

РЕШЕНИЕ

№ 11842

гр. София, 25.03.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 62 състав, в публично заседание на 11.12.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Даниела Гунева

при участието на секретаря Емилия Митова и при участието на прокурора Десислава Кайнакчиева, като разгледа дело номер **12156** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 - 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Делото е образувано по жалба на "Д. К. Е. СЛ", служебен номер от регистъра на НАП [ЕГН], чрез адв. К., в качеството на пълномощник на Ж.–Ф. М.–Г. Де В., срещу РА № Р-22002222006042-091-001/16.06.2023., издаден от Д. Б. К. – орган, възложил ревизията, и Г. В. К. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1534/27.10.2023. на директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Национална агенция за приходите.

С оспореният ревизионен акт е отказано правото на приспадане на данъчен кредит на дружеството за периода 01.01.2021 г. до 31.01.2021 г. за ДДС в размер общо на 470 286,27 лв.

Жалбоподателят излага съображения за незаконосъобразност, немотивираност и необоснованост на ревизионния акт. Оспорва отказаното му право на приспадане на данъчен кредит по реда на чл. 72, ал. 1 от ЗДДС, твърди, че в случая е приложим реда по чл. 73а ал.1 вр. чл. 72 от ЗДДС по изложени подробни аргументи и цитирана съдебна практика. Сочи, че дружеството е осъществило множество митнически режими „допускане до свободно обращение“ и в качеството

си на вносител е заплатило всички дължими вземания, поради което неправилно е отказано правото на данъчен кредит. Твърди, за преклузивния срок по чл. 72, ал. 1 от ЗДДС е въведено изключение с разпоредбата на чл. 73а ал.1 от ЗДДС като правото на приспадане се упражнява при прилагане на нормата на чл. 126 ал.3 т.2 от ЗДДС т.е промяната на резултата за данъчния период се извършва от органа по приходите след писмено сезиране от данъчния субект, какъвто е конкретния случай. Твърди, че неправилно е прието, че не е приложима разпоредбата на чл. 73а от ЗДДС, тъй като е предоставена счетоводна отчетност, съдържаща изчисления от счетоводния софтуер, обективирани в таблици в Е. и снимки, от които ясно може да се проследи последователността на прехвърляне на преквалифицираните суми от унгарската ДДС сметка в българската ДДС сметка. Излага доводи за изпълнение на чл. 123, ал. 1 от ЗДДС.

В съдебно заседание жалбоподателят, се представлява от адв. Я., който поддържа жалбата. Излага допълнителни доводи в писмена защита. Претендира разноски по представен списък./л.204/ Прави възражение за прекомерност на юрисконсултско възнаграждение.

Ответникът - директор на Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, се представлява от процесуален представител юрк. П., която оспорва жалбата и поддържа аргументите на решаващия орган, с които РА е оставен в сила. Прави искане разноските да се присъдят на страната, която е представила нови документи на осн. чл. 161 ал.3 от ДОПК. Претендира юрисконсултско възнаграждение, прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение /л.208/.

Софийска градска прокуратура – редовно уведомена, счита жалбата за недоказана и моли за потвърждаване на РА.

Административен Съд С.- град, Трето отделение, 62 състав, след преценка на събраните по делото доказателства по отделно и в съвкупност и съобразявайки доводите на страните, приема следното:

I. От фактическа страна.

Между страните не се спори, че ревизионното производство е образувано със заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22002222006042-020-001 от 07.11.2022 г., връчена на 08.11.2022 г. /л.38/, изменена със Заповеди №Р-22002222006042-020-002 от 07.02.2023 г. /л.41/ и №Р-22002222006042-020-003/06.03.2023 г. /л.44/, издадени от Д. Б. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“, в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В., оправомощена със Заповед № РД-01-287/10.05.2021г. на директора на ТД на НАП С./л.36/ във вр. с Заповед №З-ЦУ-2852/08.09.2021 г.

/л.30/ и Заповед №3-ЦУ-1659/05.05.2021 г. /л.27/ на зам.-изпълнителния директор на НАП, и Заповед №3ЦУ-ОПР-2/19.04.2021 г. /л.26/ на изпълнителния директор на НАП, да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК.

С посочените заповеди е възложено извършването на ревизия на „Д. К. Е. СЛ“, за установяване на задължения за данък върху добавената стойност /ДДС/ за данъчен период от 01.01.2021 г. до 31.01.2021 г.

Ревизията е извършена по реда на чл. 155 ал.4 от ДОПК, въз основа на Решение №1705/24.10.2022г. на директора на Дирекция ОДОП С..

За резултатите от ревизията е съставен ревизионния доклад РД № Р-22002222006042-092-001/21.04.2023 г. /л. 47 – л. 54/, връчен на 24.04.2023 г. /л.55/ по електронен път. Ревизираното лице се е възползвало от правото си да подаде възражение /л.92 – л.98 от Приложение 1/, съгласно чл. 117, ал. 5 от ДОПК. С възражението срещу Ревизионния доклад са представени екселски таблици и снимки, подробно описани на стр. 3 в оспорения РА и е претендирано право на приспадане на данъчен кредит. Възражението е прието от административния орган за процесуално допустимо, но по същество за неоснователно.

Ревизията приключва с РА № Р-22002222006042-091-001/16.06.2023 г. /л. 58 – л.62/, издаден от Д. Б. К. - орган, възложил ревизията, и Г. В. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП В. - ръководител на ревизията, връчен на 10.07.2023 г. /л. 63/ по електронен път.

Установен е резултат за периода ДДС за възстановяване в размер на 357 176,93 лв. при деклариран от дружеството данък за възстановяване в размер на 827 463,20 лв.

В срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК, цитирания РА е оспорен пред директора на Дирекция "ОДОП", който с Решение № 1534 / 27.10.2023 г. /л.21- 25/ е потвърден изцяло РА.

С РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит на дружеството за периода 01.01.2021 г. до 31. 01.2021 г. за ДДС общо в размер на 470 286,27 лв. както следва:

1. по 5 фактури, издадени през м. 12.2019 г. от „ФЛЕКС КАРГО БЪЛГАРИЯ“ ООД, с предмет „BG: purchase of goods 20 %“, в общ размер на 16 787,58 лв., описани на стр. 4 в РД:
 - Фактура № 29995/12.12.2019 с ДО 20 891,86 лв. и ДДС 4 178,37 лв. /л.202 от Приложение 2/;
 - Фактура № 29996/12.12.2019 с ДО 14 965,78 лв. и ДДС 2 993,16 лв. /л.203 от Приложение 2/;
 - Фактура № 30047/20.12.2019 с ДО 20 071,20 лв. и ДДС 4 014,24 лв. /л.204 от Приложение

2;

- Фактура № 30048/20.12.2019 с ДО 10 158,43 лв. и ДДС 2 031,69 лв. /л.205 от Приложение

2;

- Фактура № 30049/23.12.2019 с ДО 17 850,59 лв. и ДДС 3 570,12 лв. /л.206 от Приложение 2

2. по 58 броя митнически декларации - описани в табличен вид в РД /л. 49-50/ със съответните номер, дата, ДО и ДДС. Същите са с общ размер на ДО - 2 267 493,31 лв. и ДДС - 453 498,69 лв.

Установено е, че „Д. К. Е. СЛ“ е чуждестранно нефизическо лице, регистрирано по ДОПК на 26.10.2018 г. Дружеството е вписано в Търговския регистър на Испания под №B79121612 със служебен № от регистъра на НАП: [ЕГН] и седалище и адрес на управление: Испания, [населено място], 28108 А., [улица]II №16. Дружеството се управлява и представлява от Ж.-Ф. М.-Г. Де В., гражданин на Б., [дата на раждане] Дружеството е регистрирано в регистъра по ЗДДС, считано от 13.11.2018 г., като липсва да са вписани промени, относно това обстоятелство.

Основната дейност на „Д. К. Е. СЛ“ през ревизирия период е търговия на територията на Б. и ЕС със системи и елементи, свързани с 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.

От събраните по делото доказателства се установява, че „Д. К. Е. СЛ“ не разполага с място на стопанска дейност на територията на Република Б., като логистичното обслужване на дружеството се осъществява от „Флекс Карго България“ ЕООД, което притежава складова база в района на [населено място] и извършва дейност в качеството си на спедитор и митнически представител на територията на страната.

На дружеството е извършена предходна ревизия по ЗДДС за периода 13.11.2018г. - 31.07.2021г., издаден е РА от 27.04.2022г., отменен с Решение № 1705/24.10.2022г. за данъчен период м.01.2021г. и върнат за извършване на нова ревизия/РД И РА са приложени в приложение №2, решението на директора на ДОДОП не е приложено по делото/.

Установено е, че по посочените пет фактури жалбоподателят е приспаднал данъчен кредит в размер на 16 787,58лв. Те са представени ведно с копия на митнически декларации към тях, стойността на доставката е формирана от платените ДДС и мито и от цената на услугата, извършена от „Флекс Карго България“ ООД. В дневника за продажби на „Флекс Карго България“

ООД фактурите, издадени към жалбоподателя са описани като доставка на услуги и по тях няма начислен ДДС.

С цел събиране на доказателства от значение за данъчното облагане, в хода на ревизията по издаване на процесния РА са предприети процесуални действия, подробно описани в РД, представляващ неразделна част от оспорвания РА по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

Органите по приходите са установили, че освен, че фактурите са издадени към J. C. E. S.L., през м. 01.2021г. е налице и приспаднал данъчен кредит по тях от ревизираното дружество. Тъй като са издадени през м. 12.2019 г. за тях е изтекъл 12 месечният период след издаването на документа, в който задълженото лице има право да ползва данъчен кредит.

След извършена съпоставка на представените копия на фактури, издадени от „ФЛЕКС КАРГО БЪЛГАРИЯ“ ООД и фактурите, отразени в дневник за покупки на Д. К. Е. СЛ за м. 01.2021 г. е установено, че посочените суми в колона „ДДС с П.“ в дневник за покупки представляват размера на данъчната основа, посочена в издадените от „ФЛЕКС КАРГО БЪЛГАРИЯ“ ООД фактури към J. C. E. S.L. След извършена справка в ИС на НАП е установено, че данъчната основа на издадените на J. C. E. S.L. фактури е декларирана в подадените V. декларации за периода м. 12.2019 г.

Въз основа на установеното и на основание чл. 72, ал. 1 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури. Освен това е посочено, че не са налице и предпоставките на чл. 73а от ЗДДС, тъй като не са установени данни в счетоводството на получателя за тези доставки.

Установено е още, че „Д. К. Е. СЛ“ е включило в дневника за покупки за отчетен период м. 01.2021 г. митнически декларации за внос от предходни периоди. В хода на предходната ревизия от задълженото лице са представени фактурите за внос на стоките, митническите декларации, фактурите издадени от „ФЛЕКС КАРГО БЪЛГАРИЯ“ ООД във връзка с вноса на стоките и документи за разплащане.

При прегледа на митническите документи е констатирано, че голяма част от тях /58/ са издадени в периода от м. 07. до м. 11.2019 г. Митническите документи са описани в табличен вид в РД /л. 50/ със съответните номер, дата, ДО и ДДС. Същите са с общ размер на ДО - 2 267 493,31 лв. и ДДС - 453 498,69 лв. С РА е отказано правото на данъчен кредит поради неспазване на разпоредбата на чл. 72, ал. 1 от ЗДДС, съгласно която регистрирано по този закон лице може да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит за данъчния период, през който е възникнало това право, или

в един от следващите 12 данъчни периода.

Извършена е и проверка по отношение на приложимостта разпоредбата на чл. 73а от ЗДДС. За целта са анализирани представените в хода на първото ревизионно производство писмени обяснения и екранни снимки по връченото ИПДПОЗЛ №Р 22002222006042-040-001/30.01.2023 г., с което са изискани доказателства, относно наличието на данни в счетоводството на „Д. К. Е. СЛ“ за доставките, предмет на издадените митнически декларации за внос за периода м. 07. - м. 12.2019 г.

При прегледа на екранните снимки органите по приходите са констатирани, че не са налице каквито и да е индикации, че описаните в тях транзакциите са във връзка с отразяване в счетоводството на дружество на данъчната основа и ДДС с право на ДК по митническите декларации за извършен внос на стоки от Т.. С оглед на това снимките не са кредитирани.

Анализирани са и представените с възражението срещу РД екселски таблици и снимки, подробно описани на стр. 3 в оспорения РА, като е достигнато до извода, че не е изпълнена разпоредбата на чл. 123 ал. 1 от ЗДДС. Аргументите за това са: липса на счетоводна отчетност, която да е достатъчна за установяване на задълженията на лицето в Б.; представените екселски файлове и снимки не са официални документи; никъде не е посочен VIN на дружеството в У. и не е ясно налице ли е въобще такъв номер; липсват отразени номерата на митническите декларации. В допълнение е посочено, че Д. К. Е. С.Л. е регистрирано по ЗДДС, считано от 13.11.2018 г. и би следвало да полага грижата на добър стопанин, като се запознае и положи усилия да се информира за разпоредбите на ЗДДС, действащ в Б., което не е сторило. В подкрепа е отбелязан фактът, че на дружеството е възложена ревизия по ЗД ДС за данъчен период м. 10.2022 г., през който период в дневника за покупки също са включени документи, по които се претендира ДДС след 12 месечния период на издаване им, което е резултат единствено от бездействието на задълженото лице.

Въз основа на установеното с РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по процесите митнически декларации, поради неизпълнение на разпоредбите на чл. 72, ал. 1 от ЗДДС и чл. 73а от ЗДДС.

При обжалването по административен ред решаващият орган е възприел изводите, направени в РА, поради което го е потвърдил с Решение № 1534/27.10.2023 на директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Национална агенция за приходите. Органът е приел, че е изтекъл преклузивния срок на 72, ал. 1 от ЗДДС и не

е приложима хипотезата на чл. 73а от ЗДДС. Основава се на съдебна практика на С., като приема, че за фактурите на „ФЛЕКС КАРГО БЪЛГАРИЯ“ ООД срокът е изтекъл през м. 12.2020г.

Посочено е, че жалбоподателят се е действително възползвал от дадената му възможност за корекция на неотразеният внос в отчетен период м.01.2021г. като е приложил разпоредбата на чл. 126 ал. 3 т.2 от ЗДДС и е подал уведомление, но това не отменя императивната норма на чл. 72 ал.1 от ЗДДС и чрез извършване на корекция не може да се удължава преклузивния срок по чл. 72 от ЗДДС. Изтъкнато е още, че приложението на чл. 73а от ЗДДС се отнася за случаите по чл. 57 от закона, който третира внос при реализиране на инвестиционен проект по чл. 166 от ЗДДС, какъвто не е настоящия случай. В общите случаи на внос на стоки и по силата на чл.56 от ЗДДС начисляването на ДДС се извършва от митническите органи, поради което нормата на чл. 73а не намира приложение, тъй като се касае за данък, който получателят е длъжен на начисли. Според решаващия орган неспазването на сроковете води до отпадане на благоприятните последици за признаване на ползване на правото на данъчен кредит, още повече, че в случая корекцията по чл. 126 не е направена в 12 м. срок след възникване на данъчното събитие.

По делото е приета административната преписка и допълнително ангажираните от страните писмени доказателства.

По искане на жалбоподателя е назначена и приета съдебно-счетоводна експертиза (ССЧЕ) /л. 173-176/, изготвена от вещото лице Т. Р.. Заключение не е оспорено от страните и съдът го кредитира като компетентно и обективно изготвено. Процесните фактури и митнически декларации са отразени в посочените в таблица 1 счетоводни сметки, вещото лице е използвало данни от административната преписка и счетоводните регистри на жалбоподателя.

От приетата по делото съдебно-счетоводна експертиза се установява следното:

Процесните документи, включени в дневника за покупки и справка-декларация по ЗДДС за м.01.2021 г., представляват фактури, издадени от митническия представител „Флекс Карго България“ ЕООД, както и митнически декларации за внос на стоки. Общата данъчна основа по тях възлиза на 2 351 431,20 лв., а размерът на отказания с ревизионния акт данъчен кредит е 470 286,27 лв.

В счетоводството на жалбоподателя номерата на по-голямата част от документите, посочени в дневника за покупки, представляват вътрешни номера от счетоводната система, на които съответстват конкретни митнически декларации. Експертизата установява съответствие между данните в дневника за покупки и тези по митническите декларации относно данъчната основа и

размера на начисления ДДС. В таблица 2 от експертизата е представено съответствието между номерата на документите, посочени в дневниците за покупки като митнически декларации и номерата на съответните митнически декларации.

От заключението се установява, че дължимият ДДС по митническите декларации е платен. Плащанията са извършени от жалбоподателя към митническия представител „Флекс Карго България“ ЕООД, който от името и за сметка на дружеството е превел сумите по сметка на митническите органи. Общият размер на платения ДДС по митническите декларации възлиза на 453 498,69 лв.

Вещото лице констатира, че през периода м.07.2019-м.11.2019г. при първоначалното счетоводно отразяване фактурите, издадени от „Флекс Карго България“ ООД, свързани с процесния внос, са били записани в общата счетоводна сметка „С. of S.“ (4040-4001), вместо в счетоводна сметка за ДДС(2417-278V). Впоследствие е извършено счетоводно прекласифициране чрез няколко счетоводни записи, с които сумите са прехвърлени от сметката за разходи към унгарската ДДС сметка (2429-2420). Първоначалните записвания в общата унгарска сметка и номерата на фактурите са видни от регистър със записвания на транзакциите във връзка с ДДС V. А., както и от справка от счетоводната програма с наименование „Прекласифициране към унгарска ДДС сметка от сметка разходи за продажби“, която е налична по делото. Чрез пет броя счетоводни записи с номера и дати /л.6 от експертизата/ е направено преквалифициране на сумите от унгарската обща сметка 4040-4001 към унгарска ДДС сметка 2429-242G.

Установено е също, че жалбоподателят поддържа отделна счетоводна сметка за ДДС, подлежащ на деклариране в Б. – сметка 2417-278V. Със счетоводен запис от 15.12.2020 г. всички процесни документи/митнически декларации от м.07, м.08, м.10 и м.11 2019г. са прекласифицирани от унгарската ДДС сметка към тази българска ДДС сметка, като общият размер на прекласифицираните суми съответства на платения ДДС по процесните митнически декларации.

II. От правна страна

Решението на Директора на Дирекция "ОДОП", при ЦУ на НАП, С. е връчено на жалбоподателя по електронен път на 07.11.2023 г. (л.25). Жалбата е подадена чрез административния орган на 21.11.2023 г., т.е. в рамките на срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК/л.4/. Във връзка с гореизложеното, съдът намира, че е сезиран от надлежна страна – участник в административното производство срещу акт, с който се засягат нейни права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване. Жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Разгледана по същество, е основателна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 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 по издаването му.

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по приходите на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, от възложителя и ръководителя на ревизията, вписани в ЗВР, след надлежно възложена ревизия съгласно чл.112 и 113 от ДОПК.

Ревизионният акт, както и РД, ЗВР, ЗИЗВР, са създадени като електронни документи по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗЕДЕУУ, като от приетите писмени и веществени доказателства се установява, че същите са подписани с квалифициран електронен подпис, валиден към момента на издаването им.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл.16, ал.1, т.1 ЗЕДЕУУ, по делото са представени заверени копия на електронни съобщения за издаването на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с приключилото ревизионно производство. Всички актове в ревизионното производство – ЗВР, Заповеди за изменение на ревизионното производство, РД и РА са издадени от органи по приходите, които са притежавали квалифициран електронен подпис. Съгласно чл.3 ЗЕДЕУУ (ред. - ДВ, бр. 85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл.3, т.35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. Съгласно чл.4 ЗЕДЕУУ автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл.13 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на

изискванията на чл.16. Електронният подпис по ал.3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал.1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. Съгласно чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл.3, т.10 от Регламент (ЕС) № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал.3 и ал.4 ЗЕДЕУУ препращат към същия регламент и съгласно тях усъвършенстван електронен подпис означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл.26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях квалифициран електронен подпис означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл.26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Установява се, че към датите на издаване на оспорения РА, заедно с приложените към него РД, ЗВР и ЗИЗВР, квалифицираните подписи са валидни и са издадени на органите по приходи, подписали

електронните документи. Ето защо, съдът намира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са надлежно подписани. Предвид гореизложеното Съдът намира, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма и е постановено в рамките на преклузивния срок по чл.109 ДОПК.

Ревизионният акт е изготвен в предвидената в чл. 120 от ДОПК форма и съдържа необходимите реквизити, поради което и съдът намира обжалвания акт за валиден, издаден от компетентен орган. Неразделна част от него е и ревизионният доклад, ведно с приложенията към него.

Не се установяват съществени нарушения на процесуалния ред за издаването на акта.

Не се установяват основания за прогласяване на нищожност на оспорения ревизионен акт.

За резултатите от ревизията е съставен РД № Р-22002222006042-092-001/21.04.2023 г. /л. 47 – л. 54/, чието съдържание съответства на законовата норма на чл. 117, ал. 2, т. 1-10 ДОПК, към него са приложени събраните от ревизията доказателства по чл. 117, ал. 3 ДОПК.

Спорът между страните е по правото, а не по фактите.

По приложението на материалния закон:

Не се спори между страните, че дружеството не разполага с постоянен обект на територията на страната и следователно не е установено в Б., не се счита за „предприятие“ по смисъла на ЗС и няма задължение да води отделна счетоводна отчетност да дейностите си в Б.. Регистрираното лице води задължителните регистри по смисъла на чл. 124 ал.1 от ЗДДС- „Дневник продажби“, в които се отразят доставки, по които жалбоподателя е изпълнител и „Дневник покупки“, в които се отразяват доставките, по които е получател.

Процесните фактури са издадени през м.12.2019г., в тях са посочени номер на митническа декларация, която се отнася към конкретната фактура, вида на стоката за която се отнася услугата, стойността на услугата, която е формирана от ДДС и мито, заплащани от „Флекс Карго България“ ООД и цената на услугата. Фактурите са отразени в дневника за продажби на „Флекс Карго България“ ООД, по тях няма начислен ДДС. За тях е ползван данъчен кредит в размер на 16 787,58лв. през м. 01.2021г., което е след 12 месечния период след издаването на фактурата, в който ЗЛ има право да ползва данъчен кредит, т.е фактурите са включени в дневника за покупки на жалбоподателя след изтичане срока за ползване на ДК, като разпоредбата на чл. 73а от ЗДДС не е приложима в конкретния случай, тъй като не са налице доказателства за отразяването на процесните фактури и митнически декларации в счетоводството на получателя. Това според

органа е основание да се откаже правото на ДК на по процесните фактури, в размер на 16 787,58лв.

Ревизираното лице е отразило 58 бр. митнически декларации в дневника за покупки за м. 01.2021г., които са издадени през периода м. 07-м.12.2019г., следователно също след изтичането на 12 месечния срок за ползване на ДК в размер на 453 498,69лв.

След анализ на представените от дружеството екранни снимки на счетоводни записи органът посочва, че не става ясно за какво се отнасят тези записи, нито тяхното съдържание. По тези съображения се приема, че не са налице данни в счетоводството на получателя за изследваните доставки и поради това не може да се приложи разпоредбата на чл. 73а от ЗДДС. Анализирани са разпоредбите на чл. 54 , чл. 68, чл.71,чл. 72 и чл. 73а от ЗДДС и е прието, че за митническите декларации е изтекъл срок надвишаващ 12 месечния такъв за претендиране на правото на данъчен кредит до м.12.2020г.

Относно удостоверяването на датата, на която е получен документът за доставката от „Д. К. Е. СЛ“ са представени категорични доказателства за датата на получаване на фактурите и митническите декларации и внасяне на ДДС, т. е. доказан е началният момент, от който започва да тече срока за упражняване правото на данъчен кредит по реда на чл. 72 от ЗДДС. Установено е, че срокът по реда на посочената разпоредба е изтекъл.

Предвид разпоредбата на чл. 68, ал. 2 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. Нормата на чл. 72, ал. 1 от ЗДДС предвижда, че регистрирано по този закон лице може да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит за данъчния период, през който е възникнало това право, или в един от следващите 12 данъчни периода. Според, ал. 2 на същата разпоредба, правото се упражнява, като лицето: 1. включи размера на данъчния кредит при определяне на резултата за данъчния период по, ал. 1 в справка-декларацията по чл. 125 за същия данъчен период и 2. посочи документа по чл. 71 в дневника за покупки по чл. 124 за данъчния период по т. 1. Според органите по приходите, получател по доставка, който е пропуснал да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит за данъчния период, през който е възникнало това право, или в един от следващите 12 данъчни периода съгласно чл. 72 от ЗДДС, губи правото на данъчен кредит, което се погасява поради изтичане на преклузивен срок и не може да бъде упражнено. Правната последица от това се явява преклудирването на тази възможност, съгласно разпоредбата на чл. 72, ал. 1 от ЗДДС.

В случая няма спор, че от ревизираното лице е подадено уведомление за извършване на корекция

по реда на чл. 126, ал. 3, т. 2 от ЗДДС, съответно подадена е коригираща СД по ЗДДС за данъчните периоди м. 07.2019 г. до м. 12.2019 г., през м. 01.2021 г. и с възражението към РД.

В РД 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 ревизираното лице не попада в хипотезата на чл. 73а от ЗДДС. Съгласно разпоредбата на чл.73а от ЗДДС 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 налице в счетоводството на получателя. Ревизиращият орган приема, че за изследваните доставки не са налице данни в счетоводството на получателя - няма представено счетоводство, няма легализиран и въобще какъвто и да е превод на представените екранни снимки и др., т.е. не е приложима разпоредбата на чл.73а от ЗДДС. Въпреки, че дружеството не е задължено да води счетоводство, за да се възползва от разпоредбите на чл.73а от ЗДДС, трябва да са налице безспорни доказателства за отразяването на доставките, а такива не са представени.

За да се провери законосъобразността на тези изводи, следва да се обсъди заключението на ССЧЕ, защото същото дава яснота по отношение на осчетоводяването на процесните 5 броя фактури и 58 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. Заключението следва да бъде кредитирано като мотивирано, логично и съответстващо на събраните доказателства. От него се установява, че

процесните митнически декларации съответстват на документите, включени в дневника за покупки, както и че дължимият ДДС по тях е реално платен чрез митническия представител „Флекс Карго България“ ЕООД. Установеното първоначално счетоводно отразяване на сумите в разходна сметка и последващото им прекласифициране към ДДС сметки представлява счетоводна корекция, която не поставя под съмнение действителното възникване на данъчните събития.

От писменото заключение и от дадените от вещото лице разяснения, съдът намира, за установено безспорно, че стоките, предмет на внос с 58-те митнически декларации и 5 броя фактури от м. юли до м. декември 2019 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.

Изводът на органите по приходите за липса на данни в счетоводството се опровергава изцяло от заключението на съдебно-счетоводната експертиза, което установява както наличието на процесните доставки в счетоводните регистри, така и реалното заплащане на дължимия данък, поради което този извод се явява необоснован и в противоречие със събраните доказателства.

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. "Д. К. Е. СЛ" е претендирало това си право, уведомявайки органите по приходите по реда на чл. 126, ал. 3, т. 2 от ЗДДС, съгласно, ал. 2 от с.з - чрез подаване на коригираща СД по ЗДДС вх. № 22104304922/15.02.2020 г. за същия данъчен период м. 01.2021 г. с деклариран ДДС и чрез представянето към възражението срещу РД на 58 броя митнически декларации за внос, осъществен в периода м. юли и м. ноември 2019 г., по които е платен дължимият ДДС.

Съдът намира, че законът не поставя други ограничения, касаещи предпоставки за прилагане на чл. 73а 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. 73а 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.

От събраните по делото доказателства безспорно следва обоснован извод, че доставките не са укрити и са намерили счетоводно отразяване в счетоводството на дружеството, макар и погрешно. 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 У. и в Б., а в конкретния случай - по българската ДДС сметка, с код 2417-276G.

Предвид на гореизложените съображения следва да се приеме, че РА 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.

С оглед изхода на делото на оспорвания се дължат разноски. Такива са поискани своевременно, поради което съдът дължи присъждането им. Неоснователни са възраженията за прекомерност на адвокатското възнаграждение, доколкото съобразно разпоредбата на чл. 7 ал.2 т. 5 от Наредбата за възнаграждения за адвокатска работа размерът се изчислява на 23 461,95лв., а претендираният

такъв е в размер на 23 519,95лв., т.е не се констатира прекомерност. На жалбоподателят се дължат разноски и за вещо лице в размер на 1100 лв. или общо разноски 24 619,95 лв. равняващи се на 12 588 евро.

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, III отделение, 62-състав

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалба на „Д. К. Е. СЛ“, служебен номер от регистъра на НАП [ЕГН], РА № Р-22002222006042-091-001/16.06.2023., издаден от Д. Б. К. – орган, възложил ревизията и Г. В. К. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1534/27.10.2023г. на директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Национална агенция за приходите

ОСЪЖДА НАП да заплати на „Д. К. Е. СЛ“, служебен номер от регистъра на НАП [ЕГН], представлявано от Ж.–Ф. М.–Г. Де В. разноски по делото в размер на 12588 евро /дванадесет хиляди петстотин осемдесет и осем евро/.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република Б., в 14-дневен срок от съобщението до страните.

СЪДИЯ: