт, в оспорената им част по определени резултати по реда на ЗКПО, както следва:

установената за 2014 г. данъчна печалба в размер на 193 830,88 лв. определям на данъчна загуба в размер на 33 844,35 лв.;

установената за 2015 г. данъчна печалба в размер на 233 522,28 лв. определям на данъчна печалба в размер на 30 095,30 лв.,

установената за 2016 г. данъчна печалба в размер на 203 179,70 лв. определям на данъчна загуба в размер на 29 143,02 лв.

В останалите части Ревизионен акт /РА/ №Р-22002219000770-091-001/07.10.2019 г. и Ревизионен акт №П-22221719182109-003-001/24.10.2019 г. за поправка на ревизионен акт са потвърдени.

Жалбата е подадена в преклузивния 14-дневен срок по чл. 156 от ДОПК, от лице, имащо правен интерес от оспорване, и срещу подлежащ на оспорване пред съд акт, поради което е допустима.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

На основание чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваността на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевиращи доводи за нищожност на РА, като преценява дали е издаден от

компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Процесният РА, както и Ревизионният акт за поправка на РА, са издадени от компетентен орган. Видно от представените по делото заповеди. РА, РАПРА са издадени в предвидената форма, съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК, като съдържат всички задължителни реквизити. В ревизионното производство не са допуснати съществени процесуални нарушения.

Съдът констатира, че същите са подписани с валидни електронни подписи. По делото са представени заверени копия на електронни съобщения на проверка за издаване на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с ревизионното производство.

За да определи задълженията за данък върху доходите на жалбоподателката за периодите 01.01.2011 – 31.12.2013 г., ревизиращият екип се е позовал на установено нарушение на един от принципите на счетоводството, а именно принципът за съпоставимост на приходите и разходите, регламентиран в чл. 4, ал. 1, т. 4 от ЗСч /отм., в сила до 31.12.2015 г./ Установено е, че ЗП е извършил и осчетоводил разходи за обработка на всички земеделски площи /собствени и наети/, а е отчетел приходи от реализация на зърнени и маслодайни култури, засети върху част от обработените площи. Съгласно нормата на чл. 4, ал. 1, т. 4 от ЗСч /отм./, принципът за съпоставимост между приходите и разходите изисква разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност, да се отразят във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от направените разходи, а приходите да се отразят за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. В настоящия случай е несъмнено, че част от разходите за стоки и услуги не са донесли приход в рамките на съответния отчетен период, тъй като през същия не са възникнали приходи, свързани с тези разходи. При това положение процесните разходи не могат да бъдат признати за данъчни цели, с оглед цитирания принцип за съпоставимост между приходите и разходите, за съответните ревизирани периоди.

С Искане за представяне на документи и писмени обяснения от ЗЛ № Р-22002219000770-040-002/08.05.2019 г., връчено на 09.05.2019 г. е изискана справка, съдържаща вид засята площ, разходи за обработка на почвата, семена, засяване, наторяване, поливане и други разходи свързани с дейността - по години. С Искане за представяне на документи и писмени обяснения от ЗЛ № Р-22002219000770-040- 003/06.06.2019 г., връчено на 10.06.2019 г. е изискана справка в производството на кои култури са извършени разходи по посочени фактури. Представена е справка, която е непълна, тъй като не обхваща всички извършени разходи, както във връзка с дейността по обработката на рапица, така и разходите за амортизации, горива и административни разходи.

През 2011 г. са извършени разходи за производство на рапица. От жалбоподателката не са представени доказателства за произведена и продадена рапица, документи, доказващи унищожаването на реколтата. От тук следва и констатираната несъпоставимост на извършени разходи с получени приходи. Установено е, че засетите площи са по-малко от обработваемата земя. За обработването на земята са направени разходи, срещу които няма отчетени приходи и няма произведена продукция и

незавършено производство.

Констатирано е че извършените разходи не са съпоставими с получени приходи, във връзка с което е нарушен основен принцип по чл.4, ал.1, т.4 от ЗСч(отм.), за процесните години. Също така в стойността на произведената продукция за съответната година, както е описано в констатациите на РО, са включени разходи, които са направени във връзка с производството на продукция за следващата календарна година в нарушение на чл.8.1 от Счетоводен стандарт № 2 - Отчитане на стоково-материалните запаси, съгласно който себестойността на продукцията се определя от стойността на употребените материали, разходите за преработка и другите разходи, свързани с производството на съответната продукция.

Във връзка с това с тези разходи следва и да се увеличи счетоводния финансов резултат на основание чл.77, ал.1 от ЗКПО.

Също е установено и за 2012 и 2013 г. - за обработката на земеделските площи са извършени разходи, срещу които не са отчетени приходи от реализация на произведена продукция и не е осчетоводено незавършено производство.

За 2012 г. е констатирано, че видно от изготвената справка от 54% обработена земя е получена реколта, респективно 46% от земята е обработена, без да е получена реколта. За обработването на земята са направени разходи, срещу които няма отчетени приходи и няма произведена продукция и незавършено производство. Следователно правилно е прието, че е налице несъпоставимост на извършените разходи с получени приходи. След анализ на разходите за отделните отчетни периоди ревизиращите са признали разходи, съответстващи на процентното съотношение между обработваемите площи, от които са получени добиви, отнесено към общата обработваема площ. С получените в следствие на това суми са преобразували в увеличение счетоводните финансови резултати /С./ на основание чл. 77, ал. 1 от ЗКПО, както следва: за 2011 г. с 97 935,63 лв.; за 2012 г. - с 140 181,00 лв.; за 2013 г. –с 68 287,27 лв.

За да определи задълженията за данък върху доходите на жалбоподателката за периодите 01.01.2011г. - 31.12.2013 г., РО се е позовал на установено нарушение на един от принципите на счетоводството, а именно принципът за съпоставимост на приходите и разходите, регламентиран в чл. 4, ал. 1, т. 4 от ЗСч /отм./.

Установи се безспорно, както се посочи и по – горе, че ЗП е извършил и осчетоводил разходи за обработка на всички земеделски площи /собствени и наети/, а е отчетел приходи от реализация на зърнени и маслодайни култури, засети върху част от обработените площи.

Принципът за съпоставимост между приходите и разходите изисква разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност, да се отразят във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от направените разходи, а приходите да се отразят за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. В настоящия случай е несъмнено, че част от разходите за стоки и услуги не са донесли приход в рамките на съответния отчетен период, тъй като през същия не са възникнали приходи, свързани с тези разходи. При това положение процесните разходи не

могат да бъдат признати за данъчни цели, с оглед цитирания принцип за съпоставимост между приходите и разходите, за съответните ревизирани периоди. Вещото лице по изпълнената и приета по делото ССЕ, също е посочило, че за 2011год. не са отчетени реализирани приходи. В тази връзка, съдът не кредитира, заключението на вещото лице по задача 3, тъй като вещото лице е посочило, в заключението, че не са налице осчетоводени разходи за стоки и услуги, които не са свързани с отчетен приход за съответния отчетен период. В заключението също е посочено, че освен собствените, в дейността на жалбоподателката са обработвани и наети земеделски земи, размерите обаче на което не могат да бъдат констатирани по счетоводни данни. Същото е посочило, че данни за обработваната земеделска земя се съдържат по години във формуляри към Анкетните карти за регистрация на земеделски производител, подавани ежегодно в Областна дирекция „Земеделие“ – С. град, като е посочило подадените за периода. В тази връзка и съдът не може да се позове на заключението на вещото лице, в тази част.

С оглед на изложените съображения и съдът намира, че жалбата следва да бъде отхвърлена, като неоснователна.

Така мотивиран, Административен съд София-град, III отделение, 36-ти състав

#### РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на Т. Г. К. срещу РА № Р-22002219000770-091-001/07.10.2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-С., поправен с РАПРА № П – 22221719182109 – 003-001/24.10.2019год., в частите потвърден с Решение № 4/03.01.2020 г., на Директора на Дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП, с който допълнително са определени задължения, а именно за годишен данък за 2011г.- 14 439лв. главница и 10 638,39 лв. лихва за забава, за 2012год. – 17 711лв. главница и 11233, 05 лв. лихва за забава, 2013год. -15 377лв. главница и 8 109, 46 лв. лихва за забава.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: