

РЕШЕНИЕ

№ 5191

гр. София, 01.08.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 69 състав, в публично заседание на 27.07.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Милена Славейкова

при участието на секретаря Грета Грозданова, като разгледа дело номер **2999** по описа за **2023** 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 „ИВЕЛ ВЕЛЪОВСКА 2019“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], до [жилищен адрес] Супермаркет „И.“, срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22220622003374-091-001/31.10.2022 г., издаден от П. Г. Г. - орган, възложил ревизията, и Ц. Г. Р. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 61 от 13.01.2023 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) [населено място], относно установени задължения за внасяне по реда на Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) в размер на 97 921,05 лв. и съответните лихви в размер на 26 092,38 лв., вследствие на отказано право на приспадане на данъчен кредит по всички фактурирани доставки, по които е получател, или общо в размер на 124 013.43 лв.

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на РА поради неправилно приложение на закона. Твърди, че приходните органи не са установили действителната фактическа обстановка от значение за определяне на данъчните задължения на дружеството, по отношение на които имало издаден акт за прихващане

или възстановяване (А.). Регистрацията на дружеството била извършена основание чл.100, ал.1 от ЗДДС, докато в информационната система на НАП по погрешка било отбелязано основание за регистрация по чл.100, ал.2 от ЗДДС. Счита за безспорно изпълнението на предпоставките за признаване на право на данъчен кредит (ДК), вкл. поради последващо използване на стоките в икономическата дейност на дружеството, неговата добросъветност и изрядното поведение на доставчиците му във връзка с деклариране на данъка. Навежда допълнителни съображения, че адв. В. К. – АК П. не е разполагал с пълномощно за регистрация по чл.100, ал.2 от ЗДДС, както и, че не е осъществявало вътреобщностни придобивания (В.) за целия период на регистрацията си по ЗДДС. След подаване на заявлението за регистрация по ЗДДС, изрично със служител на ТД на НАП С. било уточнено основанието за това по чл.100, ал.1 от ЗДДС, свързано с основния предмет на дейност на търговеца – търговия на дребно с хранителни стоки. Претендира съдът да постанови решение, с което да отмени РА.

Ответникът Директор на ДОДОП [населено място] оспорва жалбата, чрез юрк. И.. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22220622003374-020-001 от 06.07.2022 г., издадена от П. Г. Г. - началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ на ТД на НАП [населено място], е възложено извършването на данъчна ревизия на жалбоподателя от органи по приходите Ц. Г. Р. (ръководител на ревизията) и К. Г. М. за определяне на данъчните му задължения по ЗДДС за данъчни периоди от 12.08.2019 г. до 31.05.2022 г. в двумесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР на 18.07.2022 г. съобразно чл.114, ал.1 ДОПК, т.е. в срок до 18.09.2022 г. ЗВР е издадена във формата по чл.113, ал.1 ДОПК и е връчена на задълженото лице по електронен път.

Компетентността на органа, възложил ревизията, произтича от Заповед № РД-01-91 от 21.02.2022 г., с която директорът на ТД на НАП С. е възложил на П. Г. Г. в качеството ѝ на началник сектор „Ревизии“, отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“ в ТД на НАП С. и на заместник на Т. Б. Г. функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 и чл.119, ал.2 ДОПК.

Валидността на електронните подписи на приходните органи, подписали ЗВР, РД и РА, се установява от представени от ответника удостоверения от доставчика на електронни услуги на л.151-158 от делото, както и на електронен носител CD, поради което съдът приема, че документите са подписани с валидни квалифицирани електронни подписи (КЕП).

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220622003374-092-001/30.09.2022 г. Извън срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено възражение с вх. №53-06-6699/17.10.2022 г., което не е обсъдено в мотивите на издадения РА.

Ревизията приключва с РА №Р-22220622003374-091-001/31.10.2022 г., издадени от П. Г. Г. - орган, възложил ревизията и Ц. Г. Р., на длъжност главен инспектор по

приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, с който са определени резултати за ревизираните периоди - ДДС за внасяне в размер на 97 921.05 лв. и съответните лихви в размер на 26 092,38 лв., при деклариран данък за възстановяване в размер на 168 834,34 лв.

Констатирано е при ревизията, че основната дейност на „ИВЕЛ ВАЛЪОВСКА 2019“ ЕООД е свързана с търговия на едро и дребно с хранителни стоки. Прието е, че дружеството е регистрирано по ЗДДС на 12.08.2019 г. на основание чл. 100, ал. 2 от ЗДДС - регистрация по избор при вътреобщностни придобивания, а на 02.08.2022 г. е регистрирано на основание чл. 100. ал. 1 от ЗДДС - регистрация по избор, независимо от облагаемия оборот.

Органите по приходите са установили, че през ревизираните периоди жалбоподателят не е извършвал облагаеми доставки. Същият е получател на доставки /фактурирани авансови плащания и покупка на строителни материали/ от местни лица.

Декларирани са получени доставки с право на данъчен кредит в общ размер на 169 504,37 лв.

Предвид факта, че „ИВЕЛ ВАЛЪОВСКА 2019“ ЕООД е регистрирано на 12.08.2019 г. по ЗДДС на основание чл. 100, ал. 2 от ЗДДС, органите по приходите, на основание чл. 70, ал. 4 от закона, са отказали право на приспадане на данъчен кредит в размер на 169 504,37 лв. за всички доставки, по които дружеството е получател, описани в табличен вид по периоди на стр. 22 - 25 от РД.

Ревизионният акт е връчен електронно на 02.11.2022 г. и оспорен по административен ред с жалба вх. № 53-06-9495 от 14.11.2022 г. Срокът за произнасяне по чл.155, ал.1, вр. чл.146 ДОПК, е до 20.01.2023 г. В срок е постановено Решение № 61 от 13.01.2023 г. на директора на ДОДОП С., с което РА е потвърден, в която част и съгласно чл.156, ал.1 ДОПК е предмет на съдебния контрол за законосъобразност.

Решаващият орган е изложил мотиви, че правото на приспадане на данъчен кредит е обусловено от режима, при който данъчно задълженото лице осъществява дейност. Установеният ред за регистрация по ЗДДС поставя изискване за наличие на оборот /чл. 96/ или заявено желание от страна на търговеца /чл. 100, ал. 1 от ЗДДС/. За „ИВЕЛ ВАЛЪОВСКА 2019“ ЕООД е съществувала възможността да се регистрира по ЗДДС по реда на чл. 100, ал. 1 от закона, което би му дало възможност да претендира признаване на право на приспадане на данъчен кредит. Възприел е доводите на ревизорите, че за ревизираните периоди /от 12.08.2019 г. до 31.05.2022 г./ жалбоподателят е регистриран по чл. 100, ал. 2 от закона и няма обща регистрация по ЗДДС. Посочил е, че регистрацията по чл. 100, ал. 2 от ЗДДС се прави само за конкретно посочени в нормата сделки и разпоредбата на чл. 70, ал. 4 от ЗДДС въвежда забрана за ползване на данъчен кредит на лица с такава специална

регистрация. Това не било формално изискване, а специален режим, при който на липсата на право на приспадане на данъчен кредит кореспондира фактът, че доставките, които се осъществяват, са освободени. В подкрепа на тези изводи е цитирана разпоредбата на чл. 50, ал. 1, т. 2 от ЗДДС, според която освободена е доставка на стоки или услуги при производството, придобиването и вноса на които не е било налице право на данъчен кредит на основание чл. 70 от Закона. Признаването на право на данъчен кредит би означавало, при липса на каквито и да било задължения по ЗДДС да се предоставят само права на ревизираното лице, като е цитирано Решение №1016/24.01.2019 г., по адм. д. №9092/2016 г. по описа на ВАС, Решение №9427/19.06.2019 г. по адм. д. №13644 от 2018 г., VIII отд. на ВАС.

В обобщението е посочено, че не може държава членка, на територията на която не се осъществяват облагаеми доставки и не се дължи плащане на ДДС да е длъжна да признае право на данъчен кредит за доставки, които са осъществени извън нейната територия.

Решение № 61 от 13.01.2022 г. на ДОДОП С. е връчено на 16.01.2023 г. Жалбата, по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена на 26.01.2023 г. - в срока по чл.156, ал.1 ДОПК, от легитимирано лице и срещу подлежащ на оспорване административен акт, поради което е допустима.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

При служебната проверка по чл.160, ал.2 ДОПК съдът констатира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.3 ДОПК органи по приходите. Спазена е установената форма по чл.120, ал.1 ДОПК. Липсват данни за допуснати в хода на ревизионното производство съществени процесуални нарушения. Спорът между страните е изцяло правен – дали за доставките, по които е получател, жалбоподателят има право на данъчен кредит, както и по приложимостта на чл. 70, ал. 4 от ЗДДС.

Регистрацията на дружеството по ЗДДС е извършена въз основа на подадено в Агенцията по вписванията Заявление А4 с вх. №20190715171426 от 15.07.2019 г. Възложена е проверка въз основа на Резолюция № 2222691901749340 от 16.07.2019 г., в хода на която е установено, че „ИВЕЛ ВЕЛЪОВСКА 2019“ ЕООД е вписано в ТР към АВ на 15.07.2019 г. с основен предмет на дейност: търговия на едро и дребно с хранителни стоки, внос и износ на стоки в и извън България, страни членки на ЕС и трети страни, покупко-продажба на стоки в първоначален, преработен или обработен вид и др.

Издаден е Акт за регистрация по ЗДДС № 220421901867890 от 29.07.2019 г. на ТД на НАП С., в който е посочено, че лицето отговаря на изискванията за регистрация по чл.100, ал.1 от ЗДДС и следва да се извърши регистрация по избор при вътреобщностно придобиване. Не се спори, че актът за регистрация е връчен на 12.08.2019 г. и е влязъл в сила като неоспорен.

Актът за регистрация по ЗДДС е индивидуален административен акт, който подлежи на самостоятелно обжалване и чиято законосъобразност не подлежи на инцидентен контрол в настоящето производство. С други думи – доводите на жалбоподателя относно липса на правомощия у пълномощника на дружеството в регистърното производство и евентуални пропуски в него са могли да бъдат повдигнати и обсъдени в производство по обжалване на акта за регистрация по ЗДДС, но не и в настоящето производство. Съдът е длъжен да се съобрази със стабилитета на влезлия в сила

индивидуален административен акт – акт за регистрацията по ЗДДС на „ИВЕЛ ВЕЛЪОВСКА 2019“ ЕООД. Видно от РД и РА за ревизираните периоди от 01.08.2019 г. до 31.05.2022 г. дружеството подава нулеви декларации по ЗДДС. Изложеното е основание за извод, че лицето или не извършва облагаема дейност, или е наясно с режима на регистрация по ЗДДС, при който е освободено от данъчна тежест.

Установява се от Акт за прихващане или възстановяване (А.) №П-2222062—27611-004-001 от 10.03.2020 г. на ТД на НАП С., че за данъчен период м.01.2020 г. „ИВЕЛ ВЕЛЪОВСКА 2019“ ЕООД е подало СД по ЗДДС, в която е деклариран ДДС за възстановяване в размер на 97 279.16 лв. Лицето декларирало, че няма дейност, но в бъдеще ще извършва търговия на дребно предимно с хранителни стоки. Идентично обстоятелство е декларирано от управителя в хода на ревизията на 05.08.2022 г. – дружеството не извършва търговска дейност (л.130, Приложение №1). Посочено е в А., че специалната регистрация по ЗДДС е на основание чл.100, ал.1 от ЗДДС. Искането за възстановяване е уважено.

Наличието на предходно производство по чл.128 и сл. от ДОПК за ревизираните периоди не е пречка за провеждане на ревизия за същите периоди с аргумент от чл.129, ал.3 от ДОПК - независимо от извършването на прихващане или възстановяване, включително когато актът по изречение първо е обжалван, задълженията за данъка или задължителните осигурителни вноски подлежат на установяване чрез извършване на ревизия.

Общата система на ДДС гарантира пълния неутралитет при данъчното облагане на всички икономически дейности, независимо от техните цели или резултати, при условие че самите дейности подлежат на облагане с ДДС (вж. в този смисъл решенията *Gabalfriša* и др., С-110/98-С-147/98, ЕУ:С:2000:145, т. 44 и *Idexx Laboratories I.*, С-590/13, ЕУ:С:2014:2429, т. 32). Основният принцип на неутралитет на ДДС налага да се разреши приспадането му по получени доставки, ако са изпълнени изискванията по същество, дори и ако данъчнозадължените лица са пропуснали някои формални изисквания (вж. в този смисъл решенията *Ecotrade*, С-95/07 и С-96/07, ЕУ:С:2008:267 т. 63, С-392/09, ЕУ:С:2010:569, т. 39, *Nidera Handelscompagnie*, С-385/09, ЕУ:С:2010:627, т. 42 и 43 и *Idexx Laboratories I.*, С-590/13, ЕУ:С:2014:2429, т. 38). Поради това, щом разполага с необходимата информация, за да установи, че изискванията по същество са изпълнени, данъчната администрация не може да налага допълнителни условия във връзка с правото на данъчнозадълженото лице да приспадне този данък, които могат да доведат до осуетяване на упражняването на това право (решение *Idexx Laboratories I.*, С-590/13, ЕУ:С:2014:2429, т. 40).

Според постоянната практика на СЕС, регистрацията с идентификационен номер по ДДС, предвидена в член 214 от Директива 2006/112, както и посоченото в член 213 от тази директива задължение на данъчнозадълженото лице да декларира кога започва, променя или преустановява своята дейност, представляват само формални изисквания за целите на контрола, които не могат да поставят под въпрос по-специално правото на приспадане на ДДС, доколкото материалните условия, пораждащи това право, са изпълнени (вж. по-конкретно в този смисъл решенията *Nidera Handelscompagnie*, С-385/09, ЕУ:С:2010:627, т. 50, *Tyth*, С-324/11, ЕУ:С:2012:549, т. 32 и *Ablessio*, ЕУ:С:2013:168, т. 32). От това именно следва, че на задължено по ДДС лице не може да се попречи да упражни правото си на приспадане с единствения мотив, че не е било регистрирано по ДДС, преди да използва стоките, придобити в рамките на обложената му дейност (вж. *Nidera Handelscompagnie*, С-385/09, ЕУ:С:2010:627, т. 51). В мерките,

които по силата на член 273 от Директива 2006/112 държавите членки могат да приемат, за да осигурят правилното събиране на данъка и да предотвратяват измамите, не трябва нито да надхвърлят необходимото за постигането на такива цели, нито да поставят под въпрос неутралитета на ДДС (в този смисъл решения Gabalfriisa и др., C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, т. 52, Collie, C-146/05, EU:C:2007:549, т. 26, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, т. 49 и Idexx Laboratories I., C-590/13 EU:C:2014, 2429, т. 36 и 37).

Съгласно т. 60 от решение по дело C-507/16 и C-284/11 изискването за данъчнозадълженото лице да декларира началото на своята дейност по членове 213 и 214 от Директивата за ДДС не е част от правото на приспадане, а е формално изискване с оглед на осъществяването на контрол (вж. Решение по дело Nidera Handelscompagnie, посочено по-горе, точка 50). Според т. 61 "установените от държавата членка формални условия, които трябва да бъдат изпълнени от данъчнозадълженото лице, за да може то да упражни правото на приспадане на ДДС, не могат да превишават строго необходимото с оглед на проверката за правилно прилагане на процедурата по самоначисляване (Решение от 30 септември 2010 г. по дело Uszodairntц, C-392/09, все още непубликувано в Сборника, точка 38). Основният принцип на неутралитет на ДДС налага неговото приспадане по получените доставки да се предостави, ако са изпълнени изискванията по същество, дори и данъчнозадължените лица да са пропуснали някои формални изисквания. Щом разполага с необходимата информация, за да установи, че данъчнозадълженото лице като получател на разглежданите доставки е платец на ДДС, данъчната администрация не може да му налага допълнителни условия във връзка с правото му да приспадне този данък, които могат да доведат до осуетяване на упражняването на това право (вж. Решение по дело Ecotrade, посочено по-горе, точки 63 и 64; Решение по дело Nidera Handelscompagnie, посочено по-горе, точка 42, както и Решение от 22 декември 2010 г. по дело Dankowski, C-438/09, все още непубликувано в Сборника, точка 35). Следователно липсата на регистрация по ЗДДС не би могла да лиши данъчнозадълженото лице от правото му на приспадане, когато са изпълнени изискуемите условия по същество за неговото упражняване.

В случая, наличието на тези условия по същество не е спорно между страните. Установеността на материалноправните предпоставки за възникването на правото на приспадане на данъчен кредит не е отречено от органите по приходите, а признаването му е отказано на основание чл.70, ал.4 от ЗДДС, който отрича правото на данъчен кредит на лицата, регистрирани на основание чл. 97а, чл. 99, ал. 1 - 6 и чл. 100, ал. 2.

Регистрацията на данъчно-задължено лице по [ЗДДС](#), получател по облагаема доставка обаче, е само формално действие за целите на контрола и не представлява материалноправно изискване за правото на приспадане на ДДС за получени от него доставки съобразно цитираната практика на СЕС. Липсата на обща регистрация по [ЗДДС](#) не би могла да лиши данъчнозадълженото лице от правото му на приспадане, тъй като са изпълнени изискуемите условия по същество за неговото упражняване. /вж. т. 63 от решението по дело C-284/11 и т. 51 от решението по дело C-385/09/, а отказът за признаването му в случая превишава необходимото за гарантиране на правилното събиране на данъка и предотвратяването на измамите и е в колизия с общностните принципи на пропорционалност, неутралитет на данъка, правна сигурност и защита на

оправданите правни очаквания.

Този извод в случая се потвърждава от неяснотата в актовете на приходната администрация относно основаниято за регистрация по ЗДДС на ревизираното лице. В Акта за регистрация по ЗДДС № 220421901867890 от 29.07.2019 г. на ТД на НАП С. е цитирана разпоредбата на чл.100, ал.1 от ЗДДС. Дори да се касае за техническа грешка, както се поддържа в потвърждаващото решение на ДОДОП С., то тя не е поправена по реда на чл.62, ал.2 от АПК, вр. пар.2 от ДР на ДОПК, за да се внесе яснота в отношенията между страните.

Същото правно основание за регистрация (чл.100, ал.1 от ДОПК) е посочено в А. №П-2222062—27611-004-001 от 10.03.2020 г. на ТД на НАП С.. Независимо от процедурната възможност за установяване на задълженията на лицето чрез ревизия съгласно чл.129, ал.3 от ДОПК, съдът намира, че промяната на становището на приходната администрация относно основаниято за регистрация на лицето при наличието на влязъл в сила А. с отбелязано основание за регистрация по чл.100, ал.1 от ЗДДС, съответстващо на това по акта за регистрация на лицето по ЗДДС, е в нарушение на принципите на правната сигурност и на оправданите правни очаквания, който изисква законодателството с неблагоприятни последици за частноправните субекти да бъде ясно и точно и прилагането му да бъде предвидимо за правните субекти /Решение от 7 юни 2005 г. по дело VEMW и др., С-17/03, R., стр. I-4983, точка 80/. С А. на жалбоподателя е признато правото на възстановяване за същия данъчен период, като в А. и акта за регистрация е посочено, че лицето е регистрирано по чл.100, ал.1 от ЗДДС. Съответно, приходната администрация не оспорва реалността на доставките, коректното им счетоводно отразяване при доставчиците, добросъвестното поведение на търговците и внасянето на ДДС в бюджета. Т.е. лицата са действали добросъвестно и е напълно елиминиран рискът от каквато и да е данъчна загуба

Според решаващия състав на съда различното третиране на доставките при издаване на А. и на РА, при непроменен специален режим на регистрация по ЗДДС, е довело до несигурност и непредвидимост за жалбоподателя при прилагането на данъчното законодателство. Изложеното налага извода, че оспореният в настоящото производство ревизионен акт е издаден в противоречие с приложимия материален закон и правни принципи и следва да бъде отменен. В този смисъл е Решение № 12599 от 09.12.2021 г. по адм. д. № 5464/2021 г., I отд. на ВАС.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК жалбоподателят имат право на присъждане на сторените в производството разноски, но поради липса на искане в тази насока, разноски не се присъждат. Съдържащото се по делото адвокатско пълномощно не съдържа отбелязване за заплатено адвокатско възнаграждение.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, I-во отделение, 69-и състав,

Р Е Ш Е Н И Е :

ОТМЕНЯ по жалба на „ИВЕЛ ВЕЛЪОВСКА 2019“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със

седалище и адрес на управление [населено място],[жк], до [жилищен адрес]
Супермаркет „И.“, Ревизионен акт (РА) №
Р-22220622003374-091-001/31.10.2022 г., издаден от П. Г. Г. - орган, възложил
ревизията, и Ц. Г. Р. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение №
61 от 13.01.2023 г. на директора на Дирекция „Обжалване и
данъчно-осигурителна практика“ [населено място], относно установени
задължения за внасяне по реда на *Закона за данък върху добавената стойност*
(ЗДДС) в размер на 97 921,05 лв. и съответните лихви в размер на 26 092,38
лв., вследствие на отказано право на приспадане на данъчен кредит по всички
фактурирани доставки, по които е получател, или **общо в размер на 124
013.43 лв.**

Решението може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до
страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

СЪДИЯ: