

РЕШЕНИЕ

№ 7236

гр. София, 02.03.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 45
състав**, в публично заседание на 28.01.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгени Стоянов

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **9340** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 - 161 ДОПК.

Образувано е по жалба на „Геотехексперт“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя М. М. В., чрез процесуалния си представител Е. С., адвокат от САК, преупълномощена от адвокатско дружество „П., А. и партньори“, срещу РА № Р – 22002223005814 – 091 – 001 / 22.04.2024 г., издаден от В. В. П. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и М. Т. Ф. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 989 от 18.07.2024 г. на директор на дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП.

В жалбата е посочено, че оспореният РА е незаконосъобразен и необоснован, поради противоречие с материалноправните и процесуалноправните разпоредби. Ревизионният акт не съдържа всички изискуеми от закона реквизити, тъй като не съдържа собствени мотиви и излагане на собствени фактически констатации. Налице е неправилност на изводите по прилагането на ЗДДС и ЗКПО. Органът по приходите е приел, че за доставките за членски карти за спортен клуб и такси за училище, не са ангажирани доказателства, в каква връзка са отчетени тези разходи и как са свързани с дейността на дружеството. Финансовият резултат е преобразуван в посока увеличение. Органът не е съобразил разпоредбата на чл. 109, ал. 1 ДОПК. Срокът по тази разпоредба е преклузивен и не е спазен. По отношение на установеното данъчно задължение по фактурите с доставчик „G.“ АГ, прави се изрично възражение за давност. Нарушен е принципът на служебното начало, според който органите по приходите са длъжни служебно, когато няма искане от заинтересованите лица, да

изясняват фактите и обстоятелствата от значение за установяване и събиране на публичните вземания.

В съдебно заседание жалбоподателят редовно призован, представлява се от адв. Е. Й. с пълномощно по делото (преупълномощена – л. 294 от делото). Иска от съда да отмени оспорения РА. Претендира присъждане на разноски. Представя списък по чл. 80 ГПК. Представя писмени бележки по съществуващото на спора.

Ответникът – директор на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ С. при Централно управление на Национална агенция за приходите, редовно призован не се явява. Представлява се от юрисконсулт С. А.. Претендират се разноски. Представят се писмени бележки.

Софийска градска прокуратура – редовно призована, не изпраща прокурор за участие в производството по делото.

Съдът, след като се запозна с приложените по делото писмени доказателства, и след като обсъди доводите на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

През ревизирия период търговско дружество „Геотехексперт“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], извършва стопанска дейност. Основната дейност за този период е покупко – продажба на строителни материали: габиони, геомембрани, тел и други материали с широкоспектърно приложение. През ревизирия период, дружеството извършва стопанска дейност в два обекта: тристайно ателие № 6, за офис, на адрес: [населено място], ж. к. М. 1, [жилищен адрес]0 и склад на адрес: [населено място], [улица].

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р – 22002223005814 – 020 – 001 от 04.10.2023 г., връчена по електронен път на 06.10.2023 г., е възложено извършването на ревизия на данъчно задълженото лице „Геотехексперт“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Ревизията е с обхват: задължения по ДДС за данъчни периоди от м. 01.12.2015 г. до 31.07.2016 г. и от 01.09.2016 г. до 30.09.2021 г., и за корпоративен данък за периодите от 01.01.2016 г. до 31.12.2020 г. Със заповеди за изменение на ЗВР, срокът за приключване на производството е удължен до 06.03.2024 г.

За установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизирия субект е връчено искане за предоставяне на документи и обяснения от задължено лице от дата 11.10.2023 г. Изискани са всички първични счетоводни документи и регистри, както и относимата търговска документация. На 04.01.2024 г. органите по приходите са извършили преглед на място в счетоводството на дружеството на наличните оригинални документи и регистри. Запознали са се лично с осъществяваната от дружеството дейност.

Ревизионното производство е повторно по смисъла на чл. 155, ал. 4 ДОПК и е във връзка с Решение № 1342 / 20.09.2023 г. на директора на дирекция ОДОП С., с което е отменен РА № Р – 22221521006171 – 091 – 001 / 09.03.2023 г.

За резултатите от ревизията е съставен ревизионен доклад (РД) № Р – 22002223005814 – 092 – 001 / 26.03.2024 г. Докладът е връчен на дата 28.03.2024 г. по електронен път.

Производството приключва с издаването на РА № Р – 22002223005814 – 091 – 001 / 22.04.2024 г., издаден от В. В. П. на длъжност Началник на сектор, орган възложил ревизията и М. Т. Ф. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията.

Жалбоподателят оспорва по административен ред издадения РА пред директора на дирекция „ОДОП“. С Решение № 989 / 18.07.2024 г. на директора на дирекция

„ОДОП“ С. при ЦУ на НАП, в една част РА е отменен, във втора част е изменен, а в трета – потвърден.

Поради допуснати в посоченото решение грешки е издадено Решение № 1075 от 06.08.2024 г. за поправка на очевидна фактическа грешка, допусната в Решение № 989 от 18.07.2024 г.

Недоволен от така издадения ревизионен акт и след изчерпване на оспорването по административен ред, жалбоподателят „Геотехексперт“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], го оспорва пред състав на АССГ.

При така установеното от фактическа страна, Административен съд София - град, Първо отделение, 45-ти състав, формира следните правни изводи:

Жалбата е подадена на дата 05.08.2024 г. Решението на директор на дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП е връчено на дата 24.07.2024 г. по електронен път. Съдът намира жалбата за подадена в срок и допустима.

Предметът на делото, съобразно подадената жалба и уточнението, направено от адв. Й. в открито съдебно заседание на дата 28.01.2025 г., както и с оглед решението на директора на дирекция ОДОП, включително и това за поправка на очевидна фактическа грешка, е следният: по ЗКПО за 2017 г. дължима сума 158. 10 лева (колони 11 от оспорения РА) ведно с лихва 102. 77 лева; по ЗКПО за 2018 г. дължима сума 905. 50 лева, ведно с лихва 496. 77 лева; по ЗКПО за 2019 г. дължима сума 1266. 10 лева и лихва 533. 87 лева; по ЗКПО за 2020 г. дължима сума 1041. 52 лева и лихва 333. 56 лева.

По ЗДДС за м. септември 2016 г. дължима сума 22111. 27 лева и лихва 17646. 59 лева; по ЗДДС за месец октомври 2016 г. дължима сума 9182. 11 лева и лихва 7249 лева; по ЗДДС за месец ноември 2016 г. дължима сума 6472. 88 лева и лихва 5056. 20 лева; за месец декември 2016 г. дължима сума 4820. 87 лева и лихва 3724. 24 лева; по ЗДДС за месец юни 2017 г.; по ЗДДС за месец юли 2017 г. дължима сума в размер на 27. 99 лева и лихва 19. 97 лева; по ЗДДС за месец юни 2018 г. дължима сума 13. 67 лева и лихва 8. 49 лева; по ЗДДС за месец септември 2018 г. дължима сума 13. 67 лева и лихва 8. 14 лева; по ЗДДС за октомври 2018 г. дължима сума 20501. 63 лева и лихва 12027. 80 лева; за месец ноември 2018 г. дължима сума 166068. 01 лева и лихва 96044. 02 лева; по ЗДДС за месец декември 2018 г. дължима сума 2834. 29 лева, ведно със съответната лихва; по ЗДДС за месец април 2019 г. дължима сума 2523. 00 лева и лихва 1353. 32 лева; по ЗДДС за месец май 2019 г. дължима сума 4302. 40 лева и лихва 2270. 73 лева; по ЗДДС за месец юни 2019 г. дължима сума 16382. 40 лева и лихва 8509. 80 лева; по ЗДДС за месец ноември 2019 г. дължима сума 7970. 09 лева и лихва 3801. 29 лева; по ЗДДС за месец януари 2020 г. дължима сума 7902. 46 лева и лихва 3632. 93 лева; по ЗДДС за месец юли 2020 г. дължима сума 32015. 20 лева и лихва 13099. 38 лева; по ЗДДС за месец август 2020 г. дължима сума в размер на 35157. 70 лева и лихва 14082. 40 лева; по ЗДДС за месец септември 2020 г. дължима сума в размер на 45533. 14 лева и лихва 17858. 80 лева; по ЗДДС за месец януари 2021 г. дължима сума в размер на 7903. 04 лева и лихва 2829. 65 лева; по ЗДДС за месец февруари 2021 г. дължима сума в размер на 8510. 87 лева и лихва 2981. 08 лева; по ЗДДС за месец март 2021 г. 10225. 27 лева и лихва 3493. 52 лева.

Според настоящия съдебен състав преклузивният срок по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване от органа по приходите на правомощието за образуване на ревизионно производство, е спазен. Първото ревизионно производство е възложено на

дата 03.11.2021 г. със заповед, която е връчена електронно на адрес на дружеството на дата 06.11.2021 г. Постоянна и непротиворечива е съдебната практика на ВАС, че релевантен за прилагане на нормата е моментът на връчване на заповедта за възлагане на ревизия (вж. решения на ВАС по адм. дела № 9906/2014 г., адм. д. № 392/2015 г., адм. д. № 9301/2016 г., адм. д. № 3700/2019 и др.) По аргумент от разпоредбата на чл. 155, ал. 6 от ДОПК обаче, според която производството по издаването на новия РА започва от първото незаконосъобразно действие, което е послужило като основание за отмяната на първоначалния акт, следва, че ревизионното производство е едно и началото му е поставено с първоначално издадената ЗВР. В случая това е ЗВР № Р – 22221521006171 от 03.11.2021 г., връчена електронно на 06.11.2021 г. (в този смисъл относно началото на ревизионното производство е Решение № 6250 от 28.05.2020 г. по адм. д. № 1412 / 2020 г. на ВАС, Първо отделение)

Обхватът на ревизията е за определяне на задълженията на „Геотехексперт“ ЕООД по ЗДДС (данъчен период от 01.12.2015 г. до 30.09.2021 г.) и за корпоративен данък по ЗКПО за периода от 01.01.2016 г. до 31.12.2020 г. Съгласно чл. 125, ал. 5 от ЗДДС регистрираното лице е длъжно да подаде справка – декларация в съответната данъчна дирекция до 14 – то число на месеца, следващ данъчния период, за който се отнася. Установените за периодите м. 03, м. 05, м. 07, м. 09, м. 10 и м. 11.2016 г. данъчни задължения е трябвало да бъдат декларирани до 14 – число на следващия месец. Тоест до 14.04., 14.06, 14.08, 14.10 и 14.12.2016 г. Срокът за възлагане на ревизионно производство по отношение на тези данъчни задължения е петгодишен и е с начална дата 01.01.2017 г. (с изтичането на годината, за която са подадени декларациите за 2016 г.). Същият този петгодишен срок изтича на 01.01.2022 г. Връчването на ЗВР е от дата 06.11.2021 г.

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

Ревизионен акт № Р – 22002223005814 – 091 – 001 / 22.04.2024 г. е издаден от компетентни органи. Оспореният РА е издаден от М. Т. Ф., на длъжност „Главен инспектор по приходите“ - ръководител на ревизията, и от В. В. П., на длъжност Началник на сектор – орган, възложил ревизията. Ревизионният акт е подписан от М. Т. Ф. електронно, със сертификат номер: 375e718690b0af71 на дата 22.04.2024 г. Подписан е електронно от В. В. П., със сертификат номер: 5a5233005492e97a на дата 22.04.2024 г. Ревизионният акт е издаден чрез Информационната система „Контрол“ като електронен документ. Информационната система „Контрол“ е софтуерно приложение за целите на контролната дейност в НАП, разработено и внедрено по силата на сключен договор в изпълнение на проект „Надграждане на системата за управление на приходите чрез разработване на софтуерно приложение за целите на контролната дейност в НАП – информационна система „Контрол“ по договор с УО на ОПАК № 10 – 31 – 3С от 03.02.2011 г. Одобреното задание за разработка и развитие на ИС „Контрол“ е съгласно изискванията на Закона за електронното управление (ЗЕУ), Закон за киберсигурност (ЗК) и Закона за управление и функциониране на системата за защита на националната сигурност (ЗУФСЗНС). Информационната система „Контрол“ записва всяко едно действие на потребителите в хронология на действията, включително и времето на подписване и самия подпис, като използва системното време на сървъра на приложението.

Ревизионният доклад (РД) № Р – 22002223005814 – 092 – 001 / 26.03.2024 г. е съставен от Д. Г. С., на длъжност „инспектор по приходите“, и подписан електронно със сертификат номер: 1A4D498B04E9D37F, на дата 26.03.2024 г. и от М. Т. Ф., електронно, със сертификат номер: 375e718690b0af71 на дата 26.03.2024 г.

Съдът намира, че издадените в хода на ревизионното производство документи (РА, РД, ЗВР и т. н.) са подписани с валиден КЕП. Според чл. 3, т. 12 от Регламент № 910 / 2014, за да може един електронен подпис да се счита за „квалифициран електронен подпис“, той трябва да отговаря на три кумулативни изисквания – да е ”усъвършенстван електронен подпис“, който съгласно чл. 3, точка 11 от този регламент трябва да отговаря на изискванията, посочени в чл. 26 от същия; да е създаден от „устройство за създаване на квалифициран електронен подпис“, което съгласно член 3, точка 23 от този регламент трябва да отговаря на изискванията, предвидени в приложение II към същия регламент; да се основава на „квалифицирано удостоверение за електронен подпис“ по смисъла на член 3, точка 15 от Регламент № 910 / 2014. Съгласно тази разпоредба за това е необходимо въпросното удостоверение да бъде издадено от „доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги“ и да отговаря на изискванията, предвидени в приложение I към регламента (т. 43 от Решение на СЕС от 20 октомври 2022 г. по дело С – 362 / 21, Е.).

По делото са приложени удостоверения за валидност на КЕП. Те се съдържат и на магнитен носител (CD). Съдът намира, че издадените в хода на ревизионното производство документи са подписани с валиден КЕП, при съобразяване на тълкуването, осъществено от СЕС по дело С – 362 / 21, Е..

По възраженията за нищожност на Ревизионния акт (РА № Р – 22221521006171 – 091 – 001 от 09.03.2023 г.), с който е приключила първата ревизия, съдът намира, че същите са неоснователни. Действително този РА е бил отменен с Решение на директора на дирекция „ОДОП“ № 1342 от 20.09.2023 г. Той не съществува в правния мир и не е предмет на настоящото дело. Проведена е повторна ревизия. Независимо от това и за пълнота се дължат следните аргументи:

С Решение за иземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос / преписка № Р – 22221521006171 – 098 – 001 / 03.11.2022 г. и Заповед № РД – 01 – 849 / 31.10.2022 г., издадени от директора на ТД на НАП С., във връзка с преназначаване на А. Г. М. на друга длъжност в ТД на НАП С., функциите на компетентен орган по смисъла на чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, са възложени на Д. Д. Д., а със Заповед № Р – 22221521006171 – 020 – 005 / 01.12.2022 г., издадена въз основа на Решение за иземване и решаването на конкретен въпрос / преписка № Р – 22221521006171 – 098 – 002 / 01.12.2022 г. за ръководител на ревизията е определена И. Й. Л., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С..

По така установените факти съдът не установява процесуални нарушения. Д. Д. Д. е била изрично упълномощена със Заповед на директора на ТД на НАП С., да упражнява правомощието да възлага ревизии. Налице са били и обективни причини разглеждането / решаването на преписката да се иземе от органа, който е издал първата ЗВР (А. Г. М.). Иземването е осъществено с решение на директора на ТД на НАП С.. Конкретна причина за това е упражнено правомощие от органа – директор на ТД на НАП С. - да приложи разпоредбата на чл. 82, ал. 1 ЗДСл. Посоченото означава, че А. Г. М. е била преназначена на друга длъжност. Тя е била преназначена, считано от 27.10.2022 г., от длъжността „Началник сектор“ в ТД на НАП С., отдел „Ревизии“, сектор „Ревизии“, на длъжността „Главен инспектор по приходите“ в ТД на НАП С.,

дирекция „Контрол“, отдел „Ревизии“, сектор „Ревизии“. Основателни са аргументите на процесуалния представител на ответника, че М. като назначена на длъжността „главен инспектор“ вече не е носител на правомощието да възлага, провежда и приключва ревизии.

Приема се изложеното в писмените бележки на процесуалния представител на директора на дирекция „ОДОП“, че разпоредбата на чл. 7, ал. 3 ДОПК е допълнена със Закон за изменение и допълнение (обн. – ДВ, бр. 105 от 2020 г., в сила от 01.01.2021 г.), като е добавено следното: или невъзможност, произтичаща от промяна в длъжността на органа по приходите, съответно публичния изпълнител, водеща до отпадане на компетентността. Тоест при изземването на преписката не е допуснато нарушение. В Заповед № РД – 01 – 849 / 31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С. (приложима към момента на издаване на оспорения РА), А. М. не е посочена като компетентен орган, който може да изпълнява функциите по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК. Действително тя няма как да бъде посочена в съдържанието на тази заповед, доколкото вече не заема длъжността „началник сектор Ревизии“. Такава длъжност заема Д. Д. Д., поради което тя изрично е посочена като орган, притежаващ компетентност да изпълнява функциите по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК.

Споделят се доводите на процесуалния представител на ответника, че от значение са мотивите на Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г., постановено по т. д. № 10 / 2016 г. на ВАС. Съобразно това решение, за да е налице валидно издаден РА, той трябва да е издаден от две лица – органът, възложил ревизията и ръководителят на ревизията. Компетентността на първия произтича от закона – чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и заповедта на директора на ТД. Компетентността на втория (ръководителят на ревизията) произтича от валидното му оправомощаване от страна на възложилия ревизията орган по приходите. За ръководител на повторната ревизия е определена И. Й. Л., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП – С.. Същото е станало с Решение № Р – 22221521006171 – 098 – 002 / 01.12.2022 г., взето от Д. Д. в качеството ѝ на началник сектор при ТД на НАП – С.. Изрично в мотивите на това решение е посочено, че то се взема във връзка със Заповед на директора на ТД на НАП С. за преназначаване на А. Б. Г. на длъжност главен инспектор по приходите в отдел „Ревизии“, считано от 27.10.2022 г. и ангажираната с това обективна и трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения, а именно изпълнение на правомощията на орган, ръководител на ревизии, както и на основание чл. 7, ал. 3 от ДОПК.

С Разпореждане № 18826 от 04.10.2024 г. за насрочване на делото съдът е разпределил тежестта на доказване. Изрично е указано на жалбоподателя, че носи тежестта да докаже съществуването на фактите и обстоятелствата посочени в жалбата, от които черпи благоприятни за себе си правни последици. Със същото разпореждане е указано на жалбоподателя, че има правна възможност да поиска назначаването на съдебно – счетоводна експертиза, като постави въпроси, свързани с предмета на доказване. В хода на съдебното производство жалбоподателят не е представил писмени доказателства, за да докаже твърденията в жалбата си. Не е поискал и допускането на съдебно – счетоводна експертиза.

По отношение на задължения по ЗДДС

През м. 09.2016 г. задълженото лице е декларирало вътреобщностно придобиване (ВОП) на материали от G. AG, VIN ATU63802148, за което е издало протоколи № [ЕГН] / 26.09.2016 г. с ДДС в размер на 14 786. 07 лева и № [ЕГН] / 26.09.2016 г. с

ДДС в размер на 7 325. 20 лева, отразени единствено в дневника му за покупки. Съгласно чл. 84 от ЗДДС, данъкът при ВОП е изискуем от лицето, което извършва придобиването, като начисляването на данъка се извършва с протокол по чл. 117, ал. 1 от ЗДДС, който се издава не по – късно от 15 – дневен срок от датата, на която е станал изискуем (чл. 117, ал. 3 ЗДДС). В случая не е спазен режимът на обратното начисляване и по тези доставки жалбоподателят не е начислил дължимия ДДС. От органите по приходите е начислен ДДС в размер на 22 111. 27 лева по тези два протокола. В тази си част РА е законосъобразен. Действително посочените два протокола са отразени единствено в дневниците за покупки. От жалбоподателя е упражнено ефективно правото на данъчен кредит. Данъкът обаче не е начислен, като протоколите на се включени в дневниците за продажби на ревизираното дружество. Нарушен е неутралитетът на данъка върху добавената стойност. Неоснователни са доводите в жалбата, че в случая е трябвало да се приложи разпоредбата на чл. 73а ЗДДС.

По отношение на така начисления данък, жалбоподателят излага аргументи, свързани с това, че не е спазена разпоредбата на чл. 109, ал. 1 от ДОПК. Според жалбоподателя, в съдебната практика е формирано разбирането, че срокът по чл. 109, ал. 1 от ДОПК е преклузивен, като той е изтекъл на 31.12.2021 г., а заповедта за възлагане на ревизията е издадена едва на 04.10.2023 г. Прави се възражение за изтекла давност. Съдът намира, че срокът по чл. 109, ал. 1 ДОПК е спазен. От значение е датата на възлагането на първата ревизия, докато датата 04.10.2023 г. се отнася за възлагането на втората ревизия.

Доколкото съдът намира, че така установените от органите по приходите данъчни задължения по ЗДДС съществуват, трябва да се обсъди възражението за изтекла давност, направено в жалбата до съда. (с. 4 от жалбата) Тези данъчни задължения не са погасени по давност. Началният момент на давността във връзка със задълженията по декларирания ВОП на материали от G. AG, VIN ATU63802148, е от дата 01.01.2017 г. Това е така, доколкото задълженията се отнасят за данъчен период м. септември 2016 г. Първо, давността е била спряна за времето на извънредното положение от 24.03.2020 г. до отмяната му на 21.05.2020 г. (тоест общо 59 дни). Това е така по силата на § 29, т. 2 от Закона за мерките и действията по времето на извънредното положение, обявено с Решение на Народното събрание от 13 март 2020 г. и за преодоляване на последиците (в сила от 24.03.2020 г.) Съгласно § 13 от Преходните и заключителните разпоредби към Закона за изменение и допълнение на Закона за здравето, сроковете, спрели да текат по време на извънредното положение по Закона за мерките и действията по време на извънредното положение, обявено с решение на Народното събрание от 13 март 2020 г., и за преодоляване на последиците, продължават да текат след изтичането на 7 дни от обнародването на този закон в "Държавен вестник". Този параграф е обнародван в ДВ, бр. 44 от 2020 г., в сила от 14.05.2020 г.

Срокът на давността е бил спрян и докато се е извършвало първото ревизионното производство. (арг. от чл. 172, ал. 1, т. 1 ДОПК) Тоест давността е била спряна за една година – от датата на връчване на ЗВР от 03.11.2021 г. (връчена на 06.11.2021 г.) до 06.11.2022 г.

Съдът служебно установи, че с постановление за налагане на предварителни обезпечителни мерки изх. № С 220022 – 023 – 0002979 от 28.10.2022 г. на публичен изпълнител при ТД на НАП С. на „Геотехексперт“ ЕООД е наложен запор върху

банкови сметки на дружеството в „КВС Банк България“ АД. Със същото постановление е наложен запор върху безналични ценни книжа. С налагането на обезпечения по повод на постановление за налагане на обезпечителни мерки по чл. 195 ДОПК давността спира; тя спира и с налагането на предварителни обезпечителни мерки по чл. 121, ал. 1 ДОПК (в този смисъл вж. *Решение № 11606 от 03.10.2017 г. по административно дело № 1719 / 2017 г., Първо отделение на ВАС*). Началният момент на спирането трябва да се отчита от датата на налагане на първата мярка (например датата на връчване на запорното съобщение на банката). Началният момент на спирането на давността в тази хипотеза е връчването на съобщението на „КВС Банк България“ АД на дата 01.11.2022 г. Тогава електронно изпратеното съобщение е било активирано от „КВС Банк България“ АД, като на същата дата е върнат отговор от банката до НАП. Срокът на този запор е продължен с Определение № 1551 от 20.02.2023 г. по адм. д. № 1580 по описа за 2023 г. на АССГ, Първо отделение, 43 – ти състав. Обезпечителните мерки, на основание чл. 121, ал. 6 ДОПК, са конвертирани в окончателни и пораждат правно действие и към настоящия момент. Посоченото означава, че по отношение на задълженията на „Геотехексперт“ ЕООД, с начален срок от 01.01.2017 г., давността е била спряна на основание чл. 172, ал. 1, т. 5 ДОПК, от дата 01.11.2022 г., до издаването на оспорения в настоящото производство РА. До момента на издаване на РА № Р – 22002223005814 – 091 – 001 / 22.04.2024 г. от кратката петгодишна давност са изтекли общо 4 години и 158 дни (считано от 01.01.2017 г. като се извади времето, през което давността е била спряна).

Ревизионният акт, предмет на настоящото дело, е издаден на дата 22.04.2024 г. С издаването на този РА давността е прекъсната и е започнала да тече нова относителна 5 – годишна давност. (аргумент от чл. 172, ал. 2 ДОПК) Не е необходимо този ревизионен акт да е влязъл в сила. В съдебната практика се приема, че семантичното тълкуване на употребения от законодателя израз „издаването на акта“ не оставя никакво съмнение във волята на законодателя. Става въпрос за факта на издаване на акта, а не за факта на неговото връчване на задълженото лице или за неговото влизане в сила. (в този смисъл вж. *Решение № 930 от 24.01.2017 г. по административно дело № 13694 / 2015 г., Седмо отделение на ВАС*). Новата относителна 5 – годишна давност не е изтекла към настоящия момент.

Давността е била спряна и докато първият РА е бил обжалван по административен ред (чл. 172, ал. 1, т. 4 ДОПК). Тоест от 18.04.2023 г. (жалба вх. № 70 – 00 – 392 от 18.04.2023 г. по регистъра на ОДОП) до 20.09.2023 г., когато е било издадено Решение № 1342 от 20.09.2023 г. на директора на дирекция ОДОП, с което е отменен първият РА. След това срокът на давността е бил спрян от момента на подаване на жалбата до директора на ОДОП (жалба вх. № 70 – 00 – 905 от 13.05.2024 г.) до 18.07.2024 г., когато е издадено Решение № 989 от 18.07.2024 г. от директора на дирекция „ОДОП“. Срокът на давността, поради факта на обжалване, е спрян и в момента. (арг. от чл. 172, ал. 1, т. 4 ДОПК)

Абсолютната десетгодишна погасителна давност за относимите данъчни задължения също не е изтекла, като това по отношение на най – старото данъчно задължение с начален срок на давността 01.01.2017 г. би станало най – рано на 01.01.2027 г., ако не са налице пречките по чл. 171, ал. 2 ДОПК. Съгласно чл. 22, ал. 3 от ДОПК срокът, който се брой по години, изтича на същото число и в същия месец на съответната година, а когато такова число няма – в края на съответния месец.

Не се приема и другият аргумент, изложен в жалбата, че в случая органите по

приходите е трябвало да приемат, че е налице хипотезата на чл. 73а от ЗДДС. Тази разпоредба е озаглавена „Право на приспадане на данъчен кредит, когато данъкът е изискуем от получателя/вносителя“. Към действащата към момента на доставката редакция на разпоредбата, при доставки, данъкът за които е изискуем от получателя, правото на приспадане на данъчен кредит е налице и когато доставчикът на стоката не е издал документ, който отговаря на изискванията на чл. 114, и/или получателят не разполага с документ по чл. 71, т. 2, 4 и 5, и/или получателят не е спазил изискванията на чл. 72, ако доставката не е укрита и данни за нея са налични в счетоводството на получателя. Тезата на органите по приходите е, че е налице хипотезата на чл. 84 ЗДДС. Съгласно тази разпоредба, данъкът при вътреобщностни придобивания е изискуем от лицето, което извършва придобиването. Не се споделя тезата на жалбоподателя, че е налице само формално неизпълнение на законово изискване. Не е спорно между страните, че този данък изобщо не е начислен, като протоколите по чл. 117 ЗДДС не са включени в дневника за продажби на жалбоподателя. На практика данъкът е изискуем от „Геотехексперт“ ЕООД. Основателни са аргументите на органите по приходите, че режимът на самоначисляване изисква от една страна получателят да начисли ДДС и в същото време да упражни правото на приспадане на ДДС като данъчен кредит. Дружеството е трябвало да начисли ДДС по реда на чл. 84 ЗДДС с издаването на Протокол по чл. 117, ал. 1, т. 1 от Закона за ДДС. Този вече начислен данък е трябвало да се отрази в отчетните регистри отново до 15.10.2016 г. като крайна дата. Режимът на самоначисляване изисква от една страна получателят да начисли ДДС и в същото време да упражни правото на приспадане на ДДС като данъчен кредит. Така резултатът за данъчния период трябва да бъде нула.

Относно непризнат данъчен кредит за внос на стоки в общ размер на 385 500. 26 лева

В тази част от жалбата се излагат доводи, че ревизионното производство е започнало на дата 04.10.2023 г. с връчването на Заповедта за възлагане на ревизията (ЗВР) № Р – 22002223005814 – 020 – 001 / 04.10.2023 г. Не е спазена разпоредбата на чл. 109, ал. 1 от ДОПК. Отново се прави възражение за изтекла давност. Доводите не се споделят от настоящия състав. От значение е датата на възлагането на първата ревизия, докато датата 04.10.2023 г. се отнася за възлагането на втората ревизия. Задълженията не са изтекли по давност. Тук са валидни вече изложените по – горе аргументи относно това кога е спряла да тече относителната петгодишна давност, кога е била прекъсната и кога изтича абсолютната десетгодишна давност. Жалбоподателят е декларирал в отчетните регистри по ЗДДС конкретно посочени в Ревизионния доклад митнически декларации. Документите са обобщени в табличен вид на л. 273 от делото. Посочени са общо 28 документа, за които не са установени данни в информационната система МИСПА и не е внесен ДДС по банковите сметки на Агенция „Митници“. Контрагент по така посочените митнически декларации е К. Т. S.. VE. TIC. A.S. Видно от материалите по делото първата митническа декларация, по която се твърди, че е осъществен внос, е за периода на м. 10. (октомври) 2016 г. В РД е посочен № на документ 005500 от дата 15.10.2016 г., контрагент К. Т. S.. VE. TIC. A.S. Посоченото означава, че срокът на относителната петгодишна давност за това данъчно задължение е с начална дата 01.01.2017 г. Абсолютната десетгодишна погасителна давност също не е изтекла, като тя би изтекла най – рано на дата 01.01.2027 г.

В жалбата е подчертано, че в тази част констатациите на органите по приходите са неправилни, доколкото те са приели, че ревизираното лице не е изпълнило

разпоредбите на чл. 71, т. 3 от ЗДДС. В обобщение тезата на „Геотехексперт“ ЕООД се изразява в следното: липсата на митнически документи не може да бъде единствено основание да се откаже правото на данъчен кредит. Тезата на органите по приходите е: в случаите на внос по чл. 16 от ЗДДС, лицето упражнява правото си на данъчен кредит при условие, че притежава митнически документ за внос, в който това лице е посочено като вносител и документ, копие от документ или документ, доказващ че данъкът е внесен по реда на чл. 90, ал. 1 в случаите на внос по чл. 16 от ЗДДС.

В конкретния случай не се оборва изводът на органите по приходите, че от страна на „Геотехексперт“ ЕООД не са представени митнически декларации за внос. Дори не се внася съмнение в твърдението на органите по приходите, че цитираните номера не са структурирани като номера на митнически декларации, които се генерират при декларирането на стоки за допускане за свободно обращение. Митническите декларации не са представени в хода на две ревизионни производства. Не са представени и в хода на оспорване пред по – горестоящ административен орган, респ. пред съда. От страна на директора на дирекция ОДОП е изискана справка в Системата за предоставяне на информация за управленски цели от митнически и акцизни документи (МИСПА). Установено е, че митнически декларации с такива номера няма. Тежестта да докаже, че са били налице предпоставките за ползване на данъчен кредит в размер на 385 500. 26 лева е върху „Геотехексперт“ ЕООД. Всъщност от страна на жалбоподателя не се оспорва фактът, че те не разполагат с посочените митнически декларации. Настоява се, че в случая липсата на тези документи не може да бъде единствено и самостоятелно основание да не се признае правото на данъчен кредит. Теза, която не се споделя от настоящия състав. При разпределена тежест на доказване, съдът приема, че правилно е отказано право на данъчен кредит в размер на 385 500. 26 лева.

Съгласно разпоредбата на чл. 71, т. 3 ЗДДС (в редакцията, действаща по време на декларирания внос) за да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит, лицето трябва да притежава митнически документ за внос, в който „Геотехексперт“ ЕООД да е посочено като вносител и данъкът да е внесен по реда на чл. 90, ал. 1 - в случаите на внос по чл. 16. За удостоверяване на качеството „вносител“ законът изисква митническа декларация, в която лицето да е вписано като вносител (в този смисъл *Решение № 1389 от 15.02.2022 г. по адм. д. № 11654 от 2021 г. на ВАС, Първо отделение*). Внос на стоки означава въвеждането в Общността на стоки, които не са в свободно обращение по смисъла на чл. 24 от Договора. Съгласно чл. 16, ал. 1 ЗДДС, внос на стоки по смисъла на този закон е въвеждането на несъюзни стоки на територията на страната. Тоест наличието на митническа декларация е абсолютно необходимо условие за упражняване на правото на данъчен кредит.

Съдът съобразява практиката на СЕС, че липсата на митнически документ не може да е единствено и самостоятелно основание да не бъде признато право на данъчен кредит. В тази насока са изложени аргументи в жалбата до съда. На основание чл. 168, буква „а“ от Директивата за ДДС, за да може съответното лице да се ползва от право на приспадане на ДДС, е необходимо, от една страна, то да е „данъчно задължено“ по смисъла на Директива 2006 / 112 / ЕО и от друга, стоките или услугите, за които иска да му се признае правото, впоследствие да бъдат използвани от него за нуждите на облагаеми сделки; като самите стоки / услуги трябва да са му били доставени от друго данъчно задължено лице. Според практиката на Съда на ЕС, това са т. нар. „материалноправни изисквания (предпоставки)“ за наличието на право на

приспадане на ДДС (Решение от 12 април 2018 г. по дело С – 8 / 17, т. 30 и 31, и посочената в тях съдебна практика).

Освен материалноправни предпоставки, съществуват и формални предпоставки за признаване на правото на данъчен кредит. За Съда на ЕС от чл. 178, буква „а“ от Директивата за ДДС следва, че такава предпоставка е притежаването на фактура, съставена в съответствие с чл. 226 от същата директива. В конкретиката на настоящия случай вместо фактура при внос е необходимо данъчно задълженото лице да притежава митническа декларация. Съгласно чл. 71, т. 3 от ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрираното лице има право да приспадне за осъществен от него внос. Лицето упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит за осъществен от него внос по чл. 16 ЗДДС, когато притежава митнически документ за внос, в който лицето е посочено като вносител и данъкът е внесен по реда на чл. 90, ал. 1 от ЗДДС. Посоченото означава, че за удостоверяване на качеството „вносител“, законът изисква митническа декларация, в която лицето да е вписано като вносител. На облагане с ДДС подлежи вносьт на стоки съобразно чл. 2, параграф 1, б. „г“ от Директива 2006 / 112. Съгласно чл. 70 от тази директива данъчното събитие настъпва и данъкът става изискуем, когато стоките се внесат. Цялостният анализ на доказателствата по делото сочи, че липсва информация относно декларирания внос от страна на жалбоподателя. Освен че липсват митнически декларации, на нито един етап от оспорването на РА не са представени други документи, които, поне в минимален обем, да са носители на информация за осъществен внос.

Съгласно Решение на СЕС от 15 септември 2016 г. по дело С – 516 / 14, основният принцип на неутралност на ДДС налага приспадането му за получени доставки да бъде допуснато, ако са изпълнени материалноправните предпоставки, дори и данъчно задължените лица да не са изпълнили някои формални предпоставки. Щом разполага с информацията, необходима да се установи, че материалноправните изисквания са изпълнени, данъчната администрация не може да предвиди във връзка с правото на данъчно задълженото лице да приспадне този данък допълнителни условия, които могат да доведат до осуетяване на упражняването на това право (т. 42 от Решение на СЕС от 15 септември 2016 г. по дело С – 516 / 14).

В настоящия случай съдът не разполага с каквато и да е информация, за да може да достигне до извод, че от страна на „Геотехексперт“ ЕООД са изпълнени материалноправните предпоставки за възникване на правото на приспадане на ДДС по осъществения от него внос.

На следващо място, настоящият състав съобрази, че в случая е приложим режим, който се доближава до този на самоначисляване на ДДС. Тоест когато едно и също лице е едновременно платец на ДДС и има правото на приспадане, то това положение се приближава до режима на самоначисляване на ДДС. Правото на приспадане на данъчен кредит възниква само за данък, платен ефективно в републиканския бюджет. Основателни са аргументите на органите по приходите, че съгласно чл. 90, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, в случаите на внос на стоки вносителят внася ефективно начисления от митническите органи данък в републиканския бюджет по сметка на съответното митническо учреждение, което оформя вноса. В хода на съдебното производство не се установи този обективен факт. Всъщност аргументи относно ефективното внасяне на данъка по сметка на съответното митническо учреждение дори не се излагат от страна на жалбоподателя.

Относно установени задължения в резултат от непризнато право на данъчен

кредит по фактури, издадени от нерегистрирани по ЗДДС лица – „Близу М. Енд Б.“ ЕОД и „Райфайзен сървисис“ ЕАД

По силата на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът – регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Установено е, че доставчиците „Близу Медиа Енд Броудбенд“ ЕАД и „Райфайзен сървисис“ ЕАД не са регистрирани по ЗДДС към момента на извършване на доставките. Органите по приходите са извършили проверка в информационната система на НАП. Установено е, че „Близу Медиа Енд Броудбенд“ ЕАД е дерегистрирано по ЗДДС, считано от 12.04.2017 г., а фактурите са издадени през май, юни и юли 2017 г. Подобна констатация е направена и спрямо „Райфайзен сървисис“ ЕАД. Дружеството е дерегистрирано по ЗДДС, считано от 25.12.2015 г., а фактурата е издадена месец ноември 2017 г.

Конкретно по отношение на тези установявания жалбоподателят излага аргументи, че в РД не е посочено ясно къде е извършена проверката и как е била извършена тя. Съдът намира, че тези доводи не могат да доведат до извод, че е налице незаконосъобразност на оспорения РА. В решението на директора на дирекция „ОДОП“ ясно е посочено как е извършена проверката, а именно – в информационната система на НАП. Законосъобразен е изводът на органите по приходите, че трябва да се откаже данъчен кредит в размер на 88. 99 лева.

По отношение на отказано право на данъчен кредит в размер на 2273. 46 лева по фактури, издадени от „ЕКОС 96“ ООД

С оспорения Ревизионен акт е отказано право на приспадане данъчен кредит в размер на 2273. 46 лева по фактури № [ЕГН] / 16.12.2016 г. и № [ЕГН] / 16.12.2016 г., издадени от „ЕКОС 96“ ООД. Жалбоподателят оспорва този резултат, като посочва практика на СЕС. В частност се посочват решения по дела С – 80 / 2011 г. и С – 142 / 2011 г., в което СЕС е тълкувал разпоредбата на чл. 178 от Директива 2006 / 112 / ЕО. Според тези решения, не се допуска национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае на данъчно задълженото лице право да приспадне от данъка върху добавената стойност, на който е лице платец, дължимият или платен данък за предоставените му услуги, поради това че издателят на фактурата за тези услуги или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, без да доказва, въз основа на обективни данни, че въпросното лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател на фактурата или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки. Изрично е посочено в жалбата, че дружеството притежава фактури, издадени съгласно всички правила на ЗСч. Т. твърдение е направено и при оспорването по административен ред пред директора на дирекция „ОДОП“. Тези фактури обаче не се установяват по делото. Липсват данни да се били представени в хода на ревизионното производство. Твърдението, че фактури № [ЕГН] / 16.12.2016 г. и № [ЕГН] / 16.12.2016 г., издадени от „ЕКОС 96“ ООД, се намират между кориците на делото, не намира своето материално (писмено) отражение в доказателствата по делото.

Прегледът на материалите по делото води да извод, че действително са приложени копия на фактури № [ЕГН] / 16.12.2016 г. и № [ЕГН] / 16.12.2016 г. (л. 149 – 152 от делото). Те обаче са издадени от „Екос инженеринг“ ООД, с ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК].

Фактура № [ЕГН] / 16.12.2016 г. съдържа описанието на услугата „плащане за извършване на СМР, съгласно акт обр. 19 от 16.12.2016 г. за обект: благоустрояване и паркоустройство на училищен двор, [населено място]”. Към фактурата е приложено и копие на акт обр. 19. В този акт отново като изпълнител е посочено дружество „Екос инженеринг“ ООД. В приложеното извлечение от сметка на Р. е посочено, че е извършен превод в лева по фактура № ...1715 с бенефициент „Екос Инженеринг“ ООД на стойност 9076. 74 лева (данъчна основа 7563. 95 лева и ДДС 1512. 79 лева).

Приложено е и копие от фактура № [ЕГН] / 16.12.2016 г. Тя също е издадена от „Екос инженеринг“ ООД, с ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК]. В нея е описана услугата: продажба на строителни материали по опис. Приложен е и опис на материалите – осем позиции. Налице е извлечение от банкова сметка от Р.. Извършен е превод на стойност 4564. 03 лева с бенефициент „Екос Инженеринг“ ООД. Кореспондира на фактите по делото изводът на органите по приходите, че посочените две фактури с издател „Екос 96“ ООД, с ЕИК[ЕИК], не са представени по делото и те не са отразени в дневниците за продажби на „Екос 96“ ООД. Налице са отношения с различни субекти на търговското право - „Екос 96“ ООД и „Екос Инженеринг“ ООД, които предполагат самостоятелно и отделно документирани на всяка една търговска сделка.

В жалбата, по отношение на фактури, издадени от „Екос 96“ ООД са излагат подробни съображения, че в случая са налице идентични факти, като описаните в решение на СЕС по съединени дела С – 80 / 2011 г. и С – 142 / 2011 г. Следователно трябва да се признае правото на данъчен кредит на жалбоподателя, доколкото е недопустима национална практика да се откаже това право, поради това, че издателят на фактурата е извършил нарушения (т. е. не е отразил фактурата). Съдът намира, че позоваването на тази практика е неотнормимо към предмета на спора. В случая издателят на фактурите не е „Екос 96“ ООД и вероятно това дружество не ги е отразило в своето счетоводство, защото изобщо не ги е издавало. Принципно вярно е твърдението, изложено в жалбата, че дружество „Геотехексперт“ ЕООД притежава фактури, издадени съгласно всички правила на ЗСч и няма данни, че действията му са неправомерни. Посоченото обаче е неотнормимо към правото на данъчен кредит, доколкото фактурите са издадени от „Екос Инженеринг“ ООД, а не от дружество „Екос 96“ ООД.

Съдът обаче намира, че в тази част от ревизионното производство органите по приходите са нарушили разпоредбата на чл. 3, ал. 1 от ДОПК. Съгласно тази разпоредба, органите по приходите са длъжни да установят безпристрастно фактите и обстоятелствата от значение за правата, задълженията и отговорностите на задължените лица в производствата по този кодекс. Органите по приходите не са положили необходимите усилия, за да установят обстоятелството, че в случая е допусната техническа грешка от страна на „Геотехексперт“ ЕООД. Грешката се е изразявала в това, че жалбоподателят е подал справка – декларация с вх. № 22151492183 от дата 15.01.2017 г. Резултатът, посочен в тази декларация, е бил ДДС за внасяне в размер на 2667. 94 лева. В тази декларация като издател на двете спорни фактури е посочено дружество „Екос 96“ ООД. Представените писмени доказателства в хода на ревизионното производство по категоричен и недвусмислен начин водят до извод, че издателят на посочените в справка – декларация с вх. № 22151492183 от дата 15.01.2017 г. фактури е дружество „Екос Инженеринг“ ООД, с ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК]. Вероятно грешката се дължи на обстоятелството, че данъчно задълженото лице е имало търговски отношения и с двете дружества. При тези факти

органите по приходите е трябвало да обсъдят представените от дружеството в хода на ревизията фактури и придружителни документи и да установят, че са налице предпоставките на чл. 126 от ЗДДС.

Съгласно чл. 126, ал. 1 ЗДДС, допуснати грешки в подадени декларации по чл. 125, ал. 1 и 2 вследствие на неотразени или неправилно отразени документи в отчетните регистри по чл. 124 се коригират по реда на ал. 2 и 3.

Според алинея втора на чл. 126 от ЗДДС, грешките, установени до изтичането на срока за подаване на справка-декларацията, се поправят, като лицето извърши необходимите корекции и подаде отново декларациите по чл. 125, ал. 1 и 2 и отчетните регистри по чл. 124.

Съгласно алинея трета на чл. 126 от ЗДДС, извън случаите по ал. 2 грешките се поправят, като:

1. лицето извърши необходимите корекции в данъчния период, през който грешката е установена, и включи неотразения документ в съответния отчетен регистър за същия данъчен период - при неотразени в отчетните регистри по чл. 124 документи;

2. лицето писмено уведоми компетентния орган по приходите, който предприема действия за промяна на задължението на лицето за съответния данъчен период - при неправилно отразени в отчетните регистри документи.

В своята практика ВАС е имал възможност да отбележи, че ако дружество, в резултат на техническа грешка, е включило в справка-декларация за определен период фактура, издадена на трето дружество, а не на него като получател, то в съответствие с чл. 126, ал. 3, т. 2 от ЗДДС органът е трябвало да допусне корекцията и да уважи претендираното право на данъчен кредит до размер, който отговаря на коректната фактура, по която действително дружеството е получател. Върховният административен съд приема, че с включване на погрешната фактура е спазен 12-месечният срок по чл. 72 от ЗДДС, в който задълженото лице може да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит. И ако в хода на едн ревизия е установена грешката, то органите по приходите трябва да признаят правото на данъчен кредит по отношение на фактурата, която не е била включена при първоначалното подаване на справката – декларация по ЗДДС. (в този смисъл е постановено *Решение № 4947 от 10.05.2023 г. по адм. д. № 7552 от 2022 г. на ВАС, Осмо отделение*)

Това тълкуване от ВАС е осъществено по факти, които са подобни на фактите по настоящото дело. Жалбоподателят „Геотехексперт“ ЕООД е посочил в справката – декларация по ЗДДС като доставчик „Екос 96“ ООД, а не „Екос Инженеринг“ ООД. Това обаче не означава, че органите по приходите не е трябвало да положат усилия и да установят действителните факти от значение за случая.

Когато се касае за грешки след декларирането, приложим е чл. 126 ал. 3 ЗДДС, т. е. когато срокът за подаване на справка – декларация по ЗДДС е изтекъл. Разпоредбата дава две хипотези за коригиране на грешки. Първата е установена в чл. 126, ал. 3, т. 1 ЗДДС – ако има неотразени документи в дневниците, грешката се отстранява, като неотразеният документ се включва в дневниците в месеца, когато липсата на отразяване е установена. Пример за тази хипотеза е издадена фактура, която не е включена в дневника за продажби през текущия месец. Ако това се установи след шест месеца, то няма пречка фактурата да се включи тогава в дневника за продажби за този данъчен период (който ще отстои на шест месеца от периода, през който е била издадена фактурата). Положението важи и за осъществените покупки. Ако не е

отразена фактура в текущия месец поради пропуск, тя може да се включи в следващ данъчен период. Законът за ДДС допуска закъсняло включване на фактурите до 12 месеца. Това е допустимо от закона данъчно планиране кога един субект да ползва данъчния кредит, като се отчита ограничението на чл. 72 от ЗДДС.

Когато се касае за хипотеза на „неправилно отразени документи“ се прилага чл. 126, ал. 3, т. 2 ЗДДС. Тази хипотеза обхваща всички останали случаи. Именно в тази хипотеза попада и подадената от „Геотехексперт“ ЕООД справка – декларация с вх. № 22151492183 от дата 15.01.2017 г.. В нея погрешно е посочено, че издател на фактури № [ЕГН] / 16.12.2016 г. и № [ЕГН] / 16.12.2016 г. е „Екос 96“ ООД. Органите по приходите в хода на ревизията са установили, че в дневника за продажби на това дружество тези фактури не са отразени и са ограничили своите действия дотам. Не е осъществен необходимият анализ при представянето от страна на ревизираното лице на копията на двете фактури и придружаващите ги писмени доказателства. Посочената грешка е установена като факт от обективната действителност. Тя се установява при преглед на представените още в хода на ревизията документи. Налице е неправилно отразен елемент от реквизитите на двете фактури, а именно – фирмата на дружеството – издател. Това е породило задължение в тежест на органите по приходите да осъществят корекция на сгрешения елемент от двете фактури в хода на ревизионното производство, докато то се провежда. След представянето на информацията от страна на ревизираното лице, органите по приходите са носители на тежестта да отразят коректно всички елементи в подадената справка – декларация. Налице са били всички предпоставки на закона на „Геотехексперт“ ЕООД да се признае правото на данъчен кредит в размер на 2273. 46 лева по фактури № [ЕГН] / 16.12.2016 г. и № [ЕГН] / 16.12.2016 г., издадени от „ЕКОС 96“ ООД.

По изложените мотиви в тази си част оспореният РА е незаконосъобразен и като такъв трябва да бъде отменен.

По отношение на ЗКПО

Органите по приходите, в хода на ревизионното производство, са извършили посещение в счетоводния офис, който е обслужвал дружеството жалбоподател „Геотехексперт“ ЕООД. Там на място ревизиращият екип е извършил преглед на всички фактури, посочени в таблицата от РД, която се намира на л. 256 от делото. Ревизиращият екип е извършил преглед и на прилежащите към фактурите документи. Установени са задължения за корпоративен данък в размер на 3371. 22 лева за периодите от 01.01.2016 г. до 31.12.2020 г. и лихви в размер на 1466. 97 лева.

За финансовата 2017 г. дружеството „Геотехексперт“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], в изпълнение на изискванията на чл. 92 от ЗКПО е подало годишна данъчна декларация с вх. № 2215И0149665 от 27.03.2018 г. Споделя се тезата на органите по приходите, че са налице предпоставките на чл. 26, т. 1 и т. 2 от ЗКПО, във вр. с чл. 10, ал. 1 и чл. 77, ал. 1 ЗКПО за преобразуване в посока увеличение на счетоводния финансов резултат със сумата от 1581. 00 лева. Не се установява каквато и да била връзка между фактура № [ЕГН] от 11.01.2017 г., което носи информация за предоставена услуга от Сдружение Спортен клуб „О.“ за абонаментна такса, от една страна, и предмета на дейност на дружество „Геотехексперт“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], от друга. Твърденията в жалбата, че разходите са за „обучителни курсове за гмуркане под вода във връзка с необходимостта от огледи на съоръжения, които дружеството укрепва и поддържа“ остават недоказани. Не са представени договори или други документи, които да подкрепят тезата на жалбоподателя. Съдът приема, че са налице основания за

установеното задължение по ЗКПО в размер на 158. 10 лева.

За финансовата 2018 г. дружеството „Геотехексперт“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], в изпълнение на изискванията на чл. 92 от ЗКПО, е подало годишна данъчна декларация с вх. № 2215И0182758 от 05.02.2019 г. Споделя се тезата на органите по приходите, че са налице предпоставките на чл. 26, т. 1 и т. 2 от ЗКПО, във вр. с чл. 10, ал. 1 и чл. 77, ал. 1 ЗКПО за преобразуване в посока увеличение на счетоводния финансов резултат със сумата от 9055. 00 лева, по фактури, както следва: [ЕГН] от дата 09.02.2018 г. за Сдружение Спортен клуб „О.“ с посочено основание членска карта на стойност 1581 лева. Фактура № [ЕГН] от дата 02.04.2018 г. училищна такса за обучение 3042 лева. Фактура № [ЕГН] от дата 07.09.2018 г. училищна такса за обучение към френско училище В. Ю. със стойност на фактурата: 4432 лева. Основателно е определен данък по ЗКПО в размер на 905. 50 лева. Твърденията в жалбата, че разходите са за „обучителни курсове за гмуркане под вода във връзка с необходимостта от огледи на съоръжения, които дружеството укрепва и поддържа“ остават недоказани. Не са представени договори или други документи, които да подкрепят тезата на жалбоподателя. Не се установява каквато и да било връзка между предмета на дейност на „Геотехексперт“ ЕООД и обучението във Френско училище В. Ю.. Такава връзка не се доказва и между предмета на дейност на жалбоподателя и Спортен клуб „О.“.

За финансовата 2019 г. дружеството „Геотехексперт“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], в изпълнение на изискванията на чл. 92 от ЗКПО е подало годишна данъчна декларация с вх. № 2215И0233872 от 27.02.2020 г. Споделя се тезата на органите по приходите, че са налице предпоставките на чл. 26, т. 1 и т. 2 от ЗКПО, във вр. с чл. 10, ал. 1 и чл. 77, ал. 1 ЗКПО за преобразуване в посока увеличение на счетоводния финансов резултат със сумата от 12661. 00 лева по следните фактури: фактура № [ЕГН] от дата 04.04.2019 г. от Сдружение Спортен клуб „О.“ с основание „членска карта“. Фактура № [ЕГН] от дата 09.01.2019 г. с основание „училищна такса за обучение към френско училище В. Ю.“ на стойност 3324 лева. Фактура № [ЕГН] от дата 04.04.2019 г. с основание такса обучение на стойност 3342 лева. Фактура № [ЕГН] от дата 09.09.2019 г. на стойност 4432 лева. Не се установява каквато и да била връзка между фактурите, с посочените в тях основания, от една страна, и предмета на дейност на дружество „Геотехексперт“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], от друга. Твърденията в жалбата, че разходите са за „обучителни курсове за гмуркане под вода във връзка с необходимостта от огледи на съоръжения, които дружеството укрепва и поддържа“ остават недоказани. Не са представени договори или други документи, които да подкрепят тезата на жалбоподателя. Съдът приема, че са налице основания за установеното задължение по ЗКПО в размер на 1266. 10 лева.

За финансовата 2020 г. дружеството „Геотехексперт“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], в изпълнение на изискванията на 92 от ЗКПО, е подало годишна данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО с вх. № 2215И0318649 от 24.06.2021 г. Налице са предпоставките за увеличаване на счетоводния финансов резултат. Не се установява никаква връзка между фактура № [ЕГН] от 08.01.2020 г. от Френско училище В. Ю. с основание „такса“ на стойност 3324 лева и предмета на дейност на „Геотехексперт“ ЕООД. Същото се отнася и до фактури с номера № [ЕГН] от дата 13.02.2020 г. от Френско училище В. Ю. с основание „такса“ на стойност 200 лева; № [ЕГН] от дата 01.06.2020 г. от Френско училище В. Ю. с основание „такса за обучение“ на стойност 2659. 2 лева; фактура № [ЕГН] от 06.07.2020 г. от Френско училище В. Ю. с основание „такса изпит“ – 200 лева; Фактура № [ЕГН] от дата 11.09.2020 г. от Френско училище В. Ю. с

основание „такса“ на стойност 4432 лева. Правилно е прието от органите по приходите, че се дължи сума в размер на 1041. 52 лева – данък по ЗКПО.

Съгласно установената нормативна рамка не се признават за данъчни цели счетоводни разходи, които не са свързани с дейността на дружеството. Не се установява връзка между посочените по – горе фактури и предмета на дейност на „Геотехексперт“ ЕООД. Основателни са изводите на органите по приходите, че не се установява изброените такси в полза на Френско училище В. Ю. и на Сдружение Спортен клуб „О.“ с какво допринасят за осъществяваната от жалбоподателя търговска дейност. Тежестта да докаже, че разходите са свързани с дейността му е върху „Геотехексперт“ ЕООД. Жалбоподателят не се справя с тази тежест. Не са представени никакви доказателства, от които да се установи в каква връзка са отчетени тези разходи и по какъв начин са свързани с дейността на дружеството.

С оглед на всичко посочено дотук се налага изводът, че оспореният РА в останалата си част е законосъобразен, а жалбата е неоснователна и като такава трябва да бъде отхвърлена.

По отношение на разноските

Съгласно чл. 161, ал. 1 ДОПК, на жалбоподателя се присъждат разноските по делото и възнаграждението за един адвокат за всяка инстанция съразмерно уважената част на жалбата. На ответника се присъждат разноски съобразно отхвърлената част от жалбата. На администрацията вместо възнаграждение за адвокат се присъжда за всяка инстанция юрисконсултско възнаграждение в размера на минималното възнаграждение за един адвокат.

С оглед изхода на спора на двете страни се дължат разноски.

От страна на процесуалния представител на ответника се претендира юрисконсултско възнаграждение в размер, изчислен съгласно чл. 8, ал. 1, вр. с чл. 7, ал. 2 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения (изм. и доп. – ДВ, бр. 88 от 2022 г.). Материалният интерес по делото се формира като сбор от сумата от данъчни задължения по ЗКПО в размер на 3371. 22 лева плюс лихви в размер на 1467. 08 лева и сумата от данъчни задължения по ЗДДС в размер на 626 169. 31 лева. Общият сбор от сумата е 631 007. 61 лева. С оглед разпоредбата на чл. 8, ал. 1 от Наредба № 1 за минималните размери на адвокатските възнаграждения, вр. чл. 7, ал. 2, т. 6 от същата наредба, при интерес от 500 000 лв. до 1 000 000 лв., възнаграждението се определя в размер на 24 650 лв. плюс 3 % за горницата над 500 000 лева. Посоченото означава, че се дължи възнаграждение за юрисконсулт в размер на 28 580. 22 лева. Отхвърлената част от жалбата е за сумата от 628 734. 15 лева. При съобразяване с простото тройно правило (28 580. 22 лева x 628 734. 15 лева : 631 007. 61 лева) на ответника трябва да се присъдат разноски в размер на 28 477. 24 лева.

Уважената част от жалбата на „Геотехексперт“ ЕООД е за сумата от 2273. 46 лева. Представени са доказателства за платена държавна такса в размер на 50 лева и адвокатско възнаграждение в размер на 46020 лева, т. е. общо 46070 лева. При спазване на простото тройно правило (46070 x 2273. 46 лева : 631 007. 61 лева = 166 лева) съразмерно уважената част на жалбата трябва да се присъдят разноски на жалбоподателя в размер на 166 лева.

По компенсация трябва да се присъдят разноски в полза на ответника в размер на 28 311. 24 лева.

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, I отделение, 45 – ти състав

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалба на „Геотехексперт“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя М. М. В., РА № Р – 22002223005814 – 091 – 001 / 22.04.2024 г., издаден от В. В. П. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и М. Т. Ф. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 989 от 18.07.2024 г. на директор на дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, **В ЧАСТТА**, с която е отказано право на данъчен кредит в размер на 2273. 46 лева по фактури № [ЕГН] / 16.12.2016 г. и № [ЕГН] / 16.12.2016 г., за данъчен период 01.12.2016 – 31.12.2016 г., като отхвърля жалбата в останалата част като неоснователна.

ОСЪЖДА „Геотехексперт“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], да заплати разноски по делото в полза на НАП в размер на 28 311. 24 лева.

Решението подлежи на касационно обжалване пред ВАС на Република България в 14 – дневен срок от получаване на препис от решението.