

# РЕШЕНИЕ

№ 7402

гр. София, 18.12.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав**, в публично заседание на 16.11.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Наталия Ангелова**

при участието на секретаря Елена Георгиева, като разгледа дело номер **5420** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство по делото е по реда на чл.156 и следващите от ДОПК.

Делото е образувано по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище [населено място], срещу Ревизионен акт (РА) №Р-22221019005320-091-001/ 11.02.2020 г., издаден от Фиданка С. Й. - орган, възложил ревизията и Т. Н. В. — ръководител на ревизията, и в частта, в която е потвърден с Решение № 701/28.04.2020г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на Националната агенция за приходите.

С жалбата се твърди нищожност на РА, алтернативно незаконосъобразен, твърди се несъответствие и неяснота на мотивите на установителната част на РД и РА, тъй като са се позовали на отказано право на приспадане на данъчен кредит по подадени месечни справки декларации, не било провеждано производство по реда на чл. 133 и ал. 4 ДОПК, а процесното било по чл.110 ДОПК и по друг процесуален ред. Жалбоподателят се е позовал на издадени 16 броя актове за прихващане и възстановяване, влезли в сила, а в ДОПК не бил налице процесуален ред за отмяна на влезли в сила индивидуални административни актове, поради което счита, че се прилагали субсидиарно правилата по АПК. Претендира, че били нарушени процесуални права на ревизираното лице в това число, че ревизираният субект имал право да се запознае с ревизионната преписка, да изрази становище и др. Ревизиращите органи не били приложили като доказателство всички цитирани АПВ, нито получените фактури с право на данъчен кредит. Счита за недопустимо след

като е издаден АПВ и е признато правото на данъчен кредит с издаденият впоследствие РА да не се признава.

Пред съда жалбоподателят се представлява от адв. Черногорски, който поддържа жалбата, а в ход по същество и в писмени бележки претендира и основателността ѝ. Претендира разноски по списък.

В писмена защита по делото претендира отново непълнота на административната преписка, както и, че не били представени АПВ, поддържат се всички основания, свързани с влизането им в сила и необходимостта от отмяната им, в това число и за приложимост на чл.99 - 102 АПК. АПВ не можело да бъдат отменени с РА. Също счита, че не можело ревизираното лице да търпи вреди от разнопосочното тълкуване и прилагане на ЗДДС от различни органи по приходите, което съставлявало съществено процесуално нарушение.

Ответникът - директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление С., чрез процесуален представител юрк. М., оспори жалбата изцяло като претендира неоснователността ѝ в становище по делото.

Административен съд София-град, Първо отделение, 12 състав, като обсъди доказателствата по делото, взе предвид доводите и възраженията на страните, извърши дължимата служебна проверка по реда на чл.160, ал.2 ДОПК, от фактическа и правна страна по законосъобразността на оспорения по делото РА приема за установено следното:

По допустимостта на жалбата съдът съобрази следното:

С решението си директорът на Дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика е уважил жалбата срещу РА частично, като е отменил РА в частта за начислени лихви в размерна 7 324,86 лв., на основание чл.17, ал.3 ДОПК, като е приел, добросъвестност на жалбоподателя, предвид възстановяването на суми за ДДС с АПВ. С решението си директорът е потвърдил РА в частта за непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер 28 035,94лв., установени за данъчни периоди от 01.01.2014г. до 30.06.2019г. Видно от жалбата до съда, РА се оспорва именно в частта за непризнатото право на приспадане на данъчен кредит, в която част е потвърден с решението на ответника.

Жалбата до съда е с дата 07.05.2020г., а решението на директора е връчено на 30.04.2020г., с оглед на което жалбата до съда е подадена в срока по чл.156, ал.1 ДОПК. Решението на директора е издадено в срока по чл.155, ал.1 ДОПК, предвид датата на жалбата по административен ред - 21.02.2020г. Изложеното обуславя извод за допустимост на оспорването по делото.

По издаването на РА от компетентен орган, спазването на изискванията за форма и процесуалните правила, съдът приема следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221019005320-020-001/ 12.08.2019 г., издадена от Фиданка С. Й., на длъжност началник сектор в ТД на НАП С., е възложена ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.01.2014 г. до 30.06.2019 г. ЗВР е изменена със заповед издадена от органа, възложил ревизията, с която е удължен срока за завършване на ревизията до 20.12.2019 г. За компетентността на органа, възложил ревизията, е представена заповед № РД-01-818/10.05.2019г. на директора на ТД на НАП - С. - л.18 от делото, в която Фиданка Й. е вписана под № 19 в частта по т. I от заповедта като орган, на

който са възложени функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 ДОПК и считано от 10.05.2019г.

За установеното в хода на ревизионното производство, е съставен РД№Р-22221019005320-092-001/ 08.01.2020 г. от органите по приходите, посочени в ЗВР - Р. М. и Т. В. - ръководител на ревизията, подписали акта с електронни подписи. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е подадено възражение. Въз основа на уведомлението за издаден РД, е издаден и оспорения по делото РА№Р-22221019005320-091-001/11.02.2020 г., от Фиданка С. Й., на длъжност началник сектор в ТД на НАП С. -орган, възложил ревизията и Т. Н. В., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. С оспорения РА не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 28 035,94 лв. за данъчни периоди от 01.01.2014г. до 30.06.2019г., спорни по делото.

От изложеното до тук съдът формира извод за допустимост на ревизионното производство по смисъла на чл.109 ДОПК, както и за законосъобразното му образувание, предвид издаването на ЗВР от компетентен орган.

ЗВР, РД и РА са издадени като електронен документ, подписани с валиден и неоспорен от жалбоподателят нито с жалбата, нито в хода на съдебното производство електронен подпис, връчвани са на ревизираното лице като електронни документи и по електронен път, видно от представените към тях разписки и удостоверения за връчване. Отделно от това на л. 17 - л.30 от делото са представени скрийн шотове за проверка на електронните подписи на органите, издали посочените актове - със специализиран софтуер.

Спазени са изискванията за форма и съдържание на издадените актове на органите по приходите - съответно по чл.113, 117 и чл.120 ДОПК, същите са връчвани на ревизираното лице, което е могло да се запознае със съдържанието им и да защити правата си. Не са допуснати нарушения на процесуалните правила относно сроковете, а доказателствата са събирани по предвидени в ДОПК способности - чрез връчване на искане за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице, справки в базата данни на НАП, данни от подадените дневници и справки-декларации по ЗДДС и за извършените доставки и начисления данък, за получените доставки и ползвания данъчен кредит на основание чл.68, ал.1 и ал.2 ЗДДС, данни за дейността на дружеството въз основа на представените писмени доказателства от страна на последното.

Безспорно е, че за част от ревизираните периоди - от м.01.2014г. до м. 03.2019г. са издадени АПВ от следните дати: 06.11.2014г.; 15.01.2015г.; 08.04.2015г.; 12.01.2016г.;15.08.2016г. ; 17.10.2016г.; 10.02.2017г. ; 19.04.2017г. ; 03.08.2017г. ; 17.10.2017г.; 16.01.2018г.; 14.05.2018г. ; 10.08.2018г.; 14.11.2018г.;16.01.2019г.;10.05.2019г., с които са възстановени суми за ДДС по справка декларация за съответния период.

Съгласно чл.129, ал.3 ДОПК (в редакцията след изменението на нормата с ДВ бр. бр. 108 от 2007 г., в сила от 19.12.2007 г., в сила и понастоящем), АПВ се издава в 30-дневен срок от постъпване на искането в случаите, когато в същия срок не е възложена ревизия. Независимо от извършването на прихващане или възстановяване, включително когато актът по изречение първо е обжалван, задълженията за данъка или задължителните осигурителни вноски подлежат на установяване чрез извършване на ревизия, а ако АПВ е обжалван по съдебен ред, издаването на ревизионен акт е допустимо до влизане в сила на съдебното решение.

В хода на ревизионното производство са представени 16 броя АПВ, с които е признато правото на данъчен кредит - и за ревизираните периоди, спорни по делото. Според органите по приходите АПВ се издава 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 от ЗДДС, въз основа на подадена от лицето справка-декларация за ДДС за съответния период. За разлика от влезлия в сила ревизионен акт, АПВ, след 19.12.2007 г., не се ползва с правен стабилитет по отношение на установените в него суми за данъци и осигурителни вноски, възстановени или прихванати от органа по приходите, съответно постановените откази. Изключение от това е случаят, когато АПВ са оспорени по съдебен ред и са изменени или жалбата срещу тях е отхвърлена, със съдебно решение. Само в този случай се ползват със сила на присъдено нещо, както следва и от чл.129, ал.3 изречение последно от ДОПК.

В казуса по делото не е спорно, в това число по изявление на жалбоподателя, че процесните АПВ не са обжалвани. Също предвид датата на издаването на всички АПВ, към същите е приложима по време посочената редакция на чл.129, ал.3 ДОПК и следователно, независимо от издаването на АПВ, е допустимо за установяването на задължения за ДДС и за данъчните периоди, за които са издадени АПВ да бъде възложена ревизия и издадени съответно РД и РА, на основание същата разпоредба.

Неправилно жалбоподателят се позовава на чл.133 и чл.134 ДОПК, които уреждат хипотези, свързани с установяването на задължения с влязъл в сила акт. Съгласно чл. 118, ал.1, т.1 ДОПК, публични задължения за данъци, каквито са процесните по ЗДДС, се установяват само с ревизионен акт. Тази норма е императивна, и по арг. от противното, с АПВ не се установяват такива задължения. Редът по чл.133 и чл.134 е неприложим за актове, с които не се установяват задължения за данъци, в чл.133, ал.1 ДОПК изрично е посочено изменението по този ред на задълженията за данъци, установени с РА, от ал.3 от същата разпоредба следва същият извод. Следователно, доводите на жалбоподателя, за нищожност, респективно незаконосъобразност на процесния РА, тъй като не е спазен редът и не са приложени основанията по чл.133 и чл.134 ДОПК, са необосновани.

Предвид на всичко изложено, тъй като и двете страни не оспорват издаването на АПВ за данъчни периоди от 01.01.2014г. до 31.03.2014г., както и, че не са оспорени по съдебен ред и са влезли в сила, то е без значение дали са представени всички такива актове по делото, тъй като тези данни дса достатъчни за правната преценка на съда. Изрично жалбоподателят основава оспорването си на факта, че процесните АПВ са влезли в сила, а ответникът -не оспорва това твърдение, видно от молбата му от 30.10.2020г., л. 150 от делото.

От изявленията на жалбоподателя и на ответника, че процесните АПВ, описани в жалбата и в РД, не са обжалвани по съдебен ред следва, че същите не се ползват със сила на присъдено нещо, по арг. от чл.129, ал.3, изречение трето ДОПК. Предвид изложеното, на основание чл.129, ал.3, изречение второ ДОПК, провеждането на ревизионно производство за установяване на публичните задължения на жалбоподателя за данъчни периоди, за които са издадени АПВ е процесуално допустимо.

Необосновани са доводите в жалбата за допуснати процесуални нарушения - нарушено правото на ревизираното лице да се запознае с ревизионната преписка, доколкото органите по приходите са се позовали от една страна на АПВ, на които и

жалбоподателят и които без съмнение са му връчени, а също и на данните, посочени от жалбоподателя в представените пред органите по приходите дневници за покупките и дневници за продажбите и СД за всеки от ревизираните периоди, т.е. не са налице нови установявания, с които ревизираното лице не е запознато. Също жалбоподателят не е оспорил от фактическа страна приетото от органите по приходите в РД и РА за съдържанието на подадените от него дневници и СД.

Следователно, процесният РА не е нищожен, ревизионното производство е допустимо, а актовете на органите по приходите са издадени от компетентни органи при спазване на изискванията за съдържание и форма и процесуалните правила, не са допуснати нарушения на процесуални права на жалбоподателя.

По материалната законосъобразност на РА:

Фактите, обусловили установяването на спорните по делото задължения не са спорни, съдът е сезиран с правен спор по приложението на чл. 70 ал. 4 във връзка с чл. 97а ЗДДС.

Не е спорно, че дружеството притежава я лицензи за международен автомобилен превоз на товари за чужда сметка или срещу възнаграждение - №8465, издаден от МТИТС, валиден до 27.12.2016 г. и №8465/ 28.12.2016 г., валиден до 27.12.2026 г. Транспортната дейност се извършва с активи по договори за лизинг и за наем.

В хода на ревизията органите по приходите са проверили и първичните и вторичните счетоводни документи, счетоводни регистри, хронологични и аналитични записвания по счетоводни сметки, оборотни ведомости на дружеството, движенията на паричните средства на дружеството. Установено е, че за ревизираните данъчни периоди дружеството е приспаднало данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС за получените стоки и услуги по облагаеми доставки, в това число горива, резервни части, такси, вноски по лизингови договори и други, като за същите данъчни периоди, подробно описани за всеки данъчен период в РД и РА, както и, че за периода 01.01.2014 г. - 31.03.2019 г., на [фирма] е възстановен ДДС в размер на 27 552,23 лв. с 16 броя АПВ от дати, посочени по-горе.

Същевременно, не е спорно, че през ревизираните периоди дружеството е регистрирано по ЗДДС, считано от 03.08.2011 г. само на основание чл. 97а, ал. 2 от същия закон, За [фирма] е съществувала възможността да се регистрира по ЗДДС по избор, но това е сторено след ревизираните периоди - по заявление за регистрация по ЗДДС на основание чл.96, ал.1 ЗДДС от месец май 2020г. и с акт за регистрация по ЗДДС от 08.06.2020г. До тази дата и през ревизираните периоди, дружеството е само със регистрация по чл.97а, ал.2 ЗДДС, извършена на с акт за регистрация от 25.07.2011г., видно от приетите като доказателство актове за това - л.152 и 154 от делото.

Не е спорно по делото, че по фактурите и в размерите по тях, посочени в мотивите на РД и РА за всеки от данъчните периоди, дружеството е ползвало право на данъчен кредит на основание чл.68, ал.1 и ал.2 ЗДДС. Обстоятелството, че от дружеството не е изискано да представи всички фактури, по които е упражнило правото на приспадане, а данните са взети само въз основа на декларираното в дневниците за покупки, не съставлява процесуално нарушение. Обратното, изискването на фактурите би означавало съмнение за деклариране на неверни данни, каквото не е наведено от органите по приходите. След като считат, че правото на приспадане на данъка е упражнено неправомерно, независимо дали съществуват фактурите или не, с данъка

посочен в същите и до размера на който е упражнено правото на приспадане, следва да се коригира декларирания резултат за съответния данъчен период.

След като органите по приходите не повдигат спор по съществуването на фактурите и вписаните за тях данни по всяка от тях, въпрос на материална законосъобразност е следователно, само приложеното правно основание за непризнаване на правото на данъчен кредит. Съдът следва да приеме това и на основание, че за него е приложима забраната по чл.160, ал.5 ДОПК да изменя РА във вреда на ревизираното лице.

Също не са спорни констатациите в РД, че през ревизираните данъчни периоди жалбоподателят е извършвал единствено транспорт на товари в ЕС, за която дейност са издадени и посочените лицензии за международен автомобилен превоз, като дружеството е получило доставки на територията на страната и в рамките на ЕС - Вътреобщностно придобиване на стоки на резервни части и материали. През всеки от ревизираните периоди органите по приходите са установили и описали подробно в мотивите на РД и РА, приспадането на данъчен кредит на основание чл.68, ал.1 и ал.2 ЗДДС за получени доставки на стоки и услуги по облагаеми доставки - горива, резервни части, вноски по лизингови договори и договори за наем, за закупуване на ДМА в страната

На основание, че дружеството е с регистрация по чл. 97а, ал.2 ЗДДС, считано от 03.08.2011г. и няма регистрация по ЗДДС на друго основание, то съгласно чл.70, ал.4 ЗДДС, правото на приспадане на данъчния кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл.69 или 74. В РД органът е посочил редакцията на чл.70, ал.4 ЗДДС в сила от 01.01.2015г., но в предходната редакция нормата също е предвиждала, че "Няма право на данъчен кредит лице, регистрирано на основание чл.97а", предвид на което изключението е в сила за всички ревизирани периоди. В решението си ответникът освен правните основания, посочени от органите по приходите, се е позовал и на съдебни решения на Съда на ЕС - С-507/16, с което е дадено тълкуване на чл.168, буква а) и чл. 169, буква б) от Директива 2006/112. В заключение органите по приходите са направили извод, че в нарушение на закона е упражнено правото на приспадане на данъка, и правилно с РА не е признато.

При така установеното по фактите, съдът формира следните правни изводи по материалната законосъобразност на РА:

В РД органът е посочил редакцията на чл.70, ал.4 ЗДДС в сила от 01.01.2015г., но в предходната редакция нормата също е предвиждала, че "няма право на данъчен кредит лице, регистрирано на основание чл.97а", предвид на което изключението е в сила за всички ревизирани периоди. Действително жалбоподателят [фирма] е регистрирано по чл. 97а, но не е имало обща регистрация по ЗДДС - на основание чл.96 ЗДДС - задължителна, при достигането на определен оборот или по чл.100 ЗДДС- по избор на лицето. .

Видно от чл. 70, ал. 4 ЗДДС, регистрираното по чл.97а лице, няма право на данъчен кредит. От тази забрана не са налице изключения.

Следва да бъде споделено и изложеното в решението на ответника, основано на решението на съда на ЕС по делото С-507/16 за допустимост на

национална правна уредба на държавите членки, като тази по чл.70, ал.4 ЗДДС, предвид постановеното с второто изречение от диспозитива на съдебното решение - Решение на Съда (шести състав) от 15 ноември 2017 г. по преюдициално запитване от Административен съд София-град — България, [фирма]/ Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ — С., дело С-507/16, а именно:

*" 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. "*

Преюдициалното запитване е отправено в контекста именно на чл.70, ал.4 ЗДДС, видно от мотивите на решението на съда на ЕС и от български съд.

Предвид на така даденото тълкуване, то на основание посочената разпоредба е допустимо ограничаване на правото на приспадане на ДДС, доколкото на основание регистрацията на жалбоподателя по чл.97а ЗДДС, същият е освободено лице в България - държавата, в която е установено и на регистрацията му. След като жалбоподателят извършва само доставки с място на изпълнение в друга държава членка и които доставки се облагат в държавата членка по мястото на изпълнението им, както и, че жалбоподателят не е начислявал ДДС за доставките за извършваните от него услуги. ТГов ае установено в РД в частта за по т. IV т.2 от РД. Нито в жалбата по административен ред, нито с жалбата до съда, нито в хода на съдебното производство, жалбоподателят е твърдял друго за извършените от него доставки. В този случай, съгласно чл.113, ал.9 ЗДДС, и на основание, че жалбоподателят не е регистрирано по ЗДДС и има регистрация по чл.97о.а, същият няма право да посочва данъка в издаваните от него фактури, платец на данъка е получателят по съответната доставка и получателят има право на данъчен кредит в държавата-членка, където е мястото на изпълнение. От чл. 113,ал.9 ЗДДС следва, че извършените от жалбоподателя доставки на услуги за ревизираните данъчни периоди, не съставляват облагаема икономическа дейност на територията на българската държава, тъй като се осъществяват само на територията на друга държава членка.

Неотносими са твърденията в жалбата, основани на чл.99 - 102 АПК относно основанията, на които един индивидуален административен акт може да бъде отменян, изменян и допълван. Така по силата на принципа на предимство на правото на Съюза, в случай, че му е невъзможно да тълкува националната правна уредба в съответствие с изискванията на правото на Съюза, всеки сезиран в рамките на своята компетентност национален съд в качеството си на орган на държава членка е длъжен да не прилага националните разпоредби, противоречащи на разпоредба от правото на Съюза с директен

ефект, в разглеждания от него спор - в този смисъл решения от 24 юни 2019 г., Popiawski, C-573/17, EU:C:2019:530, т. 58 и 61 и от 19 ноември 2019 г., А. К. и др. C-585/18, C-624/18 и C-625/18, EU:C:2019:982, т. 160 и 161, на съда на ЕС. Даденото тълкуване от Съда на ЕС с диспозитива на решението по преюдициално дело C-507/16 на съда на ЕС, правилно е взето превид при преценката за законосъобразност на упражненото от жалбоподателя право на приспадане на данъчен кредит от ответника. Също безспорно е задължително и за националния съд, предвид на което предвидените основания по чл.99 - 102 АПК не следва да бъдат прилагани. Обратното, ако се признае правото на приспадане на данъка, упражнен през ревизираните данъчни периоди при обстоятелствата по делото за жалбоподателя, ще бъде допуснато непривлно приложение на правото на ЕС.

На основание чл.17, ал.3 ЗДДС, данъчно-задълженото лице при неприавилно приложение на закона въз основа на акт на органи по приходите и добросъвестност, данъчно-задълженото лице следва да бъде освободено от заплащането на лихвите, но не и от дължимите главници за данъка.

На основание всичко изложено, жалбата по делото е неоснователна, оспореният по делото РА в частта за установени задължения заДДС на основание непризнато право на данъчен кредит общо в размер на 28 035,94лв. за данъчни периоди от 01.01.2014г. - 30.06.2019г., като съдът следва да постанови отхвърлянето на жалбата.

Съдът на основание изложеното и чл.160, ал.1 ДОПК,

#### РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище [населено място], срещу Ревизионен акт №Р-22221019005320-091-001/ 11.02.2020 г., издаден от Фиданка С. Й.-орган, възложил ревизията и Т. Н. В. — ръководител на ревизията, и в частта, в която е потвърден с Решение № 701/28.04.2020г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на Националната агенция за приходите, за установени задължения за ДДС на основание непризнато право на данъчен кредит общо в размер на 28 035,94лв. за данъчни периоди от 01.01.2014г. - 30.06.2019г.

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

Съдия: