

РЕШЕНИЕ

№ 16710

гр. София, 15.05.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 2 състав, в
публично заседание на 06.03.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгения Иванова

при участието на секретаря Ива Лещарова, като разглежда дело номер **3135** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на Д. К. Е. СЛ, служебен номер от регистъра на НАП [ЕГН], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 6, чрез адвокат Ц. Ж. К., в качеството на пълномощник, срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221022007713-091 -001 от 13.11.2023 г., поправен с Ревизионен акт за поправка на РА /РАПРА/ №П-22221023224339-003-001 от 01.12.2023 г., издадени от Р. Р. Б. - орган, възложил ревизията, и В. В. ,потвърден с Решение №81 /18.01.2024г на Директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП С.. Оспорва се като незаконосъобразен извода в РА за допълнително начисляване на ДДС в размер на 38 988,48 лв. за дан.период м.10 .2022г,в резултат на непризнати вътреобщностни доставки /ВОД/ по 2 фактури, издадени на HORECO IMPEX SRL с VIN RO7228058 и извършена корекция на правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 297 452,42 лв. по 16 митнически декларации за внос, издадени през периода м. 07.2019 г. - м. 04.2021 г. и включени в дневника за покупки за ревизирания период м. 10.2022 г. - т.е. след 12- месечния срок по чл. 72. ал. 1 от ЗДДС.

Посочва се ,че дружеството е доказало безспорно осъществяването на ВОД за което са издадени ф-ра №10...0349/10.10.2022 г. отразена в дневника за продажби на стойност 2 982,60 лв. и ф-ра №10...0350/10.10.2022 г. отразена в дневника за продажби-на стойност 191 959,8 Г лв.,а ревизиращите органи без да обсъдят в тяхната съвкупност всички събрани доказателства, едностранчиво са съобразили само справка от Агенция „Митници“ модул „Пътни такси и разрешителен режим“ , каквата справка не е посочена като нормативно определен документ за признаване на ВОД съгласно ППЗДДС.

По отношение на приложението на чл.73а ал.1 от ЗДДС ,счита че са налице всички предпоставки за признаване на прово на данъчен кредит в хипотезата на чл.72 във вр.с чл.126 ал.3 т.1 от ЗДДС . Подробно обяснява причините ,поради които не е спазен 12 месечния период за деклариране на доставките по 15бр митнически декларации и които са наложили включването на последните в СД по ЗДДС за д.п.м.10.2022г . Твърди ,че не са събрани данни процесните доставки да са укрити и да липсват данни в счетоводството на получателя,поради което намира ,че са изпълнени условията на чл.73а от ЗДДС.. Иска се отмяна на оспорения РА и присъждане на сторените по делото разноски..

В съд.заседание жалбоподателя се представлява от адв. Я. ,който поддържа жалбата . Излага допълнителни доводи в писмена защита. Претендира разноски.

Ответника , чрез процесуален представител оспорва жалбата и поддържа аргументите на решаващия орган , с които оспорения РА е оставен в сила. Претендира юрисконсулско възнаграждение.С оглед обстоятелството ,че в съдебното производство са представени нови доказателства , които не са представяне нито по време на ревизията ,нито по време на административното обжалване,то моли независимо от изхода на настоящия спор ,разноските да бъдат възложени в тежест на жалбоподателя.

Съдът, след съвкупна преценка на събраните по делото доказателства и доводите на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство на жалбоподателя е започнало с издаване на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221022007713-020-001 от 14.12.2022 г., връчена на 05.01.2023 г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-22221022007713-020-002 от 01.03.2023 г., ЗИЗВР №Р-22221022007713-020- 003 от 10.03.2023 г., ЗИЗВР №Р-22221022007713-020-004 от 30.03.2023 г.. ЗИЗВР №Р- 22221022007713-020-005 от 02.05.2023 г., с която се възлага ревизия за определяне на задълженията по ЗДДС за периода от 01.10.2022 г. до 31.10.2022 г. Цитираните ЗВР и последващите три ЗИЗВР са издадени от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., определена за компетентен орган за възлагане на ревизията /О./ на основание чл. 11, ал. 3 от Закона за Националната агенция за приходите /ЗНАП/, във връзка е чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, със Заповед №РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С.. Последната ЗИЗВР е издадена от П. Т. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството ѝ на заместник на определения О., съгласно Заповед №РД-84-2200-362/02.05.2023 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р- 22221022007713-092-001 от 21.06.2023 г., връчен на 23.06.2023 г. Подадени са възражения от жалбоподателя срещу РД ,които са приети от ревизиращите за частично основателни и с РА не е установено ДДС в размер на 21 279,43 лв. за признати като облагаеми с нулева ставка БОД към получатели JONSON CONTROLS S. AND S. с VIN IT02550100131 и JONSON CONTROLS INTERNATIONAL с VIN HU12054752.

Ревизията приключва е РА №Р-2222 [ЕГН]-091-001 от 13.11.2023 г., издаден от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и В. В. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, актът е връчен на 20.11.2023 г.

На основание чл. 133, ал. 3 от ДОПК е издаден Ревизионен акт №П- 22221023224339-003-001/01.12.2023 г. за поправка на РА № Р-22221022007713-091-001 от 13.11.2023 г. ,връчен на 01.12.2023 г.

Поправката на РА е свързана единствено с поправка в име на титуляра на банковата сметка, по която ефективно да се възстанови ДДС, съгласно подадена декларация от 27.11.2023 г.

В срока по чл.152 ал.1 от ДОПК ,цитирания РА е оспорен пред директора на Дирекция

„ОДОП“ ,който с Решение № 81 / 18.01.2024г /стр.36 и сл.от делото / е потвърден изцяло РА.

В хода на производството са събрани писмени доказателства и са извършени множество процесуални действия,при което е установено ,че дейността на дружеството е търговия на територията на България със системи и елементи, свързани е противопожарната защита и контрола върху достъпа и присъствието, с вентилационни и климатични системи, индустриално хладилно оборудване, системи за управление на сгради, пожароизвестителни системи и механично оборудване за търговски и жилищни сгради. Жалбоподателят внася в България стоки извън Европейския съюз, за да ги доставя на клиенти както в България, така и в други държави членки. Жалбоподателят няма място на стопанска дейност на територията на страната. Регистриран е по ЗДДС от 13.11.2018 г.

Д. К. Е. СЛ се поддържа от доставчик на логистични услуги „ФЛЕКС КАРГО БЪЛГАРИЯ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], с база, разположена в района на С.. „ФЛЕКС КАРГО БЪЛГАРИЯ“ ЕООД действа като спедитор и митнически брокер в България и е отговорен за заплащането на транспорта на стоки при вноса им от Турция в България. Впоследствие тези разходи се фактурират на Д. К. /на испанския му ДДС номер ESB79121612/. Дружеството от своя страна декларира тези фактури в испанските си ДДС декларации. За заплащането на последващия транспорт на стоки от България към клиенти в страната и други страни членки на ЕС са отговорни или самите клиенти, или Д. К., в зависимост от избора ИНКОТЕРМ и мястото на доставка, посочени във фактурите за продажба. Стойността на транспорта се включва директно във фактурата към клиента или се фактурира отделно.

След анализ на събраните доказателства са констатирани следните основания за корекция на декларираните данни:

На основание 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 25 и чл. 66, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 46, ал. 1 от Правилника за прилагане на закона за данък върху добавената стойност /ППЗДЦС/ с РА е начислен ДДС в размер на 38988,48 лв. за непризнати ВОД на стоки по чл. 7, ал. 1 от ЗДДС към получател - румънското дружество HORECO IMPEX SRL, по следните 2 фактури: ф-ра №10...0349/10.10.2022 г. отразена в дневника за продажби на стойност 2 982,60 лв. и ф-ра №10...0350/10.10.2022 г. отразена в дневника за продажби на стойност 191 959,81 лв.

При проверка във VIES системата е установено, че контрагентът е с валиден ДДС номер.

На ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ № Р-22221022007713-040-001 /06.01.2023 г., с което са изискани документи за доказване на ВОД на стоки по декларираните продажби. В отговор са представени частично документи.Констатирано е, че данъчната основа /ДО/, вписана в предоставените фактури не отговаря на данъчната основа, декларирана в дневниците за продажби. За процесиите ВОД към HORECOIMPEX са представени:

- И. №10...0350/10.10.2022 г. с ДО 191 390,55 лв. и предмет на доставка - охладител 2 бр. /YLAA0517/, изписан на английски език. Към фактурата е приложена поръчка/purchase order/, съставена на английски език, с описание на поръчката CHILLER YLAA0517 2 бр. Приложена е международна товарителница /ЧМР/, изготвена на 07.10.2022 г., но в същата в клетка 16 не е вписано името на превозвача. В клетка 7 са вписани брой колети 2. В клетка 11 - тежина бруто 6 600 кг. От положения печат в кл. 23 се вижда името на превозвача MAVI TRANS 2001 S.R.L. - румънско дружество. В кл. 23 е вписан следния запис: IF31CUT/IF62CUT, което вероятно са регистрационните номера на превозното средство, с което са превозени стоките. В клетка 24 Стоките получени - има поставен печат на HORECO IMPEX SRL, подпис и дата 10.10.2022 г. При ревизията не е представен оригинален документ за извършения транспорт, а копие.

- И. №10...0349/10.10.2022 г. с ДО 2 973,75 лв. и предмет на доставка YLAA0517. Към фактурата

е приложена поръчка/purchase order/, съставена на английски език. Приложена е същата ЧМР от 07.10.2022 г.

Извършена е проверка в регистъра на Агенция Митници, „Пътни такси и разрешителни режими“, при която е установено, че на 07.10.2022 г., в 22:51 ч. е напуснал границата на България през ГКПП Д. мост, описаният в ЧМР товарен автомобил с рег. №IF31 CUT, но с друго ремарке с рег. табела F42CUT и отбелязан вид на товара „строителни материали“. Отбелязано е име на собственик на ППС - ROLI /а не MAVI TRANS 2001/. В тази връзка от органите по приходите е констатирано, че не е потвърдена реалността на превоза, т.к. не съвпадат регистрационния номер на табелата на ремаркетото, вида на товара и името на транспортното дружество, извършващо превоза.

Във възражението срещу РД от жалбоподателя е обяснено, че двете фактури са издадени за доставка до Румъния на един тип климатична система модел „YLAA 0517“, като фактура №10...0350/10.10.2022 г. е за доставка на основния компонент и същата е на стойност 98 149,00 евро /или 191 390,55 лв., при курс 1 евро - 1,95 лв./, а фактура №10...0349/10.10.2022 г. е издадена за доставка на допълнителни компоненти към същата климатична система и е на стойност 1 525,00 евро /или 2 973,75 лв., при курс 1 евро -1,95 лв./. С оглед на вида на тези доставки е изготвена една обща поръчка, в която е вписана общата стойност на двете фактури в евро, а именно 99 674,00 евро и която е с печат и изходящ номер на HORECO IMPEX SRL, RO7228058 /№369 от 01.04.2022 г./, т.е. купувачът по тези две фактури е поръчал въпросните стоки /климатична система модел „CHILLER Y. YLAA 0517“/. Обяснено е също, че по отношение на тези две фактури е издадена една обща международна товарителница, в която е вписано кое дружество е изпращач (кл. 1 и кл. 22), кое дружество е получател (кл. 2 и кл. 24) и кое дружество е превозвач (кл. 16 и кл. 23). Посочено е, че в справката на Агенция „Митници“ е записан собственикът на товарното превозно средство (по регистрационен талон), в случая на влекач с регистрационен номер „IF 31 CUT“, който може да е различен от превозвача, посочен в ЧМР, а самото МПС може да се ползва въз основа на граждански правоотношения /например : договор за наем/, като това разминаване не обоснова извод, че не е осъществена доставка на стоките, за които са издадени фактурите.

С възражението е предоставено ново доказателство - писмено потвърждение за получаване на стоки /преведено от английски език/ с подпис и печат на представляващия HORECO IMPEX SRL, в което е посочено, че стоките по тези две фактури са получени на 11.10.2022 г. В този документ изрично е уточнен видът на доставените стоки, който отговаря на този по фактурите, както и транспортното средство, с което те са пристигнали, което е същото, посочено в международната товарителница. /IF31CUT/IF62CUT/.

Органите по приходите са установили, че писменото потвърждение е с дата 25.07.2023 г. и следователно е изготвено е цел подкрепя тезите на възражението.

Като ново доказателство са предоставени и справки от счетоводния софтуер на дружеството, от които се вижда, че по въпросните две фактури са получени плащания на посочените във фактурите суми. Липсват обаче извлечения от банковата сметка на дружеството, каквито се твърди от жалбоподателя ,че е представил .

След анализ на представените доказателства с РА е прието, че не са доказани ВОД по двете фактури и на горепосочените правни основания е начислен ДДС в размер на 38 988,48 лв.

В съдебната фаза ,при разглеждане на казуса , е изискана по реда на чл.192 от ГПК във вр.с чл.144 от АПК и §2 от ДР на ДОПК информация от трето неучастващо по делото лице , а именно от справка в модул „Пътни такси и разрешителни режими“ (ПТРР) на Агенция „Митници“ да предоставите информация по следните въпроси:

1. За месец октомври 2022 г. пътно превозно средство („ППС“) - влекач с регистрационен № IF31CUT, колко пъти е преминало през ГКПП Р.-Д. мост?

1.1. Колко пъти е отбелязано, че въпросното ППС е преминало на вход и колко пъти на изход?

1.2. Колко и кои дружествата са отразени като собственик на ППС/превозвач за всяко едно преминаване?

1.3. В коя държава е регистрирано ППС с регистрационен № IF31CUT?

1.4. Кои са лицата, които са отразени като водачи на превозното средство?

2. Данните, отразени в модул ПТТР на Агенция „Митници“, по специално регистрационен номер на превозното средство (влекач/полуремарке), собственик на ППС/Превозвач и товар ръчно ли се въвеждат от служител на Агенция „Митници“ при всяко едно преминаване пред ГКПП Р.-Д. мост?

3. Извършено ли е преминаване на ППС с регистрационен № IF 31 CUT през ГКПП Р. - Д. мост на 07.10.2022 г. и ако да, кой е служителят на Агенция „Митници“, който е въвел данните в системата?

В отговор на тази молба ,третото неучастващо в производството лице е изпратило писмо с рег.№ 32-933807 /16.07.2024г /стр.172 от делото /,в което е посочило ,че ППС с регистрационен № IF 31 CUT е преминало общо 15 пъти през ГКПП Р.-Д. мост,от които 7бр по трасе „вход“ и 8 бр. по трасе „изход“ от РБ. В данните за регистрирани преминавания за име на собственик са посочени две дружества : MAVI TRANS 2001 и ROLI

TRANS, а като водач на ППС е вписан румънския гражданин К. М. П..Регистрацията на ППС също е румънска.Описана е и формата на въвеждане на данни в информационната система на Агенция „Митници“ в модул ПТТР /пътни такси и разрешителен режим/ .

С това писмо не се доказват по безспорен начин обясненията на жалбоподателя дадени в хода на обжалване на РД ,но след като ревизиращите са се усъмнили в същите , както и в приложеното към възражението потвърждение за получаване на стоки /преведено от английски език/ с подпис и печат на представляващия HORECO IMPEX SRL, в което е посочено, че стоките по тези две фактури са получени на 11.10.2022 г. е било необходимо данъчната администрация да прояви процесуална активност и да извърши насрещна проверка на румънското дружество. В хода на тази проверка е следвало да се установи , счетоводното отразяване на процесните доставки и използването на стоките в икономическата дейност на получателя , още повече че в случая се твърди и несъответствие в предмета на стоката посочен във фактурите и в ЧМР .

По силата на чл. 45, т. 2 от ППЗДДС, в приложимата редакция, за доказване на ВОД, доставчикът следва да разполага с транспортен документ или писмено потвърждение от получателя или упълномощено от него лице, удостоверяващи, че стоките са получени на територията на друга държава членка - в случаите, когато транспортът е извършен от получателя или от трето лице за сметка на получателя в писменото потвърждение се посочват дата и място на получаване, вид и количество на стоката, вид, марка и регистрационен номер на превозното средство, с което е извършен транспортът, име на лицето, предало стоките или с транспортен документ, удостоверяващ, че стоките са получени на територията на друга държава членка - когато транспортът е извършен от доставчика или от трето лице за сметка на доставчика.

Изискването за представяне на транспортен документ или потвърждение при транспорт от и за сметка на получателя наистина е алтернативно, защото релевантното обстоятелство на получаване на стоките следва да бъде установено с транспортния документ, а когато това не е доказано с него, следва да има писмено потвърждение от получателя. Смисълът на правната норма е безспорно да се докаже, че стоките са получени от вписания във фактурата получател извън територията на страната. Независимо, че доставчикът не е длъжен да контролира целият процес на превозване на стоката и в двата случая е определящо доказването на предаването на стоките на получателите . В случая е представено такова

потвърждение от страна на получателя и както беше посочено по-горе ако ответника е счел ,че потвържението е създадено за целите на ревизията е следвало да предприеме действия за изясняване на факта на получаване на процесните стоки от HORECO IMPEX SRL. Липсват доказателства за извършена насрещна проверка ,поради което не е налице основание за непризнаване на ВОД и начисляване на ДДС от 20% върху данъчната основа по фактури фактура №10...0350/10.10.2022 г. и фактура №10...0349/10.10.2022 г.

В този смисъл оспорения РА в частта с която на жалбоподателя е определено внасяне на допълнителен ДДС в размер на 38988,48 лв. за непризнати ВОД на стоки по чл. 7, ал. 1 от ЗДДС към получател - румънското дружество HORECO IMPEX SRL, по ф-ра №10...0349/10.10.2022 г. ,с дан.основа 2 982,60 лв. и ф-ра №10...0350/10.10.2022 г. с дан.основа 191 959,81 лв. е неправилен и следва да се отмени .

На основание чл. 68 от ЗДДС, във връзка с чл. 71 и чл. 72 от ЗДДС, с РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 297 452,42 лв. по 16 митнически декларации, описани в таблица на стр. 7 в РА.

В тази част оспорения РА също е незаконосъобразен ,поради следното:

От фактическа страна ,органа по приходите е констатирал , че износител на стоката е J. CONTROL KLIMA VE SOGUTMA SERVİS S. от Турция. Вносител на стоката е J. CONTROLS ESP ANA, ESB79121612. Видът на внасяната стока в митническите декларации е климатизационна система.

Органите по приходите са анализирали справка от информационния масив /ИМ/ на НАП и ИМ на Агенция „Митници“ /изготвена при предишно контролно производство и присъединена към настоящото производство/ за регистрираните митнически декларации и внесен ДДС за периода м. 07.2019 г. - м. 10.2022 г. от жалбоподателя. Начисленият ДДС по митнически декларации е внесен.

Според данните от дневник покупки е установено, че митническите декларации са издадени за периода м. 07.2019 г. - м. 04.2021 г., а е ползван данъчен кредит през данъчен период м. 10.2022 г.. т.е. данъчен кредит е ползван след повече от 12 месеца след издаването на документа.

Поради това, че за описаните митнически декларации са изтекли 12 месеца от издаването им до данъчен период м. 10.2022 г., в който е упражнено правото на приспадане на данъчен кредит по тях, т.е. след определения 12-месечен срок по чл. 72. ал. 1 от ЗДДС. във връзка с чл. 16, ал. 1 и чл. 83, ал. 1 от ЗДДС, с акта е отказано правото на прие данъчен кредит в размер

Посочено е ,че съгласно цитираната разпоредба срокът се явява преклузивен, т. е. след изтичането му правото се погасява.

В случая срокът да се упражни правото на приспадане на данъчен кредит за митническите декларации от м. 07.2019 г., м. 01.2021 г., м. 02.2021 г., м. 03.2021 г. и м. 04. 2021 г. е изтекъл съответно през м. 07.2020 г., м. 01.2022 г., м. 02.2022 г., м. 03.2022 г. и м. 04.2022 г.

Независимо от реда за коригиране на грешки, описани в чл. 126, ал. 3 от ЗДДС, в случай, че лицето е пропуснало срока по чл. 72 от ЗДДС за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит, то правото на данъчен кредит се погасява и последното не може да бъде упражнено чрез извършване на корекции на грешки.

Извода ,че настоящият случай попада именно в тази хипотеза, поради което за Д. К. Е. С.Л. не може да възникне претендираното право на приспадане на данъчен кредит съгл.чл.72 от ЗДДС е неправилен и необоснован.

В РА е посочено, че с чл. 126, ал. 3, т. 1 и 2 от ЗДДС е уреден начинът на извършване на корекции на допуснати грешки в подадени декларации вследствие на неотразени или неправилно отразени документи в отчетните регистри, когато същите грешки са установени след изтичането на срока за подаване на декларациите.

В случаите, когато грешката се дължи на неотразяване в отчетните регистри на документи, същата се коригира от лицето чрез извършване на необходимите корекции в данъчния период, през който грешката е установена, и включване на неотразения документ в съответния отчетен регистър за данъчния период на установяване на грешката /чл. 126, ал. 3, т. 1 от ЗДДС/. Когато грешката се дължи на неправилно отразяване в отчетните регистри на документи, същата се коригира по инициатива на лицето чрез писмено уведомяване на компетентния орган по приходите в съответната ТД на НАП, който следва да предприеме действия за промяна на задължението на лицето за съответния данъчен период /чл. 126, ал. 3, т. 2 от

ЗДДС/.

Органите по приходите считат, че независимо от реда за коригиране на грешки, описан в чл. 126, ал. 3 от ЗДДС, в случай, че лицето е пропуснало срока по чл. 72 от ЗДДС за упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит, то правото на данъчен кредит е погасено и не може да бъде упражнено чрез извършване на корекции на грешки.

За да се провери законосъобразността на тези изводи, следва да се обсъди заключението на СИЕ, защото дава яснота по отношение на осчетоводяването на процесните 15 броя митнически декларации и отразяването им в дневниците за покупки на жалбоподателя. Направените от вещото лице заключения са последователни, задълбочени и компетентни. Отговорено е изчерпателно на поставените въпроси, като по време на проведените по делото открити заседания вещото лице даде допълнително тълкуване на въпроси, които са от значение за спора. Заключението следва да бъде кредитирано като мотивирано, логично и съответстващо на събраните доказателства.

Не е спорно между страните, а и това е установено от вещото лице, че счетоводството на дружеството не се води в България. Според констатациите на експерта, ползуваната счетоводна система от жалбоподателя е ERP система.

Във връзка с митническите декларации, за които е отказано право на данъчен кредит, на вл са представени копия и издадените фактури за стоките, предмет на МД, които са издадени на Д. К. с испанския данъчен номер ESB79121612, като в тях са посочени серийните номера на стоките, съответстващи на посочените в митническите декларации номера. Анализирани са съдържанието на инвойс фактурите и е отразено, че в графа номер на поръчката за покупка (Purchase O. Number) е записан референтен номер посочен в 6/8 на съответната митническа декларация и обратно - в придружаващите документи към всяка митническа декларация - (2/3, поле N380) са посочени фактурите, които са издадени за стоките, предмет с режим „допускане за свободно обръщение“. Съгласно търговската практика на дружеството при тези сделки, Флекс К. издава фактури на испанския идентификационен номер и ДДС номер на Д. К., а именно - ESB79121612, в които стойността на доставката от Флекс К. до Д. К. представлява размерът ДДС, платен от Флекс К. при освобождаване на стоката от митнически контрол и цената на услугата, извършена от Флекс К.. Относно счетоводното отразяване на митническите режими „допускане до свободно обръщение“ са представени извлечения от софтуера на дружеството във формат „Е.“, заедно с екранни снимки от счетоводния софтуер на сметките и партидите съдържащи стойностите по митническите декларации, издадени във връзка с всеки отделен внос, обобщени по поръчки. Дружеството е осчетоводило всички свои фактури и митнически декларации в Софтуерния продукт, използван от него и е извършило плащане по тях.

Във връзка със задачите на ССЕ са представени файлове за извършените записи както следва: Файлове с наименование „Import declared overview“ - отразява декларирания внос, включва стойността на данъчната основа, ДДС по отношение на извършения внос, отчита от момента на въвеждане на МД в софтуера, до приключване, т.е. прехвърлянето им в българската ДДС сметка. Сумите са посочени в евро.

Файлът съдържа 5 листа (sheets) като:

- в първия от тях, S. 1 Import declared - „деклариран внос“ са записани всички митнически декларации в периода януари - април 2021 г, като срещу всяка МД е добавен и номер на поръчката - (PO Number Purchase order number). Ако се проследят редовете може да се забележи, че има случай на внос с една поръчка, няколко поръчки са обединени в един внос или няколко вноса са обединени в една поръчка. Въпреки това има проследяемост и може да се направи извод, че са представени във вид, който може да бъде контролиран в последствие. След отразяването на митническите декларации, извършените трансакции и прехвърля по различите счетоводни сметки по номера на поръчката.
- На лист втори, sheet 2 - счетоводни записи са отразени стойностите на ДДС съгласно номерата на поръчките по месеци на осчетоводяването, т.е. когато са въведени в софтуера след като са получени от Флекс карго. Стойностите са също в евро

Вещото лице е наблегнало на обстоятелството, че счетоводни записи, които следва да се включат в ДДС декларациите получават според тази система „tax code“ - т.нар данъчен код, в някои други системи се отчитат като „tax in /out“ за да могат да се прехвърлят в записи за включване в дневниците по ДДС. При

получаване на процесите фактури, осчетоводените стойности за ДДС в евро не са били отразени, т.е не са получили точно този определен данъчен код „tax code“ и не са разпределени за включване в ДДС отчитане през текущия период. Отразяването е неправилно и са останали в общата унгарска счетоводна сметка като (Cost of sales), която в случая е с код 4040-4001. Подходите на отчитане в България и начинът на отразяване на фактурите в ERP системата не са сравними помежду си . Ако същите не бъдат прехвърлени, то те остават във „висящо състояние“ и не се прехвърлят за отчитане по ДДС текущо.

- S. 3 - лист 3 - „Initial booking in COS“ - първоначално вписване на разходи за продажби, от който е видно, че съответните митнически декларации, съответните фактури за доставки, стойностите на МД, съответните на тях фактури не са декларирани, т.е по тази ERP система прехвърлени за деклариране в дневниците по ДДС, а остават в общите записи, не отразени като документи за включване в дневниците по ДДС. В случая това са регистри, в които не прехвърлят автоматично за отразяване по ДДС, при въвеждане на процесите документи трябва да се прехвърлят в сметка която отчита ДДС, а именно 2429-242G - (Reclass to Hungarian V. account from Cost of S.). Сметката, която отчита ДДС, което трябва да е отрази в българските дневници е под код 2417-276G, където сумите по код 2429-242G не са били прехвърлени и съответно за отразяване в българските ДДС регистри. Счетоводителите са счели, че това са записи отразяващи унгарски сделки или процеси. Представен е и лист 4 - S. 4, - 1st reclass to HU, който отразява точно прехвърлянето и отразяването на документите за целите на ДДС. Това е видно от екранните снимки „извлечения“ от счетоводния софтуер на Д. кьнтролс, като са видни 5 записи в дневниците в януари, март, април, и май 2021 г. Същите са съответно J.[ЕИК],[ЕИК],[ЕИК],[ЕИК] и [ЕГН], като във всяка снимка- извлечение може да се види прехвърлянето от едната сметка в другата - от Д-т в Кт.

От всичко изложено дотук ,следва обоснования извод че доставките не са укрити и са намерили счетоводно отразяване. Декларираните пред НАП в дневник „покупки“ за месец октомври 2022 г са отразени чрез ERP система на дружеството, която след проверка е извършила прехвърляне на счетоводните записи със закъснение. Осчетоводяването/регистрацията на операциите е извършено в системата, като въвеждането на изходните данни в журнали през 2021 г, но поради технически причини са включени в дневника по ЗДДС през 2022 г. След като дружеството е установило, че процесите сделки са включени в унгарската сметка за осчетоводяване, то същите са отразени в българската такава. Дружество като цяло използва сметки, които отчитат операции в общ план, като след това същите се прехвърлят за отразяване за данъчни цели в България по сметка българската ДДС сметка, с код 2417-276G. Това е станало след отразяване на техническата грешка в журналите и всички „sheets“ и съответните прехвърляния отразяващи сделки за данъчни

От писменото заключение и от дадените от вещото лице разяснения, съдът намира, за установено безспорно, че стоките, предмет на внос с 16 бр митнически декларации за периоди - м. 07.2019 г., м. 01.2021 г., м. 02.2021 г., м. 03.2021 г. и м. 04. 2021 г не са укрити и за тях има налични данни в счетоводството на жалбоподателя, т.е налице са предпоставките за приложение на разпоредбата на чл. 73а от ЗДДС.

Във връзка с изложеното съдът намира, че следва да прецени доколко в разглеждания казус е допустимо приложението на чл.73а от ЗДДС. По силата на ал. 1 от тази норма, при доставки, данъкът за които е изискуем от получателя, правото на приспадане на данъчен кредит е налице и когато получателят не е спазил изискванията на чл. 72 и/или доставчикът на стоката не е издал документ, и/или получателят не разполага с документ по чл. 71, т. 2, 4, 5 и 10, ако доставката не е укрита и данни за нея са налични в счетоводството на получателя. Безспорно е, че в случая са налице тези визирани условия.

Съдът намира, че законът не поставя други ограничения, касаещи предпоставки за прилагане на чл. 73а от ЗДДС. Не е предвидено ограничение на причините, поради които задълженото лице не е упражнило правото си на данъчен кредит в рамките на 12-месечния период по чл. 72 от ЗДДС. Обстоятелството, че правото на приспадане на данъчен кредит не е упражнено по реда и в сроковете по чл. 72 от ЗДДС, не е пречка за упражняването му по реда на чл. 73 от ЗДДС, стига данъчно задълженото лице да не е укрило доставката и тя да е осчетоводена надлежно (в този смисъл практиката на ВАС - Решение № 13070/02.12.2016 г. по адм. д. № 14153/2015 г.). Дори да не са спазени, предвидените в чл. 72 от ЗДДС срокове, разпоредбата на чл.73а от ЗДДС е приложима, ако са изпълнени материалните предпоставки за

упражняване на претендираното право - доставките да са реални и да не са укрити. Разпоредбата на чл. 73а от ЗДДС е специална по отношение на чл. 72 от ЗДДС. С нея е дадена възможност за упражняване на право на приспадане на данъчен кредит извън 12-месечния период, следващ възникването на това право при наличие на определени предпоставки за това - лицето да има право на приспадане или възстановяване на данъчен кредит, т.е. той да изискуем от самото лице, в качеството му на получател по доставката или вносител, доставката да не е укрита и за същата да са налични в счетоводството на получателя. Правото на приспадане или възстановяване на данъчен кредит на основание чл. 73а от ЗДДС се упражнява за данъчния период, през който данъкът е станал изискуем, след писмено уведомяване на органите по приходите по реда на чл. 126, ал. 3, т. 2. от ЗДДС, които следва да предприемат действия за промяна на задължението на лицето за съответния данъчен период - при неправилно отразени в отчетните регистри документи.

Процедурата по приспадане или възстановяване на данъчен кредит по чл. 73а от ЗДДС е контролна процедура и се различава от общата процедура по чл. 72 от с.з. Тя се инициира от правоимащото лице чрез подаване на заявление, а в задължение на органите по приходите, в рамките на контролните им правомощия е да проверят дали са налице предпоставките за упражняване на такова право, предвидени в чл. 73 и чл. 73а от ЗДДС.

Без съмнение чл. 73а от ЗДДС обхваща случаите, в които данъкът е начислен и внесен при внос по чл. 16 от ЗДДС. Д. К. Е. С.Л. е придобило собствеността върху стоките от внос, поради което същото се явява едновременно вносител и получател по чл. 11, ал. 2 от ЗДДС и данъкът е изискуем от него съобразно чл. 83 от ЗДДС. В заглавието на разпоредбата на чл. 73а се съдържа уточнението, че се прилага за случаи, в които данъкът е изискуем от „получателя/вносителя“. Целта на закона е разпоредбата да е приложима не само спрямо лицата, за които данъкът се дължи в режим „самоначисляване“, но и спрямо лицата, за които ДДС е изискуем при внос. В този смисъл е и практиката на ВАС (Решение М 5151/2016 г. по адм. дело № 2712/2015 г., в мотивите към което ВАС се е позовал и на решението на СЕС по Дело С-414/10, Veleclair SA). Видно от даденото от СЕС тълкуване, положението на вносителя, който внася данъка при внос и има право на приспадане на данъчен кредит за същия този данък, е сходно до положението на лице, за което възниква право на данъчен кредит в режим „самоначисляване“. Ефективното заплащане на дължимия ДДС по внос също така напълно елиминира опасността от измама или злоупотреба с ДДС.

От друга страна в чл. 73а, ал. 2 от с.з. се посочва, че в случаите по ал. 1 правото на приспадане на данъчен кредит се упражнява през данъчния период, през който данъкът е станал изискуем, като се прилага съответно чл. 126, ал. 3, т. 2. Последната норма касае отстраняване на грешки при декларирането и съгласно нея лицето писмено уведомява компетентния орган по приходите, който предприема действия за промяна на задължението на лицето за съответния данъчен период - при неправилно отразени в отчетните регистри документи. Тълкуването на този законов текст води несъмнено до заключението, че чл. 73а от ЗДДС е приложим винаги, когато са налице предпоставките предвидени в ал. 1 от него, а не само в случаите на самоначисляване. Неправилното отразяване на документи в отчетните регистри – дневниците за покупки и СД по ЗДДС, без съмнение обхваща и случаите, в които тези документи изобщо не са били отразени в тях, поради технически причини, какъвто е и разглеждания случай. При наличието на вече изброените предпоставки по чл. 73а, ал. 1 от ЗДДС, за дружеството без съмнение възниква право на приспадане на данъчен кредит за тези периоди, което да бъде осъществено в рамките на контролната процедура, предвидена в тази норма.

Предвид на гореизложените съображения трябва да се приеме, че РА, в оспорената част е издаден от компетентен орган, в предвидената форма, но при несъответствие с материално-правните разпоредби и целта на закона, поради което следва да бъде отменен.

Искането на ответника за възлагане на разноските по делото в тежест на жалбоподателя, поради късно предоставяне на новите писмени доказателства е неоснователно. Тези доказателства са представени и с възражението срещу РД, поради което ответника е следвало да ги съобрази или да извърши съответните процесуални действия за установяване на процесните факти и обстоятелства.

Съгласно представения списък с разноски на стр.223 от делото и доказателства за извършването им, в полза на жалбоподателя следва да се присъдят разноски в размер на общо 19032.22лв

Воден от горното, Съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на Д. К. Е. СЛ, служебен номер от регистъра на НАП [ЕГН], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 6, **Ревизионен акт /РА/ №Р-22221022007713-091 -001 от 13.11.2023 г., поправен с Ревизионен акт за поправка на РА /РАПРА/ №П-22221023224339-003-001 от 01.12.2023 г., издадени от Р. Р. Б. - орган, възложил ревизията, и В. В. ,потвърден с Решение №81 /18.01.2024г на Директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП С..**

ОСЪЖДА Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП да заплати на Д. К. Е. СЛ, служебен номер от регистъра на НАП [ЕГН], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 6, сумата 19032.22лв разноси по делото.

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

Съдия: