

# РЕШЕНИЕ

№ 7613

гр. София, 06.12.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 73 състав,**  
в публично заседание на 08.11.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Елеонора Попова**

при участието на секретаря Кристина Българиева, като разгледа дело номер **4887** по описа за **2023** 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 „АДВЕНЧЪР ФИЛМС“ ЕООД, ЕИК-[ЕИК], чрез адв. Г. Ж. срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221722002354-091-001/16.01.2023 г., поправен с РАПРА №П-22221723016980-003-001/31.01.2023 г., издадени от Х. Б. М.- орган, възложил ревизията и Б. К. С.– ръководител на ревизията, потвърден/изменен с Решение № 445/07.04.2023 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция за приходите. Релевира се, че в обжалвания РА не се отричала реалността на получените от дружеството доставки, нито използването им за независимата икономическа дейност на дружеството. Не били констатирани нарушения, пропуски или злоупотреби, във връзка с изискванията по ЗДДС, относно документиране на получените и извършените от дружеството доставки, които да доведат до отпадане на право на данъчен кредит. За месеците 01.01.2020 г.- 31.03.2020 г., попадащи в ревизионния период, на дружеството бил съставен и А. № П-22221720086569-004-001/02.06.2020г., с който е проверено и признато правото на приспадане и възстановяване на данъчен кредит по ЗДДС. В цитирания А. дори било вписано, че дружеството има обща регистрация по избор. Въпреки изложените обстоятелства, предвид регистрацията на дружеството- жалбоподател по чл. 97а, ал. 2 ЗДДС и на основание чл. 70, ал. 4 ЗДДС, било прието, че А. Ф. ЕООД няма право на данъчен кредит и следва да му бъде отказано неговото признаване за всеки един от

ревизираните данъчни периоди. Оспорват се крайните изводи на приходните органи, като неправилни, в противоречие със задължителната регламентация на Директива 2006/112/ЕО /с върховенство и пряко приложение спрямо националното ни законодателство/ за неутралитет на данъка и с трайната практика на СЕС /цитира конкретни решения на СЕС/, както и практиката на ВАС /решения с №№ 646/15.01.2013 г., 6094/07.05.2013 г., 12217/24.09.2013 г., №12599/9.12.2021 г. и 5849/29.04.2014 г./. При ревизията били установени безспорни данни, че от момента на регистрацията си по чл. 97а, ал. 2 ЗДДС А. Ф. ЕООД не само е начислявало ДДС, но е и водило дневници за покупки и продажби, подавало е месечни справки-декларации по ЗДДС, плащало е ДДС и е ползвало приспадане на данъчен кредит по всички получени от него облагаеми доставки. В рамките на този период органите по приходите последователно го третирали като лице с обща регистрация по ЗДДС, като дори отразили това в съставния на дружеството А.. При тези факти и обстоятелства, липсата на обща регистрация по ЗДДС не би могла да лиши А. Ф. ЕООД от правото му на приспадане, тъй като са изпълнени изискуемите условия по същество за неговото упражняване. Твърди, че 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. Моли съда да отмени оспорвания акт. Претендират се разнески.

В съдебно заседание, жалбоподателят чрез процесуалния си представител поддържа жалбата и молят същата да бъде уважена. Претендира разнески, съгласно списък. Представя писмени бележки.

Ответникът- директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление С., чрез процесуалния си представител оспорва жалбата, по съображения подробно изложени в потвърдителното решение. Позовава се на съдебна практика на ВАС. Претендира разнески, съгласно списък.

Софийска градска прокуратура не изпраща процесуален представител.

Административен съд София-град, като обсъди доказателствата по делото, взе предвид доводите и възраженията на страните, извърши дължимата служебна проверка по реда на чл.160, ал.2 ДОПК, намира от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221722002354-020-001 от 11.05.2022 г., издадена от Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „АДВЕНЧЪР ФИЛМС“ ЕООД за установяване на задължения за ДДС за отделните данъчни периоди от 07.11.2019 г. до 31.03.2022 г. Същата е връчена по реда на чл. 29, ал. 6 от ДОПК на 20.05.2022 г. и съгласно чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от тази дата тече определения тримесечен срок за извършване на ревизията, който изтича на 20.08.2022 г. Със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22221722002354-020-002/01.06.2022 г. е разширен обхватът на ревизията, като в същия е включено определяне на задълженията на дружеството за ДДС за данъчен период м. 04.2022 г. Срокът за извършване на ревизията е продължен последователно до 20.10.2022 г. със ЗИЗВР №Р-22221722002354-020-003/12.08.2022 г. и №Р-22221722002354-020-004/20.09.2022 г. Всички заповеди за изменение са издадени от органа, възложил ревизията.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/

№Р-22221722002354-092-001/10.11.2022 г., връчен на 11.11.2022 по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК. На основание и в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК срещу РД е подадено писмено възражение с вх. №53-00-2066 от 21.12.2022 г., което е прието от издателите на РА като частично основателно.

Ревизията приключила с оспорвания в настоящото производство ревизионен акт /РА/ №Р-22221722002354-091-001/31.10.2022 г., издаден от Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и Б. К. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Със същия е установен резултат за ревизираните периоди – данък /ДДС/ за внасяне в размер на 13 557,86 лв. и лихви за просрочие в размер на 2 318,36 лв., при деклариран от лицето резултат за същите периоди данък /ДДС/ за възстановяване в размер на 39 869,24 лв.

Поради установена допусната очевидна фактическа грешка в РА, изразяваща се в неотразяване в Таблица 1, ред 3, колона 8 на възстановена сума в размер на 309,34 лв., е издаден Ревизионен акт №П-22221723016980-003-001/31.01.2023 г. за поправка на ревизионен акт /РАПРА/, с който е отстранена допуснатата очевидна фактическа грешка.

С цел събиране на доказателства от значение за данъчното облагане в хода на ревизията на ревизираното лице са връчени две Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221722002354-040-001 от 31.05.2022 г. и №Р-22221722002354-040-002/19.09.2022 г., в отговор на които са представени писмени доказателства. С Протоколи №Р-22221722002354-П.-001 от 02.11.2022 г. и №Р-22221722002354-П.-002/02.11.2022 г. са приобщени доказателства, събрани в хода на извършени проверки по прихващане или възстановяване /ППВ/ на „АДВЕНЧЪР ФИЛМС“ ЕООД, приключили с Доклади относно установени факти и обстоятелства в хода на проверка №П-22221722072720-ДПП-001/11.05.2022г. и №П-22221722079429-ДПП-001/31.05.2022 г. Всички предприети в хода на ревизията процесуални действия и събраните във връзка с тях доказателства са подробно описани в констативната част на РД.

Констатирано е, че през ревизираните периоди и във връзка с основаната си дейност дружеството е извършило доставка с получател Т. WALT D. С. LIBERIA S.L.U. с VIN ESB82764416 за озвучаване на детски телевизионен канал „Д. Д.“.

Органите по приходите констатирани, че Търговско дружество „АДВЕНЧЪР ФИЛМС“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС на 07.11.2019 г. на основание чл. 97а, ал. 2 от ЗДДС – задължителна регистрация.

На 23.06.2022 г. е регистрирано на основание чл. 96, ал. 1 от ЗДДС – задължителна регистрация за лице, установено на територията на страната във връзка с облагаем оборот.

Органите по приходите са установили, че през ревизираните периоди жалбоподателят е декларирал облагаеми доставки със ставка 20% с място на изпълнение на територията на страната с данъчни основи в общ размер на 185 375,85 лв. и начислен ДДС в размер на 36 881,64 лв., извършени вътреобщностни доставки /ВОД/ на стоки към дружества установени на територията на Общността, облагаеми с нулева ставка, в размер на общо 18 382,45 лв., доставки на услуги по глава трета от ЗДДС към Китай, облагаеми с нулева ставка, в общ размер на 433 580,86 лв. и начислен данък във връзка с извършени вътреобщностни придобивания /В./ на стоки по смисъла на чл. 13, ал. 1 от ЗДДС в размер на 3 484,86 лв.

Досежно декларирания ВОД на стоки е констатирано, че дружеството е допуснало техническа грешка при отразяването на доставките в клетка 15 на справка-декларацията /СД/ по ЗДДС за съответните периоди, тъй като видно от предмета на доставка вписан в инвойс/фактурите, издадени към чуждестранните дружества в случая се касае за извършени услуги по реда на чл. 21, ал. 2 от ЗДДС и същите следва да бъдат отразени в клетка 17 на подадената СД по ЗДДС. Допуснатата грешка не води до промяна на декларирания резултат за периодите.

Приходите органи установили по отношение на получените доставки след извършена справка в информационната система на НАП, че през периода на ревизията /от 07.11.2019 г. до 30.04.2022 г./ „АДВЕНЧЪР ФИЛМС“ ЕООД е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по фактури в общ размер на 76 750,88 лв.

Предвид факта, че „АДВЕНЧЪР ФИЛМС“ ЕООД е регистрирано на 07.11.2019 г. на основание чл. 97а, ал. 2 от ЗДДС, на основание чл. 70, ал. 4 ЗДДС от органите по приходите е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 76 750,88 лв. за всички доставки, по които дружеството е получател, описани в табличен вид по периоди /стр.37– 44 от РД/.

Ревизионният акт е обжалван по административен ред. В производството пред него, решаващият орган се е произнесъл с решение № 445/07.04.2023г., с което е изменен Ревизионен акт №Р-22221722002354-091-001/16.01.2023 г., поправен с РАПРА №П-22221723016980-003-001/31.01.2023 г., издадени от Х. Б. М. - орган, възложил ревизията и Б. К. С. - ръководител на ревизията, в оспорената част, като установеният с РА резултат по ЗДДС за: м. 12.2019 г. данък за внасяне в размер на 479,05 лв. е определен на данък за внасяне в размер на 440,00 лв. за внасяне, ведно със съответните лихви; за м. 01.2020 г. данък за внасяне в размер на 248,26 лв. е определен на данък за внасяне в размер на 166,00 лв., ведно със съответните лихви; за м. 02.2020 г. данък за внасяне в размер на 104,00 лв. е определен на данък за внасяне в размер на 86,00 лв., ведно със съответните лихви; за м. 05.2020 г. данък за внасяне в размер на 58,93 лв. е определен на данък за внасяне в размер на 52,00 лв., ведно със съответните лихви; за м. 10.2020 г. данък за внасяне в размер на 1 982,00 лв. е определен на данък за внасяне в размер на 1 880,00 лв., ведно със съответните лихви; за м. 03.2021 г. данък за внасяне в размер на 7 137,00 лв. е определен на данък за внасяне в размер на 7 131,00 лв., ведно със съответните лихви; за м. 05.2021 г. данък за внасяне в размер на 326,08 лв. е определен на данък за внасяне в размер на 212,00 лв., ведно със съответните лихви; за м. 06.2021 г. данък за внасяне в размер на 3 476,99 лв. е определен на данък за внасяне в размер на 3 435,00 лв., ведно със съответните лихви; за м. 09.2021 г. данък за внасяне в размер на 1 505,39 лв. е определен на данък за внасяне в размер на 1 386,00 лв., ведно със съответните лихви; за м. 10.2021 г. данък за внасяне в размер на 623,30 лв. е определен на данък за внасяне в размер на 611,60 лв., ведно със съответните лихви; за м. 11.2021 г. данък за внасяне в размер на 914,00 лв. е определен на данък за внасяне в размер на 840,00 лв., ведно със съответните лихви; за м. 12.2021 г. данък за внасяне в размер на 1 373,35 лв. е определен на данък за внасяне в размер на 1 323,12 лв., ведно със съответните лихви; за м. 03.2022 г. данък за внасяне в размер на 271,68 лв. е определен на данък за внасяне в размер на 270,00 лв., ведно със съответните лихви. Със същото е потвърден Ревизионен акт №Р-22221722002354-091-001/16.01.2023 г., поправен с РАПРА №П-22221723016980-003-001/31.01.2023 г., в оспорената част на установения резултат по ЗДДС за данъчни периоди м. 11.2019 г., м. 03.2020 г.,

м. 04.2020 г., от м. 06.2020 г. до м. 09.2020 г., от м. 11. 2020 г. до м. 02.2021 г., м. 04.2021 г., м. 07.2021 г., м. 08.2021 г., м. 01.2022 г., м. 02.2022 г. и м. 04.2022 г., ведно със съответните лихви за забава.

По делото е приета административната преписка.

Приложен и приет е Акт за прихващане или възстановяване № П-22221720086569-004-001/02.06.2020 г., с който на „АДВЕНЧЪР ФИЛМС“ ЕООД се възстановяват недължимо платени и събрани суми за ДДС в общ размер на 39.29 лв. за периода от 01.01.2020 г. до 31.03.2020 г.. В констативната част е посочено, че дружеството има регистрация по ЗДДС, считано от 07.11.2019 г.– регистрация по избор, независимо от облагаемия оборот /л.91-94/.

Приобщен е към доказателствения материал и Акт за регистрация по ЗДДС № 220422202802534/21.06.2022 г., видно от който ЗЛ има активна регистрация по чл.97а, ал.2 ЗДДС от 07.11.2019 г. и няма предходни откази за регистрация по ЗДДС. Установено е, че за периода от 01.08.2020 г. до 31.12.2020 г. /период не по- дълъг от 12 последователни месеца/ дружеството има реализиран облагаем оборот в размер на 50 000 лв. и повече /58745.00 лв./, формиран по банков път от извършени услуги по заснемане, озвучаване и монтаж на видеоматериали, операторски услуги, запис на глас и др., предоставени на български юридически лица и за същото е съществувало задължение да подаде заявление за регистрация на основание чл.96, ал.1 ЗДДС, в срок до 07.01.2021 г., включително. Посочено е, че заявление не е подадено в срок до 07.01.2021 г., включително съгласно чл.96, ал.1 ЗДДС, а е подадено на 07.06.2022 г. със закъснение от 516 дни, с което ЗЛ е нарушило чл.96, ал.1 ЗДДС и за което ще бъде съставен АУАН.

Видно от заключението на допуснатата, приета и неоспорена от страните Съдебно-счетоводна експертиза, която се кредитира от съда като компетентно изготвена, при използване на специални знания, въз основа на подробно описания анализ на съответствие на осчетоводяване по счетоводна сметка за разхода и партида на фактурите за доставка, по които е отказано право на данъчен кредит на жалбоподателя, както и пряката връзка на съдържание между покупка и продажба, нещото лице счита, че доставките получени от А. Ф. ЕООД, по които е отказано право на данъчен кредит за ревизирия период са използвани за последващи доставки— продажби на дружеството. Всички фактури за продажби, издадени от А. Ф. ЕООД към неговите клиенти са осчетоводени на приход през ревизирия период, въведени са в дневниците за продажби за съответния месец в който са издадени и не съдържат основание за начисляване на ДДС- чл.113, ал.9 от ЗДДС. Във всяка фактура издадена на български клиент е начислен ДДС (20%,9%) на отделен ред във фактурата и това ДДС намира отражение и месечната справка декларация по ЗДДС.

От правна страна:

Ревизионният акт е обжалван в рамките на предвидения за това срок, пред горестоящия в йерархията на приходната администрация орган, който с решението си го е потвърдил/изменил в обжалваната част. Така постановеният от директора на дирекция "ОДОП"- С. резултат и подаването на жалбата в рамките на предвидения за това преклузивен срок, от надлежна страна, налагат извод за нейната допустимост.

Разгледана по същество е частично основателна.

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваността на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевириани доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е

издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. За валидността на акта съдът следи служебно.

На първо място, е спазен срокът по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство, с посочената по-горе ЗВР, в рамките на 5-годишния срок.

Съгласно разпоредбата на чл. 112, ал. 2 от ДОПК, ревизията може да се възлага от: т. 1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция или т. 2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски.

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК Ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение. Компетентността на органа, подписал посочените по-горе заповеди и оспорвания РА е установена с официални документи по смисъла на чл. 179, ал. 1 от ГПК, с обвързваща материална доказателствена сила, която не е оборена. Изложеното до тук води до извод, че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи.

Настоящата инстанция констатира, че РА е подписан с КЕП от органите по приходите – негови издатели. Доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. 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. Това е относимо и за РД, ЗВР и ЗИЗВР.

На следващо място, спазени са процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

По материалната законосъобразност на РА, съдът намира следното:

Установено е, че през периодите, попадащи в обхвата на ревизията, основната дейност на „АДВЕНЧЪР ФИЛМС“ ЕООД е създаване и разпространение на филмова и телевизионна продукция на територията на Република България и извън нея, създаване и разпространение на компютърни игри, реализация на театрални, балетни и оперни спектакли, създаване и разпространение на анимационни филми, музикални произведения и интернет съдържание, импресарска дейност, организация и провеждане на фестивали, турнета и културен обмен. През ревизираните периоди дружеството е извършило доставка с получател T. WALT D. C. LIBERIA S.L.U. с VIN ESB82764416 за озвучаване на детски телевизионен канал „Д. Д.“.

Не се оспорва факта, че Търговско дружество „АДВЕНЧЪР ФИЛМС“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС на 07.11.2019 г. на основание чл. 97а, ал. 2 от ЗДДС.

Безспорно, с Акт за регистрация по ЗДДС № 220422202802534/21.06.2022 г. „АДВЕНЧЪР ФИЛМС“ ЕООД е регистрирано на основание чл. 96, ал. 1 от ЗДДС – задължителна регистрация за лице, установено на територията на страната във връзка с облагаем оборот. В същия акт изрично е посочено, че доколкото за периода от 01.08.2020 г. до 31.12.2020 г. /период не по-дълъг от 12 последователни месеца/ дружеството има реализиран облагаем оборот в размер на 50 000 лв. и повече /58745.00 лв./, то за дружеството е съществувало задължение да подаде заявление за регистрация на основание чл.96, ал.1 ЗДДС, в срок до 07.01.2021 г., включително. Т.е., в случай, че жалбоподателят бе спазил този срок, то акт за регистрация би следвало да се издаде още тогава.

Спорът е правен и се концентрира върху това законосъобразно ли е отказано от приходните органи право на приспадане на данъчен кредит на дружеството- жалбоподател през периода на ревизията /от 07.11.2019 г. до 30.04.2022 г./ по фактури в общ размер на 76 082,87 лв. на основание чл.70, ал.4 ЗДДС. И в частност, дали жалбоподателят е имал право да приспада данъчен кредит през периодите, за които за него единствената приложима регистрация е била тази по чл. 97а, ал.2 от ЗДДС от една страна, и от друга дали той е имал право да приспада данъчен кредит след момента, в който достигайки оборота за задължителна регистрация, той е бил длъжен да начислява данък върху извършваните от него доставки с място на изпълнение в страната.

Съгласно разпоредбата на 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. Следователно, правото на приспадане на данъчен кредит е обусловено от режима, при който данъчно задълженото лице осъществява дейност. Установеният ред за регистрация на данъчно задължените лица по ЗДДС поставя изискване за наличие на определен

оборот за нормативно регламентирания период или заявено желание.

Съгласно чл. 94, ал. 3 от ЗДДС регистрацията по този закон е задължителна и по избор. Според разпоредбата на чл. 96, ал. 1 от ЗДДС на задължителна регистрация подлежи всяко данъчно задължено лице с облагаем оборот 50 000,00 лв. или повече за период не по-дълъг от последните 12 последователни месеца преди текущия месец. Останалите лица, осъществяващи независима икономическа дейност, с оборот по малък от посочения в чл.96, ал.1 от ЗДДС не подлежат на задължителна регистрация. Те осъществяват сделки, които не се облагат с косвен данък и поради тази причина се ползват с режим на "освобождаване". По силата на това освобождаване лицата, които не са регистрирани по ЗДДС, макар да осъществяват облагаеми доставки по смисъла на този закон, не начисляват такъв данък и издават фактури без да вписват на отделен ред дължимия ДДС. Всяко данъчно задължено лице, за което не са налице условията за задължителна регистрация по чл. 96, ал. 1, обаче има право да се регистрира по този закон на основание чл. 100, ал. 1 от ЗДДС.

По делото не е спорно, че през процесните периоди жалбоподателят не е бил регистриран на основание чл. 96, ал. 1 ЗДДС или по реда на чл. 100, ал. 1 ЗДДС, по негово желание.

Нормата на чл. 97а, ал.2 от ЗДДС предвижда, че на регистрация по закона подлежи всяко данъчно задължено лице по чл.3, ал. 1, 5 и 6, установено на територията на страната, което предоставя услуги по чл. 21, ал. 2 с място на изпълнение на територията на друга държава членка.

В случая относно „АДВЕНЧЪР ФИЛМС“ ЕООД е налице именно хипотезата по чл. 97а, ал. 2 от ЗДДС, доколкото при регистрацията на дружеството по реда на ЗДДС е установено, че задълженото лице ще предоставя услуги /заснемане на епизоди от британска телевизионна поредица /по чл. 21, ал. 2 с място на изпълнение на територията на друга държава членка– Великобритания, която към датата на подаване на заявление за регистрация по ЗДДС е била страна членка на ЕС/, за които се дължи данък по доставката от получателя /В. TV L. с VIN GB788550968/- данъчно задължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, регистрирано за целите на ДДС в тази държава членка.

Съгласно разпоредбата на чл.70, ал.4 ЗДДС няма право на данъчен кредит лице, регистрирано на основание чл.97а, чл. 99, ал. 1– 6 и чл. 100, ал. 2. В тази връзка в чл. 113, ал. 3 от ППЗДДС е регламентирано, че регистрираните лица на основание чл. 97а, чл. 99 и чл. 100, ал. 2 от закона могат да не изготвят дневник за покупките. В тези случаи подаваният от лицето дневник за покупките трябва да съдържа един-единствен запис със стойности „нула“ за числовите полета и „интервал“ за символните полета.



Според чл. 113, ал. 9 от ЗДДС данъчно задължените лица, които не са регистрирани по този закон или са регистрирани на основание чл. 97а, ал. 1 и 2, чл. 99 и чл. 100, ал. 2 нямат право да посочват данъка в издаваните от тях фактури и известия към фактури. Те издават фактури като всички нерегистрирани по ЗДДС лица, в които като основание за начисляване на данък се вписва „чл. 113, ал. 9“ /чл. 79, ал. 2, т. 2 от ППЗЗДС/.

Несъмнено съгласно постоянната практика на Съда на ЕС, възприета и в редица решения на Върховния административен съд, правото на приспадане на данъчен кредит е основен принцип на общата системата на ДДС, който по принцип не може да се ограничава и се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (вж. решения *Gabalfrisa* и др., C-110/98—C-147/98, EU:C:2000:145, т. 43 и *Idexx Laboratories I.*, C-590/13, EU:C:2014:2429, т. 30 и 31). Целта на този режим е стопанският субект да бъде освободен изцяло от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Затова 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. Принципът 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 (решения *Ecotrader*, C-95/07 и C-96/07, т. 63, C-392/09, т. 39, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, т. 42 и 43 и *Idexx Laboratories I.*, C-590/13, т. 38).

В разглеждания случай обаче по делото се установи по безспорен и категоричен начин, че дружеството- жалбоподател от 07.11.2019 г. има регистрация по чл.97а, ал.2 ЗДДС, както и че за периода от 01.08.2020 г. до 31.12.2020 г. /период не по- дълъг от 12 последователни месеца/ дружеството има реализиран облагаем оборот в размер на 50 000 лв., поради което за същото е съществувало задължение да подаде заявление за регистрация на основание чл.96, ал.1 ЗДДС, в срок до 07.01.2021 г., включително. При това положение следва извод, че за периода от 07.11.2019 г. до м.декември 2020 г., включително дружеството е подчинено на режима, относим към регистрацията по чл.97а, ал.2 ЗДДС.

Неоснователни са доводите на жалбоподателя за този период /м. ноември 2019 г.- м.декември 2020 г./, че е имал право на данъчен кредит, тъй като от момента на регистрацията си по чл. 97а, ал. 2 ЗДДС А. Ф. ЕООД не само е начислявало ДДС, но е и водило дневници за покупки и продажби, подавало е месечни справки-декларации по ЗДДС, плащало е ДДС и е ползвало приспадане на данъчен кредит по всички получени от него

облагаеми доставки. Фактът, че жалбоподателят е извършвал всичко това, включително вписването на начислен на отделен ред ДДС в спорните фактури не изменя регламентирания в ЗДДС условия и по-конкретно, липсата на основания за приспадане на данъчен кредит при регистрация на задълженото лице по реда на чл. 97а, ал. 2 от ЗДДС когато не са били налице изискванията за задължително регистрация по чл.96, ал.1 /при оборот 50000лв, в относимата редакция/, респ. при липса на доброволна регистрация по чл.100, ал.1 ЗДДС. Доколкото регистрацията по чл. 97а от ЗДДС представлява по-скоро задължение за снабдяване с идентификационен номер, не се оборва извода, че жалбоподателят се е възползвал от избора да остане извън режима на задължително начисляване на ДДС, тъй като в чл. 97а, ал. 5 от ЗДДС е предвидено, че лице, което е регистрирано на основание на този член и за което възникнат основания за задължителна регистрация по чл. 96, 97 и 99 или за регистрация по избор по чл. 100, ал. 1 и 2, се регистрира по реда и в сроковете за задължителна регистрация и регистрация по избор. Тоест за него е било възможно да заяви регистрация на основание чл. 100 от ЗДДС и той по свой избор е останал в режима на освобождаване. Затова и не могат да бъдат споделени възраженията в жалбата, касаещи установените с РА задължения от отказано право на данъчен кредит за периодите от м. 11.2019 г. до м. 12.2020 г., вкл.

В случая, не е налице нарушение на принципа за данъчен неутралитет. Във тази връзка следва да се съобрази постановеното с решението от 15.11.2017 г. на СЕС по дело С-507/2016 г.: „Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2009/162/ЕС на Съвета от 22 декември 2009 г., трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска законодателство на държава членка, съгласно което установено на територията на тази държава членка данъчнозадължено лице не може да приспада дължимия или платен в нея данък върху добавената стойност за услуги, получени от установени в други държави членки данъчнозадължени лица, които се използват за доставки на услуги в държави членки, различни от държавата членка, в която е установено това данъчнозадължено лице, тъй като то е идентифицирано за целите на данъка върху добавената стойност в рамките на една от двете хипотези по член 214, параграф 1, съответно букви г) и д) от Директива 2006/112, изменена с Директива 2009/162. Член 168, буква а) и член 169, буква а) от Директива 2006/112, изменена с Директива 2009/162, обаче трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат законодателство на държава членка, съгласно което установено на територията на тази държава членка

данъчнозадължено лице, което се ползва в нея от режим на освобождаване от данък, не може да упражнява право на приспадане на дължимия или платен в тази държава данък върху добавената стойност за услуги, получени от установени в други държави членки данъчнозадължени лица, които се използват за доставки на услуги в държави членки, различни от държавата членка, в която е установено това данъчнозадължено лице.“.

В националното законодателство е въведен специален режим на освобождаване, във връзка с дял X., раздел 1 и раздел 2 от Директива 2006/112/ЕО. В разглеждания случай, ревизираното дружество през процесните периоди е било освободено от задължение да начислява ДДС поради следните обстоятелства: не осъществява облагаеми доставки на територията на страната с оборот над 50 000 лв., а сделките по които е получател от търговци регистрирани в други държави членки на ЕС не се включват в облагаемия оборот, тъй като за тях данъкът е изискуем при получателя. В тази връзка следва да се посочи, че с чл. 289 от Директивата, е предвидено, че: "Данъчнозадължените лица, които са освободени от ДДС, нямат право да приспадат ДДС в съответствие с членове 167—171 и членове 173—177 и могат да не посочват ДДС в техните фактури". В този смисъл е и нормата на чл.70, ал.4 от ЗДДС, която изключва упражняването на право на данъчен кредит при регистрация по специалния ред. Поради това и съобразно постановеното от СЕС с решението от 15.11.2017 г. по дело C-507/2016 г., следва да се приеме, че по отношение на доставките, получени на територията на страната през част от ревизираните период, а именно от м.ноември 2019г. до месец декември 2020 г., вкл., е допустимо ограничението на правото на приспадане на ДДС.

Не е налице накърняване на принципа на правната сигурност и оправданите правни очаквания за конкретните данъчни периоди, противно на твърденията на жалбоподателя. По делото са представени доказателства, че с издаден акт за прихващане или възстановяване /А./, на дружеството е признавано право на данъчен кредит. А. е издаден след извършена проверка по смисъла на чл. 110, ал. 3 ДОПК за установяване наличието на основание за възстановяване на ДДС по реда на чл. 92, ал. 3 ЗДДС въз основа на подадена от лицето СД за съответния период. Проверката е за изпълнение на формалните изисквания на закона и следва да приключи в кратък срок от 30 дни съгласно чл. 129, ал. 3 ДОПК. Краткият срок за произнасяне в хода на осъществената проверка за наличие на основания за възстановяване/прихващане, както и характерът на производството по чл. 110, ал. 3 ДОПК, при което не се установяват

данъчни задължения на лицето, не предоставят възможност на приходните органи да извършат глобална преценка на всички факти и обстоятелства, относими към данъчните задължения на лицето, които могат да бъдат предмет на установяване единствено в хода на ревизия (чл. 110, ал. 2 ДОПК). На пръв поглед изглежда, че такава практика е в противоречие с принципа на правната сигурност, но при действаща правна уредба, която предоставя възможност за издаване на РА, дори при издаден А. за същия период, данъчно-задължените лица не са поставени в положение на несигурност относно установяването на задълженията им. В този смисъл е Решение № 7846/13.07.2023 г., постановено по адм. дело № 405/2023 г. по описа на Върховния административен съд, Осмо отделение.

С оглед изложеното жалбата е неоснователна в частта, в която с РА, изменен/потвърден с решението на горестоящия административен орган, за данъчни периоди от м.11.2019 г. до м.12.2020 г., включително, не е признато право на данъчен кредит в общ размер на 6010.33 лв., от които главница- общо 4873.54 лева и лихва- общо 1136.79 лева.

Не така обаче стои въпроса за периода от м.януари 2021 г. до края на ревизирания период- м.април 2022 г., когато са били налице предпоставките на закона за задължителна регистрация по ДДС поради облагаем оборот от 50 000лв.

В самия Акт за регистрация по ЗДДС № 220422202802534/21.06.2022 г., както бе посочено по- горе, от страна на приходните органи е прието, че тъй като за периода от 01.08.2020 г. до 31.12.2020 г. /период не по- дълъг от 12 последователни месеца/ дружеството има реализиран облагаем оборот в размер на 50 000 лв. и повече /58745.00 лв./, за жалбоподателя е съществувало задължение да подаде заявление за регистрация на основание чл.96, ал.1 ЗДДС, в срок до 07.01.2021 г., включително. Действително, дружеството не е изпълнило това задължение в срок, като е закъсняло /подадено на 07.06.2022 г. и констатирано закъснение от 516 дни/, но това според разбирането на този съдебен състав е основание за реализиране административнонаказателна отговорност на субекта, и не води до извод за третиране на това лице като нерегистрирано по ЗДДС доколкото същото е достигнало оборота за задължителна регистрация, ведно с произтичащите от това последици.

Т.е., за тези данъчни периоди за „АДВЕНЧЪР ФИЛМС“ ЕООД са възникнали всички задължения за регистрираните лице, както и че то ги е изпълнявало, макар да не е подало заявление за задължителна регистрация по ЗДДС. Налице са материалноправните предпоставки за придобиване качество на данъчно задължено лице, регистрирано по

закона, за което възниква задължение да начислява данък и право да приспада данъчен кредит, като следва да се отчете и бездействието на данъчната администрация във връзка с регистрацията на лицето. В този смисъл няма пречка да упражни възникнало след тази дата право на приспадане на данъчен кредит по доставки, които са използвани за целите на извършвани от него облагаеми такива. Отказът на данъчен кредит на основание чл. 70, ал. 4 от ЗДДС за получаваните доставки на това лице при описаните факти, за тези данъчни периоди, представлява формален подход в пълния смисъл на думата, както СЕС многократно напомня, че не следва да се прилага при преценка на фактите в производствата по упражняване на данъчно-осигурителен контрол. На лицето се придават всички произтичащи от задължителната регистрация по ЗДДС задължения, установено е, че то ги е изпълнявало, но не му се признава това право, което безспорно води до нарушаване както на данъчния неутралитет (в този смисъл са многобройни решения на СЕС, сред които решение по дело С-183/14, т. 58, т. 60 и следващи, решение по дело С-385/09, решение по дело С-590/13, т. 30 и 31), така и на принципа на оправданите правни очаквания (решение по дело С-183/14).

Следва да се отбележи, че единственото правно основание за отказ на правото на данъчен кредит на „АДВЕНЧЪР ФИЛМС“ ЕООД за коментираните данъчни периоди е чл.70, ал.4 ЗДДС. Априори, не се спори по делото относно реалността на доставките, по фактурите и размерите по тях, описани в мотивите на РД и РА, както и че за всеки от процесните данъчни периоди, дружеството е ползвало право на данъчен кредит на основание чл.68, ал.1 и ал.2 ЗДДС.

Всичко изложено по-горе налага извод, че основателно с жалбата се възразява срещу формалния подход в РА спрямо данъчните права и задължения на дружеството, в частност за периодите от м. 01.2021 г. до м. 04.2022 г., вкл., за които данъчни периоди е отказано право на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя в размер на 71209.33 лева и лихва-1142.04 лева, общо- 72 351.37 лева. Актът в тази му част подлежи на отмяна, ведно със съответните лихви.

Преди достигане на момента, след който законът възлага върху жалбоподателя всички задължения на регистрираните по ЗДДС лица (преди м.01.2021 г.) обаче, за него са приложими ограниченията на чл. 70, ал. 4 от ЗДДС и то неправомерно е упражнило право на данъчен кредит за получените доставки в този период. Предвид това, РА в тази част, в която за данъчни периоди от м.11.2019 г. до м.12.2020 г., включително, не е признато право на данъчен кредит в размер на 4873.54 лева и лихва-1136.79 лева, общо- 6010.33 лв., е законосъобразен, а жалбата като

неоснователна следва да бъде отхвърлена.

При този изход на делото и при своевременно направеното искане от страна на жалбоподателя за присъждане на разноски в общ размер на 3 822 лева, такива се следват съобразно уважената част от жалбата в общ размер на 3 528.85 лева. На ответника се дължи юрисконсултско възнаграждение съобразно отхвърлената част на жалбата в размер на 901.03 лева, определен на основание чл.8, ал.1, вр. чл.7, ал.2, т.2 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

*Мотивиран от изложеното, Съдът*

### **Р Е Ш И :**

**ОТМЕНЯ** по жалба на „АДВЕНЧЪР ФИЛМС“ ЕООД, ЕИК-[ЕИК], Ревизионен акт № Р-22221722002354-091-001/16.01.2023 г., поправен с РАПРА №П-22221723016980-003-001/31.01.2023 г., издадени от Х. Б. М.-орган, възложил ревизията и Б. К. С.– ръководител на ревизията, потвърден/изменен с Решение № 445/07.04.2023 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция за приходите, в частта, в която са установени задължения по ЗДДС, които произтичат от непризнато право на данъчен кредит в размер на 71209.33 лева и лихва в размер на 1142.04 лева, за данъчни периоди от м. 01.2021 г. до м. 04.2022 г., включително.

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на „АДВЕНЧЪР ФИЛМС“ ЕООД, ЕИК-[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22221722002354-091-001/16.01.2023 г., поправен с РАПРА №П-22221723016980-003-001/31.01.2023 г., издадени от Х. Б. М.-орган, възложил ревизията и Б. К. С.– ръководител на ревизията, потвърден/изменен с Решение № 445/07.04.2023 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция за приходите, в частта, в която са установени задължения по ЗДДС, които произтичат от непризнато право на данъчен кредит в размер на 4873.54 лева и лихва в размер на 1136.79 лева, за данъчни периоди от м. 11.2019 г. до м. 12.2020, включително.

**ОСЪЖДА** „АДВЕНЧЪР ФИЛМС“ ЕООД, ЕИК-[ЕИК], да заплати на Националната агенция за приходите сумата от 901.03 лв., представляваща разноски по делото.

**ОСЪЖДА** Националната агенция за приходите, да заплати на „АДВЕНЧЪР ФИЛМС“ ЕООД, ЕИК-[ЕИК], сумата от 3 528.85 лева, представляваща разноси по делото.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщаването му.

Съдия: