

РЕШЕНИЕ

№ 15122

гр. София, 04.05.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 18 състав, в
публично заседание на 22.01.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Златка Илиева

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разглежда дело номер **9393**
по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе
предвид следното:

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

Образувано е по жалба на Държавно Предприятие „Управление и стопанисване на язовири“
/ДПУСЯ/[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], р-н „С.“, [улица] адрес
за кореспонденция: [населено място], [улица], представлявано от Г. Д. М. -изпълнителен
директор, чрез пълномощника му В. П. В. Д. Я.–старши юрисконсулт срещу Ревизионен акт
№Р-22221024000238-091- 001/28.05.2024г., съставен на основание чл.119, ал.2 от ДОПК от П. Г.
Г.-началник на отдел, възложил ревизията и Т. Б. Н.-главен инспектор по приходите, ръководител
на ревизията, потвърден с Решение №1139/11.08.2024г. на Е. С. П.-директор на дирекция
„Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. при Централно управление на Националната
агенция за приходите. Със същия в тежест на жалбоподателя, на основание чл.70, ал.1, т.2 от
ЗДДС, във връзка с чл.69, ал.1 от ЗДДС, чл.12 от ЗДДС и чл.3, ал.5 и ал.2 от ЗДДС са установени
допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчни
периоди от м.12.2022г. до м.11.2023г., в размер на 447 982,97лв. и са начислени лихви за забава в
размер на 752,04лв., общо 448 735,01лв.

С жалбата се оспорва основният аргумент на ответника, че Държавно предприятие „Управление
и стопанисване на язовири“ /ДПУСЯ/ е лице, чиято дейност е свързана с комплексно управление
на язовири, включително експлоатацията и отдаването им под наем с цел -приход, не е данъчно

задължено лице по чл.3, ал.5 ЗДДС и действа в качеството си на орган на държавната власт.

Твърди се, че ДПУСЯ е регистрирано по ДДС с акт за регистрация №220422003246281 от 28.10.2020г., като с издаването на този акт от страна на органа по приходите, освен, че се признава изрично правото на ДПУСЯ да се регистрира по смисъла на ЗДДС, се признава и качеството му на данъчно задължено лице по смисъла на закона. Поради това всички доставки и услуги, декларирани в рамките на ревизирания период са получени за целите на независимата икономическа дейност от ДПУСЯ: комплексно управление на язовири, включително отдаване под наем на язовири с цел приход.

ДПУСЯ извършва независима икономическа дейност по смисъла на чл.3, ал.1 от ЗДДС, съгласно изречение второ на цитираната разпоредба (чл.3, ал.1 от ЗДДС) „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”.

Необосновано и незаконосъобразно на основание чл.73, ал.2 и ал.3 от ЗДДС е извършена корекция на ползания от ДПУСЯ данъчен кредит, което е довело до незаконосъобразно установяване на допълнителни данъчни задължения по ЗДДС и лихви върху главницата в посочените по-горе размери.

За ДПУСЯ не била приложима нормата нр чл.70, ал.1, т.2 от ЗДДС и на същото следва да се признае правото да приспадане на данъчен кредит за получените доставки и услуги, посочени в ревизионния доклад за ревизираните периоди. На основание изложеното моли съдът да се произнесе с решение, с което да отмени оспорения ревизионен акт.

Жалбоподателят Държавно предприятие „Управление и стопанисване на язовири” поддържа жалбата срещу РА на изложените в нея основания. Представя писмени бележки.

Ответникът в производството-Директорът на Дирекция "ОДОП" – С. изразява становище за неоснователност на жалбата. Претендира присъждане в полза на Дирекция ОДОП при ЦУ на НАП – С. юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд-София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 от ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно разпоредбата на чл.156, ал.1 от ДОПК. Същата е подадена в срок чрез административния орган от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

Предмет на обжалване е Ревизионен акт №Р-22221024000238- 091- 001/28.05.2024г., съставен на основание чл.119, ал.2 от ДОПК, с който в тежест на жалбоподателя на основание чл.70, ал.1, т.2 от ЗДДС, във връзка с чл.69, ал.1 от ЗДДС, чл.12 от ЗДДС и чл.3, ал.5 и ал.2 от ЗДДС са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчни периоди от м.12.2022г. до м.11.2023г., в размер на 447 982,97лв. и са начислени лихви за забава в размер на 752,04лв.

Ревизионният акт е издаден в производство за установяване на задълженията на Държавно предприятие „Управление и стопанисване на язовири” за данък върху добавената стойност за данъчни периоди от 01.12.2022г. до 30.11.2023г. включително.

В хода на ревизията е установено, че през ревизирания период основната дейност на Държавно предприятие „Управление и стопанисване на язовири” е комплексно управление на язовири-публична и частна държавна собственост, които с решение на Министерски съвет са му предоставени за изпълнение съгласно предмета му на дейност.

ДПУСЯ управлява и стопанисва язовирите, чиято собственост общините са прехвърлили безвъзмездно на държавата и за които съответният областен управител е съставил акт за публична държавна собственост с предоставени права за управление на ДПУСЯ. Съгласно чл.139а, ал.7 от Закона за водите извън обхвата на дейността на ДПУСЯ са язовирите, които се стопанисват и управляват от "Национална електрическа компания"-ЕАД, "Напоителни системи"-ЕАД, "З."-ЕАД, ВиК операторите с държавно или с държавно и общинско участие в капитала. На основание чл.139д от Закона за водите, при осъществяване на своята дейност, ДПУСЯ има правата и задълженията на собственик на язовирните стени и съоръжения към тях.

Предприятието осъществява и други дейности, които осигуряват и допълват основния предмет на дейност-отдаване под наем на язовири. Предприятието не е търговско дружество и не формира и не разпределя печалба /чл. 139а, ал. 2 от Закона за водите/.

През ревизирания период предприятието няма регистрирани ЕКАФП.

За обективно установяване на обстоятелствата, от значение за извършваната ревизия, са извършени процесуални действия, подробно описани в констативната част от Ревизионния доклад.

Ревизиращият екип е установил и не е спорно между страните, че съгласно Постановление №62 от 29 март 2019 година на Министерски съвет, прието с Правилник за устройство и дейност, съгласно който Предприятието се управлява от Управителен съвет (УС), назначен от Министъра на икономиката.

Основна дейност на Държавно предприятие „Управление и стопанисване на язовири“ е комплексно управление на язовири-публична и частна държавна собственост, като Държавата е предоставила на ДПУСЯ имущество-публична и частна държавна собственост, определено с решение на Министерския съвет, за изпълнение на предмета му на деност.

Съгласно правилника за устройството и дейността на Държавно предприятие „Управление и стопанисване на язовири“, дружеството не е търговско дружество и не формира и не разпределя печалба.

В хода на ревизията е установено, че в рамката на основната дейност, /ДПУСЯ/ отдава под наем язовири, като са извършени облагаеми доставки с място на изпълнение на територията на страната.

Предвид установяванията на ревизиращия екип е направен извод, че съгласно чл.70, ал.1, т.2 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл.69 или чл.74, когато стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето.

По делото не е налице счетоводна отчетност, позволяваща разграничаване на фактурите за наем, свързани с извършената от ДПУСЯ основната дейност и предвид обстоятелството, че от ревизираното лице не са представени писмени обяснения, относно критериите за разграничаване на покупките, свързани с отдаването под наем на язовирите, от която се реализират облагаеми доставки от една страна, и покупките, свързани с основната дейност, представляващи освободени доставки от друга страна, за установяване задълженията на ревизираното лице по ЗДДС.

Ревизионният акт е оспорен по реда на чл. 152 от ДОПК пред Директора на Дирекция ОДОП при ЦУ на НАП - С..

Производството е приключило с постановяване на Решение №1139/11.08.2024г., с което оспореният РА е потвърден изцяло.

Последвало е съдебното оспорване на РА, във връзка с което е образувано настоящото съдебно производство.

При така установените факти, съдът приема от правна страна следното:

Жалбата е подадена в срока по чл.156, ал.1 от ДОПК от адресата на акта, за когото е налице правен интерес от обжалването, поради което е процесуално допустима.

Разгледана по същество, същата е неоснователна.

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия №22221024000238-320-001/12.01.2024г., връчена на 18.01.2024 г. по електронен път за определяне на задълженията за ДДС за периодите от 01.12.2022 г. до 31.08.2023г., като със Заповед и за изменение на №Р-22221024000238-020-002 от 12.01.2024г. и ЗВР №Р-22221024000238-020-003/14.03.2024 е разширен обхватът на ревизията до 30.11.2023г., включително.

Заповедите са издадени от П. Г. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена като компетентен орган за възлагане на ревизията със Заповед №РД-01-849/31.10.2022г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е издаден РД №Р-2222102400023 8-092-001/30.04.2024г. връчен на 09.05.2024г. по електронен път.

Срещу РД не е подадено писмено възражение.

Ревизията приключва с РА№Р-22221024000238-091-001/28.05.2024г., издаден от П. Г. Г.-орган, възложил ревизията и Т. Б. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ревизията, връчен на 30.05.2024г., по електронен път.

Установени са допълнителни задължения за ДДС в размер на 447982,97лв., произтичащи от отказано право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. по реда на чл.175 от ДОПК във връзка с /ЗЛДТДПДВ/ са начислени лихви в размер на 752,04лв.

На основание чл.37, ал.3, чл.53 и чл.56, ал.1 от ДОПК на ревизираното лице е връчено искане №Р-22221024000238-040-001/12.01.2024г. за представяне на документи и писмени обяснения. В отговор са представени писмени обяснения.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на „ГЕОРГИ ГРУП“ ООД,[ЕИК] и „ЕКОВАТ“[ЕИК], приключили с протоколи, подробно описани в РД.

С Протокол №Р-22221024000238-П.-001/14.03.2024г. са приобщени всички доказателства събрани при предходна проверка. Установено е, че ДЪРЖАВНО СТОПАНИСВАНЕ НА ЯЗОВИРИ“ е юридическо лице по чл. 62, ал. 3 от Търговския закон /ТЗ/, образувано на основание чл. 139а, ал. 1 от Закона за водите /ЗВ/ със седалище в [населено място] и с осем клона.

Предприятието не е търговско дружество и Едноличен собственик на капитала е държавата. Същото управлява предоставеното му от държавата имущество- публична и частна държавна собственост, включително язовирите, чиято собственост общините са прехвърлили безвъзмездно на държавата. Основен предмет на дейност на предприятието е комплексно управление на язовири - публична и частна държавна собственост, съгласно чл. 139а, ал.3 дейности, които осигуряват и допълват основния предмет на дейност, включително отдаване под наем. Т. е. предприятието е създадено не с цел отдаване на язовирите под наем, а с цел стопанисване и поддържан дълготрайност и ефективност на язовирните стени и съоръжения към тях и опазването на околната среда.

Съгласно чл.6 от Правилника за устройство и дейността на държавно стопанисване на язовири, не формира и не разпределя печалба.

Установено е, че през ревизирания период ДПУСЯ е извършвало почистване и поддържане на язовири, както и ремонтни дейности на язовирна инфраструктура. Представило е договори за наем във връзка с издадени фактури за продажби през този период. Договорите за отдаване под наем на язовирите са сключени от общините - преди язовирите да бъдат прехвърлени безвъзмездно на държавата. Наемателите, на които ДПУСЯ е издало фактури за продажби, са сключили договори за наем със съответните общини, в които се намират язовирите. Всички разплащания на ДПУСЯ се извършват от БНБ, но се изпращат към системата за електронни

бюджетни разплащания „СЕБРА“ и от там окончателно се потвърждават.

За периодите от м.12.2022г. до м.11.2023г. предприятието е декларирано облагаеми доставки по фактури с предмет „отдаване на язовири под наем“, с място на изпълнение на територията на страната, описани от стр. 10 до стр. 11 в РД с данъчна основа 32 281,40лв., за които е начислен данък, съгласно чл. 86. ал. 1 във връзка с чл. 82, ал. 1 от ЗДДС в размер на 6456,28лв.

Анализирани са приобщените договори с доставчици, приемо-предавателни протоколи, договори с всички клиенти по аналитична оборотна ведомост по клиенти и договорите за наем. В резултат на това е установено, че дейностите по ремонт и поддръжка са задължение на наемателите. Договорите са описани от стр.12 до стр.15 в РД. „ДЪРЖАВНО ПРЕДПРИЯТИЕ „УПРАВЛЕНИЕ И СТОПАНИСВАНЕ НА ЯЗОВИРИ“ е издало фактури за продажби с предмет на доставките наем по съответния договор. Не са издавани фактури на наемателите за префактуриране на разходи за ремонтни дейности и/или подобрения.

Изложеното е дало основание на органите по приходите да формират извод, че ДПУСЯ не извършва самостоятелна независима икономическа дейност и не следва да се третира като данъчнозадължено лице по смисъла на ЗДДС. Констатирано е, че ДПУСЯ в качеството на орган на държавна власт, по смисъла на чл.3, ал.5 от ЗДДС, няма право извършва самостоятелна независима икономическа дейност. Издателите на акта са заключили, че за вменените му със закон дейности ДПУСЯ не е данъчно задължено лице и действа в качеството на орган на държавната власт. Извършените от него дейности са в изпълнение на правомощията му произтичащи от нормативен акт, и същите са предназначени за безвъзмездно предоставяне или дейност извън рамките на независимата икономическа дейност.

Предвид изложеното и на основание чл 70. ал. 1. т. 2 от ЗДДС, е отказано право на приспадане на данъчен кредит по всички фактури, включени в дневника за покупки на държавното предприятие. Заповедта за възлагане на ревизия и заповедите по движението на производство са издадени от орган по приходите, определен за това.

Ревизионното производство е приключило в рамките на срока, определен при спазване на изискванията на чл. 114 от ДОПК.

Ревизионният акт, предмет на контрол в настоящото производство е издаден от органа, възложил ревизионното производство и органа-ръководител на ревизията, при спазване на изискванията на чл.119, ал.2 от ДОПК и с предписаните от закона форма и съдържание. Заповедите за образуване и движение на производството, ревизионният акт и ревизионният доклад са представени и приети от съда на електронен носител, от който се установява, че същите са съставени и подписани в електронна форма е валиден квалифициран електронен подпис на лицата, посочени като техни автори. Предвид разпоредбата на чл.25, параграф 2 от Регламент (ЕС) №910/2014 правната сила на квалифицирания електронен подпис е равностойна на тази на саморъчния подпис. Решението, с което е потвърден ревизионният акт, е издадено от компетентен орган в срока по чл.155, ал.1 от ДОПК.

Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство - зачетено е правото на ревизираното лице на участие в ревизионното производство. От ревизираното лице са изисквани документи и писмени обяснения, приети са и са обсъдени представените от него доказателства.

Принципно между страните в съдебното производство липсва спор досежно фактите.

Спори се досежно правилното приложение на материалния закон.

По приложението на материалния закон, съдът намира следното:

През всички ревизирани периоди жалбоподателят е регистрирано за целите на ЗДДС лице и това не е спорно между страните.

Основна дейност на Държавно предприятие „Управление и стопанисване на язовири“ [населено място] е комплексно управление на язовири-публична и частна държавна собственост, съгласно чл.139а, ал.3 от Закона за водите /ЗВ/, като предприятието може да осъществява и други дейности, които осигуряват и допълват основния предмет на дейност, включително отдаване под наем.

Спорът е концентриран върху въпроса представлява ли Държавно предприятие „Управление и стопанисване на язовири“ "орган на държавната или местната власт" по смисъла на §1, т.7, буква "а" от ДР на ЗДДС, респективно, следва ли да се счита за данъчнозадължено лице по смисъла на ЗДДС?

Според текста на цитираната правна норма "Дейности или доставки, извършвани от държавата, държавните и местните органи в качеството им на орган на държавната или местната власт" са дейностите или доставките, извършени от лице, създадено със закон, когато се извършват в изпълнение на правомощията му, произтичащи от нормативен акт, и не могат да се извършват от търговец, освен ако това му е възложено със закон.

Настоящият състав на Административен съд–София град счита, че отговорът на поставения въпрос е, че ДПУСЯ не е данъчно задължено лице.

Съдът съобрази, че позитивното право на Република България не дава легална дефиниция на понятията "орган на държавна власт" и/или "орган на местна власт", но въпреки това анализът на правната теория и практика сочи, че като такива се възприемат органи с властнически правомощия с определен териториален обхват /национален или регионален/, с каквито Държавно предприятие „Управление и стопанисване на язовири“ не разполага. Обстоятелството, че Държавно предприятие „Управление и стопанисване на язовири“ възниква и дейността му се регулира със закон /в конкретния случай- Закона за водите /ЗВ/ не повлиява на горния извод на съда, че оспорващото лице - Държавно предприятие „Управление и стопанисване на язовири“ не представлява орган на държавна или местна власт в посочения смисъл. Последното логично навежда на извод, че ДПУСЯ може да бъде данъчно задължено лице, нещо повече и в настоящия случай страните не спорят досежно обстоятелството, че във връзка с осъществяваната от ДПУСЯ дейност, във връзка с които е извършвало облагаеми доставки ДПУСЯ е регистрирано по ЗДДС и е подавало справки -декларации по ЗДДС за целия ревизиран период.

От горното следва извод, че оспорващото ДПУСЯ с конклюдентни действия признава качеството си на данъчнозадължено лице.

Становището на настоящия съдебен състав е, че ДПУСЯ по съществото си представлява субект на публичното право. Общият принцип на ДДС е, че за получени доставки на стоки и/или услуги може да се приспада данък само ако те са използвани от данъчно задълженото лице за извършването на облагаеми доставки. По правило приспадането на ДДС за получени доставки е свързано със събирането на ДДС за извършените доставки. Когато стоки или услуги, придобити от данъчно задълженото лице, се използват за сделки, които са освободени или не попадат в обхвата на ДДС, или се използват за лични нужди, лицето се приравнява на краен потребител и следва да понесе тежестта на данъка. В този смисъл правилни са изводите на ответника, че след като една стока /актив/ е придобита, за която лицето е приспаднало данъчен кредит и същата не се използва за дейност, която формира облагаем оборот, следва да се приеме, че за целите на ДДС тя не е неговата "независима икономическа дейност" и то дължи данък в размера на ползвания данъчен кредит.

В разглеждания казус допълнителната дейност на ДПУСЯ, водеща до реализиране на собствени приходи, се изразява в получаване на приходи от наем и не води до възможност за реализиране на облагаеми доставки.

От доказателствата, представени ведно с ревизионната преписка, е видно, че получените от ДПУСЯ доставки в основната си част са за ползвани услуги, свързани с основната дейност.

Доколкото българският законодател е приел, че дейността извършвана от субекти на публичното право, какъвто е ДПУСЯ е в рамките на икономическата дейност, но представлява освободена доставка, начинът за определяне на правото на данъчен кредит по получените доставки е предвиденият в закона коефициент по чл.73 от ЗДДС. Предвиденият в българското национално законодателство пропорционален начин за определяне на частичния данъчен кредит предвижда коефициентът по чл.73, ал.2 от ЗДДС да се изчислява като отношение между оборота, отнасящ се до доставките, за които лицето има право на данъчен кредит, и оборота, отнасящ се за всички извършвани от лицето доставки и дейности. Освен това съгласно чл.73, ал.4, т.4 от ЗДДС, оборотът, отнасящ се за всички извършвани от лицето доставки и дейности включва стойността на доставките и дейностите извън рамките на икономическата дейност на лицето.

Според общото правило, дефинирано в чл.3, ал.5 от ЗДДС и чл.13, §1 от Директива 2006/112/ЕО държавните, регионалните и местните органи, както и другите публичноправни субекти не се считат за данъчнозадължени лица по отношение на дейностите или сделките, които извършват в качеството си на органи на публична власт.

За да се приложи тази разпоредба, трябва да са изпълнени кумулативно две условия, а именно: упражняването на дейности от публичноправен субект и упражняването на дейности, извършвани в качеството на орган на публична власт (вж. в този смисъл Решение от 25 юли 1991 г. по дело *Ayuntamiento de S.*, C-202/90, т. 18 и Решение по дело *Fazenda Publica*, C-446/98, т.15).

По отношение на ДПУСЯ първото условие е налице (виж Решение от 16 септември 2008 по дело C-288/07, т.20 и Решение от 25 февруари 2021г. по дело C-604/19, т.80).

Второто условие е налице, когато извършваните от публичноправните субекти дейности са в рамките на специалния за тях правен режим, с изключение на дейностите, които те упражняват при същите правни условия като частните икономически оператори (т.17 от цитираното по-горе решение по дело C-446/98 и т. 21 от решението по дело C-288/07).

Както е разяснено и в т.31 от Решение от 16 Септември 2008 г. по дело C-288/07 на СЕС, касае се "главно до дейностите, извършени от публичноправните субекти в качеството им на органи на публична власт, които, бидейки изцяло от икономическо естество, са тясно свързани с използването на прерогативите на публичната власт. При тези обстоятелства, третирането на посочените публичноправни субекти като данъчно незадължени лица по ДДС за тези дейности няма потенциално антиконкурентно въздействие, щом като по принцип те се извършват изключително или почти изключително от публичния сектор."

В този смисъл е и легалното определение на понятието "дейности или доставки, извършвани от държавата, държавните и местните органи в качеството им на орган на държавната или местната власт", дадено с §1, т.7 от ДР на ЗДДС.

Най-сетне, с нормите на чл. 3, ал. 5, т. 1 и т. 2 от ЗДДС, транспониращи съответно тези на чл.13, §1, алинея трета и втора от Директива 2006/112/ЕО, е въведено третирането на публичноправните субекти като данъчнозадължени лица, дори когато същите действат в

качеството си на органи на публична власт. Целта на посочените норми е да се ограничи приложното поле на дерогацията, за да се гарантира в максимална степен общото правило, съгласно което, всяка дейност от икономическо естество, по принцип, подлежи на облагане с ДДС, т.е. полезното действие на системата за облагане с ДДС /виж и т. 38 от Решението по дело C-288/07/.

Хипотезите, в които, дори когато публичноправните субекти упражняват посочените дейности в качеството си на органи на публична власт, следва да се считат за данъчнозадължени лица, са следните: 1. Случаите, в които третирането им като данъчно незадължени лица, би довело до значително нарушаване на правилата за конкуренцията - чл. 3, ал. 5, т. 2 от ЗДДС, съответно чл. 13, § 1, втора алинея от Директива 2006/112/ЕО; и 2. посочените дейности, доколкото не са незначителни, са изброени в чл. 3, ал. 5, т. 1 от ЗДДС, съответно в Приложение I на Директива 2006/112/ЕО както предвижда чл. 13, § 1, третата алинея от същата директива.

Първата хипотеза касае случаите, в които на публичноправни субекти са възложени икономически дейности, упражнявани в рамките на специалния за тях правен режим, но успоредно с това, същите дейности, могат да се упражняват от частни оператори, в които случаи е възможно третирането на публично правните субекти като данъчно незадължени лица, да има за резултат настъпването на значително нарушаване на правилата на конкуренцията.

Втората хипотеза въвежда презумпцията, че третирането на публично правните органи като данъчно незадължени лица, при упражняването на точно идентифицираните в нея дейности, води до нарушаването на конкуренцията, поради което и същите дейности подлежат на облагане с ДДС, доколкото не са незначителни.

В този аспект релевантен за дължимата преценка относно ДПУСЯ, е предметът на спорните доставки и техният нормативен режим.

Нормата на чл.3, ал. 5 изрично посочва, че не са данъчно задължени лица държавата, държавните и местните органи за всички извършвани от тях дейности или доставки в качеството им на орган на държавна или местна власт, включително в случаите, когато събират такси, вноски или възнаграждения за тези дейности или доставки, с изключение на: 1. следните дейности или доставки: а) електронни съобщителни услуги; б) снабдяване с вода, газ, електроенергия или пара; в) превоз на стоки; г) пристанищни и летищни услуги; д) превоз на пътници; е) продажба на нови стоки, произведени за продажба; ж) доставки, извършвани с цел регулиране на пазара на земеделска продукция; з) организиране или провеждане на търговски панаири, изложби; и) складова дейност; к) дейности на организации за търговско осведомяване, рекламни услуги, включително отдаване под наем на рекламни площи; л) туристически услуги; м) стопанисване на магазини, столове и други търговски обекти, отдаване под наем на сгради, части от тях и търговски площи, както и възлагането или предоставянето на концесия; н) радио- и телевизионна дейност с търговски характер; о) услуги, предоставяни от държавен съдебен изпълнител. 2. Доставки, извън тези по т. 1, които ще доведат до значително нарушаване на правилата за конкуренция.

Съгласно §1, т.7 от ДР на ЗДДС, дейности или доставки, извършвани от държавата, държавните и местните органи в качеството им на орган на държавната или местната власт" са дейностите или доставките, извършени от лице, създадено със закон, когато: а) се извършват в изпълнение на правомощията му, произтичащи от нормативен акт, и не могат да се извършват от търговец, освен ако това му е възложено със закон; б) е

установена такса с нормативен акт.

На това основание, предвид правния статут на жалбоподателя, съдът приема, че осъществяваните от предприятието дейности следва да се разглеждат като такива, извършвани от държавата, държавните и местните органи в качеството им на орган на държавната или местната власт. Тези дейности не са нито сред изброените в т.1 на чл.3, ал.5 от ЗДДС, нито представляват доставки, които могат да доведат до значително нарушаване на правилата за конкуренция, тъй като това са дейности, които предприятието осъществява в рамките на специалния за него правен режим и тези дейности-комплексно управление на язовири–публична и частна държавна собственост, не могат да се упражняват успоредно от частни оператори.

От това следва, че третирането на предприятието като данъчно незадължено лице по ЗДДС не може да има като резултат настъпването на значително нарушаване на конкуренцията.

Коментираната правна уредба на ЗДДС и нейната интерпретация е в съответствие на относимите правни норми на Директива 2006/112/ЕО на съвета и практиката на СЕС по отношение на тези текстове и постановената практика на СЕС по съответстващите разпоредби в действащата преди това Директива 77/388/ЕИО – напр. решение по дело C-288/07 на СЕС, решение по дело C – 284/07.

Съгласно чл.2, т.1 от ЗДДС, с данък върху добавената стойност се облага всяка възмездна облагаема доставка на стока/услуга. Доколкото в случая за извършваната от задълженото лице дейност по управлението на язовири и съоръжения - публична и частна държавна собственост не е предвидено възнаграждение, а субсидиите са за покриване на разходи, то дейността не следва да се счита като възмездно извършвана. Безвъзмездните доставки са извън обектите на облагане, определени с чл.2 от ЗДДС, освен в хипотезите на чл.6, ал.3 и чл.9, ал.3 от ЗДДС, доставка на стока/услуга. Доколкото, в случая, за извършваната от задълженото лице дейност по управлението на язовири и съоръжения - публична и частна държавна собственост, не е предвидено възнаграждение, а субсидиите са за покриване на разходи, то дейността не следва да се счита като възмездно извършвана. Безвъзмездните доставки са извън обектите на облагане, определени с чл.2 от ЗДДС, освен в хипотезите на чл.6, ал.3 и чл.9, ал.3 от ЗДДС. Платеният от бюджетни средства ДДС е невъзстановим, но допустим разход. За вменените му със закон дейности Държавно предприятие „Управление и стопанисване на язовири“ не е данъчно задължено лице и действа в качеството си на орган на държавната власт. Извършените от него дейности са в изпълнение на правомощията му, произтичащи от нормативен акт, и същите са предназначени за безвъзмездно предоставяне или дейност извън рамките на независимата икономическа дейност, за която дейност ДУПСЯ не е данъчнозадължено лице по чл.3, ал.5 ЗДДС. Тази дейност не е икономическа за ДУПСЯ и на основание чл.70, ал.1, т.2 ЗДДС няма право на приспадане на данъчен кредит.

Този извод не се променя от обстоятелството, че ДПУСЯ може да води отделна отчетност за двете дейности, нито от начина, по който ще бъдат квалифицирани сумите, платени от наемодателите за наем, както и от факта, че ДПУСЯ е регистрирано по ЗДДС, тъй като тази регистрация не обуславя възникването на качеството данъчно задължено лице.

Настоящият състав намира, че в случая не става въпрос нито за субсидия за покриване на разходи, нито за цена на услуга в полза на трети лица, плащана от наемодателите.

На следващо място, относно правото на приспадане на ДДС: Съгласно чл.68, ал.1 от ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за: 1. получени от него стоки или услуги по облагаема доставка; 2. извършено от него плащане, преди да е възникнало данъчното събитие за облагаема доставка; 3. осъществен от него внос; 4. изискуемия от него данък като платец по глава осма.

Доставките с право на приспадане на данъчен кредит са регламентирани в чл. 69 – доставките на стоки и услуги, които се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки.

Ограниченията на правото на данъчен кредит са регламентирани в чл.70 от закона. Посочени са доставките, при които правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо, че са изпълнени условията на чл.69 или 74 от ЗДДС. Алинея 4 на чл.70 изрично изключва правото на данъчен кредит за регистрирано на основание чл.97а, чл.99, ал.1 – 6 и чл. 100, ал. 2, или лице, установено на територията на страната, регистрирано само по чл.156. Т.е. лицата, които макар да са регистрирани по ЗДДС, но са данъчно незадължени лица, нямат право на данъчен кредит. / В този см. Р. №1859/17.01.25г. по адм.д. №11258/24г. на АССГ , Р. № 909/07.07.2022г. по адм. д. №2798/2021г. на АдмС – В../

Предвид изложеното, съдът намира, че оспореният ревизионен акт е правилен и законосъобразен, а жалбата срещу него –неоснователна.

При този изход на спора, предвид общия материален интерес-448735,01лв., и своевременно направеното искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение от ответника, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на Дирекция "ОДОП" - [населено място] сумата 22599,40лв./двадесет и две хиляди петстотин деветдесет и девет лева и четиридесет стотинки/, определени съгласно чл. 8, ал.1, вр. чл.7, ал.2, т.5 от Наредба №1/2004г. за възнагражденията за адвокатска работа.

Водим от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1 и, ал. 2 от ДОПК, Административен съд София-град

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на ДЪРЖАВНО ПРЕДПРИЯТИЕ „УПРАВЛЕНИЕ И СТОПАНИСВАНЕ НА ЯЗОВИРИ“ /ДПУСЯ/[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], р-н „С.“, [улица] адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], представлявано от инж.Ц. М. Б.-изпълнителен директор, чрез пълномощника му Д. Я.-главен юрисконсулт срещу Ревизионен акт №Р-22221024000238-091- 001/28.05.2024г., съставен на основание чл.119, ал.2 от ДОПК от П. Г. Г.-началник на отдел, възложил ревизията и Т. Б. Н.-главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, потвърден с Решение №1139/11.08.2024г. на Е. С. П.-директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, с който в тежест на жалбоподателя на основание чл.70, ал.1, т.2 от ЗДДС, във връзка с чл.69, ал.1 от ЗДДС, чл.12 от ЗДДС и чл.3, ал.5 и ал.2 от ЗДДС са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчни периоди от м.12.2022г. до м.11.2023г., в размер на 447 982,97лв. и са начислени лихви за забава в размер на 752,04лв., общо 448735,01лв.

ОСЪЖДА ДЪРЖАВНО ПРЕДПРИЯТИЕ „УПРАВЛЕНИЕ И СТОПАНИСВАНЕ НА ЯЗОВИРИ“ /ДПУСЯ/, [ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно- осигурителна практика" - [населено място] при ЦУ на НАП сумата 22599,40лв.-/двадесет и две хиляди петстотин деветдесет и девет лева и четиридесет стотинки/.

Решението подлежи на обжалване пред Върховен административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ :