

РЕШЕНИЕ

№ 4996

гр. София, 21.07.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 78 състав,
в публично заседание на 27.04.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Пенка Велинова

при участието на секретаря Таня Миткова, като разгледа дело номер **1961** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на 156 и сл. от ДОПК.

Подадена е жалба от „Онлайн Регистри“ ЕООД срещу ревизионен акт /РА/ № Р-22220320005657-091-001/05.03.2021 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП- С., потвърден с решение 792/18.05.2021г. на директора на дирекция ОДОП, при ЦУ на НАП- [населено място].

В жалбата се твърди че ревизионният акт е незаконосъобразен по отношение на установения облагаем оборот на дружеството до 31 март 2020г. Данъчните органи не взели предвид сторнираните от дружеството операции и анулирани фактури. В тази връзка се сочи, че неправилно са приложени член 31, алинея 1 и член 36, ал. 1 от Наредбата Н-18 от 13 декември 2006 година за регистриране и отчитане чрез фискални устройства на продажбите в търговските обекти, изискванията към софтуерите за управлението им и изискванията към лицата, които извършват продажби чрез електронен магазин, в редакцията си от 28 септември 2018 година. Незаконосъобразно било решението на органите на НАП да не приемат и да не обсъдят писмените доказателства, които били представени от трети лица за ревизията - имейл от 7 февруари 2021 година изпратен от и от куриерска служба S. да управителят на дружеството. Не била приета справка от S. за върнати фактури и документите за липса на плащане, и за обратни товарителници към жалбоподателя, както и извършените насрещни проверки на контрагентите. Нарушени били принципите на ДОПК, като не били установени безпристрастно фактите и обстоятелствата и не бил приложен принципът на служебното начало.

Незаконосъобразно било и установяването на облагаем оборот на дружеството за периода 22 април 31 август 2020 година, като аргументите в тази връзка са аналогична с тези за другият период. Иска се отмяна на ревизионния акт.

В съдебно заседание представителят на дружеството жалбоподател поддържа жалбата, като по същество се поддържат основанията посочени в нея. Претендира разноси.

Представителят на административния орган иска да се отхвърли жалбата като неоснователна и недоказана, като се вземе предвид заключението на експертизата относно размера на облагаеми оборот. Претендира се юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура не е встъпила в производството.

Съдът обсъди възраженията на страните и доказателствата по делото и намери за установено следното:

Делото се разглежда повторно от АССГ, след като първото решение, постановено по дело под № 6434/21г. На АССГ е отменено и спорът е върнат за ново разглеждане.

Между страните не са спорни и се установяват от писмените доказателства по делото следните факти за ревизионното производство, в което е издаден оспорения ревизионен акт:

Със заповед за възлагане на ревизия № Р-22220320005657-020-001 / 18.09.2020 /л. 20-21/ е назначена ревизия на Онлайн Регистри ЕООД за задължения за данък върху добавената стойност за периода от 22.04.2020 до 31.08.2020. Изпратено е искане за представяне на документи и писмени обяснения № Р-22220320005657-040-001/21.10.2020 г./л. 60-62/, изпратено за връчване на декларирания електронен адрес пред НАП - [електронна поща], потвърдено от получателя на 26.10.2020 г. Изискано е да се представят: месечни оборотни ведомости за ревизирания период от 22.04.2020 г. – 31.08.2020 г.; акт за регистрация по ЗДДС; банкови извлечения за ревизирания период; документ за собственост на притежаваните от дружество обекти или договори за наем на стопанисваните от дружеството обекти; заверени ксерокопия на издадените фактури към клиенти за ревизирания период; декларация за свързани лица по смисъла на & 1 т.3 от ДОПК; обяснения относно дейността на дружеството, използвани програмни продукти, принципи и счетоводна политика, прилагани счетоводни стандарти; справки от № 1 до 5 , декларация за ликвидни и изискуеми задължения. Получени са частично документи в „ИС КОНТРОЛ" под вх. № Р22220320005657-ПРД-001/002-И / 20.11.2020 г., както следва: акт за регистрация по ЗДДС; справка оборот касов апарат м.04 до м.08.2020 г.; банкови извлечения от „Първа Инвестиционна банка" АД за периода 01.04.2020 г. до 31.08.2020 г.; справка на издадените фактури от 22.04.2020 г. до 31.08.2020 г.; справка за анулираните фактури за периода 22.04.2020 г. до 31.08.2020 г.; справка за редовни фактури в брой за периода 22.04.2020 г. до 31.08.2020 г.; месечни отчети от ФУ за периода 01.04.2020 г. до 31.08.2020 г., счетоводна политика, писмени обяснения, справки от №1 до №5, декларация за ликвидни и изискуеми задължения. От страна на ревизираното лице не са представени месечни оборотни ведомости за ревизирания период.

С Протокол № 73 № 1751540 от 06.01.2021 г. /л. 64/ са присъединени документи от ПП „Е-АРХИВ", представени при извършена проверка на дружеството във връзка с регистрация по ЗДДС, както следва: акт за регистрация; справка за облагаем оборот, оборотни ведомости от 01.08.2019 г. до 31.07.2020 г.; справка на издадените фактури

от 01.08.2019 г. до 31.07.2020 г.; съкратени месечни отчети; справка за записани данни от Z-отчети на ФУ; 23 бр. фактури, обяснителна записка. Проверка в ИМ на НАП, относно регистрираните трудови договори и подаваните Декларации Обр.1 и Обр.6; Проверка в ПП „VAT“ за подавани данни в отчетните регистри по чл.124 от ЗДДС; Проверка в ПП „Агенция митници“ за извършени доставки по внос и износ на стоки; Проверка в ПП „СУП“ за извършени плащания на данъчни и осигурителни задължения; Проверка в „Агенция по вписвания“, относно публикувани ГФО; Проверка в „Служба по вписвания, имотен регистър“, относно сделки с недвижими имоти; Проверка в информационен масив на НАП/ПП ФУДВ – ЕКАПФ.

Установено е, че дружеството е регистрирано по ДДС, считано от 24.08.2020 г./л. 73-74 и 99-101/ За ревизирия период е извършвало доставки, облагаеми по чл.12, ал.1 от ЗДДС с данъчна ставка 20% по реда на чл. 66, ал.1 от ЗДДС, с място на изпълнение на територията на страната.

Дружеството е подало заявление за регистрация по ЗДДС на основание чл.96, ал.1 от ЗДДС на 06.08.2020 г. с вх. № 0000-0075483. Представени са документи: справка на облагаемия оборот за 12 месеца - от м.08.2019 г. м.07.2020 г. с деклариран облагаем оборот в размер на 67 992.00 лв.; оборотна ведомост за периода 01.08.2019 г. до 31.12.2019 г. и от 01.01.2020 г. до 31.07.2020 г.; справка на издадените фактури от 01.08.2019 г. до 31.07.2020 г.; съкратени месечни отчети; договор за счетоводно обслужване, 23 бр. фактури и обяснителна записка. В хода на проверката за регистрация на дружеството по ЗДДС е прието, че „ОНЛАЙН РЕГИСТРИ“ ЕООД е реализирало облагаем оборот в размер надвишаващ 50 000,00 лв. като за период 01.08.2019 г. - 31.07.2020 г., е формирало облагаем оборот в размер на 126 574.00 лв. и че за периода от 01.08.2019 г. - 31.03.2020 г. е реализирало облагаем оборот в размер на 72 539.00 лв., подлежащ на задължителна регистрация по ЗДДС, съгласно чл.96, ал.1 от ЗДДС, поради което е следвало да подаде заявление до 07.04.2020г./вкл./ и дата на регистрация да бъде 21.04.2020 г. В хода на ревизията с придружително писмо за предоставяне на документи вх. № Р-22220320005657-ПРД-001 и 002 – от дата 20.11.2020 г. са представени документи, сред които справка за обороти на касов апарат/л. 69-70 и 86-91/.

В справката за оборота на касовия апарат от 22 април 2020г. до 21.08.2020 г. са отразени следните обороти по месеци:

- за периода 22 -30.04.2020 г. дружеството е реализирало по касов апарат оборот в размер на 5632лв., сторнирало е бонове на стойност - 3244лв. И е отчело краен оборот, в размер на 2388лв.

- за м.05.2020 г. дружеството е реализирало по касов апарат оборот в размер на 10656, сторнирало е бонове на стойност - 5600лв. И е отчело краен оборот, в размер на 5056лв.

- за м.06.2020 г. дружеството е реализирало по касов апарат оборот в размер на 14104лв., сторнирало е бонове на стойност – 4920лв. И е отчело краен оборот, в размер на 9184лв.

- за м.07.2020 г. дружеството е реализирало по касов апарат оборот в размер на 7138лв., сторнирало е бонове на стойност – 2326лв. И е отчело краен оборот, в размер на 4812лв.

- за м.08.2020 г. дружеството е реализирало по касов апарат оборот в размер на 3514лв., сторнирало е бонове на стойност - 870лв. И е отчело краен оборот, в размер на 2644лв.

За целия период е отчетен на касов апарат оборот н обща ст-ст 41044лв., сторнирани са бонове на стойност – 16960лв. И е отчетен краен оборот в размер на 24084лв.

При направена проверка в информационния масив на НАП, ПП „Фискални устройства" е било установено, че няма извършени сторно операции през фискално устройство, съгласно изискванията на чл.31 от Наредба № н-18/13.12.2006 г. извършените сторнирания не са приети от ревизиращите, заради нарушението на нормативния ред. На тази база те приемат следните фактически и правни изводи за началната дата, в която дружеството е следвало да подаде заявление за регистрация по ЗДДС и за основанията за облагане:

Съгласно чл. 96, ал. 1 от ЗДДС всяко данъчно задължено лице с облагаем оборот 50 000 лв. или повече за период не по-дълъг от последните 12 последователни месеца преди текущия месец е длъжно в 7-дневен срок от изтичането на данъчния период, през който е достигнало този оборот, да подаде заявление за регистрация по този закон. При извършена справка в информационната система на НАП за извършени продажби на база подадените z-отчети от фискално устройство и представените документи от дружеството е прието, че за периода от 01.08.2019 г. - 31.03.2020 г. „ОНЛАЙН РЕГИСТРИ" ЕООД е реализирало облагаем оборот в размер на 72 539.00 лв., подлежащ на задължителна регистрация по ЗДДС, съгласно чл.96, ал.1 от ЗДДС и е следвало да подаде заявление до 07.04.2020г./вкл./ и дата на регистрация да бъде 21.04.2020 г. Дружеството е регистрирано по реда на ЗДДС по реда на чл. 96, ал. 1 във връзка с чл. 102, ал. 1 от ЗДДС, считано от 24.08.2017 г. Съгласно чл. 102, ал. 3, т. 1 от ЗДДС за определяне на данъчните задължения на лицето в случаите, когато е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок, се приема, че лицето дължи данък за извършените от него облагаеми доставки за периода от изтичането на срока, в който е следвало да бъде издаден актът за регистрация, ако лицето е подало заявлението за регистрация в срок /в случая срокът според ревизиращите е до 07.04.2020 г./, до датата, на която е регистрирано от органа по приходите. Актът за регистрация по ЗДДС, предвид разпоредбите на чл. 101, ал. 6 и 7 от ЗДДС следвало да бъде издаден в срок до 14 дни /7 дни за извършване на проверка на основание за регистрация и 7 дни от приключване на проверката за издаване на акт/ или до 21.04.2020 г.

Прието е, че за периода от 22.04.2020 г. до 24.08.2020 г. дружеството дължи ДДС за извършените от него облагаеми доставки. Предвид характера на дейността на ревизираното лице /услуги по поддръжка и реклама в онлайн регистри за клиенти/, извършваните от него такива са облагаеми със ставка 20 %. Установено е, че за данъчните периоди от 22.04.2020 г. до 31.07.2020 г. дружеството не е подавало СД по ЗДДС и съответно не са декларирани данъчни документи в дневници за покупки и че доставките на дружеството подлежат на облагане по чл. 66, ал. 1, т. от ЗДДС, с данъчна ставка 20 на сто. Според чл. 67, ал. 2 от ЗДДС, когато при договаряне на доставката не е изрично посочено, че данъкът се дължи отделно, приема се, че той е включен в договорената цена.

За данъчен период 22.04.2020 г. – 30.04.2020 г. ревизиращите приемат, че са извършени облагаеми доставки в общ размер на 6064.00 лв. и че на основание чл. 102, ал. 3 и 4 и във връзка с чл. 66, ал. 1 и чл. 67, ал. 1 и 2 от ЗДДС ревизираното лице дължи за периода ДДС в размер на 1010.67 лв. като данъчната основа е в размер на 5053.33 лв.

За данъчен период 01.05.2020 г. – 31.05.2020 г. ревизиращите приемат, че са

извършени облагаеми доставки в общ размер на 10 896.00 лв., за които на основание чл. 102, ал. 3 и 4 и във връзка с чл. 66, ал. 1 и чл. 67, ал. 1 и 2 от ЗДДС се дължи ДДС в размер на 1 816.00 лв. при данъчна основа в размер на 9 080.00 лв.

За данъчен период 01.06.2020 г. – 30.06.2020 г. се приема, че са извършени облагаеми доставки в общ размер на 14 693.00 лв., за които на основание чл. 102, ал. 3 и 4 и във връзка с чл. 66, ал. 1 и чл. 67, ал. 1 и 2 от ЗДДС се дължи за периода ДДС в размер на 2 448.83 лв., при данъчна основа в размер на 12 244.17 лв.

За данъчен период 01.07.2020 г. – 31.07.2020 г. ревизиращите приемат, че са извършени облагаеми доставки в общ размер на 10 231.00 лв., за които на основание чл. 102, ал. 3 и 4 и във връзка с чл. 66, ал. 1 и чл. 67, ал. 1 и 2 от ЗДДС се дължи ДДС в размер на 1 705.17 лв. при данъчна основа в размер на 8525.83 лв.

За данъчен период 01.08.2020 г. – 31.08.2020 г. е констатирано, че от страна на ревизираното лице е подадена СД по ЗДДС с вх. № 22031472631/14.02.2020 г. с нулев резултат за периода. Ревизиращите приемат, че са извършени облагаеми доставки в общ размер на 4 384.00 лв., за които на основание чл. 102, ал. 3 и 4 и във връзка с чл. 66, ал. 1 и чл. 67, ал. 1 и 2 от ЗДДС, се дължи за периода ДДС в размер на 730.67 лв. при данъчна основа в размер на 3 653.33 лв.

На основание чл. 175 от ДОПК, във връзка с чл. 1 от ЗЛДТДПДВ за невнесените в срок суми за тези данъчни периоди се дължи лихва.

Тези констатации са описани в издаден ревизионен доклад № 22220320005657-092-001/11.01.2021г., връчен електронно на лицето на 12.01.2021г., завършил с предложения за установяване на данъчни задължения за ДДС за м. Април 2020г. в размер на 1010,67лв.- главница и лихва върху тази сума, изчислена към 11.01.2021г. - 60,03лв., за м. май 2020г. в размер на 1816,00лв.- главница и лихва върху тази сума, изчислена към 11.01.2021г. - 106,95лв., за м. юни 2020г. в размер на 2448,83лв.- главница и лихва върху тази сума, изчислена към 11.01.2021г. - 123,81лв., за м. юли 2020г. в размер на 1705,17лв.- главница и лихва върху тази сума, изчислена към 11.01.2021г. - 71,53лв. и за м. август 2020г. в размер на 730,67лв.- главница и лихва върху тази сума, изчислена към 11.01.2021г. - 24,36лв./л. 23-30/.

Общият размер на задължението за ДДС и лихва е 8098,02 лв. според ревизионния доклад.

Срещу доклада е подадено възражение/л. 52-54/. сочи се, че дружеството ползва фискално устройство, което отговаря на нормативните изисквания, но не позволява технически отразяване на сторно на финансовите операции. Оспорва се отказът да се признае сторниране на операциите в периода от 01.08.2019г.-31.03.2020г., когато се твърди, че е достигнат облагаемия оборот над 50 000 лв. и че дружеството е следвало да се регистрира по ДДС най-късно към 21.04.2020г. Соци се, че са налице множество анулирани фактури за този период и сторнирани плащания, доколкото клиентите са отказали извършване на услугата, за които са издадени. Направено е искане за удължаване на срока за представяне на доказателства по отношение констатациите на ревизионния доклад. Прилагат се и обратните ведомости на дружеството, които не са били представени към момента.

Въз основа на ревизионния доклад е издаден обжалваният ревизионен акт № 22220320005657-091-001/05.03.2021г. , връчен електронно на лицето на 05.03.2021г./л. 31-42/, който изцяло възприема фактическите и правни основания посочени в доклада и установява задълженията на дружеството за ДДС и лихва към 05.03.2021г., както следва: ДДС за м. Април 2020г. в размер на 1010,67лв.- главница и лихва върху тази

сума, изчислена към 05.03.2021г. - 82,83лв., ДДС за м. май 2020г. в размер на 1816,00лв.- главница и лихва върху тази сума, изчислена към 05.03.2021г. - 133,18лв., ДДС за м. юни 2020г. в размер на 2448,83лв.- главница и лихва върху тази сума, изчислена към 05.03.2021г. - 159,19лв., ДДС за м. юли 2020г. в размер на 1705,17лв.- главница и лихва върху тази сума, изчислена към 05.03.2021г. - 96,16лв. и ДДС за м. август 2020г. в размер на 730,67лв.- главница и лихва върху тази сума, изчислена към 05.03.2021г.- 34,91лв.

Общият размер на задължението за ДДС и лихва към датата на издаване на ревизионния акт е 8217,61 лв.

Срещу ревизионния акт е подадена жалба от дружеството до директора на ОДОП при ЦУ на НАП/л. 43-48/. Оспорва се констатацията за наличие на облагаем оборот към 31.03.2020г., заради непризнатите сторно операции. Обяснява се, че дружеството осъществява доставки на услуги, като предварително се изпращат фактура и касов бон на клиентите чрез куриерска фирма, като в случай на отказ от услугата – те връщат тези документи чрез същата фирма и те се анулират. Позовава се на представена справка за отказани пратки – електронно писмо от 07.02.2021г. от „С.“ и на съответствието на съдържанието на документа със сторнираните касови бележки, които са изпратени на ревизията. Възражава се, че не са извършени насрещни проверки, във връзка с възраженията за анулираните фактури и сторнирани касови бонове, които да установят, че не са извършени сделки.

По тази жалба е издадено решението на директора на ОДОП № 792/18.05.2021г./л. 12-15/, връчено на дружеството на 20.05.2021г. по електронен път/л. 141/ , с което изцяло се потвърждава ревизионния акт.

За да отхвърли жалбата решаващият орган е изложил следните мотиви: Между страните нямало спор за размера на реализираните обороти, а единствено по отношение на това, дали при отчитане на оборота за регистрация на дружеството по ДДС следва да се вземат предвид фактурите, които са били сторнирани от дружеството. Според решаващия орган това сторно не може да бъде признато, поради нарушение на разпоредбата на член 31, алинея 1 от Наредба Н-18 от 2006 година, в редакцията си от 28 септември 2018 година. Твърди се нарушение на реда за извършване на сторно операция при рекламации или връщане на стоките. Според решаващия орган, не са спазени изискванията на посочената разпоредба, която изисква след приключване на сметката, при необходимост от сторно, то се документира чрез издаване на документ от фискалното устройство. В случая проверката установила, че в информационната система на НАП не е отразено сторнирането на тези операции. Вместо да се спази този ред били представени касови бележки, с посочени причини за издаване на сторно - отказана от получател. Органът се позовава на разяснение, изходящ номер 96008 от 22 май 2019 година на НАП за разпоредбите на наредбата, според което прилагането на ред за регистрация и отчетност на сторно операции, различни от определените в член 31 от наредбата, водило до несъответствие с нормата на регламентирания ред и съответно до липса на документална обосновааност за намаляване на регистрирания търговски оборот. Ето защо, констатирайки, че сторно касовите бележки не са изготвени в съответствие с изискванията, решаващият орган приема, че не могат да бъдат основание за намаляване на търговския оборот. Обосновава и това, че при спиране на

захранването, напрежението, при извършване на експертиза или ремонт на фискалното устройство, при блокирало фискално устройство, поради нарушена дистанционна връзка с НАП, поради неизправност на софтуера или при бедствие по смисъла на Закона за защита от бедствия и аварии, според текста на член 35, алинея 1 от наредбата се издава касова бележка от кочан която следва да е в два екземпляра и да е подписан от касиер. В конкретния случай в представените от жалбоподателя касови бележки било удостоверено, че е налице от отказ от получател, което не отговаряло на нито едно на условията на член 36, алинея 1, точка 17 от наредбата. Също така, касовите бележки не били подписани от касиер. Поради всичко това, обосновано ревизиращият екип отказал да съобрази при определяне на размера на облагаемия оборот представените от жалбоподателя бележки за извършено сторно.

Обосновава се и че не е основателно възражението за неизвършване на насрещни проверки на контрагентите му, с което се твърди допуснато в хода на ревизията процесуално нарушение, тъй като изначално не били доказани основанията за сторно операциите. В издадените фактури било удостоверена, че вида на доставките е услуга, а не - доставка на стока, която би могла да бъде извършена чрез куриер. Позовава се на това, че предоставянето на услуги не може да бъде сторнирано по начина, по който се сторнират касови бележки с наложени платежни при доставка на стоки. При предоставяне на услуги, същите можело да бъдат отказани при несвоевременно изпълнение, но не и връщане, вместо приемане от страна на получателя. Жалбоподателят не бил представил доказателства за отказана услуга от страна на клиента.

По делото е приета и съдебна счетоводна експертиза, чието заключение съдът цени, като обективно и безпристрастно. С нея се установяват следните факти: дружеството е разполагало за ревизирания период с регистрирано и действащо фискално устройство, въведено в експлоатация на 21 март 2014 година. За периода от 1 август 2019 година до 31 март 2020 година по данните от фискалното устройство оборотът бил в размер на 72539 лв. Съгласно представената от дружеството справка във връзка с регистрацията му по ЗДДС облагаемият му оборот за периода 01 август 2019 - 31 март 2020 година бил 34256 лв. Оборотът на дружеството по фискално устройство за периода от 22 април 2020г. до 31.08.2020г. бил 46268лв. След съпоставка на касовите сторно бележки с описаните сторнирани касови бележки за отказани и незаплатени доставки в електронното писмо от седми февруари 2021 година от И. Ч. от куриерска фирма S., с прикрепена справка в табличен вид, се установявало, че за периода от 22 април 2020 до 31 август 2020 година, по данни от отчетите на фискалното устройство и продажбите платени по банков път от дружеството, то имало реализиран оборот 46268 лв. и за същия период и е сторнирало фактури на обща стойност 16960 лв. При приспадане на сторнираните фактури, облагаемият размер на оборота на дружеството се изчислявал на 29308 лв. По данни от фискалното устройство, облагаемият оборот на дружеството за регистрация по ДДС – над 50000лв. бил достигнат в периода първи август 2019 година - 31 март 2020 година, когато е достигнал размер от 72539 лв. В експертизата е записано, че по делото не са налице данни за анулирани фактури и сторнирани плащания за

периода до 31.03.2020г.

По делото е представен диск от трето неучастващо лице – „Спиди“ АД с информация за отказаните пратки от контрагенти на дружеството. Констатацията на вещото лице за липсата на данни за сторнирани плащания преди 31.03.2020г. е коректна, доколкото исканите от жалбоподателя данни от „Спиди“ АД са получени и приобщени в съдебно заседание при първото разглеждане на делото след изготвяне на експертизата. По делото е получен диска с информация за всички отказани пратки с подател „Онлайн регистри“ ЕООД – с писмо 6931/23.02.2022г./л. 232/. Доказателството е приобщено в съдебно заседание на 18.03.2022г./л. 242/, след изготвяне на експертизата. От представените данни на магнитен носител се установява, че в периода от 01.08.2019г. до 22.04.2020г. има 849 върнати пратки на дружеството жалбоподател от куриерската фирма „Спиди“ АД.

При така установените факти съдът приема от правна страна следното:

Оспорването на ревизионния акт, като направено в законово установения срок по чл.156, ал.1 от ДОПК, от легитимирано лице с правен интерес и против акт, подлежащ на съдебно обжалване и контрол за законосъобразност, е процесуално допустимо.

Разгледана по същество жалбата е основателна.

Ревизионното производство е образувано и проведено, съответно ревизионният доклад и ревизионният акт са издадени от компетентни органи в рамките на определените им правомощия. Ревизионното производство е разпоредено от П. П. – началник сектор „Ревизии“, надлежно оправомощена със заповед № РД-01-818/10.05.2019г. По въпроса за компетентността на петрова вече е налице подробно произнасяне на ВАС в решение 1968/22.02.2023г. по а.д.4780/2022г.

Ревизията е извършена от определените със заповедта органи по приходите, които с оглед на заеманата длъжност и определянето им за ревизиращи органи, са разполагали с необходимата материална компетентност за провеждането ѝ и за съставянето на ревизионен доклад.

Съгласно разпоредбата на чл.119, ал.2 от ДОПК, ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията /определен за това с акт на директора на компетентната териториална дирекция - чл.112, ал.2, т. 1 от ДОПК/ и от ръководителя на ревизията /определен със заповедта за възлагане на ревизия - чл.113, ал.1, т.2 ДОПК/. Отделно са представени и заповеди за преназначаване на лицата, издали ревизионния акт и доклад като инспектори по приходите в ТД на НАП-С., от където следва качеството им на органи по приходите/л. 162-164/.Оспореният ревизионен акт е издаден от тези органи, които съответно са разполагали с материална компетентност. Налице е и териториална компетентност на същите, тъй като са част от Териториалната дирекция на НАП - [населено място], която е компетентна териториална дирекция по критериите на чл.8, ал.1, т. 3 от ДОПК.

Решението, с което е потвърден ревизионния акт също е издадено от компетентен орган – зам директор на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП, надлежно оправомощена със заповед 930/20.11.2017г. и 3433/12.05.2021г. на изпълнителния директор на НАП. С първата се определя зам. директора Е. П. за длъжностно лице, което да замества директора на дирекция ОДОП при

отсъствие, а с втората се установява, че към момента на издаване на решението -18.05.2021г. титулярят е бил в отпуск.

Както посочените по-горе заповеди за възлагане на ревизия, така и съставения ревизионен доклад и акт са издадени чрез информационна система "Контрол" като електронни документи, подписани с електронен подпис. Представянето на електронните документи на хартиен носител като заверен от страната препис, е допустимо по силата на чл.184, ал.1 от ГПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК. Същите са представени и в електронен формат на приложения по делото диск. В случая от представените доказателства се установява, че подписаните документите лица са имали валидни електронни подписи/л. 38-42 и л. 173-189/. С оглед на изложеното съдът приема, че заповедта за издаване на ревизия, ревизионния доклад и ревизионния акт са подписани от лицата, които са посочени като техни издатели с квалифициран електронен подпис.

В хода на ревизията е допуснато съществено процесуално нарушение, довело до ограничение на правото на защита на дружеството и до липса на посочване и обосновка за относимите към предмета ѝ обстоятелства. Не са установени и описани относимите обстоятелства, от които следва правото на органите по приходите да приемат за реален оборота по анулираните фактури и сторнираните бележки към тях, съответно да определят датата на която дружеството е следвало да бъде регистрирано по ЗДДС и към правото им да начислят ДДС във връзка с облагаемия оборот. В ревизионния доклад, ревизионния акт и решението, с което са потвърдени констатациите му, като основание за определяне на датата на регистрация на дружеството по ДДС се сочи реализиран оборот, отчетен на фискалното устройство до 31.03.2020г. Не са отчетени анулираните фактури и сторнираните плащания, като изобщо не е изследвано за какви сделки са осчетоводени, не са направени проверки има ли реална сделка, съответно, предвид декларираните от лицето данни, налице ли е предоставена услуга, съответно плащане за нея.

За да са налице основания за характеризиране на този оборот като облагаем по ЗДДС следва да е налице доставка на стока или услуга – чл. 2 от ЗДДС: *„Чл. 2. С данък върху добавената стойност се облагат: 1. всяка възмездна облагаема доставка на стока или услуга;“* .

Доколкото се твърди, че дружеството е предлагало услуги, то следва да е установена предоставена услуга, чието определение е дадено в чл. 8 -9 от ЗДДС и да не е налице изключение по чл. 10 и 10а от ЗДДС:

„Чл. 8. Услуга по смисъла на този закон е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обращение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство.

Доставка на услуга

Чл. 9. (1) Доставка на услуга е всяко извършване на услуга.

(2) За доставка на услуга се смята и:

1. продажбата или прехвърлянето на права върху нематериално имущество;

2. поемането на задължение за неизвършване на действия или неупражняване на права;

3. всеки физически и интелектуален труд, включително обработка в смисъл на производство, строеж или монтаж на материален актив със суровини и материали, дадени

от възложителя в разпореждане на изпълнителя;

4. извършването на услуга от държател/ползвател за ремонт и/или подобрене на нает или предоставен за ползване актив.

(3) За възмездна доставка на услуга се смята и:

1. (изм. - ДВ, бр. 101 от 2013 г., в сила от 01.01.2014 г.) предоставянето на услуга за личните нужди на данъчно задълженото лице, на собственика, на работниците и служителите или за цели, различни от независимата икономическа дейност на данъчно задълженото лице, при извършването на която се използва стока, при производството, вноса или придобиването на която е приспаднат изцяло или частично данъчен кредит;

2. (изм. - ДВ, бр. 101 от 2013 г., в сила от 01.01.2014 г.) безвъзмездното предоставяне на услуга за лични нужди на данъчно задълженото физическо лице, на собственика, на работниците и служителите или за цели, различни от независимата икономическа дейност на данъчно задълженото лице;

3. (нова - ДВ, бр. 94 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г.) безвъзмездното извършване на услуга от държател/ползвател за подобрене на нает или предоставен за ползване актив.

(4) Алинея 3 не се прилага при:

1. безвъзмездното предоставяне на транспортно обслужване от местоживеенето до местоработата и обратно от работодател на неговите работници и служители, включително на тези по договори за управление, когато е за целите на икономическата дейност на лицето;

2. (изм. - ДВ, бр. 94 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г.) безвъзмездното извършване на услуга от държател/ползвател за ремонт на нает или предоставен за ползване актив;

3. (отм. - ДВ, бр. 94 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г.)

4. безвъзмездно извършване на услуга с незначителна стойност с рекламна цел;

5. (нова - ДВ, бр. 95 от 2015 г., в сила от 01.01.2016 г.) предоставянето на услуга за лични нужди на данъчно задълженото лице, на собственика, на неговите работници и служители или за цели, различни от независимата икономическа дейност на данъчно задълженото лице, предизвикано от крайна нужда или непреодолима сила.

(5) (Нова - ДВ, бр. 97 от 2016 г., в сила от 01.01.2017 г.) Алинея 3, т. 1 не се прилага за използвани стоки, за които е упражнено право на данъчен кредит по чл. 71а, 71б и 73б.

Липса на доставка на стоки или услуги

Чл. 10. (1) Не е доставка на стока или услуга доставката към приобретателя от преобразуващия се, от отчуждителя или от апортиращия в резултат на:

1. преобразуване на търговско дружество по реда на глава шестнадесета от Търговския закон;

2. прехвърляне на предприятие по реда на чл. 15 или 60 от Търговския

закон;

3. извършване на непарична вноски в търговско дружество;

4. (нова - ДВ, бр. 94 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г.) преобразуване на бюджетни организации, държавни или общински предприятия, в резултат на което новообразуваните организации или предприятия са универсални правоприменители на преобразуваните;

5. (нова - ДВ, бр. 101 от 2013 г., в сила от 01.01.2014 г., изм. - ДВ, бр. 97 от 2016 г., в сила от 01.01.2017 г.) предоставяне за ползване на имоти от държавата и общините на заявителите за нуждите на частни детски градини и училища по Закона за предучилищното и училищното образование и последващото им преминаване към държавата и общините от заявителите при закриване на детските градини и училищата.

(2) В случаите по ал. 1 лицето, което получава стоките или услугите, е правоприменител и на всички права и задължения по този закон във връзка с тях, включително на правото на приспадане на данъчен кредит и на задълженията за извършване на корекция на ползания данъчен кредит.

(3) Алинея 2 се прилага и в случаите, когато стоките или услугите са придобити по наследство или по завет от данъчно задължено по този закон лице.

(4) Редът и необходимите документи за прилагане на ал. 2 и 3 се определят с правилника за прилагане на закона.

Липса на доставка на стоки или услуги в други случаи

Чл. 10а. (Нов - ДВ, бр. 97 от 2016 г., в сила от 01.01.2017 г.) (1) Не е доставка на стока или услуга внасянето на стока или услуга от съдружник за постигане общата цел по договор за създаване на неперсонифицирано дружество и при условие, че изрично не е договорено възнаграждение.

(2) За получените стоки или услуги по ал. 1, внесени за общо ползване, за неперсонифицираното дружество не възникват права и задължения по този закон. Съдружникът, който внася стоките или услугите, изпълнява всички права и задължения по този закон във връзка с използването им от неперсонифицираното дружество, включително на правото на приспадане на данъчен кредит и на задължението за извършване на корекция на ползания данъчен кредит.

(3) Когато стоките и услугите по ал. 1 се използват от неперсонифицираното дружество, както за извършване на доставки, за които е налице право на приспадане на данъчен кредит, така и за доставки или дейности, за които не е налице такова право, съдружникът начислява данък или извършва корекция на ползания данъчен кредит по закона, като използва коефициента по чл. 73 за годината на настъпване на изменението, изчислен на база на оборота на неперсонифицираното дружество.“

В случая изобщо не са предприети действия да се установи дали е налице предоставена услуга по анулираните фактури. В тази връзка може да се направи и насрещна проверка при клиентите по фактурите, съгласно чл. 45 от ДОПК: „Чл. 45. (1) При започнало производство по този кодекс органът по приходите може да извърши насрещна проверка за установяване на отделни факти и обстоятелства, свързани с лице, което не е страна в

съответното производство. При насрещната проверка не се установяват задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски на проверяваното лице. Екземпляр от протокола се връчва на ревизираното лице заедно с ревизионния доклад“.

Дружеството оспорва да е предоставяло услуги по анулираните фактури и сторнирани касови бонове и още в административното производство е обяснило, че се касае за отказани доставки, които реално не са били реализирани. Обяснено е, че фактурата и касовия бон са изпращани на контрагента и едва след приемане на услугата и заплащане на цената е следвало да се реализира доставката. При тези данни, задължение на административния орган е да събере необходимите доказателства от клиентите на тези услуги, дали реално са били предоставени такива. При липса на доставка по см. на чл. 2 от ЗДДС не се реализира облагаем с ДДС оборот, съответно не са налице основания за начисляване на ДДС.

Не съответстват на закона мотивите в обжалваното решение, че не следва да се събират доказателства в тази насока, тъй като е нарушен реда за сторниране на оборота, отчетен по касовия апарат. Нарушението на чл. 31, ал. 1 от Наредба Н-18/2006г. е основание за реализиране на административно-наказателната отговорност на дружеството по чл. 185, ал. 2 от ЗДДС, но не отменя задължението на ревизиращите в производството по установяване на данъчни задължения по ЗДДС да установят основанията за възникване на това задължение, което в случая е – наличие на облагаема доставка на стока или услуга, съгласно чл. 2, 6,8 и 9 от ЗДДС. Това задължение е на ревизиращите, съгласно чл. 102, ал. 5 от ЗДДС, който определя, че при констатация за неподадена в срок декларация за регистрация по ЗДДС, задълженията за ДДС на лицето се определят с ревизия, съгласно ДОПК.

Допуснатото нарушение е съществено, тъй като е нарушено правото на защита на ревизираното лице и не са събрани относимите към предмета на производството и сочени от него доказателства.

Нарушен е и материалния закон, доколкото посочените в оспорените ревизионен акт, доклад и решение обстоятелства не установяват наличие на задължение на лицето по ЗДДС, нито твърдяното от данъчната администрация обстоятелство, че лицето не е подало в срок декларация за регистрация по ЗДДС, предвид достигнат към 31.03.2020г. Оборот над 50000лв. В представените от куриерска фирма „С.“ информация са налице данни за множество отказани пратки на дружеството в периода до 31.03.2020г., за които се твърди още в ревизионното производство, че са съдържали издадени фактури и касови бонове, които се отнасят за отказани услуги, които не са реализирани и заплатени, съответно които документи са били анулирани и сторнирани. Изключването на тези документи от облагаемия оборот би довело до различни констатации за датата на която дружеството е следвало да се регистрира по ЗДДС. Не са налице основанията на закона за начисляване на ДДС, при установените по делото факти.

Ето защо, оспореният ревизионен акт е незаконсъобразен и следва да се отмени. Съдът, макар и инстанция по същество, не може да замести в случая органите по приходите, доколкото това би означавало да се извърши пълна

ревизия едва в рамките на съдебното производство.

При този изход на делото основателно е искането на дружеството жалбоподател да му бъдат присъдени разноските по делото, направени при разглеждането му пред АССГ и ВАС. Те са дължими съгласно чл. 144 от АПК, вр. чл. 78, ал. 1 от ГПК и са в размер на 1750лв., от които 700лв.- адвокатски хонорар пред първата съдебна инстанция, 700лв. - адвокатски хонорар за защита пред ВАС по а.д.4780/2022г., 50лв. - държавна такса и 300 лв. -депозит за експертиза.

Предвид изложените съображения, съдът

РЕШИ:

Отменя по жалба на „Онлайн Регистри“ ЕООД ревизионен акт /РА/ № Р-22220320005657-091-001/05.03.2021 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП- С., потвърден с решение № 792/18.05.2021г. на директора на дирекция ОДОП, при ЦУ на НАП- [населено място], с което се установяват задължения на дружеството, както следва: ДДС за периода от 22 Април 2020г. до 31.април 2020г. в размер на 1010,67лв.- главница и лихва върху тази сума, изчислена към 05.03.2021г. - 82,83лв., ДДС за м. май 2020г. в размер на 1816,00лв.- главница и лихва върху тази сума, изчислена към 05.03.2021г. - 133,18лв., ДДС за м. юни 2020г. в размер на 2448,83лв.- главница и лихва върху тази сума, изчислена към 05.03.2021г. - 159,19лв., ДДС за м. юли 2020г. в размер на 1705,17лв.- главница и лихва върху тази сума, изчислена към 05.03.2021г. - 96,16лв. и ДДС за м. август 2020г. в размер на 730,67лв.- главница и лихва върху тази сума, изчислена към 05.03.2021г.- 34,91лв. или общо задължение за ДДС и лихва - 8217,61 лв.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на „Онлайн Регистри“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], ул „К. Б. 1“ № 151, сумата от 1750лв., представляваща разноски по делото.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република България, в 14-дневен срок от получаване на съобщението от страните.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: