

РЕШЕНИЕ

№ 862

гр. София, 15.02.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 34 състав,
в публично заседание на 02.02.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Георги Тафров

при участието на секретаря Мая Миланова, като разгледа дело номер **11610** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на дял трети, Глава деветнадесета от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], ул. „186“ №34, чрез своя управител Д. М. А. срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221518006003-091-001/13.05.2019г., потвърден частично с Решение №1327/02.08.2019г., издадено от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /ОДОП/ С.. В потвърдената част на РА са установени задължения за ДДС за периода от 01.08.2016г. до 21.08.2018г. общ в размер на 214 043,87 лв. и прилежащите лихви за забава на основание чл. 175 от Данъчно-осигурителен процесуален кодекс /ДОПК/.

Жалбоподателят поддържа, че оспореният РА е незаконосъобразен. Твърди, че дружеството притежава писмени доказателства – първични счетоводни документи, счетоводни регистри, хронологични и аналитични записвания по счетоводните сметки, оборотни ведомости, банкови извлечения за движение на средствата по сметки, договори с контрагенти на дружеството и др., от които може да бъде изяснен вида на извършваната дейност, основните контрагенти, ресурсната обезпеченост и др., поради което нарушения на данъчното законодателство не са налице. Изтъква, че счетоводството на дружеството е водено съобразно изискванията на Закона за счетоводството. Счита, че е налице противоречие в мотивите на ревизионния доклад относно основателността на претенцията за начисляване на ДДС. Моли съда за отмяна на РА в оспорената му част.

В открито съдебно заседание жалбоподателят не се представлява.

Ответникът по жалбата - директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, чрез процесуалния си представител – юрк. С. оспорва жалбата като неоснователна. Представя административната преписка в цялост. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София-град, 34-и състав, като прецени събраните по делото доказателства, доводите и възраженията на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Жалбата е подадена в преклузивния 14-дневен срок по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от надлежна страна – адресат на РА, доколкото се установи, че Решение №1327/02.08.2019г. на директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. при Централно управление на Националната агенция за приходите е връчено по електронен път на жалбоподателя на 12.08.2019г. (лист 15 от делото), а жалбата до съда е постъпила чрез органа на 22.08.2019г. (лист 6 от делото). т.е. в законоустановения срок.

Жалбата е в съответствие с изискванията за форма и реквизити, подадена е след проведено оспорване по административен ред, което е абсолютна предпоставка за развитие на съдебното производство. Поради изложените съображения съдът приема жалбата за процесуално допустима.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221518006003-020-001/02.10.2018 г., връчена на 09.10.2018 г. по електронен път, издадена от Д. И. Д., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. /оправомощена със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С./, е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията на дружеството по ЗДДС за периодите от 26.10.2015 г. до 31.08.2018 г. Първоначалната заповед е изменена със Заповед №Р-22221518006003-020-002/08.01.2019 г., издадена от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. /оправомощена със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С./, в качеството на заместник на Д. И. Д..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221518006003-092-001/29.03.2019 г., срещу който по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено възражение, заведено с вх. №53-00-1230/22.04.2019 г. Органът по приходите е обсъдил възражението в РА и приел същото за неоснователно.

С Решение №Р-22221518006003-098-001/16.04.2019 г. на А. К. Г. – и. д. директор на ТД на НАП С., във връзка с преназначаването на Д. И. Д. от длъжност началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. на длъжност главен инспектор по приходите в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. и ангажираната с това обективна и трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения, а именно правомощията на началник сектор „Ревизии“, на основание чл. 7, ал. 3 от ДОПК правомощията по разглеждането и решаването на преписката са иззети от Д. И. Д.. Със същата заповед правомощията на възлагащ орган по преписката са възложени на В. В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

Ревизията е приключила с РА №Р-22221518006003-091-001/13.05.2019 г., издаден от В. В. В. – орган, възложил ревизията, и Г. С. Б. – ръководител на ревизията. Ревизионният акт е връчен на дружеството на 27.05.2019 г. по електронен път.

Установено е, че основната дейност на задълженото лице е търговия със стоки и стопанисване на заведения за обществено хранене. Задълженото лице има регистрирани електронни касови апарати с фискална памет /ЕКАФП/ за обекти ресторант „Античен кладенец“, [населено място], [улица] ресторант „Егур Егур“, [населено място], [улица].

На дружеството е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221518006003-040-001/11.10.2018 г. В отговор с писмо, заведено с вх. №1453-00-8422/01.11.2018 г., са предоставени писмени обяснения и е дадена декларация за разкриване на банкова тайна. В тази връзка са изпратени Искания за представяне на документи и писмени обяснения до всички търговски банки в страната. От страна на органите по приходите са извършени и редица други процесуални действия за събиране на доказателства, подробно описани на стр. 3-5 от РД.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на други задължени лица. Резултатите от тях, обективирани в протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/, са подробно описани в ревизионния доклад.

Констатирано е, че дружеството не е осигурило достъп до първичните счетоводни документи. Не е представена информацията относно организацията на счетоводното отчитане, прилагани счетоводни стандарти, утвърден от ръководството индивидуален сметкоплан, както и формата на счетоводното отчитане. Не са посочени лицата, обработващи счетоводната документация и не са осигурени условия за провеждане на ревизията съгласно изискванията на чл. 115, ал. 1 от ДОПК.

При извършена проверка в информационната система на НАП на данните от регистрираните на лицето ЕКАФП за ревизираните периоди е установено, че дружеството е формирало облагаем оборот за целите на регистрацията по ЗДДС /65 317,79 лв./ през м. 03.2017 г., тоест преди да подаде заявление за регистрация по ЗДДС през м. 08.2017 г. Този факт е констатиран и при извършената проверка за регистрация по ЗДДС, приключил с Акт за регистрация №220421801726355/22.08.2018 г.

При ревизията са констатирани още обстоятелства за възникване на задължение за регистрация по реда на чл. 132, ал. 1 от ЗДДС, съгласно който задължително се регистрира по този закон лице, което на основание чл. 10, ал. 1 придобие стоки и услуги от регистрирано лице. В случая ревизираният субект е придобил по реда на чл. 15 от Търговския закон /ТЗ/ предприятието на [фирма], ЕИК[ЕИК], регистрирано по ЗДДС лице от 13.07.2009г. Това е станало с договор с нотариална заверка на подписите от 03.08.2015 г. за продажба на търговско предприятие. Това обстоятелство е вписано на 26.10.2015 г.

Органите по приходите са приели, че при съобразяване на разпоредбата на чл. 132, ал. 3 от ЗДДС датата на регистрацията е датата на вписване на обстоятелството по чл. 10 в Търговския регистър. В тази връзка е направено заключение, че задълженото лице дължи ДДС за извършените след 26.10.2015г. облагаеми доставки.

На база декларациите от дружеството месечни обороти от въведените в експлоатация ЕКАФП и от движението по банковата му сметка, описани в табличен

вид на стр. 10 и 11 от РД , органите по приходите са начислили за ревизираните периоди м. 08.2016 г., от м. 10.2016 г. до м. 01.2017 г., от м. 03.2017 г. до м. 07.2017 г., от м. 09.2017 г. до м. 08.2018 г. ДДС общо в размер на 214 043,87 лв. при съобразяване разпоредбата на чл. 67, ал. 3 от ЗДДС, според която в такива случаи данъкът се счита, че е включен в цената.

Актът е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК с жалба с вх. №53-03-1841/03.06.2019 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-1140/07.06.2019 г. по регистъра на дирекция ОДОП С..

С Решение №1327/02.08.2019г., директорът на дирекция ОДОП е отменил ревизионен акт в частта, с която на ревизираното лице е отказано в пълен размер претендираното право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 27 849,80 лв. С решението РА е потвърден в частта по установените резултати по ЗДДС за данъчните периоди м. 08.2016 г., от м. 10.2016 г. до м. 01.2017 г., от м. 03.2017 г. до м. 07.2017 г., от м. 09.2017 г. до м. 07.2018 г., ведно със съответните лихви. РА е отменен в останалата му част.

В хода на съдебното производство страните не сочат нови доказателства.

При така изяснената фактическа обстановка, съдът намира от правна страна следното:

Решението е издадено в срока по чл. 155, ал.1 от ДОПК и от компетентен орган, видно от приложените по делото Заповед №ЗДУ-ОПР-42/19.12.2017г. /лист 14/ на изпълнителния директор на НАП. По делото е приложена Заповед №7324 от 25.07.2019г., видно от която на основание чл. 57, ал.3 от Закона за държавния служител и лична молба, Изпълнителният директор на НАП е разрешил на Н. К. К. отпуск за 10 работни дни, считано от 29.07.2019г. до 09.08.2019г. включително. Съдът приема, че лицето, подписало решението, е Е. С., предвид цитираните по-горе заповеди. Фактът, че това не е изрично посочено в оспореното решение не води до неговата нищожност, предвид наличните по делото заповеди за компетентност.

В съдебното производство, съгласно нормата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Съдът приема, че обжалвания ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите, по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.2 от ДОПК. РА и РД са издадени от компетентни органи, като същите са подписани от лица, които притежават валидни квалифицирани електронни подписи /КЕП/ (л.54-67). Ревизионният акт е издаден в писмена форма и съдържа предвидените в чл.120, ал.1 от ДОПК задължителни реквизити – името и длъжността на органа, който го издава, номер и дата, данни за ревизираното лице, обхвата на ревизията, извършените действия в ревизионното производство, мотиви за издаването му, разпоредителна част, в която са определени задълженията на ревизираното лице, пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва, подпис на органа по приходите, който го е издал. Спазен е и срокът за издаване, както на РА, така и на РД. Ревизията е възложена от компетентен орган съгласно Заповед № РД-01-803/07.06.2017г. (лист 16 от делото) и Заповед № РД-84-2200-13/08.01.2019г. (лист 19 по делото), издадени от директора на ТД на НАП – С.. Задълженото лице е надлежно уведомено за започване на производството и неговото приключване.

Съдът не установи да са допуснати съществени нарушения на

административнопроизводствените правила, които да доведат до незаконосъобразност на оспорения административен акт и съответно неговата отмяна.

По материалната законосъобразност на ревизионния акт:

Спорът се свежда до установените в ревизионното производство по установените резултати по ЗДДС за данъчните периоди м. 08.2016 г., от м. 10.2016 г. до м. 01.2017г., от м. 03.2017г. до м. 07.2017г., от м. 09.2017г. до м. 07.2018г., ведно със съответните лихви – и в частност налице ли са основания за облагане с ДДС на доставките, извършени от жалбоподателя преди регистрацията му по ЗДДС на 22.08.2018г.

Ревизиращият орган е констатирал, че на 26.10.2015г. е вписано прехвърляне на търговско предприятие – [фирма] е придобило [фирма] с ЕИК:[ЕИК]. Последното е регистрирано по ЗДДС лице, считано от 13.07.2009г. – такова е било включително и към датата на прехвърлянето - 26.10.2015г., поради което за [фирма] на основание чл. 132, ал.1 от ЗЗДС е възникнало задължение за задължителна регистрация по ЗДДС.

Наред с това, органите по приходите са достигнали до извод, че за ревизираното лице са налице основания за приложение на чл. 102, ал.3 от ЗДДС, като е определил размерът на дължимия ДДС в общ размер на 214 042,87 лева при съобразяване на разпоредбата на ч. 67, ал.3 от ЗДДС.

С разпоредбата на чл. 132, ал. 1 от ЗДДС (редакцията от доп. - ДВ, бр. 94 от 2012г., в сила от 01.01.2013г.) е предвидено, че задължително се регистрира по този закон лице, което на основание чл. 10, ал. 1 придобие стоки и услуги от регистрирано лице. Регистрацията по ал. 1 се извършва с подаване на заявление за регистрация в 14-дневен срок от вписване на обстоятелството по чл. 10, ал. 1 в търговския регистър или вписване в регистър БУЛСТАТ.

Този вид регистрация е особен вид задължителна регистрация по ДДС, при която законодателят не предвижда достигане на определен облагаем оборот от нерегистрирано лице за даден времеви период или прилагане правото му на избор да се регистрира или не, а същото е задължено да се регистрира, независимо от оборота, когато закупува стоки или услуги от регистрирано по ЗДДС лице в следните хипотези: - Преобразуване на търговско дружество по реда на глава шестнадесета от ТЗ – преобразуването на търговските дружества е регламентирано в чл. 261 и следващите от ТЗ, като това може да се стане чрез новообразувано търговско дружество, като се превърне в търговско дружество от друг тип чрез вливане, сливане, разделяне, отделяне, както и чрез промяна на правната форма; Прехвърляне на предприятие по реда на чл. 15 и чл. 60 от ТЗ (каквто е настоящия случай); При апорт в търговско дружество и други.

Наред с това, разпоредбата на чл. 132, ал. 3 ЗДДС предвижда специална регламентация относно датата на регистрацията по ЗДДС, отклоняваща се от общия режим на чл. 103 от ЗДДС, който предвижда, че датата на регистрацията е датата на връчване на удостоверение, съответно АРЗДДС. При съобразяване на чл. 132, ал.3 от ЗЗДС, датата на регистрацията в случаите по ал. 1 е датата на вписване на обстоятелството по чл. 10 в Търговския регистър. В конкретния случай се касае за чл. 10, ал. 1, т. 2 ЗДДС - прехвърляне на предприятие, което обстоятелството е вписано в Търговски регистър (сега ТРРЮЛНЦ) на 26.10.2015г. С оглед на което правилно органите по приходите са стигнали до заключение, че задълженото лице дължи ДДС за извършените след 26.10.2015г. облагаеми доставки.

Нормата на чл. 102, ал. 3, т.1 от ЗДДС предвижда облагане с ДДС в случаите в случаите, когато лицето е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок. В този случай по силата на закона се приема, че лицето дължи данък за извършените от него облагаеми доставки, респективно осъществените облагаеми вътреобщностни придобивания, както и за получените облагаеми доставки на услуги, за които данъкът е изискуем от получателя, за периода от изтичането на срока за подаване на заявление за регистрация до датата, на която е регистрирано от органа по приходите. Следва да бъде отбелязано, че данъчното задължение е установено от закона и дължимостта му не зависи от начина на регистрация /по подадено заявление или по инициатива на орган по приходите/. Видно от текста на чл.102,ал.3 ЗДДС, правните последици, предвидени в него, се свързват с наличието на възникнало, но неизпълнено в срок задължение за регистрация по ДДС. Законът не обвързва настъпването на тези последици нито с факта на последваща регистрация или дерегистрация по ДДС, нито въобще с проведено производство по регистрация по ДДС, а още по-малко с това по чия инициатива то е започнало и с какъв акт е завършило.

За приложението на фикцията по чл. 102, ал.3 от ЗДДС следва да са изпълнени следните условия: 1.за задълженото лице да е възникнало задължение за задължителна регистрация по ЗДДС; 2. лицето да не е подало заявление за регистрация в срок и 3. органът по приходите да го е регистрирал служебно с издаването на акт за регистрация, в който се посочват основанията и датата, на която е възникнало задължението за регистрация.

От съвкупната преценка на доказателства по делото настоящият съдебен състав намира, че ревизионния акт е издаден при наличие на предвидените в чл. 102, ал.3 от ЗДДС материалноправни предпоставки. Цитираната норма създава законова фикция за дължимост на ДДС преди регистрацията на задълженото лице, като основанията за това е неизпълнение на задължението за подаване на заявление за регистрация в законовия срок. В конкретния случай от събраните по делото доказателства се установяват всички предпоставки, при които по силата на закона се приема, че данъкът е дължим. Срокът за задължителна регистрация на дружеството-жалбоподател не е изпълнено в този срок, поради което и съгласно чл. 102, ал.3 от ЗДДС се дължи данък добавена стойност за извършените от жалбоподателя облагаеми доставки на стоки по описаните в акта доставки за периода от 01.08.2016г. до 21.08.2018г., когато е регистриран по ЗДДС с Акт за регистрация по ЗДДС №22042180176355/22.08.2018г. По силата на чл. 102, ал.5 (редакция **изм. и доп. ДВ. бр.97 от 5 Декември 2017г.**) от ЗДДС в този случай задълженията се определят с издаването на ревизионен акт.

На следващо място, съдът счита, че размерът на дължимия ДДС правилно е определен въз основа на декларираните от дружеството месечни обороти от въведените в експлоатация ЕКАФП и от описаните по банковата му сметка, описани в табличен вид на стр. 10 и стр. 11 от РД за ревизираните периоди – м. 08.2016 г., от м. 10.2016 г. до м. 01.2017 г., от м. 03.2017 г. до м. 07.2017 г., от м. 09.2017 г. до м. 08.2018 г. ДДС общо в размер на 214 043,87 лв. при съобразяване разпоредбата на чл. 67, ал. 3 от ЗДДС, според която в

такива случаи данъкът се счита, че е включен в цената.

След като по делото се установи, че ревизираното лице за периода от м. 08.2016 г. до 08.2018г. е отчело приходи от продажби на стоки, за които са издадени касови бонове от регистриран в търговския обект ЕКАФП с рег. №3798542 и след като ревизираното лице е било длъжно да се регистрира по ЗДДС, считано от - 26.10.2015г., - датата на вписване на обстоятелства по чл. 10, ал. 1 от ЗДДС и не е сторило това, то законосъобразно на основание чл. 102, ал.3, т.1 от ЗДДС приходният орган е начислил допълнително ДДС в размер на 214 043,87 лв. и прилежащи лихви. В процесния РА дължимият данък е описан по периоди като подробни съображения са изложени както в РА, така и в РД, допълнително начисленият ДДС е определен по реда на чл. 67, ал.3 от ЗДДС-данъкът е включен в договорената цена във вр. с чл. 53, ал.2 от Правилника за прилагане на закона за данък върху добавената стойност /ППЗДДС/ като за облагаема основа на доставките са приети сумите от месечните отчети от фискализиран ЕКАФП.

Независимо от изрично направеното заявление на процесуалния представител на ответника, че по делото е представена цялата ревизионна преписка, по делото не са представени отчетите по смисъла на Наредба №Н-18 от фискалната памет на регистрирания от ревизираното лице ЕКАФП, послужили за определяне облагаемия оборот на ревизираното лице. Доколкото обаче, между страните няма формиран спор относно обстоятелството, че такива отчети са налични и са представени на органите на НАП, то следва да се приеме за установено, че именно тези отчети са послужили за изготвянето на справка за облагаемия оборот, както и за формиране изводите на ревизиращия екип. По делото е представена и таблица, изготвена във връзка с проследените от органите по приходите периоди на възникване и отпадане на основанието за регистрация по ЗДДС на [фирма], в която също са посочени оборотите за всеки един месец отделно, отчетен от ЕКАФП №3798542 /лист 101 от приложение№1 по делото/. Поради което, настоящият съдебен състав счита за неоснователно възражението на жалбоподателя, че изложените обстоятелства от страна на ревизиращия орган не могат да бъдат самостоятелни фактически основания за извършеното данъчно облагане на обороти.

По изложените съображения се налага краен извод за законосъобразност на ревизионния акт в оспорената част съгласно критериите по чл. 160, ал.2 от ДОПК, като издаден от компетентен орган, в предписаната от закона форма, при спазване на процесуалния и материален закон, поради което жалбата следва да се отхвърли като неоснователна.

По лихвите за забава на главниците за данък добавена стойност съдът приема следното:

Задълженията за данък добавена стойност не са заплатени от оспорващото дружество в законоустановените срокове, поради което за всяка от главниците се дължи и съответната лихва за забава, изчислена до датата на издаване на акта, съобразно нормата на чл.175, ал.1 от ДОПК. Лихвата за просрочие на главницата от 214 043,87 лв. лева за данък върху добавената стойност, е в размер на 44655,32 лева /четиридесет и четири хиляди шест стотин петдесет и пет лева и тридесет и две стотинки/, която е изчислена от

съда на основание чл. 162 от ГПК, вр. с § 2 от ДР на ДОПК за периода от 01.08.2016г. до 21.08.2018г., съобразена с декларациите по данъчни периоди, чрез използването на Е-калкулатор, на страницата на Националната агенция за приходите

По разноските:

При този изход на спора и с оглед своевременното направено от ответника искане за присъждане на разноски за юрисконсултско възнаграждение, същото следва да бъде уважено. Поради което, на основание чл. 161, ал.1 от ДОПК и чл. 8, ал.1, т.4 от Наредба №1 от 09.07.2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на Дирекция „ОДОП“- [населено място] при ЦУ на НАП сумата от 5116,99 лв. /пет хиляди сто и шестнадесет лева и деветдесет и девет стотинки/.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1, от ДОПК, Административен съд София-град, 34-и състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221518006003-091-001/13.05.2019г. в частта, в която същият е потвърден с Решение №1327/02.08.2019г., издадено от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С., като неоснователна.

ОСЪЖДА [фирма],[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], ул. „186“ №34, представлявано от своя управител Д. М. А. да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите сумата от 5116,99 лв. /пет хиляди сто и шестнадесет лева и деветдесет и девет стотинки/, представляваща разноски за юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд на Република България в четиринадесетдневен срок от връчването му на страните.

СЪДИЯ: