

# РЕШЕНИЕ

№ 7797

гр. София, 21.12.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 14 състав**, в публично заседание на 15.11.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Пламен Горелски**

при участието на секретаря Илияна Янева, като разгледа дело номер **8994** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е проведено по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, вр. ЗКПО.

Образувано е по жалба от управителя на [фирма], против потвърдената от директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С., с Решение № 775/17.05.2021 г. ЧАСТ от Ревизионен акт № Р-22002220002325-091-001/27.01.2021 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – С., касаеща задължение за корпоративен данък, за 2016 г., в размер на 51 055, 81 лева и лихви – 19 828, 26 лева.

В съдебното производство дружеството – жалбоподател е представлявано от упълномощен адвокат, който: поддържа жалбата; не ангажира доказателства, извън съдържащите се в административната преписка; желае възстановяване на разноските за водене на делото, съгласно представен списък. С жалбата до Съда, насочена само против изменението на ревизионния акт от страна на решаващия административен орган, по ЗКПО за 2016 г. се твърди, че за същата година „неправилно са отчетени приходи аванси, в размер на 449 295, 52 лева.

Ответникът, чрез юрисконсулт оспорва жалбата, като поддържа мотивите, изложени е решението по чл. 155, ал. 1 ДОПК. Желает юрисконсултско възнаграждение и възразява за прекомерност на адвокатското.

Ревизията е повторна за процесните данъчни периоди: по ЗДДС – от 01.09.2014 г., до м. 31.12.2017 г. и за корпоративен данък по ЗКПО, от 01.09.2014 г., до 30.09.2018 г. Възложена е с редовно издадена от компетентен орган по приходите заповед. Съставен е ревизионен доклад (л. 29 от делото), срещу който не е възразено и въз

основа на който компетентни органи по приходите са издали процесния РА № Р-22002220002325-091-001/27.01.2021 г. (л. 48). С ревизионния акт допълнително е начислено задължение за ДДС, в общ размер на 177 427,76 лв. и съответните лихви - 89 642,97 лв., както и за корпоративен данък - 58 934, 14 лв. и лихви - 23 008,87 лв.

Процесуалните действия на ревизиращите органи са описани подробно в доклада и са възприети изцяло от издателите на ревизионния акт. Задължението за корпоративен данък е определено, въз основа на следните факти и обстоятелства.

Дейността на дружеството през ревизирания период е свързана със закупуване на компютърни облачни капацитети от [фирма], по общо осем фактури, описани в таблица на стр. 4 в РД, с данъчна основа 892 407, 77 лв. Облачното съхранение, според популярното обяснение в У. представлява „модел на съхранение на данни, в който дигитални данни се съхраняват в логически запаси. Материалното съхранение обхваща множество сървъри (а често и локации), и материалната среда обикновено е собственост и се управлява от хостинг – компания“.

За финансовата 2014 г. [фирма] е подало Годишна данъчна декларация по чл. 92 ЗКПО с декларирана счетоводна и данъчна загуба, в размер на 951 386, 67 лв., респективно - нулев размер на дължим корпоративен данък, като не са декларирани и отчетени приходи от дейността. Декларираните и отчетени разходи - 951 386,67 лв. включват: „разходи за външни услуги“ - 899 386, 67 лв.; „други разходи“ - 286, 67 лв. и „финансови разходи“ - 51 713,33 лв. Посочените разходи са за покупка на компютърни облачни капацитети, предназначени за продажба на крайни клиенти. По време на ревизията обаче било установено, че през финансовата 2014 год. дружеството не е декларирало и отчетело продажби на компютърни облачни капацитети, на крайни клиенти, следователно не е реализирало приходи от тази дейност. С оглед на това ревизиращите органи по приходите приели, че отчетените през 2014 г. като текущи разходи, в размер на 899 386, 67 лв. е следвало да се третираат и отчетат като разходи за бъдещи периоди, тъй като приходите, съпоставими с тях са отчетени през следващите периоди, в нарушение на счетоводното законодателство, поради което подлежат на регулация, по реда на чл. 77, ал. 1 ЗКПО. На основание чл. 24, вр. чл. 77 ЗКПО и чл. 4, т. 4 от Закона за счетоводството е увеличен счетоводният финансов резултат, със сумата от 892 407, 77 лв. Отделно от това е констатирано, че през 2014 г.: по дебита на сметка 498 „други дебитори“ е отчетен ДДС за приспадане по посочените по-горе фактури за покупки, в размер на 180 677, 33 лв., но сумата не е отразена по сметки от група 453 „разчети с ДДС“, тъй като фактурите не са отразени в дневниците за покупки и в СД през текущия период на финансовата 2014 г.; със сумата 51 713, 33 лв. е кредитирана сметка 498 и е дебитирана сметка 629 „други финансови разходи“, т.е. с посочената сума е признат текущ разход за периода, но за така отчетената сума не са представени първични счетоводни документи, въз основа на които е взета стопанската операция, но през 2015 г. по фактурите е ползвано право на приспадане на данъчен кредит в пълен размер; по дебита на сметка 123 – „печалби и загуби от текущата година“ е отразена сумата 6 978, 90 лв., представляваща разлика между отчетената сума по сметка 602, в размер на 899 386, 67 лв. и установената от ревизиращия екип - 892 407, 77 лв.; по дебита на сметка 123 „печалби и загуби от текущата година“ е отразена сумата от 286, 67 лв., за която няма документална обоснованост.

Предвид забраната за признаване за данъчни цели на счетоводни разходи, които не са документално обосновани (чл. 26, т. 2 ЗКПО), с РА е увеличен финансовият резултат

със сумата от общо 58 978,90 лв., формирана като сбор от отчетените разходи (51 713, 33 лв. + 6 978, 90 лв. + 286,67 лв.).

За 2015 г. е подадена ГДД с декларирана счетоводна печалба 36 944, 74 лв. и формиран нулев данъчен финансов резултат за периода, след приспадане на загуба от предходната 2014 г., по реда на чл. 70 ЗКПО, респективно нулев размер на дължим корпоративен данък. Дружеството е декларирало и отчетло приходи от продажби, в размер на 124 144, 74 лв. и разходи - 87 200 лв., представляващи отчетна стойност на продадените стоки. Предвид констатациите за предходната 2014 г., за която не е призната декларираната данъчна загуба, с РА не е признато извършеното през 2015 г. приспадане на данъчна загуба от предходния период. Определена е данъчна печалба от 36 944, 74 лв. и дължим корпоративен данък 3 694, 47 лв., както и лихви - 1 809,51 лв.

За 2016 г. е подадена ГДД с декларирана счетоводна печалба 123 597, 60 лв. и формиран нулев данъчен финансов резултат за периода, след приспадане на загубата от 2014 г., по реда на чл. 70 ЗКПО, респективно - нулев размер на дължим корпоративен данък. Отчетени са: общо приходи от продажби - 280 248,17 лв., в т.ч. от продажби на стоки - 157 468, 17 лв. и от продажби на услуги - 122 780 лв.; разходи, в общ размер на 156 650, 57 лв., представляващи отчетната стойност на продадените стоки.

При проверка на представените първични счетоводни документи и оборотни ведомости е установено, съответно е прието, че: декларираните продажби по реда на ЗДДС за периода, са в размер на 729 543, 69 лв., а отчетените приходи по сметки от група 70 - 280 247, 17 лв. Разликата от 449 295, 52 лв. е отчетена по кредита на сметка 412 „клиенти по аванси“; за ревизирия период дружеството не е получавало и издавало документи за извършени авансови плащания; сметката е с разчетен характер и сумите по посочената сметка не се съобразяват при формирането на счетоводния финансов резултат за периода; в частта по ЗДДС извършените продажби за периода са признати за реализирани в пълен размер.

При тези констатации, на основание чл. 78 ЗКПО с ревизионния акт е извършено увеличение на финансовия резултат, със сумата от 449 295, 52 лв., отчетена по сметка 412 „клиенти по аванси“, за която е прието, че следва да бъде призната като приход за текущия отчетен период, съгласно Счетоводен стандарт 18 „Приходи“. На основание чл. 16, ал. 1 ЗКПО, с РА е извършено преобразуване на финансовия резултат, като не е призната отчетената с отрицателната стойност сума по кредитно известие, в размер на 45 522,40 лв. Предвид констатациите за 2014 г., при която не е призната декларираната данъчна загуба, за 2016 г. не е признато извършеното припадане на данъчна загуба от 2014 г. и така, декларираният нулев данъчен финансов резултат, след преобразуване е определен на данъчна облагаема печалба 527 370,72 лв., съответно - дължим корпоративен данък 52 737,07 лв. и лихви - 20 481,20 лв.

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. – ГРАД** приема следното от правна страна.

В частта по ЗДДС ревизионният акт е отменен с Решение № 775/17.05.2021 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – С.. Със същото решение актът е изменен в частта, относно задължението за корпоративен данък, за 2016 г., която е и предметна жалбата до Съда, като вместо 52 737, 07 лева данъкът е определен на 51 055, 81 лева, а лихвите – на 19 828, 26 лева. Жалбата до Съда, касаеща само изменената от решаващия административен орган част от РА Ревизионен акт №

P-22002220002325-091-001/27.01.2021 г. (по ЗКПО, за 2016 г.) е процесуално допустима, а решението на ответника - Решение № 775/17.05.2021 г. е валидно.

Съдът приема, че ревизионният акт в оспорената част е материално и процесуално законосъобразен и обоснован.

Каза се по – горе за частта по ЗКПО, касаеща финансовата 2014 г., че дружеството не е декларирало и отчетло продажби на компютърни облачни капацитети, на крайни клиенти, следователно не е реализирало приходи от тази дейност. С оглед на това правилно е прието с РА, че отчетените през 2014 г. като текущи разходи, в размер на 899 386, 67 лв. е следвало да се третират и отчетат като разходи за бъдещи периоди, тъй като приходите, съпоставими с тях са отчетени през следващите периоди, в нарушение на счетоводното законодателство, поради което не следва да бъдат признати за данъчни цели, предвид нормата на чл. 77, ал. 1 ЗКПО и е извършена корекция като е определен нулев размер на данъчен финансов резултат за 2014 г., след преобразуване. В тази връзка обосновано и правилно за следващите периоди на финансовите 2015 г. и 2016 г. не са признати декларираните намаления от подлежаща на приспадане данъчна загуба за предходни периоди, по реда на чл. 70, ал. 1 от ЗКПО. Стойността на отчетените през 2014 г. разходи за услуги по фактури, издадени от [фирма] формират данъчна постоянна разлика, но за същите не може да бъде прието, че не са документално обосновани, тъй като е доказано, че действителен доставчик не е вписаният във фактурите издател. За тези сделки е налице и хипотезата на чл. 16, ал. 1 ЗКПО. С оглед на това правилно е становището на издателите на РА, че разходите по фактурите от [фирма] не може да бъдат признати като намаление на финансовите резултати за следващите периоди, през които са отчетени съответните приходи от услуги. Действително, както е приел и решаващия административен орган, пред него [фирма] не е оспорило (жалба на л. 58 от делото) извършената за 2016 г. корекция, по отношение неправилно отчетените като аванси приходи, в размер на 449 295, 52 лв. по сметка 412 „клиенти по аванси“, за което стана дума по – горе в настоящото решение. В жалбата до Съда обаче, дружеството възразява и срещу това, че за 2016 г. „неправилно са отчетени приходи аванси, в размер на 449 295, 52 лева. Разпоредбата на чл. 156, ал. 2 ДОПК не допуска оспорване на ревизионния акт в част, която (както е в случая) не е била оспорена по административен ред. Въпреки това Съдът отново отбелязва, че намира за правилен подхода на ревизиращите органи да увеличат финансовия резултат за 2016 г. с 449 295, 52 лева, на основание чл. 78 ЗКПО, във връзка и с правилата на т. 5.1. от Счетоводен стандарт 1 – „Представяне на финансови отчети“ и по т. 5.1. от СС – 18 „Приходи“, понеже: декларираните продажби по реда на ЗДДС за периода са в размер на 729 543, 69 лв., а отчетените приходи по сметки от група 70 са 280 247, 17 лв.; разликата от 449 295, 52 лв. е отчетена по кредита на сметка 412 „клиенти по аванси“, но за ревизирания период дружеството не е получавало и издавало документи за извършени авансови плащания; сметката е с разчетен характер и сумите по посочената сметка не се съобразяват при формирането на счетоводния финансов резултат за периода. Според чл. 78 ЗКПО, при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се коригира със сумата на приходите и разходите, които е следвало да бъдат отчетени през текущата година, съгласно изискванията на нормативен акт, но не са отчетени. В чл. 4, ал. 1, т. 1 ЗСч (отм. ДВ бр. 95/2015 г.) приходите и разходите, произтичащи от сделки и събития се начисляват към момента на тяхното възникване, независимо от момента на получаването или плащането на паричните средства и се включват във финансовите

отчети за периода, за който се отнасят.

С процесното Решение № 775/17.05.2021 г., в частта по ЗДДС ответникът е признал за основателно издадено кредитното известие № 69/01.10.2016 г., при разваляне на сделката по фактура № 39/20.04.2015 г. и с оглед на това е заявил, че: с ревизионния акт неправилно е извършено данъчно преобразуване на финансовия резултат за 2016 г. с отчетената по него с отрицателна стойност сума, в размер на 45 522, 40 лв.; предвид изложеното на стр. 9 от РД (л. 33 от делото), където в табличен вид са представени изчисленията, въз основа на които са определени задълженията по ЗКПО за 2016 г., ревизиращите органи са изложил мотиви за корекция, в посока увеличение на финансовия резултат с 45 522, 40 лв. по кредитното известие № 69/01.10.2016 г., но сумата неправилно е включена в изчисленията с отрицателна стойност, в противоречие с мотивите за увеличение, тъй като кредитното известие вече е отчетено с отрицателна стойност в счетоводната печалба, но на практика още веднъж е намален финансовият резултат за 2016 г. Въпреки тази констатация, съобразявайки се със забраната за изменение на ревизионния акт във вреда на жалбоподателя (чл. 155, ал. 8 ДОПК) е отказал с решението си да извърши промяна на установения с РА финансов резултат и съответно на дължимия корпоративен данък за 2016 г., включвайки и сумата от 45 522, 40 лв. по кредитното известие.

Жалбата, като неоснователна подлежи на отхвърляне, поради което е оправдана претенцията на ответника за юрисконсултско възнаграждение. Съдът, на основание чл. 161, ал. 1, изр. трето ДОПК, вр. чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1/2004 г. на Висшия адвокатски съвет, при материален интерес от общо 70 883 лева (главница и лихви по ЗКПО, за 2016 г.) определя юрисконсултското възнаграждение, в размер на 2 656 лева.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, ал. 2, чл. 161, ал. 1, изр. трето ДОПК, Административен съд София - град, 14<sup>-ти</sup> състав

### Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ оспорването по жалбата от управителя на [фирма], против потвърдената от директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С., с Решение № 775/17.05.2021 г. ЧАСТ от Ревизионен акт № Р-22002220002325-091-001/27.01.2021 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – С., касаеща задължение за корпоративен данък, за 2016 г., в размер на 51 055, 81 лева и лихви – 19 828, 26 лева.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК:[ЕИК] да заплати на Национална агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение, в размер на 2 656 лв. (две хиляди, шестстотин и петдесет и шест лева).

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14 - дневен срок от съобщаването.

СЪДИЯ:

