

# ОПРЕДЕЛЕНИЕ

№ 1897

Варна, 30.06.2023 г.

Административният съд - Варна - X състав, в закрито заседание в състав:

**СЪДИЯ: МАРИЯНА ШИРВАНЯН**

сложи на разглеждане административно дело № 1011 / 2022 г.

Производството е по реда на чл.267 ДФЕС.

Съдът като съобрази посочените по-долу в определението разпоредби и установените факти,

ОПРЕДЕЛИ:

По спора повдигнат между:

Жалбоподател:

„НАРЕ БГ“ООД, представлявано от С.З.А и З.П.Н, чрез адв. Д.Д.П.-Т., Варненска адвокатска колегия и

Ответник:

Директорът на Дирекция „ОДОП“ Варна при Централно управление на Националната агенция по приходите,

на основание чл.267 ДФЕС, отправя до Съда на Европейския съюз следните преюдициални въпроси:

1.В условията на въведени протиепидемични мерки със закон, включващи налагането на административни мерки за ограничаването на излизането от домовете, придвижването в населените места, ограничаването на контактите с други лица и затварянето на търговските обекти, когато във връзка с тези протиепидемични мерки са удължени сроковете за деклариране и внасяне на данъчните задължения по Закон за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) (уреждащ сроковете за деклариране и внасяне на подоходни данъци по националното законодателство), преклузивен срок, като разглежданият в настоящото производство, прави ли практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правото на приспадане на данък добавена стойност (ДДС) от страна на данъчно задълженото лице по времето на действието на протиепидемичните мерки и в този аспект допускат ли Член 184 вр. Член 186 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност ( ОВ L347, 2006г., стр.1; наричана по-нататък „Директивата за ДДС“) разгледани в светлината на принципа на данъчния неутралитет въведен от Директивата за ДДС и на равностойност и ефективност основани на правото на Съюза (Решение от 8 май 2008г. по дело Ecotrade, C-95/07 и C-96/07), национална нормативна уредба и практика на данъчната администрация, като разглежданият в настоящото производство?

2. При разписана възможност в Закона за данък върху добавената (ЗДДС) за корекция на декларираните данни в справка - декларация (СД) по ЗДДС, при фактите от разглежданото от настоящата съдебна инстанция дело, допустима ли е съгласно Член 184 вр. Член 186 от Директивата за ДДС, практика на данъчния орган, съгласно която се отказва правото на приспадане на ДДС на задълженото лице, поради това, че ДДС е деклариран с коригираща декларация, подадена за корекция на данните за последния данъчен период от въведения преклузивен (дванадесет месечен) срок за ползване на правото на приспадане на ДДС за доставките получени от задълженото лице преди датата на регистрацията му по ЗДДС, при условие че сделките не са укрити, данни за осъществяването им са налични в счетоводството на жалбоподателя, данъчната администрация е разполагала с необходимата информация, а и няма данни бюджетът да е увреден?

## **1. Правна уредба**

### **1.1. Правото на съюза**

Разпоредбите на Член 167 вр. Член 168, Член 178, Член 179, Член 180, Член 182, Член 184, Член 185, Член 250, Член 251, Член 252 и вр. Член 273 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност.

### **1.2. Национална уредба**

#### **1.2.1. От Закона за данък добавена стойност:**

**Чл. 74.** (1) (Изм. - ДВ, бр. 97 от 2016 г., в сила от 1.01.2017 г., бр. 104 от 2020 г., в сила от 1.07.2021 г.) Регистрирано лице по чл. 96, 97, чл. 100, ал. 1, чл. 102, 132 или 132а има право на приспадане на данъчен кредит за закупените или придобитите по друг начин или внесените активи по смисъла на Закона за счетоводството преди датата на регистрацията му по този закон, които са налични към датата на регистрацията.

(2) Правото по ал. 1 възниква само за наличните активи към датата на регистрацията, за които са налице едновременно следните условия:

1. налице са изискванията на чл. 69 и 71;
2. доставчикът е регистрирано по закона лице към датата на издаване на данъчния документ и доставката е била облагаема към тази дата;
3. (изм. - ДВ, бр. 94 от 2012 г., в сила от 1.01.2013 г., отм., бр. 92 от 2017 г., в сила от 1.01.2018 г.);
4. (изм. - ДВ, бр. 97 от 2016 г., в сила от 1.01.2017 г.) активите са придобити от лицето до 5 години, а за недвижими имоти - до 20 години, преди датата на регистрацията по този закон.

(3) Регистрираното лице по ал. 1 има право на приспадане на данъчен кредит и за получените услуги преди датата на регистрацията му по този закон, когато са налице едновременно следните условия:

1. услугите са пряко свързани с регистрацията на лицето по реда на Търговския закон;
2. услугите са получени не по-рано от един месец преди регистрацията на лицето по Търговския закон;

3. лицето е подало заявление за регистрация по този закон в 30-дневен срок от вписването му в регистъра по чл. 82 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс;

4. за получените услуги лицето притежава фактура по чл. 71, т. 1;

5. доставчикът на услугата е регистрирано по закона лице към датата на издаване на данъчния документ и доставката е била облагаема към тази дата;

6. (изм. - ДВ, бр. 94 от 2012 г., в сила от 1.01.2013 г., отм., бр. 92 от 2017 г., в сила от 1.01.2018 г.).

(4) (Нова - ДВ, бр. 97 от 2016 г., в сила от 1.01.2017 г.) За налични стоки на регистрираното лице по ал. 1, които са или биха били дълготрайни активи, които се използват едновременно както за извършване на независима икономическа дейност, така и за негови лични нужди или за нуждите на собственика, на неговите работници и служители, или по-общо за цели, различни от неговата независима икономическа дейност, право на данъчен кредит по ал. 2 възниква при условията на чл. 71а и 71б.

**Чл. 75.** (1) Правото на приспадане на данъчен кредит по чл. 74 възниква на датата на регистрация по този закон.

(2) (Изм. - ДВ, бр. 101 от 2013 г., в сила от 1.01.2014 г., бр. 92 от 2017 г., в сила от 1.01.2018 г.) Правото на приспадане на данъчен кредит по ал. 1 се упражнява през данъчния период, през който е възникнало, или в един от следващите дванадесет данъчни периода, като съответните документи по чл. 71 се отразяват в дневника за покупките със съответстващите на наличните активи или получените услуги данъчна основа и данък.

**Чл. 125.** (1) (Изм. - ДВ, бр. 105 от 2014 г., в сила от 1.01.2015 г., бр. 14 от 2022 г., в сила от 18.02.2022 г.) За всеки данъчен период регистрираното по чл. 96, 97, 97а, 99 и чл. 100, ал. 1 и 2 лице подава справка-декларация, съставена въз основа на отчетните регистри по чл. 124.

(2) (Изм. - ДВ, бр. 95 от 2009 г., в сила от 1.01.2010 г., доп., бр. 96 от 2019 г., в сила от 1.01.2020 г.) Регистрираното лице, което е извършило за данъчния период вътреобщностни доставки, доставки като посредник в тристранна операция или доставки на услуги по чл. 21, ал. 2 с място на изпълнение на територията на друга държава членка, заедно със справка-декларацията по ал. 1 подава и VIES-декларация за тези доставки за съответния данъчен период. Регистрираното лице, което прехвърля стоки, представляващи част от неговите стопански активи, от територията на страната до територията на друга държава членка под режим на складиране на стоки до поискване, заедно със справка-декларацията по ал. 1 подава и VIES-декларация за данъчния период на изпращането или транспортирането на стоките под този режим и за данъчните периоди на настъпване на промяна през 12-месечния период от пристигането или завършването на превоза, включително при замяна на лицето по чл. 15а, ал. 2, т. 3.

(3) Заедно със справка-декларацията по ал. 1 регистрираното лице подава и отчетните регистри по чл. 124 за съответния данъчен период.

(4) Справка-декларация по ал. 1 се подава и когато не следва да се внася или възстановява данък, както и в случаите, когато регистрираното лице не е извършило или получило доставки или придобивания или не е осъществило внос за този данъчен период.

(5) Декларациите по ал. 1 и 2 и отчетните регистри по ал. 3 се подават до 14-о число включително на месеца, следващ данъчния период, за който се отнасят.

(6) (Изм. - ДВ, бр. 97 от 2016 г., в сила от 1.01.2017 г., отм., бр. 97 от 2017 г., в сила от 1.01.2018 г.).

(7) (Изм. - ДВ, бр. 97 от 2017 г., в сила от 1.01.2018 г.) Декларациите по ал. 1 и 2 и отчетните регистри по ал. 3 се подават по електронен път при условията и по реда на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс освен в случаите на ал. 13 и чл. 126, ал. 4, 7 и 8.

(8) Справка-декларацията по ал. 1 и декларацията по ал. 2 се подават по образец, определен с правилника за прилагане на закона.

(9) (Нова - ДВ, бр. 108 от 2006 г., изм., бр. 97 от 2016 г., в сила от 1.01.2017 г., бр. 98 от 2018 г., в сила от 1.01.2019 г.) Регистърът по чл. 124, ал. 7 се подава по електронен път при условията и по реда на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс до 14-о число на месеца, следващ календарното тримесечие, за което се отнася.

(10) (Нова - ДВ, бр. 95 от 2009 г., в сила от 1.01.2010 г.) В случаите по чл. 111, ал. 2, т. 5 регистрираното лице подава една справка-декларация за данъчния период, включваща доставките, извършени от лицето до датата на дерегистрацията, включително доставките, извършени след датата на последващата регистрация.

(11) (Нова - ДВ, бр. 94 от 2010 г., в сила от 1.01.2011 г., отм., бр. 97 от 2017 г., в сила от 1.01.2018 г.).

(12) (Нова - ДВ, бр. 99 от 2011 г., в сила от 1.01.2012 г., отм., бр. 97 от 2017 г., в сила от 1.01.2018 г.).

(13) (Нова - ДВ, бр. 97 от 2016 г., в сила от 1.01.2017 г.) При смърт на физическо лице или на физическо лице - едноличен търговец, декларациите по ал. 1 и 2 и отчетните регистри по ал. 3 за последния данъчен период по чл. 87, ал. 4 се подават от наследниците или заветниците в срок 2 месеца от приемане на наследството, но не по-късно от 14-о число включително на месеца, следващ 6-ия месец от датата на смъртта на наследодателя. Допълнително узнати обстоятелства се декларират, като в едномесечен срок от узнаването наследниците подадат нови декларации по ал. 1 и 2 и отчетни регистри по ал. 3. Подадена декларация от един наследник ползва и другите наследници.

(14) (Нова - ДВ, бр. 14 от 2022 г., в сила от 18.02.2022 г.) Лицето по ал. 1, когато е регистрирано по чл. 154, 156 и 157а, подава справка-декларацията и по чл. 159, ал. 4 и/или чл. 159а, ал. 2. Данъчно задължено лице, регистрирано само по чл. 154 и 156, подава единствено справка-декларацията по чл. 159, ал. 4.

Чл. 126. (1) Допуснати грешки в подадени декларации по чл. 125, ал. 1 и 2 вследствие на неотразени или неправилно отразени документи в отчетните регистри по чл. 124 се коригират по реда на ал. 2 и 3.

(2) Грешките, установени до изтичането на срока за подаване на справка-декларацията, се поправят, като лицето извърши необходимите корекции и подаде отново декларациите по чл. 125, ал. 1 и 2 и отчетните регистри по чл. 124.

(3) Извън случаите по ал. 2 грешките се поправят, като:

1. лицето извърши необходимите корекции в данъчния период, през който грешката е установена, и включи неотразения документ в съответния отчетен регистър за същия данъчен период - при неотразени в отчетните регистри по чл. 124 документи;

2. лицето писмено уведоми компетентния орган по приходите, който предприема действия за промяна на задължението на лицето за съответния данъчен период - при неправилно отразени в отчетните регистри документи.

**1.2.2. От Закона за мерките и действията по време на извънредното положение, обявено с решение на Народното събрание от 13 март 2020 г., и за преодоляване на последиците** (Загл. доп. - ДВ, бр. 44 от 2020 г., в сила от 14.05.2020 г., предишно заглавие „ЗАКОН за мерките и действията по време на извънредното положение, обявено с решение на Народното събрание от 13 март 2020 г.“)

**§ 49.** (В сила от 24.03.2020 г. - ДВ, бр. 28 от 2020 г.) (1) (Предишен текст на § 49 - ДВ, бр. 34 от 2020 г., в сила от 9.04.2020 г.) Сроковете и производствата по установяване, деклариране, внасяне, обезпечаване и събиране на задължения за мита, данъци, включително и акцизи, задължителни осигурителни вноски за фондовете на държавното обществено осигуряване, здравното осигуряване, Учителския пенсионен фонд и фондовете за допълнително задължително пенсионно осигуряване, държавни и общински такси и други публични вземания, регламентирани в Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Закона за митниците, Закона за акцизите и данъчните складове, Закона за данък върху добавената стойност, Закона за корпоративното подоходно облагане, Закона за данъците върху доходите на физическите лица, Закона за местните данъци и такси, Кодекса за социално осигуряване, Закона за здравното осигуряване и Закона за хазарта не се променят, освен в случаите по § 25 - 31.

**§ 25.** (В сила от 24.03.2020 г. - ДВ, бр. 28 от 2020 г.) (1) През 2020 г. сроковете по чл. 92, ал. 2, чл. 93, чл. 217, ал. 2, чл. 219, ал. 4 и 5, чл. 241, ал. 2, чл. 252, ал. 1, чл. 253, чл. 259, ал. 2 и чл. 260 от Закона за корпоративното подоходно облагане се удължават до 30 юни 2020 г.

(2) През 2020 г. авансовите вноски по Закона за корпоративното подоходно облагане се правят при условията и по реда на глава четирнадесета от същия закон, при съобразяване със следните особености:

1. когато до влизането в сила на този закон е подадена годишната данъчна декларация за 2019 г., авансовите вноски се правят в размер съгласно декларираното; при необходимост лицата могат да подадат коригираща декларация по реда на чл. 88 от Закона за корпоративното подоходно облагане;

2. когато до 15 април 2020 г. е подадена годишната данъчна декларация за 2019 г., авансовите вноски се правят в размер съгласно декларираното;

3. когато до 15 април 2020 г. не е подадена годишната данъчна декларация за 2019 г., авансовите вноски се декларират с образеца на годишната данъчна декларация до 15 април 2020 г., като се попълва само тази част от нея, касаеща декларирането на авансови вноски за текущата година.

**§ 27.** (В сила от 24.03.2020 г. - ДВ, бр. 28 от 2020 г.) (1) През 2020 г. срокът по чл. 47, ал. 2 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица се удължава до 30 юни.

(2) През 2020 г. срокът за подаване на годишната данъчна декларация по чл. 50 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица за 2019 г. и за внасяне на дължимия по декларацията данък върху годишната данъчна основа от лицата по чл. 51, ал. 1 от същия закон се удължава до 30 юни.

(3) През 2020 г. отстъпката по чл. 53, ал. 6 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица се ползва от лицата по чл. 51, ал. 1 от същия закон, ако декларацията е подадена и данъкът за довносяне е внесен в срок до 31 май 2020 г.

**§ 28.** (В сила от 24.03.2020 г. - ДВ, бр. 28 от 2020 г.) Лицата по чл. 51, ал. 1 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица прилагат съответно § 25, като срокът за подаване на декларацията по ал. 2 от същия параграф е до 30 април 2020 г.

**§ 29.** (В сила от 24.03.2020 г. - ДВ, бр. 28 от 2020 г.) До отмяната на извънредното положение:

1. срокът по чл. 171, ал. 2 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс не се прилага;

2. освен в случаите по чл. 172, ал. 1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс давността спира да тече и за времето на обявеното извънредно положение;

3. срокът по чл. 193, ал. 4 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс спира да тече;

4. не се образува изпълнително производство по Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, освен когато е необходимо да се защитят особено важни държавни или обществени интереси или може да бъде осуетено или сериозно затруднено изпълнението на акта, или ако от закъснението на изпълнението може да последва значителна или трудно поправима вреда;

5. принудителното изпълнение по Данъчно-осигурителния процесуален кодекс се спира; извършените до спирането действия запазват силата си; след спирането публичният изпълнител не може да извършва нови изпълнителни действия, но може да извършва действия по обезпечаване на вземането, както и разпределение на суми, постъпили по изпълнителното дело; изпълнителното производство се възобновява след изтичането на срока, за който е обявено извънредното положение; преди изтичането на срока на извънредното положение изпълнителното производство се възобновява с разпореждане на публичния изпълнител по искане на длъжника, за изпълнение върху:

а) вземания и парични средства от банки;

б) вземания от трети лица;

в) вложени ценности в трезори, включително и върху съдържанието в сейфове;

6. след реализиране на изпълнението по т. 5, букви "а", "б" и "в" изпълнителното производство се спира;

7. срокът по чл. 246, ал. 10 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс спира да тече.

#### 1.2.3. От Закона за корпоративното подоходно облагане

**Чл. 92.** (1) Данъчно задължените лица, които се облагат с корпоративен данък, подават годишна данъчна декларация по образец за данъчния финансов резултат и дължимия годишен корпоративен данък.

(2) (Изм. - ДВ, бр. 104 от 2020 г., в сила от 1.01.2021 г.) Годишната данъчна декларация се подава в срок от 1 март до 30 юни на следващата година в териториалната дирекция на Националната агенция за приходите по регистрация на данъчно задълженото лице.

Предходна редакция на

Чл. 92. (Доп. - ДВ, бр. 98 от 2018 г., в сила от 1.01.2019 г.) (1) Данъчнозадължените лица, които се облагат с корпоративен данък, подават годишна данъчна декларация по образец за данъчния финансов резултат и дължимия годишен корпоративен данък.

(2) Годишната данъчна декларация се подава в срок до 31 март на следващата година в териториалната дирекция на Националната агенция за приходите по регистрация на данъчно задълженото лице.

**Чл. 93. (\*)** (Изм. - ДВ, бр. 104 от 2020 г., в сила от 1.01.2021 г.) Данъчно задължените лица внасят корпоративния данък за съответната година в срок до 30 юни на следващата годината след приспадане на внесените авансови вноски за съответната година.

Предходна редакция на

Чл. 93. (Обн. - ДВ, бр. 105 от 2006 г., в сила от 1.01.2007 г.) (\*) Данъчнозадължените лица внасят корпоративния данък за съответната година в срок до 31 март на следващата годината след приспадане на внесените авансови вноски за съответната година.

**Чл. 219.** (Доп. - ДВ, бр. 95 от 2009 г., в сила от 1.01.2010 г., изм., бр. 94 от 2012 г., в сила от 1.01.2013 г.) (1) Данъчно задължените лица по тази глава са длъжни да водят подробна отчетност и да съхраняват информация, достатъчни за установяване на задълженията им по този закон от органите по приходите на Националната агенция за приходите.

(4) (\*) (Нова - ДВ, бр. 15 от 2013 г., в сила от 1.01.2013 г., отм., бр. 69 от 2020 г.).

(5) (\*) (Нова - ДВ, бр. 15 от 2013 г., в сила от 1.01.2013 г., изм., бр. 104 от 2020 г., в сила от 1.01.2021 г.) Данъчно задължените лица по тази глава подават годишен отчет за дейността в срок от 1 март до 30 юни на следващата година в териториалната дирекция на Националната агенция за приходите по регистрация на данъчно задълженото лице.

Предходна редакция на

Чл. 219. (Изм. - ДВ, бр. 1 от 2014 г., в сила от 1.01.2014 г.) (1) Данъчнозадължените лица по тази глава са длъжни да водят подробна отчетност и да съхраняват информация, достатъчни за установяване на задълженията им по този закон от органите по приходите на Националната агенция за приходите.

(2) (Отм.).

(3) (Отм.).

(4) (\*) Данъкът върху помощните и спомагателните дейности по смисъла на Закона за хазарта се декларира с годишна данъчна декларация по образец, която се подава в срок до 31 март на следващата година в териториалната дирекция на Националната агенция за приходите по регистрация на данъчно задълженото лице.

(5) (\*) Данъчно задължените лица по тази глава подават годишен отчет за дейността в срок до 31 март на следващата година в териториалната дирекция на Националната агенция за приходите по регистрация на данъчно задълженото лице.

*(\*) Бел. ред.* (от АПИС) Съгласно § 25, ал. 1 от Закона за мерките и действията по време на извънредното положение, обявено с решение на Народното събрание от 13 март 2020 г. (ДВ, бр. 28 от 2020 г.): "През 2020 г. сроковете по чл. 92, ал. 2, чл. 93, чл. 217, ал. 2, чл. 219, ал. 4 и 5, чл. 241, ал. 2, чл. 252, ал. 1, чл. 253, чл. 259, ал. 2 и чл. 260 от Закона за корпоративното подоходно облагане се удължават до 30 юни 2020 г."

## 2. Съдебна практика на Съда на ЕС

Решение от 7 юли 2022г., Staatssecretaris van Financiën, C-194/21, ECLI:EU:C:2022:535;

Решение от 8 май 2008г., Ecotrade, C-95/07 и C-96/07, ECLI:EU:C:2008:267

Решение от 12 юли 2012г., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, ECLI:EU:C:2012:458

Решение от 9 юли 2015 г., Salomie и Oltean, C-183/14, ECLI:EU:C:2015:454, т.т. 57 - 63

## 3. Факти

### 3.1. Фактите по ревизионното производство:

Предмет на проверка в производството пред Административен съд Варна е РА № Р - 03000321004507-091-001/24.01.2022г. издаден от орган по приходите при ТД на НАП Варна.

Ревизионното производство е с обхват по вид на задължението и период, както следва: 1. Данък върху добавената стойност за период 01.07.2021г. до 31.07.2021г. и 2. Данък върху добавената стойност за период 01.10.2020г. до 30.06.2021г.

При издаване на РА № Р - 03000321004507-091-001/24.01.2022г., органът по приходите при ТД на НАП Варна е направил констатации за допуснати нарушения от дружеството при прилагането на разпоредбите на ЗДДС по отношение на суми подлежащи на прихващане или възстановяване по реда на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК) подробно описани в табличен вид с посочване на номер на фактура, дата, доставчик, предмет, данъчна основа и размер на ДДС.

Описани са 71 фактури, издадени в периода 2017г. - 2019г.. Този период е преди датата на регистрацията на дружеството по ЗДДС. Общият размер на данъчните основи по описаните 71 фактури е 587 293.93лв., а общият размер на ДДС е 117 458.80лв. Не се спори, че доставките са осъществени. Не е спорно и, че ДДС е внесен от доставчиците.

Констатирано е, че дружеството е регистрирано по ЗДДС на 25.11.2019г.

Дружеството за периода от 25.11.2019г. до 30.09.2020г. подава СД по ЗДДС с размер - 0лв.

Дружеството подава СД за ДДС при офис на НАП Варна за данъчни периоди м. ноември 2020г. на 10.12.2020г. с посочени доставки с право на пълен данъчен кредит 50627лв. и ДДС - 10125.4лв., резултат ДДС за възстановяване 10125.40лв. и за м. декември 2020г. на 14.01.2021г. с посочени доставки с право на пълен данъчен кредит 587293.93лв. и ДДС - 117458.80лв., резултат ДДС за възстановяване 117458.80лв.

В изпратено Уведомително писмо до Офис за обслужване Варна с вх.№ 2038/15.01.2021г., с основание чл.126, ал.3 от ЗДДС, дружеството е посочило допуснати технически грешки в отчетните регистри по ЗДДС за данъчни периоди м.11/2020г. и м.12/2020г. - погрешно включени в дневника за покупки и СД за м.12/2020г. фактури, вместо в отчетните регистри по ЗДДС за м.11/2020г. Като причина за грешките е посочено заболяване от COVID 19 на счетоводителя с последваща карантина, вследствие на което работата е прехвърлена на заместващ колега.

Срокът за упражняване на правото на данъчен кредит по доставките, които дружеството е получило е 12 месечен и е изтекъл през м.11.2020г., като правото на данъчен кредит е следвало да бъде упражнено с подаването на СД най-късно на 14.12.2020г. В



декларацията за м. ноември 2020г. не е упражнено правото на данъчен кредит по тези доставки. Органът по приходите е отказал право на приспадане на данъчен кредит по описаните фактури, предвид разпоредбата на чл.72, ал.1 от ЗДДС, съгласно която регистрирано по ЗДДС лице има право да упражни правото на приспадане на данъчен кредит за данъчния период, през който е възникнало това право или в един от следващите 12 данъчни периода.

Органът по приходите е посочил, че правото на приспадане на данъчен кредит за наличните активи и услуги преди регистрацията на задълженото лице, по арг. от чл.75, ал.1 и 2 от ЗДДС възниква на датата на регистрацията му по ЗДДС и се упражнява през данъчния период, през който е възникнало или в един от следващите дванадесет данъчни периода. Направен е извод, че към данъчен период м. декември 2020г. преклузивния срок за упражняване на право на приспадане на данъчен кредит по описаните в табличен вид фактури е изтекъл и правото на приспадане на ДДС е преклудирано.

Посочено е, че ревизираното лице е упражнило право на приспадане на пълен данъчен кредит в нарушение на разпоредбата на чл.72 от ЗДДС и данъчния кредит за м. декември 2020г. следва да се коригира в намаление с размера на ДДС по посочените фактури - 117458.80лв.

Издаден е РА № Р - 03000321004507-091-001/24.01.2022г. от орган по приходите при ТД на НАП Варна на дружеството, с който е отказано право на приспадане на данъчния кредит по 71 броя фактури от регистрирани по ЗДДС доставчици за периода в периода 2017г. - 2019г. с общ размер на данъчните основи 587 293.93лв. и общ размер на ДДС - 117 458.80лв.

### **3.2. Факти установени в хода на съдебното производство:**

Фактите установени в хода на ревизионното производство са безспорни между страните и съдът ги е възприел.

Съдът констатира и, че:

Народното събрание с решение обявява на територията на Република България извънредно положение от 13 март до 13 април 2020г. (<https://dv.parliament.bg/DVWeb/showMaterialDV.jsp?idMat=146931>).

Приет е ЗАКОН за мерките и действията по време на извънредното положение, обявено с решение на Народното събрание от 13 март 2020 г., и за преодоляване на последиците (Загл. доп. - ДВ, бр. 44 от 2020 г., в сила от 14.05.2020 г.)

С множество решения на Министерския съвет (<https://coronavirus.bg/bg/390>) и заповеди на Министъра на здравеопазването (<https://coronavirus.bg/bg/175>) през цялата 2020 година се въвеждат противоепидемични мерки в страната, между които и удължаването на обявената с Решение № 325 на Министерския съвет от 14 май 2020г. извънредна епидемична обстановка с Решение № 378 на Министерския съвет от 12 юни 2020 г., Решение № 418 на Министерския съвет от 25 юни 2020 г., Решение № 482 на Министерския съвет от 15 юли 2020 г., Решение № 525 на Министерския съвет от 30 юли 2020 г., Решение № 609 на Министерския съвет от 28 август 2020 г., Решение № 673 на Министерския съвет от 25 септември 2020 г. и Решение № 855 на Министерския съвет от 25 ноември 2020 г., както и Решение № 72 на МС от 2021 г. за удължаване срока на извънредната епидемична обстановка до 30 април 2021г. (обявена с Решение № 325 на Министерския съвет от 2020 г., последно удължена с Решение № 855 на Министерския съвет от 2020 г.)

### **4. Становища на страните:**

#### **4.1. Становище на „НАРЕ БГ“ООД:**

Намира, че формулираният в определението на базата на безспорните по делото факти спор е с изцяло правен характер и, че поставените преюдициални въпроси засягат нормите на Директивата за ДДС, а именно - чл.179, ал.1, член 180 и член 273, както и принципите на неутралитет, на ефективност и равностойност в областта на косвеното облагане, коментирани в Решение от 8 май 2008г. по съединени дела C-95/2007г. и C-96/2007г. , Ecotrade и решение на СЕС от 12 юли 2012г. по дело C-284/11 „ЕМС България транспорт“ ООД.

Намира за неприложимо посоченото от ответника решение C-194/21.

#### **3.2. Становище на Директора на Дирекция ОДОП Варна при ЦУ на НАП:**

Сочи, че дружеството е упражнило право на приспадане на данъчен кредит, в нарушение на чл.75, ал.2 от ЗДДС, по 71 броя фактури за получени услуги и изплатени аванси, преди регистрацията му по ЗДДС и налични към датата на регистрацията, декларирани в СД по ЗДДС със закъснение, като са включени в регистъра му за покупки за д.п.м. декември 2020г., вместо най-късно за д.п.м. ноември 2020г., с мотив за настъпило заболяване от COVID 19 на отговорния счетоводител, но само за част от м.декември 2020г. На тези факти намира, че правният спор пред националния съд се ограничава до приложението на чл.75, ал.2 вр. ал.1 от ЗДДС, а не до условията за корекция на допуснати грешки в подадени декларации по чл.125 от ЗДДС, при положение, че за периода от 25.11.2019г. до 30.09.2020г. жалбоподателят е подавал нулеви СД по ЗДДС, а за д.п. м. октомври и м. ноември 2020г. процесните фактури не са вписани в регистъра му за покупки по чл.124 от ЗДДС.

Намира, че освен посоченият по-горе, съдът е очертал и допълнителен спор за липсата на законодателна привилегия, свързана с упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит, по време на извънредното положение, съгласно Закона за мерките и действията по време на извънредното положение обявено с Решение на Народното събрание от 13. Март 2020г. и за преодоляване на последиците, който не може да се приеме за относим към основния спор. Соци че извънредните мерки по смисъла на посочения закон са въведени само за времето на неговото действие и в срок до 2 месеца след отмяната му, т.е. за периода от 13 март 2020г. до 13 юли 2020г., поради което не са могли да бъдат единствена пречка за упражняване на спорното право.

Намира, че в случая не е налице необходимост от тълкуване на Съюзното право и че е приложимо тълкуването относно членове 184 и 185 от Директивата за ДДС на СЕС по дело C-194/21г.

#### **5.Мотиви за отправяне на преюдициалните въпроси:**

В посочените решения на СЕС фактите и националната нормативна уредба уреждаща данъчното облагане са различни от разглежданите в настоящото производство, поради което дадените от СЕС насоки за тълкуване и прилагане на националните норми транспониращи разпоредбите на Директивата за ДДС са частично неотнормими и това налага отправянето на настоящото преюдициално запитване.

Спорът в производството пред Административен съд Варна е за това: допустимо ли е чрез подаването на декларацията по ЗДДС за м.12.2020г. и уведомление за извършена корекция за м.11.2020г. дружеството да извърши корекция за минал период (м.11.2020г.) по реда на чл.126, ал.3, т.1 от ЗДДС и да реализира правото на приспадане на данък добавена стойност по доставките получени от него преди датата на регистрацията му по ЗДДС - 25.11.2019г., при условие, че в едногодишният период предвиден от националното законодателство за правото на приспадане на данъчен кредит за доставките получени от задължените лица преди датата им на регистрация по ЗДДС в Република България чрез

закон са въведени мерки, които предвиждат за данъците предвидени от националното ни законодателство срокове за деклариране и внасяне, отчитащи въведената епидемична обстановка, но такъв режим не е предвиден за декларирането и внасянето на ДДС?

Първият преюдициален въпрос е поставен при отчитането на разликата между процесния спор и тези разгледани в Решение от 12 юли 2012г., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11 (в аспекта на т.49 от същото, съгласно която "... преклузивният срок, чието изтичане води до санкциониране на данъчнозадълженото лице, което не е положило достатъчна грижа и е пропуснало да поиска приспадане на ДДС по получени доставки, като го лишава от право на приспадане, не може да се смята за несъвместим с режима по Директивата за ДДС, при условие че този срок се прилага по един и същ начин за аналогични права в данъчната област, основани на вътрешното право, и за тези, които са основани на правото на Съюза (принцип на равностойност), от една страна, а от друга - че той не прави практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правото на приспадане (принцип на ефективността) (Решението по дело Ecotrade).") и в Решение от 8 май 2008г., Ecotrade, C-95/07 и C-96/07, т.46, т.48 (като се отчита и фактът, че съгласно посоченото решение предвиденият за упражняването на правото на данъчен кредит срок е две годишен, докато по ЗДДС е едногодишен), се състои в различната нормативна уредба, като при обявяването на пандемията от COVID 19 в националното законодателство е предвиден в закон, предвид трудностите стоящи пред икономическите оператори, по-дълъг срок за деклариране и заплащане на данъците по националното право (ЗКПО), но подобна възможност за декларирането, внасянето и правото на приспадането на ДДС не е въведена.

Вторият преюдициален въпрос е поставен при съобразяването на разликата във фактите по Решението от 7 юли 2022г., Staatssecretaris van Financiën, C-194/21 и настоящият спор, състояща се в периода на подаването на коригиращата декларация, който в посоченото решение е 2006г. - 2015г., когато на задълженото лице е издаден ревизионен акт (2015г.) и след издаването му, то е поискало приспадане на ДДС, заплатен за същата стока, при закупуването ѝ през 2006г., докато в настоящото дело - дружеството само е констатирало несъответствието в декларираните данни и в следващият данъчен период, след изтичането на срока за упражняване на правото на приспадане на ДДС м. ноември 2020г. (но, в срока за подаване на коригираща декларация - м. декември 2020г.) е подало коригиращата декларация.

Съдът спира производството на делото на основание чл.631 от ГПК.

Определението не подлежи на обжалване.

**СЪДИЯ:**