

РЕШЕНИЕ

№ 6058

гр. София, 04.11.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 21 състав, в публично заседание на 15.10.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Красимира Проданова

при участието на секретаря Валентина Христова, като разгледа дело номер **3000** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на **чл. 226 от АПК** във връзка с **§ 2 от ДОПК** вр. **чл. 156 – 161 ДОПК**.

Образувано е по жалба на Д. П. М., ЕГН [ЕГН] против Ревизионен акт (РА) № Р-22220219004200-091-001 от 22.11.2019 г., издаден от В. А. В. – орган, възложил ревизията, и Н. Ц. Р. – ръководител на ревизията, потвърден изцяло с Решение № 278/22.02.2020 г. на Директор на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" (ОДОП) - С. при ЦУ на НАП. Иска се от съда да отмени обжалвания ревизионен акт. Заявени са твърдения, че ревизионния акт е неправилен и незаконосъобразен, постановен при съществени нарушения на процесуалния закон.

В съдебно заседание, жалбоподателят се представлява от надлежно упълномощен процесуален представител - адвокат, който поддържа жалбата по изложените в нея доводи и съображения, не ангажира доказателства и желае присъждане на направените по делото разноски съгласно представен списък.

Ответната страна - Директор на Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП чрез процесуалния си представител, надлежно упълномощен юрисконсулт оспорва жалбата и настоява за отхвърлянето ѝ. Изразява становище, че обжалвания ревизионен акт и потвърждаващото го решение са правилни и законосъобразни. Иска присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

След като прецени твърденията на страните и събрания по делото доказателствен

материал, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-ГРАД намира за установено от фактическа и правна страна следното:

Жалбата е подадена в преклузивния 14-дневен срок по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от надлежна страна, в съответствие с изискванията за форма и реквизити и след проведено оспорване по административен ред, което е абсолютна предпоставка за развитие на съдебното производство. Поради това, жалбата се явява процесуално допустима.

Разгледана по същество е ОСНОВАТЕЛНА по следните съображения:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/№ Р-22220219004200-020-001 от 04.07.2019 г., връчена на 16.07.2019 г., издадена от В. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол при ТД на НАП - С., оправомощена със Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на Д. П. М. за определяне на задълженията по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/за периодите 21.03.2019 г. - 30.04.2019 г. Със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22220219004200-020-002/13.09.2019 г., издадена от същия орган, е определен срок за завършване на ревизията 16.10.2019 г.

След завършване на ревизията и в 14-дневния срок по чл. 117, ал. 1 от ДОПК, резултатите от същата са обективирани в Ревизионен доклад /РД/ № Р-22220219004200-092-001/30.10.2019 г., срещу който не е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА № Р-22220219004200-091-001/22.11.2019 г., издаден от В. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Н. Ц. Р., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Установен е ДДС за внасяне в размер на 78 396,34 лв. и лихви за забава 4 181,47 лв. Установено е, че Д. П. М. е регистриран по ЗДДС, считано от 01.11.2017 г., на основание чл. 96, ал. 1 от ЗДДС, deregистриран по същия закон на 16.11.2018 г. поради отпаднало основание за задължителна регистрация и повторно регистриран на 29.05.2019 г. на основание чл. 96, ал. 1 от ЗДДС.

Д. П. М. е декларирал, че през ревизираните периоди не е извършвал стопанска дейност, няма счетоводни документи, няма сключени договори за наеми, не е извършвал ВОП и ВОД. Представени са служебни бележки за доходи от трудови правоотношения, както и нотариални актове от 23.04.2019 г., 24.04.2019 г. и 25.04.2019 г., подробно описани в констативната част на РД, за покупко-продажба на недвижими имоти, находящи се в [населено място], [улица].

Констатирано е, че съгласно НА № 56, том III, рег.№ 5518, дело № 402/28.02.2019 г. за покупко-продажба на ателие № 13, заедно с прилежащото му мазе № 35, находящи се в [населено място], [улица], вх. Б, ет.6 и банково извлечение от 05.03.2019 г. Д. М. е получил плащане в размер на 123 825,00 лв. Направено е заключение, че с продажбата на имота през месец февруари 2019 г. ревизираното лице е реализирало оборот за регистрация и подлежи на регистрация по чл.96 ал.1, изречение второ, като съгласно разпоредбата на чл.101 от ЗДДС лицето е следвало да бъде регистрирано на 21.03.2019 г.

Предвид извършените продажби на 11 недвижими имота в периода на първоначалната регистрация по ЗДДС от 01.11.2017 г. до 16.11.2018 г., както и сделки с имоти през м. 09.2017 г. на стойност 1 824 906,45 лв., органите по приходите са приели, че продаденият недвижим имот през месец февруари 2019 г. няма характер на случайна

доставка, а е с цел получаване на редовен доход, т.е. налице е упражняване на независима икономическа дейност. По смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗДДС, данъчнозадължено лице е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, без значение от целите и резултатите от нея.

С жалба вх. № 94-Д-764/17.12.2019 г. по регистъра на ТД на НАП С., Д. П. М. е оспорил РА № Р-22220219004200-091-001/22.11.2019 г. пред Директор на Дирекция "ОДОП" С. при ЦУ на НАП. Жалбоподателят е оспорил като незаконосъобразен ревизионния акт, с който са му установени задължения за данък върху добавената стойност /ДДС/ в размер на 78 396,34 лв., ведно със съответнителихви в общ размер на 4 181,47 лв., произтичащи от начислен за данъчен период м. 04.2019 г. данък. По повод така подадената жалба, с Решение № 278/20.02.2020 г., решаващият орган е потвърдил изцяло РА.

В жалбата, с която е поставено началото на настоящото съдебно производство се оспорват констатациите на приходния орган, обективирани в РА № Р-22220219004200-091-001 от 22.11.2019 г., изцяло потвърден с Решение № 278/20.02.2020 г. Жалбоподателят е заявил, че в случая няма спор по фактите, подробно описани в Решението на Директора на Дирекция "ОДОП" - С., като спора е правен и се заключава в тълкуването и прилагането на процесуалния и материалния закон. В тази връзка е оспорен извода на решаващия орган, че осъществените от него продажби на недвижими имоти съставлява независима икономическа дейност по смисъла на **чл. 3, ал. 2 от ЗДДС**.

При извършената служебна проверка за законосъобразност и обосновааност на ревизионния акт, настоящият съдебен състав констатира, че той е произнесен от компетентен орган и в съответната форма, но при издаването му са нарушени процесуалните разпоредби на закона и материалноправните разпоредби на приложимия закон. Този извод се налага по следните съображения:

В настоящия случай, оспореният Ревизионен акт № Р-22220219004200-091-001 от 22.11.2019 г. е издаден от компетентен орган.

Ревизионният акт е издаден в писмена форма и съдържа предвидените в **чл. 120, ал. 1 от ДОПК** задължителни реквизити - името и длъжността на органа, който го издава, номер и дата, данни за ревизираното лице, обхвата на ревизията, извършените действия в ревизионното производство, мотиви за издаването му, разпоредителна част, в която са определени задълженията на ревизираното лице, пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва, подпис на органа по приходите, който го е издал. Към ревизионният акт е приложен и ревизионен доклад № Р-22220219004200-092-001/30.10.2019 г., като неразделна негова част. При издаване на ревизионния акт, органа по приходите е спазил процесуалноправните разпоредби на ДОПК и ревизионното производство е приключило в указаните срокове.

В хода на ревизионното производство, органа по приходите е установил, че ревизираното лице Д. П. М. е извършвал разпоредителни сделки с получените срещу учреденото от него право на строеж самостоятелни обекти в сградата, находяща се в [населено място], [улица], вх. А и вх. Б, като за същите имоти има издадено разрешение за строеж № 17/02.03.2016 г. на [фирма], ЕИК[ЕИК] и Удостоверение за въвеждане в експлоатация на строеж от 14.12.2017 г.

Установено е, че [фирма] е свързано лице по смисъла на § 1, т. 3, б. „е” от ДР на ДОПК с Д. П. М., който е едноличен собственик на капитала на същото дружество.

Условията, редът и процедурите за регистрация на лицата по ЗДДС са регламентирани

в част шеста на закона. Задължение да се регистрира и да начислява ДДС може да възникне за всяко физическо или юридическо лице, което извършва облагаеми доставки на стоки или услуги. Лицата могат да се регистрират по избор или при наличието на нормативно определените обстоятелства за задължителна регистрация. Данъчнозадължено лице, за целите на ЗДДС, е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, без значение от целите и резултатите от нея (арг. чл. 3, ал. 1 ЗДДС). Съгласно разпоредбата на чл. 3, ал. 2, „независима икономическа дейност“ е дейността на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и селското стопанство, както и упражняването на свободна професия, включително на частен съдебен изпълнител и нотариус. Независима икономическа дейност е и всяка дейност, осъществявана редовно или по занятие срещу възнаграждение, включително експлоатацията на материално и нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него. Съгласно чл. 73, ал. 1 от Правилника за приложение на закона за данък върху добавената стойност (ППЗДДС) всички данъчно задължени лица след изтичане на календарния месец са длъжни да определят за предходните 12 месеца преди текущия облагаемия си оборот по смисъла на чл. 96, ал. 2 от закона.

При настъпването на условията за задължителна регистрация, лицето е следвало да подаде заявление за регистрация в срока по чл. 96, ал. 1 от ЗДДС. За да може да спазва законоустановените срокове за регистрация данъчно задълженото лице е заинтересовано да следи за наличието на съответните факти, които правят регистрацията му задължителна.

От друга страна, с оглед извършените от ревизираното лице сделки с така придобитите имоти в сградата, органът по приходите е решил, че Д. П. М., като данъчнозадължено лице, е бил задължен да следи за наличието и проявлението на съответните обстоятелства, които правят регистрацията му по ЗДДС задължителна.

Установено е също, че физическото лице Д. П. М., като собственик на самостоятелни обекти в новопостроената жилищна сграда извършва нееднократно сделки - продажби на апартаменти и ателиета, поради което органа по приходите е приел, че същия извършва независима икономическа дейност. В тази връзка, продажбите на обекти в сградата се явяват облагаеми доставки, тъй като не попадат в разпоредбите на **чл. 45, ал. 3 от ЗДДС**, във вр. с **чл. 12, ал. 1 от ЗДДС**.

Анализът на така описаната фактическа обстановка обуславя извода, че основен довод на приходната администрация, за да приеме наличието на дължим за внасяне ДДС е факта, че Д. П. М., и предвид регистрацията на лицето, считано от 16.05.2019 г., на основание чл. 6, чл. 12 ал. 1 и чл. 102, ал. 3 от ЗДДС за продажбата на три недвижими имота /през данъчен период м. 04.2019 г./ е начислен ДДС за м. 04.2019 г. в размер на 78 396,34 лв. и е определена лихва за забава 4 181,47 лв.

Настоящият съдебен състав не споделя така формирания извод на приходната администрация.

Съгласно разпоредбата на **чл. 102, ал. 3 от ЗДДС**, данъчно задължено по закона лице, което е задължено, но не подаде заявление за регистрация в установените по закона срокове, дължи данък като регистрирано по закона лице за периода от изтичането на срока за подаване на заявление за регистрация до датата на регистрацията или до датата, на която са отпаднали основанията за регистрацията му. А според **чл. 96, ал. 1 от ЗДДС**, всяко данъчно задължено лице с облагаем оборот 50 хил. лв. или повече за период, не по-дълъг от последните 12 последователни месеца преди текущия месец, е

длъжно в 14-дневен срок от изтичането на данъчния период, през който е достигнало този оборот, да подаде заявление за регистрация по този закон. Облагаем оборот по смисъла на **чл. 96, ал. 2, т. 1 от ЗДДС**, е сумата от данъчните основи на извършените от лицето облагаеми доставки, включително облагаемите с нулева ставка. Облагаема доставка, съгласно чл. 12, ал. 1 от закона, е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго. Данъчно задължено лице по смисъла на закона е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност независимо от целите и резултатите от нея (**чл. 3, ал. 1 от ЗДДС**), а какво е независима икономическа дейност законът изрично указва в разпоредбата на **чл. 3, ал. 2 от ЗДДС**, а именно - дейността на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и селското стопанство, както и упражняването на свободна професия, включително на частен съдебен изпълнител и нотариус. Независима икономическа дейност е и всяка дейност, осъществявана редовно или по занятие срещу възнаграждение, включително експлоатацията на материално и нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него.

Предвид горното, от съществено значение за настоящия спор е обстоятелството, доколко извършените от жалбоподателя продажби на недвижими имоти могат да се квалифицират като „независима икономическа дейност“. От определението, дадено в **чл. 3, ал. 1 от ЗДДС** „независима икономическа дейност“ е дейността, осъществявана редовно или по занятие срещу възнаграждение. Безспорно е, че в конкретния случай продажбите на недвижимите имоти не са осъществявани по занятие, тъй като ревизираното лице не е брокер на недвижими имоти или като лице, което има за свое занятие предлагане на имоти, вкл. покупко-продажбата им. Установено е също така, че въпросните продажби на недвижими имоти са възмездни, т.е. лицето е получило възнаграждение за продадените имоти. Въпросът е, доколко дейността е осъществявана редовно. В ЗДДС не се съдържа определение на понятието "редовно", нито определение на понятието "инцидентни доставки". Тълкувайки понятието "редовно" в контекста, в който е употребено следва, че за да е независима икономическа дейност, извършваната дейност следва да е системна през определен период от време. В настоящия случай, в хода на ревизионното производство не са установени извършени от ревизираното лице разпоредителни сделки, както в предходните ревизионни периоди - от 01.10.2017 г., така и след м. май 2019 г. С оглед на това, неоснователно е да се приеме, че извършените продажби обосновават извод за системност на извършваната дейност по продажба на недвижими имоти.

Във връзка с изводите на приходната администрация, настоящия съдебен

състав е на мнение, че следва да се прави разлика между стопанската дейност, осъществявана от физическото лице, под формата на едноличен търговец и действията му като обикновено физическо лице. Разграничението следва да се прави в съответствие с формата на водене на делата - по търговски начин, чрез регистриране на търговско предприятие и свързаните с това изисквания за счетоводно отразяване и отчитане на търговските дейности. В настоящия случай, по делото липсват доказателства, имотите с които ревизираното лице се е разпоредило да са отразени счетоводно като дълготраен материален актив във фирмата на едноличния търговец, нито пък има доказателства получената цена от последващата им продажба да е третирана като актив от предприятието на едноличния търговец. Следователно, продадените от жалбоподателя самостоятелни обекти в сградата са от групата на дълготрайните активи, ползвани, както за професионални, така и за лични цели. В този смисъл е и трайно установената практика на съда на Европейския съюз (ЕС), съгласно която, спрямо такива имоти всяко лице, което е собственик има право да упражни правото си на избор на относно тяхното данъчно третиране - да ги включи в имуществото на своето предприятие или да ги запази за свое лично имущество, изключвайки ги от системата за облагане с ДДС. В този смисъл са редица решения на Съда на ЕС, а именно по дело C-291/92 г.; дело C-415/98 г.; дело C-269/00 г.; дело C-72/05 г.; дело C25/03 г. и др. Тълкуването на понятието за „независима икономическа дейност“ на Съда на ЕС, дадено в тези решения е, че на данъчно задълженото лице е предоставено право на избор по отношение на режима на облагане с ДДС на активи с двойно предназначение. Този принцип е основен принцип на правото по отношение на данъчното облагане с ДДС на такива активи и е последователно прилаган през годините, като специфичното при него е, че не е изрично уреден в Шеста директива на Съвета от 17 май 1977 г. (Шеста директива), а е извлечен от Съда на ЕС по пътя на тълкуването. В мотивите на решенията на Съда на ЕС се приема, че тълкуването относно данъчното облагане на дълготрайните активи, използвани едновременно, както за професионални така и за лични нужди е съобразено с друг основен принцип на Шеста директива, според който данъчната тежест се поема от крайния потребител на стоката или услугата, а не от данъчно задълженото лице. Този принцип на Шеста директива е пренесен и в [Директива 2006/112/ЕО](#) на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност ([Директива 2006/112/ЕО](#)), с която се отменя Шеста директива и с която е хармонизиран и действащият в момента в България ЗДДС. В своите решения по повод

данъчното третиране на активите с двойно предназначение Съдът на ЕС посочва, че ако в националното законодателство не е изрично уредено правото на данъчно задълженото лице на избор кои от имотите със смесено предназначение да бъдат обложени с ДДС и кои не, това не освобождава държавата членка от задължението да прилага основните разпоредби и принципи залегнали в Шеста директива. Режимът за данъчното третиране на тези активи е еднакъв и задължителен за всички държави членки и се определя само и единствено от волята на задълженото лице. Ето защо, този принцип е несъмнено задължителен за приложението на територията на страната ни не само от момента на присъединяване към ЕС /01.01.2007 г./, но и в предприсъединителния период на държава- кандидатка за членства в ЕС. Следователно, недвижимите имоти, с които ревизираното лице се е разпоредило не са елемент от независимата икономическа дейност на лицето по смисъла на [чл. 3, ал. 2 от ЗДДС](#), чието осъществяване предполага качеството му на данъчно задължено лице по смисъла на чл. 3, ал. 1 от закона, а попадат в групата на така наречените дълготрайни активи с двойно предназначение, т.е. те могат да бъдат използвани, както за извършването на стопанска дейност, така и за лични нужди.

В този смисъл е и практиката на Върховен административен съд, обективирана в Решение № 164 от 05.01.2012 г. по адм. дело № 2642/2011 г., VIII отд., Решение № 5935 от 26.04.2013 г. по адм. дело № 7552/21012 г., I отд. и др.

От данните по делото е видно, че продажбите са четири, в рамките на почти година и половина, на обекти в една и съща сграда, което обосновава извод, че става въпрос за реализиране на допълнителен инцидентен доход на лицето, а не многократно и системно извършвани продажби с цел получаване на доход чрез експлоатиране на недвижимата собственост. Тази констатация съответства и на задължителното тълкуване на разпоредби на Директивата по ДДС, дадено с [Решение от 15.09.2011 г. на СЕС по съединени дела C-180/10 и C-181/10](#), съгласно което ако продажбите са част от управлението на частното имущество на физическото лице, те не могат да се приемат за осъществяване на независима икономическа дейност.

В горния смисъл при аналогична или сходна фактическа обстановка в съдебната практика са: [решение № 3694 от 31.03.2016 г.](#), постановено по адм. д. № 583/2015 г. и [решение № 4457 от 22.04.2015 г.](#), постановено по адм. д. № 6693/2014 г., на ВАС, осмо отделение.

Друг аргумент в подкрепа на извода за липсата на идентичност между разпоредителните действия на физическото лице със собствените му

недвижими имоти и стопанската дейност на едноличния търговец може да се открие и в Тълкувателно решение № 2 от 27.12.2001 г. на ВКС по гр.д. № 2/2001 г. на ОСГК. В мотивите на този съдебен акт безпротиворечиво е прието, че граматическото и логическото тълкуване на **чл. 614, ал. 2, т. 1 и 2 ТЗ** налагат следните изводи: предприятието на едноличния търговец е обособено от неговото останало имущество; в предприятието на едноличния търговец могат да бъдат включени вещи, права върху вещи и парични влогове - съпругеска имуществена общност. В настоящото ревизионно производство, както вече се посочи, самата приходна администрация е приела, че самостоятелните обекти в сградата са придобити от **Д. П. М.** и в това му качество са осъществените разпоредителни сделки. От това се обосновава извод, че въпросните имоти са придобити от **Д. П. М.** в качеството му на физическо лице и в такова качество, същия се е разпоредил с тях.

От изложените по-горе мотиви се налага извода, че жалбата против РА се явява основателна и като такава следва да бъде уважена.

По разноските:

По делото е направено искане за присъждане на съдебно-деловодни разноски от двете страни в процеса. След като се съобрази с разпоредбата на **чл. 143, ал. 1 от АПК** и изхода на спора пред настоящата инстанция, съдът намира, че претенцията на жалбоподателя за присъждане на разноски е основателна. В полза на жалбоподателя следва да се присъди сумата от 3490.00 лева, от които 10 лева държавна такса и 3480.00 лева изплатеното по банкон път адвокатско възнаграждение.

С оглед на гореизложеното, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С.-ГРАД, I отделение, 21 състав

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22220219004200-091-001 от 22.11.2019 г., издаден от В. А. В. – орган, възложил ревизията, и Н. Ц. Р. – ръководител на ревизията, потвърден изцяло с Решение № 278/22.02.2020 г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" (ОДОП) - С. при ЦУ на НАП относно определените на **Д. П. М.**, ЕГН [ЕГН] с ЕТ ПРИМАКОМЕРС - **Д. М.**, **ЕИК** 103077686, задължения за ДДС в размер на 78 396,34 лв. и лихви за забава 4 181,47 лв.

ОСЪЖДА Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - С. при ЦУ на НАП да заплати в полза на **Д. П. М.**, ЕГН [ЕГН] направените по делото разноски в размер на 3490.00 (три хиляди четиристотин и деветдесет) лева.

***РЕШЕНИЕТО** подлежи на касационно обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му на страните пред Върховен административен съд.*

СЪДИЯ: