

РЕШЕНИЕ

№ 4201

гр. София, 23.06.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 75 състав,
в публично заседание на 13.12.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Силвия Житарска

при участието на секретаря Наталия Дринова, като разгледа дело номер **4852** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на Н. Л. И. от [населено място] срещу Ревизионен акт (РА) №Р-2222520000516-091-001/23.12.2020г., издаден от М. Х., орган, възложил ревизията, и М. В. – ръководител на ревизията, в частта потвърден с Решение № 460/25.03.2021г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика – С. (ДД“ОДОП“) при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП).

В жалбата са изложени доводи за незаконосъобразност на обжалвания РА. Изложени са доводи, свързани с допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила при издаване на РА и противоречието му с материалноправните разпоредби на закона – отменителни основания по чл. 146 АПК, позовава се и на практика на СЕС. Моли съда да отмени РА.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. С., която поддържа подадената жалба и моли същата да бъде уважена.Претендира разноски.

Ответникът – Директорът на Дирекция ОДОП-С. – в съдебно заседание се представлява от юрк. Б., която оспорва жалбата и моли същата да бъде отхвърлена като неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, след като се запозна с представените по делото доказателства и взе предвид становищата на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22220520000516-020-001/30.01.2020г., връчена по електронен път на 10.02.2020 г., издадена от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството на заместник на М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. по силата на Заповед № РД-84-2200-54/27.01.2020 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на Н. Л. И., за установяване на задълженията по ЗДДС за данъчните периоди от 15.11.2019 г. до 31.12.2019 г.

Със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22220520000516-020-002/08.05.2020г., издадена от органа, възложил ревизията, е разширен обхватът на ревизията, включено и установяване на задължения по ЗДДС за периодите от 15.11.2019 г. до 31.12.2019 г. и е определен краен срок за приключване на ревизията до 10.06.2020г.

За резултатите е съставен Ревизионен доклад №Р-22220520000516-092-001/24.06.2020 г., връчен на 25.06.2020 г. по реда на чл. 30, ал.6 от ДОПК. Срещу РД е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключила с обжалвания в настоящото производство РА №Р-22220520000516-091-001/23.12.2019г., издаден от М. С. Х. - орган, възложил ревизията, и М. Й. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията РА е връчен по електронен път на 06.01.2021г. С РА са установени допълнителни задължения за данък върху добавената стойност /ДДС/ на основание чл. 102, ал. 3 и ал. 4 от ЗДДС, във връзка с чл. 67, ал. 2 от Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за периода от 15.11.2019г. до 31.12.2019г. в размер на 18 882, 64 лв., ведно с дължимите лихви.

В хода на ревизията, с цел изясняване факти и обстоятелства от значение за определяне на данъчните задължения на жалбоподателя, са извършени процесуални действия, подробно описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от РА съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното дружество е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения до задълженото лице /ИПДПОЗЛ/ изх. №Р-22220520000516- 040-001/21.02.2020 г. В указания срок са представени документи и писмени обяснения.

Въз основа на събраните доказателства, установените факти и обстоятелства са направени следните констатации от органите по приходите:

Жалбоподателят Н. Л. И. е местно физическо лице, което не е вписано в Търговски регистър към Агенцията по вписванията като едноличен търговец. Последният е задълженото лице, което е регистрирано по ЗДДС, считано от 13.12.2019 г., на основание чл. 96, ал. 1 от ЗДДС. Регистрацията е извършена след изтичане на законоустановения срок, за което е съставен Акт за установяване на административно

нарушение /АУАН/ №F531260/13.12.2019 г.

От събраните доказателства ревизиращите органи са установили, че през ревизираните периоди Н. Л. е бил доставчик на услуги - отдаване под наем на имот и предоставяне за ползване на регистрирана търговска марка. Представен е договор за наем, сключен с [фирма], с ЕИК[ЕИК] за предоставяне за ползване на собствен имот – апартамент, находящ се в С., с месечна наемна цена 400,00 лв. и сметка за изплатени суми от 01.10.2019 г., съгласно която на лицето е изплатена сума в размер на 4 800,00 лв. /за 2019 г./, като сумата е получена на 01.10.2019г.

Представен е и Лицензионен договор от 01.01.2019 г. между ревизираното лице /лицензодател/ и с [фирма] /лицензополучател/, с предмет лицензни права върху търговска марка „С. IS“, рег. №104616.

По лицензионния договор ревизираното лице е представило фактура №1/20.11.2019 г. с предмет „Лицензионно възнаграждение за период 01.01.2019 г. -30.06.2019г. ДО по фактурата е в размер на 113 295,85 лв., като не е начислен ДДС. Към фактурата е приложена Сметка за изплатени суми на ревизираното лице от 20.11.2019г., в която е посочено, че са изплатени суми в размер на 113 295,85 лв. на 20.11.2019г.

Въз основа на събраните доказателства, установените факти и обстоятелства са направени следните констатации от органите по приходите:

Н. Л. И. е реализирал облагаем оборот за регистрация по ЗДДС по чл. 96, ал. 1 от ЗДДС на 15.11.2019 г. в размер на 118 095,85 лв. Посоченият оборот е формиран от издадена фактура №1/20.11.2019 г. /ДО 113 295,85 лв./ за получено лицензионно възнаграждение и получена сума по договор за наем в размер на 4 800,00 лв. на 01.10.2019 г., като е подал заявление за регистрация по ЗДДС с вх. № 64754 на 04.12.2019 г. В представена справка към заявлението за облагаемия оборот за последните 12 месеца е деклариран оборот от 118 095,85 лв., формиран от получени възнаграждения по договор за наем и лицензионен договор.

Предвид гореизложеното, органите по приходите са приели, че лицето е реализирало облагаем оборот за период не по-дълъг от два последователни месеца, включително текущия в размер на 118 095,85 лв., като е подало заявление за регистрация по ЗДДС извън законоустановения срок /до 22.11.2019 г. включително/. Заявлението за регистрация по ЗДДС е подадено на 04.12.2019г.

Според ревизиращите органи в конкретния случай е извършена сделка, като е реализиран облагаем оборот в размер на 118 095,85 лв. с дата 15.11.2019. На основание чл.102, ал.4 ЗДДС (ред. в сила от 01.01.2018 г.) и чл.96, ал.1, изр.второ ЗДДС, тъй като облагаемият оборот е достигнат за период не по-дълъг от два последователни месеца, включително текущия, е прието, че за облагаемата доставка, с която се надхвърля облагаемият оборот, се дължи данък. При това положение на жалбоподателя е начислен ДДС извършени облагаеми доставки на услуги, по смисъла на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. за периода от 15.11.2019г. (датата, на която е надвишен оборотът), до 04.12.2019г. (датата, на която лицето е регистрирано по ЗДДС). Посочено е, че с оглед разпоредбите на чл.67, ал.2 ЗДДС дължимият данък за

извършените от жалбоподателя облагаеми доставки на услуги за периода от 15.11.2019 г. /датата, на която е надвишен оборотът от 50 000 лв./, до датата, на която е регистриран от органа по приходите /13.12.2019 г./, в размер на 19 682,64 лв., ведно с дължимите лихви.

Недоволен от издадения му ревизионен акт, жалбоподателят го е оспорил по административен ред. В срока по чл.155, ал.1 ДОПК решаващият орган е постановил решение. С Решение № 460/25.03.2021г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, обжалваният РА е изменен в частта на дължимия ДДС, като същия е определен на основание чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, е в размер на 113 295,85 лв., а не както е установено с РА, като установения с РА резултат по ЗДДС за м. 11.2019 г. в размер на 19 682,64 лв. ДДС за внасяне е определен в размер на 18 882,64 лв. ДДС, ведно с дължимите лихви.

При така установената фактическа обстановка Съдът достигна да следните правни изводи:

На първо място, следва да се отбележи, че е спазен срокът по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство – ревизионното производство е образувано със ЗВР №Р-22220520000516-020-001/30.01.2020г. и ЗИЗВР №Р-22220520000516-020-002/08.05.2020г., т.е в рамките на 5-годишния срок за първата ревизирана година -2019г.

С оглед делегирането на правомощия по реда на чл.112, ал.2, т.1 ДОПК във вр.с чл.11, ал.3 ЗНАП по делото е представена Заповед № РД-84-2200-54/27.01.2020 г., /л.17 от делото/ издадена от директора на ТД на НАП С., с която на Г. И. М., Началник на отдел "Ревизии" към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. е определен за компетентен орган да издава заповеди за възлагане на ревизии на основание чл.112, ал.2, т.1 ДОПК. Съгласно разпоредбата на чл.112, ал.2 ДОПК ревизията може да се възлага от: органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция или 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. Предвид представената по делото заповед следва изводът, че първоначалната и последващата ЗИЗВР е издадена от компетентен за целта орган на приходната администрация, както и че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Ето защо следва да се приеме, че ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.118, ал.2 ДОПК във вр.с чл.7, ал.1, т.4 ЗНАП и чл.119, ал.2 ДОПК, в кръга на определените им правомощия (в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС).

Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл.120, ал.1 ДОПК и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 от кодекса, 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.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл.16, ал.1, т.1 ЗЕДЕУУ, по делото са представени заверени копия на електронни съобщения за издаването на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с приключилото ревизионно производство.

Всички актове в ревизионното производство – ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени от органи по приходите, които са притежавали квалифициран електронен подпис.

Съгласно чл.3 ЗЕДЕУУ (ред. - ДВ, бр. 85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл.3, т.35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ.

Съгласно чл.4 ЗЕДЕУУ автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл.13 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16. Електронният подпис по ал.3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал.1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. 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. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), електронен подпис е електронен подпис по смисъла

на чл.3, т.10 от Регламент (ЕС) № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал.3 и ал.4 ЗЕДЕУУ препращат към същия регламент и съгласно тях "усъвършенстван електронен подпис" означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл.26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях; а "квалифициран електронен подпис" означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл.26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. По делото са представени удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги със съдържанието по чл.24, ал.1 ЗЕДЕУУ, обосновава извод за това, че заповедта за възобновяване на ревизия и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал.3 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

Според чл.28, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция) доставчикът на удостоверителни услуги води електронен регистър (база данни), в който публикува удостоверенията, които използва в дейността си като доставчик, издадените удостоверения и списъка на прекратените удостоверения. Последната разпоредба е доразвита в чл.37, ал.2 от Наредба за дейността на доставчиците на удостоверителни услуги, реда за нейното прекратяване и за изискванията при предоставяне на удостоверителни услуги, според която регистърът съдържа: 1. удостоверенията за квалифициран електронен подпис, които използва в дейността си като доставчик на удостоверителни услуги; 2. списък на издадените удостоверения за квалифициран електронен подпис; 3. списък на прекратените удостоверения; 4. удостоверения за време за представяне на електронен подпис, създаден за определен електронен документ, в случаите, когато такива се издават от доставчика на удостоверителни услуги; 5. информация по чл.28, ал.3 ЗЕДЕУУ. Следователно публичният електронен регистър на доставчика съдържа информация относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия.

Видно е от съдържащите се в делото справки – извлечения от информационната система, че лицата, подписали ЗВР, ЗИЗВР и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, издаден от В-Т. О. СА QES, с валидност за периода на подписване на документа. Освен това от публичния регистър, поддържан от доставчика на удостоверителни услуги и достъпен на адрес: <https://www.b-trust.org/bg>, може да се извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран

електронен подпис. Справката в този регистър показва, че към датата на РА подписалите го лица са притежавали издадени и валидни удостоверения за професионален електронен подпис.

От така представените преписи на хартиен носител, включително и от извършените справки в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията – Г. И. М., както и че М. С. Х. и М. Й. органи по приходите при ТД на НАП-гр.С. са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на РД и РА в ревизията. Ето защо, Съдът намира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са надлежно подписани.

Предвид гореизложеното Съдът намира, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма и е постановено в рамките на преклузивния срок по чл.109 ДОПК.

По приложените на материалния закон Съдът намира следното:

По силата на чл.96, ал.1 ЗДДС (ред. ДВ, бр.97 от 2017 г., в сила от 1.01.2018 г.), всяко данъчно задължено лице с облагаем оборот 50 000 лв. или повече за период не по-дълъг от последните 12 последователни месеца преди текущия месец е длъжно в 7-дневен срок от изтичането на данъчния период, през който е достигнало този оборот, да подаде заявление за регистрация по този закон. Когато оборотът е достигнат за период не по-дълъг от два последователни месеца, включително текущия, лицето е длъжно да подаде заявлението в 7-дневен срок от датата, на която е достигнат оборотът. С цитираната норма е въведена ускорена процедура по регистрация за целите на ЗДДС.

Правният спор в случая се свежда до това налици ли са предпоставките за приложение разпоредбата на чл.102, ал.4 ЗДДС. Нормата (ред. в сила от 01.01.2018 г.) предвижда, че за определяне на данъчните задължения на лицето в случаите по чл.96, ал.1, изречение второ, когато е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок, се приема, че лицето дължи данък за облагаемите доставки, с които надхвърля облагаемия оборот от 50 000 лв., от датата, на която е надвишен оборотът, до датата, на която е регистрирано от органа по приходите, или до датата, на която са отпаднали основанията за регистрация. За облагаемата доставка, с която се надхвърля облагаемият оборот, се дължи данък. Лицето дължи данък и за получените облагаеми доставки на услуги, за които данъкът е изискуем от получателя, и за облагаемите вътреобщностни придобивания, осъществени през този период. Ал.1 на същия нормативен текст предвижда, че когато орган по приходите установи, че лице не е изпълнило в срок задължението си за подаване на заявление за регистрация, той го регистрира с издаване на акт за регистрация, ако условията за регистрация са налици.

С влязъл в сила АРЗДДС е установено, че към 15.11.2019г. Н. Л. И. е реализирал оборот от над 50 000 лв. с получаване на сумата 113 295, 85 лв. от възнаграждение по лицензионен договор сключен с [фирма]. Правилно органите по приходите е приели, че за дата на получаване на процесната сума следва да се приеме датата на паричния превод, която дата не е спорна по делото.

Продажбата на услуга, за която е заплатена процесната парична сума, представлява доставка по смисъла на чл.6 ЗДДС, извършена на територията на страната и същата е облагаема. Същевременно с тази доставка е реализиран оборот за регистрация по ЗДДС. Т.е. на 15.11.2019г. е налице данъчно събитие по смисъла на чл.25, ал.1 и ал.2 ЗДДС, което се равнява на сумата в размер на 113 295, 85 лв. Следователно на указаната дата за задълженото лице е възникнало задължение за подаване на заявление за регистрация по ЗДДС по см. на чл.96, ал.1, изр.второ ЗДДС.

В разпоредбата на чл.96, ал.1 от закона ясно са разграничени две хипотези, в които задължените лице имат задължение да подадат заявление за регистрация по ЗДДС. Едната хипотеза визира достигане на оборот за регистрация по ЗДДС от 50 000 лв. през дванадесет последователни данъчни периода, а другата визира случаите, при които е достигнат оборот за регистрация от 50 000 лв. през два последователни данъчни периода. И в двете хипотези данъчно задължените лица имат задължение за подаване на заявление в 7-дневен срок от датата, на която е достигнат оборотът. Тази хипотеза е специална спрямо общото правило за задължителна регистрация по ЗДДС по чл.96, ал.1, изр.първо ЗДДС.

С изменението на чл.96, ал.1 ЗДДС /ДВ, бр.97 от 2017 г., в сила от 01.01.2018 г. / и въвеждането на изречение второ на посочената правна норма, законодателят е предвидил специален случай на задължителна регистрация, изискващ ежедневно определяне на облагаемия оборот на данъчно задълженото лице за всеки период не по-дълъг от два последователни месеца, включително текущия. При колизия между двете предвидени хипотези на задължителна регистрация по чл.96, ал.1 ЗДДС предимство има специалния ред по изречение второ на посочената разпоредба. Това нормативно разрешение цели съвременното регистриране по ЗДДС на данъчните субекти, които в относително кратък времеви период - до два месеца, извършат облагаеми доставки на значително висока стойност, реализирайки облагаем оборот от 50 000 лв. или повече. Целта на законодателя имплицитно се извлича и от предвидените различни моменти, от които започва да тече срокът за подаване на заявление за регистрация, съответно по чл.96, ал.1, изр.първо - от изтичането на данъчния период, през който е достигнат оборотът, а по чл.96, ал.1, изр.второ - от датата, на която е достигнат оборотът.

В случая жалбоподателят е достигнал оборот за регистрация по ЗДДС на 15.11.2019г. На тази дата е извършена облагаема доставка по смисъла на ЗДДС – предоставено е право на ползване на регистрирана търговска марка с рег. № 104516. Няма основание да се приеме, че е налице различна дата на данъчното събитие от тази на паричния превод. Именно и поради тази причина за лицето възниква задължение за регистрация по ЗДДС при спазване на разпоредбата на чл.96, ал.1 изр.второ ЗДДС, а именно реализиран е облагаем оборот в рамките на два последователни месеца, които надвишава 50 000 лв.

Следва да се има предвид, че разпоредбата на чл.96, ал.1 ЗДДС не свързва задължението на субекта с изпълнение някъде във времето, а е посочено точно до кога може да бъде подадено заявлението: в 7-дневен срок от датата на достигане на оборота. Този срок категорично е задължителен, като всяко действие извършено след този 7-дневен срок се смята, че е извършено след законовия срок. Налице е процесуално бездействие за изпълнение на установено в закона задължение.

В настоящия казус от значение са две основни обстоятелства: 1. да е възникнало

задължение за задължителна регистрация по ЗДДС; 2. лицето да не е подадо заявление за регистрация по ЗДДС в предвидения от закона срок. В случая и двете предпоставки са налице. Механизмът за установяване размера на оборота, датата, на която лицето е следвало да се регистрира, и размерът на дължимия данък се определят след данъчен контрол. Констатациите и определените задължения се обективират единствено в ревизионен акт. Следователно механизмът, с който може да се задължи данъчния субект да изпълни своето задължение за внасяне на данъка, е установяване на размера му с ревизионен акт. Точно така е процедира на приходната администрация.

Съгласно разпоредбата на чл.102, ал.4 ЗДДС /в указаната приложима редакция/ за облагаемата доставка, с която се надхвърля облагаемия оборот, се дължи данък.

Когато се касае за случай на първоначална регистрация по ЗДДС съгласно сега действащия закон, в хипотезата, когато регистрацията се извършва по инициатива на органа по приходите, същата е занапред, но за периода от датата, на която е надвишен оборотът, до датата на регистрацията законодателят използва правна фикция, като приравнява нерегистрираното задължено лице през този период на регистрирано такова. По тази причина всички задължения, вменени в тежест на едно добросъвестно, доброволно регистрирано лице, се считат вменени в тежест и на пропусналото да извърши регистрацията си лице. Обратното би било равностойно на дискриминация и на черпене на допълнителни права от собственото противоправно поведение на закъснелия с регистрацията си данъчен субект.

В мотивите на вносителя на законопроекта при изменението на чл.102, ал.4 ЗДДС е заложен целта на същото: да се обхванат случаите, при които данъчният субект извършва множество по принцип облагаеми доставки в рамките на кратък времеви период, като с въвеждането на новата разпоредба, изискваща подневно изчисляване на достигнатия оборот, се предотвратява избягването от регистрация по ЗДДС на такива данъчни субекти. Законодателят недвусмислено е използвал израза „облагаемите доставки“ в множествено число. Ето защо разпоредбата е приложима в случаите, в които лицата извършват множество облагаеми доставки.

Съдът взе предвид и Решение № 8 от 30.06.2020 г. на Конституционния съд по конст.дело № 14/2019 г., по което Съдът е отхвърлил искането за установяване на противоконституционност на чл.102, ал.4 ЗДДС. В мотивите на решението се посочва, че разпоредбата на чл.102 ЗДДС регламентира производството по служебна регистрация от органа по приходите, когато лицето не е изпълнило задължението си за това. Уреденият в чл.102, ал.4 ЗДДС различен режим за лицата, достигнали облагаем оборот 50 000 лв. или повече за период не по-дълъг от два последователни месеца и неподали заявление за регистрация, е обусловен от спецификата и интензитета на осъществяваната от тях икономическа дейност. Чрез процесната норма се осигурява събиране в държавния бюджет на данък, който неправомерно не е начислен и не е събран, като с нея се установява неговата дължимост и от лица, нерегистрирани по закона по причина, за която отговарят. Целта на законодателя е да предотврати случаите на избягване на данъчно облагане, когато при реализиране на високи обороти в рамките на кратък период от време и неподаване на заявление по ЗДДС в срок данъчните субекти не начисляват данък върху добавената стойност за част от доставките, за които при спазване на законодателните изисквания би следвало да начислят такъв в качеството си на регистрирани лица. С неизпълнение на задължението за регистрация и чрез извършване на доставки, за които данък не е

начислен и внесен в бюджета, нерегистриралите се в срок лица се поставят в по-благоприятно икономическо положение спрямо тези, които, спазвайки закона, са подали заявление за регистрация в срок. Различният режим на облагане в чл.102, ал.4 ЗДДС е израз, а не в противоречие на конституционното изискване на чл.19, ал.2 от Конституцията законът да създава и гарантира еднакви правни условия за осъществяване на стопанска дейност, като предотвратява нелоялната конкуренция на лицата, които не са подали заявление за регистрация и не са начислявали ДДС. Осъществявайки дейността си, лицата, които не са изпълнили задължението си за регистрация, са получили от крайния потребител, който е фактическият платец на данъка, сума, която като икономическо изражение включва и размера на ДДС, събран от добросъвестните лица в полза на държавния бюджет. Нормата на чл.102, ал.4 ЗДДС неутрализира ефекта от недобросъвестното поведение на нерегистриралите се лица, като тази сума се насочва към бюджета. В хипотезата на чл.102, ал.4 ЗДДС лицето не е подало заявление за регистрация, а е регистрирано служебно от органа по приходите, като неблагоприятната последица за него е, че за доставката, с която се надхвърля облагаемият оборот от 50 000 лв., то се третира като краен потребител. В този случай ДДС се превръща от косвен в пряк данък, което е обусловено от това, че по-интензивното осъществяване на икономическа дейност предпоставя реализиране на по-големи загуби в бюджета при неизвършване на регистрация, което налага по-строги фискални мерки за противодействие. Тъй като лицето не е подало своевременно заявление за регистрация, съобразно характера на ДДС като многофазен данък, то не може да прехвърли данъчната тежест на следващия по веригата субект на облагане, поради което не може да се осъществят механизмът и целта на данъка, и трябва да плати от собствените си приходи размера на начисления с ревизионния акт ДДС.

Ревизията е съобразила правилото по чл.67, ал.2 ДДС, според което когато при договаряне на доставката не е изрично посочено, че данъкът се дължи отделно, приема се, че той е включен в договорената цена.

Съдът намира, че правилно органите по приходите са приложили разпоредбата на чл.102, ал.4 във вр.с чл.96, ал.1, изр.второ ЗДДС, като са начислили дължим ДДС в размер на 18 882, 64 лв. определен върху сумата на реализирания приход по договора за услуги, ведно с дължимите лихви - чл.175 и чл.1 ЗЛДТДПДВ.

В заключение Съдът формира извод за законосъобразност на издадения Ревизионен акт № Р-2222520000516-091-001/23.12.2020г. на ТД на НАП-гр.С., в частта потвърден с Решение № 460/25.03.2021г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика – С. (ДД“ОДОП“) при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП).

С оглед изхода на спора в полза на ответника следва да се присъди претендираното от него юрисконсултско възнаграждение, което е своевременно заявено. Изчислено на базата на чл.8, ал.1, т.4 от Наредба № 1/09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, същото възлиза на 1 096 лв.

Така мотивиран и на основание чл.160 и чл.161 от ДОПК, Съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на Н. Л. И. от [населено място], [ЕГН] срещу Ревизионен акт (РА) №Р-2222520000516-091-001/23.12.2020г., издаден от М. Х., орган, възложил ревизията, и М. В. – ръководител на ревизията, в частта потвърден с Решение № 460/25.03.2021г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика – С. (ДД“ОДОП“) при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП), относно определените му задължения по ЗДДС за данъчен период м. ноември 2019г. в размер на 18 882, 64 лв., ведно с дължимите лихви.

ОСЪЖДА Н. Л. И. от [населено място], [ЕГН], да заплати на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, разноски по делото в размер на 1 096 лв. (хиляда деветдесет и шест лева).

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването на страните за неговото изготвяне.

СЪДИЯ: