

# РЕШЕНИЕ

№ 8186

гр. София, 28.12.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 16 състав,**  
в публично заседание на 18.10.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Ралица Романова**

при участието на секретаря Елица Делчева, като разгледа дело номер **1327** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на МАСТЪР ТРЕЙДЪР ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [жк], [жилищен адрес] партер, офис № 1, представлявано от М. Н. А., в качеството на управител, подадена чрез адв. Н. К., срещу ревизионен акт (РА) № Р-22220221000951-091-001/01.09.2021 г., издаден от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП - София – орган, възложил ревизията, и М. П. Б. на длъжност главен инспектор при ТД на НАП - София – ръководител на ревизията, изменен с решение № 1940/21.12.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – София при Централно управление на Национална агенция за приходите (ДОДОП – София при ЦУ на НАП).

С жалбата се излагат твърдения, че оспорваният РА е незаконосъобразен като издаден при неправилно тълкуване и приложение на материалния закон, неправилно и необосновано квалифициране на факти и доказателства, нарушения на задълженията на органите по приходите по чл. 3 от ДОПК. Излагат се възражения относно размера на установените с РА задължения за ДДС, като се твърди, че не е изследван моментът на достигане на облагаем оборот съгласно разпоредбата на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС, във вр. с чл. 66, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, и не е взето предвид, че с акт за регистрация по ЗДДС от 07.01.2021 г. дружеството е регистрирано на основание чл. 96, ал. 1 от ЗДДС. В тази връзка се сочи, че не е изпълнена хипотезата на чл. 102, ал. 1 от ЗДДС за

регистрация по инициатива на орган по приходите. Изразено е искане за отмяната на оспорвания РА в цялост.

В проведени по делото открити съдебни заседания жалбоподателят се представлява от адв. К., който поддържа жалбата.

Ответникът – директор на ДОДОП – София при ЦУ на НАП, се представлява по делото от юрк. М., която оспорва жалбата като неоснователна и недоказана. Изразява искане ревизионният акт да бъде потвърден като обоснован и законосъобразен с мотивите, изложени в него и в решението на ответника. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София-град, след като обсъди доводите на страните и прецени събраните и приети по делото доказателства, приема за установена следната фактическа обстановка:

Със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22220221000951-020-001/16.02.2021 г., издадена от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП - София, е възложено извършването на ревизия на МАСТЪР ТРЕЙДЪР ЕООД за определяне на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди от м. 11.2019 г. до м. 12.2019 г. Определен е 3 /три/ месеца срок за извършване на ревизията. Заповедта е връчена на задълженото лице по електронен път на 18.02.2021 г. Със заповед за изменение на ЗВР № Р-22220221000951-020-002/23.04.2021 г. е разширен обхватът на ревизията, като са добавени данъчни периоди м. 01.2021 г., м. 02.2021 г. и м. 03.2021 г. По реда на чл. 113, ал. 3, във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК срокът на ревизионното производство е продължен до 13.07.2021 г. със заповеди за изменение на ЗВР № Р-22220221000951-020-003/17.05.2021 г. и № Р-22220221000951-020-004/15.06.2021 г.

Горните заповеди са издадени като електронен документ от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП – София, в качеството ѝ на орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, упълномощена със заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП – София.

За резултатите от ревизията е съставен ревизионен доклад (РД) № Р-22220221000951-092-001/29.07.2021 г., връчен по електронен път на ревизираното лице на 29.07.2021 г. По реда и в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено от ревизираното лице писмено възражение срещу констатациите в РД с вх. № 53-00-1302/13.08.2021 г. Възражението е обсъдено в РА, но е прието за неоснователно. Ревизията приключва с РА № Р-22220221000951-091-001/01.09.2021 г., издаден от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ при ТД на НАП - София – орган, възложил ревизията, и М. П. Б., на длъжност главен инспектор при ТД на НАП – София – ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 30.09.2021 г. В хода на ревизията са предприети процесуални действия, подробно описани в констативната част на РД, който по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК, е неразделна част от издадения РА.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на задълженото лице са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения (ИПДПОЗЛ) с изх. № Р-22220221000951-040-001/17.02.2021 г. и № Р-22220221000951-040-002/05.04.2021 г. Изискана е за проверка счетоводната и търговска документация на дружеството, включително договори, протоколи, банкови документи и други доказателства, които имат отношение към получените и извършени доставки. Изискани са данни за вида на търговската дейност и обекта, от

който се извършва, както и всички документи, относими към фактурите, издадени от конкретно посочени в искането дружества - преки доставчици на ревизираното лице. В отговор от последното не са постъпили доказателства. От приходните органи е отбелязано, че не е осигурен достъп до счетоводството на дружеството и изисканите с ИПДПОЗЛ документи не са представени на ревизиращият екип.

Връчено е уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК с изх. № Р-22220221000951-113-001/05.04.2021 г., с което МАСТЪР ТРЕЙДЪР ЕООД е известно, че данъчната основа на задълженията му по ЗДДС за ревизираните периоди ще бъде определена по особения ред, поради наличие на хипотезата на чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 4 от ДОПК.

С ново ИПДПОЗЛ изх. № Р-22220221000951-040-003/29.04.2021 г. от ревизираното дружество отново е изискана за проверка счетоводната и търговска документация, включително договори, протоколи, банкови документи и други доказателства, които имат отношение към доставките, получени и извършени от същото. В отговор чрез електронна поща са представени следните доказателства:

- справка за продажби с данни за получател, адрес на получаване, сума за плащане, дата и номер на товарителница - 8 659 бр.;
- извлечения от касов апарат по месеци за 2020 г. – 2021 г. - 17 бр.;
- банкови извлечения - 62 страници;
- фактури за доставка на мобилни апарати, издадени от Т10 ЕООД, ЕИК[ЕИК], и Т11 ЕООД, ЕИК[ЕИК], ведно с приложения към тях - 88 бр.;
- справка за изпратени стоки с куриер СпиДи - 187 стр.;
- 6 фактури, издадени от СПИДИ АД, ЕИК[ЕИК], за дължимо куриерско възнаграждение по договор 103 856.

На основание чл. 45 от ДОПК в хода на ревизията са направени насрещни проверки на Т10 ЕООД, Т11 ЕООД и СПИДИ АД. За установените факти и обстоятелства са съставени протоколи за извършени насрещни проверки (ПИНП). В отговор на връчените ИПДПОЗЛ от Т10 ЕООД не са ангажирани доказателства, а от Т11 ЕООД са представени фактури за продажби на мобилни апарати, придружени с описи на телефоните и доказателства за плащане чрез банкови преводи.

От СПИДИ АД са представени изисканите фактури, документиращи куриерски услуги с получател МАСТЪР ТРЕЙДЪР ЕООД. Представен е още екселски файл с всички пощенски пратки на МАСТЪР ТРЕЙДЪР ЕООД в период от 01.12.2020 г. до 18.05.2021 г. Съгласно последния е установено, че на ревизираното дружество са изплатени суми за извършена каталожна търговия по месеци, както следва:

- за м. 12.2020 г. на МАСТЪР ТРЕЙДЪР ЕООД е изплатена сума в размер на 1 476 651,98 лв.;
- за м. 01.2021 г. - 1 402 371,28 лв.;
- за м. 02.2021 г. - 838 165,05 лв.;
- за м. 03.2021 г. - 121,19 лв.

От събраните доказателства е установено, че дейността, извършвана от дружеството през ревизираният период, е търговия с мобилни телефони. Има регистриран ЕКАФП, с номер ЗК151506, и фискална памет, с номер 50194458, за обект - офис, [населено място], [жк], бл. 30. При извършена справка в ПП СУП е констатирано, че през ревизирания период от МАСТЪР ТРЕЙДЪР ЕООД не са регистриран трудови договори.

МАСТЪР ТРЕЙДЪР ЕООД е регистрирано на основание чл. 96, ал. 1 от ЗДДС с акт за

регистрация по ЗДДС № 220422100001610/07.01.2021 г. За данъчен период м. 03.2021 г. е подадена СД по ЗДДС с нулев резултат без декларираните покупки и продажби в отчетните регистри.

Приходните органи са констатирани въз основа на представените в хода на ревизията документи от МАСТЪР ТРЕЙДЪР ЕООД, че дружеството е извършило продажби на мобилни телефони в периода м. 09.2020 г. - м. 03.2021 г., както следва:

- за периода от м. 09.2020 г. до м. 11.2020 г. /вкл./ реализирани продажби на стойност 0,00 лв.;

- за м. 12.2020 г. - 2 368 670,55 лв.;

- за м. 01.2021 г. - 1 747 215,39 лв.;

- за м. 02.2021 г. - 1 066 692,27 лв.;

- за м. 03.2021 г. - 0,00 лв.

Общо реализираните продажби на телефони за ревизираните данъчни периоди са на стойност 5 182 578,21 лв.

С РА органите по приходите са приели, че събраните доказателства несъмнено доказват осъществявана от МАСТЪР ТРЕЙДЪР ЕООД дейност по продажби на мобилни телефони, поради което дружеството има качеството на данъчно задължено лице по смисъла на чл. 3, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС. Предвид изложеното с РА е прието, че на основание чл. 86, ал. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 66, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, ревизираното лице е следвало да начисли ДДС в общ размер на 1 036 515,64 лв. за периоди, както следва: за м. 12.2020 г. - 473 734,11 лв.; за м. 01.2021 г. - 349 443,08 лв.; и за м. 02.2021 г. - 213 338,45 лв. За периоди м. 09.2020 г., м. 10.2020 г., м. 11.2020 г. и м. 03.2021 г. не са установени извършени доставки, съответно не е начислен данък с РА.

С тези мотиви и на основание чл. 102, ал. 3 от ЗДДС с РА органите по приходите са начислили ДДС върху стойността на документираните доставки общо в размер на 473 734,11 лв. за м. 12.2020 г.; 349 443,08 лв. за м. 01.2021 г.; 213 338,45 лв. за м. 02.2021 г.; или общо за всички ревизирани периоди – 1 036 515,64 лв.

РА е оспорен по административен ред пред директора на ДОДОП – София с жалба вх. № 53-06-8066/15.10.2021 г. по регистъра на ТД на НАП - София и вх. № 23-22-1675/19.10.2021 г. по регистъра на дирекция ОДОП - София, във връзка с която е постановено от същия орган решение № 1940/21.12.2021 г., с което РА е изменен, като е намален размерът на установените задължения и е определен, както следва:

- За м. 12.2020 г. – 386 445,09 лв.;

- За м. 01.2021 г. – 291 202,57 лв.;

- За м. 02.2021 г. – 177 782,05 лв.

Съгласно изложените в решението мотиви органът е съобразил нормата на чл. 67, ал. 2 от ЗДДС и е приел, че в стойността на документираните доставки, извършени от ревизираното лице, е включен данък, който е изчислил по посочената формула в чл. 53, ал. 2 от Правилника за прилагане на ЗДДС, съответно е намалил данъчната основа и определения от ревизиращия екип данък. На следващо място, е приел, че в случая е налице хипотезата на чл. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС, следователно срокът за подаване на заявление за регистрация тече от датата, на която е достигнат оборотът. В конкретния случай, съгласно мотивите на органа, това се е случило на 10.12.2020 г. Посочено е, че при неизпълнено задължение за подаване на заявление за регистрация или при забавено изпълнение на това задължение е дължим ДДС, чийто размер се определя по правилата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС и се установява с РА. Решението е

връчено на представител на дружеството на 23.12.2021 г. по електронен път чрез активиране на електронната препратка към електронното съобщение, видно от представено удостоверение за извършено връчване по електронен път на л. 13 от делото.

С жалба от 10.01.2022 г., подадена чрез административния орган, е оспорен РА по съдебен ред пред Административен съд София-град, във връзка с което е образувано настоящото съдебно производство.

По делото е приобщена административната преписка по издаване и обжалване на процесния РА, съдържаща писмени доказателства и документи на електронен носител.

По доказателствено искане на жалбоподателя е назначена съдебно-счетоводна експертиза (ССЧЕ) със задачи съгласно молба на същия на л. 63. Заключение на експертизата, представено от вещото лице С. К., е прието от страните без оспорване. Същото е изготвено компетентно и безпристрастно предвид доказаната относима професионална квалификация на вещото лице и липсата на данни за заинтересованост от изхода на делото. Отговаря ясно и точно на поставените въпроси в цялост, като, видно от изложеното в обстоятелствената част, е резултат от задълбочен и комплексен анализ на представените доказателства. Вещото лице е изслушано в съдебно заседание и дава пояснителни отговори на поставени от процесуалните представители на страните въпроси относно начина на изчисляване на конкретните стойности, които представляват облагаем оборот в периода 07.12.2020 г. – 12.12.2020 г. и 17.12.2020 г. По изложените съображения съдът кредитира представеното заключение на ССЧЕ и същото е приобщено към доказателствата по делото.

При така установената фактическа обстановка, съдът прави следните правни изводи: Жалбата до съда е подадена чрез дирекция ОДОП – София на 10.01.2022 г. Представена е товарителница на л. 8 по делото за ползване на куриерска услуга с подател адв. К. и получател ОДОП – София, от която е видно, че жалбата е подадена на 06.01.2022 г., в срока и по реда на чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Жалбоподателят има правен интерес от оспорване, като адресат на РА, с който в негова тежест са определени задължения. Изпълнена е предвидената в чл. 156, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК задължителна процесуална предпоставка за оспорване по съдебен ред, а именно – предварителен административен контрол на РА по чл. 152 и сл. от ДОПК. С оглед на изложеното жалбата е допустима и следва да бъде разгледана по същество.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдебният контрол за законосъобразност и обосноваване на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

На основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение. В случая РА № Р-22220221000951-091-001/01.09.2021 г. е издаден от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП - София – орган, възложил ревизията, и М. П. Б., на длъжност главен инспектор при ТД на НАП – София – ръководител на ревизията. Възложителят на ревизията е оправомощен като орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със заповед № РД-02-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП – София (т. I.1 от същата). Ръководителят на ревизията е определен със заповедта за възлагане на

ревизия и заповедите за изменението ѝ, издадени от възложителя на ревизията. Следователно РА е издаден от компетентен орган съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК и Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по тълк. д. № 10/2016 г., ОСС на ВАС, I и II колегия.

Актът е издаден като електронен документ, подписан е с валидни квалифицирани електронни подписи на издателите му, за което към ревизионната преписка са представени доказателства, и съгласно чл. 3, ал. 2 от Закон за електронния документ и електронните удостоверителни услуги (ЗЕДЕУУ) отговаря на предвидената в закона писмена форма. Същият е мотивиран с констатациите, изложени в РД, който съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна негова част. Съдържа и разпоредителна част в табличен вид с посочване на вид, основание, период и размер на установените данъчни задължения. Следователно, от формална страна РА е издаден в предвидената от закона форма и има изискуемото съдържание.

В ревизионното производство не са допуснати съществени процесуални нарушения, предприетите процесуални действия са извършени по съответния ред, не са нарушени правата на ревизираното лице като страна в производството.

Между страните не се спори по фактите. Безспорно е, че по заявление за регистрация на основание чл. 96, ал. 1 от ЗДДС от 18.12.2020 г. МАСТЪР ТРЕЙДЪР ЕООД е регистрирано с акт за регистрация по ЗДДС № 220422100001610/07.01.2021 г.

За данъчни периоди м. 09 – м. 11. 2020 г. дружеството не е подавало справки-декларации по ЗДДС, не е водило регистър „дневник покупки“ и регистър „дневник продажби“ за съответния период, не е подавало информация от регистрите на магнитен носител. През посочените периоди не е получавало приходи от продажби. За м. 12.2020 г. МАСТЪР ТРЕЙДЪР ЕООД е реализирало приходи от продажба на телефони в размер на 2 368 670,55 лв. чрез интернет търговия. За периода не е подадена справка-декларация в срока по чл. 125, ал. 5 от ЗДДС, лицето не е водило регистър „дневник покупки“ и регистър „дневник продажби“ за периода, както и не е подавало информация от регистрите на магнитен носител. Посочените продажби са отчетени с издаването на фактури за месец декември - 3069 бр., в размер на 2 368 670,55 лв. Във връзка с гореизложеното и на основание чл. 102, ал. 3 от ЗДДС, вр. чл. 113, ал. 4 от ЗДДС, с РА е начислен данък за извършени облагаеми доставки за периода в размер на 473 734,11 лв. Същият размер е намален до 386 445,09 лв. с решението на директора на ДОДОП – София.

За периода 01.01.2021 г. – 31.12.2021 г. не е подадена справка-декларация в срока по чл. 125, ал. 5 от ЗДДС. Лицето не е водило регистър „дневник покупки“ и регистър „дневник продажби“, както и не е подавало информация от регистрите на магнитен носител. За периода е реализирало приходи от продажба на телефони в размер на 1 747 215,39 лв. чрез интернет търговия и същите са отчетени с издаването на фактури за месец януари - 2633 бр., в размер на 1 747 215,39 лв. Във връзка с гореизложеното и на основание чл. 102, ал. 3 от ЗДДС, вр. чл. 113, ал. 4 от ЗДДС, с РА е начислен данък за извършени облагаеми доставки за периода в размер на 349 443,08 лв. Същият е намален до 291 202,57 лв. с решението на директора на ДОДОП – София.

За данъчен период м. 02.2021 г. не е подадена справка-декларация в срока по чл. 125, ал. 5 от ЗДДС, от ревизираното дружество. Лицето не е водило регистър „дневник покупки“ и регистър „дневник продажби“ за периода, както и

не е подавало информация от регистрите на магнитен носител. За периода 01.02.2021 - 28.02.2021 г. е реализирало приходи от продажба на телефони в размер на 1 066 692,27 лв. чрез интернет търговия и същите са отчетени с издаването на фактури за месец февруари - 1728 бр., в размер на 1 066 692,27 лв. Във връзка с гореизложеното и на основание чл. 102, ал. 3 от ЗДДС, вр. чл. 113, ал. 4 от ЗДДС, с РА е начислен данък за извършени облагаеми доставки за периода в размер на 213 338,45 лв. Същият е намален до 177 782,05 лв. с решението на директора на ДОДОП – София.

По делото е спорно дали относно облагането на извършените от дружеството доставки след момента на достигане на облагаем оборот, който обуславя задължителна регистрация по ЗДДС, следва да бъде приложен чл. 96, ал. 1 от ЗДДС, както счита жалбоподателят, или пък чл. 102, ал. 3 от с.з., както са приели органите по приходите.

Съгласно чл. 96, ал. 1 ЗДДС, в ред. ДВ. бр. 104 от 8 Декември 2020 г., „всяко данъчно задължено лице, което е установено на територията на страната, 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“.

Чл. 102 от ЗДДС, озаглавен регистрация по инициатива на органа по приходите, се прилага в хипотезите, при които лицето не е изпълнило в срок задължението си за подаване на заявление за регистрация. В този случай органът по приходите го регистрира с издаване на акт за регистрация, ако условията за регистрация са налице. Сочената от ответника норма на чл. 102, ал. 3 от ЗДДС, в ред. ДВ, бр. 99 от 2011 г., в сила от 01.01.2012 г., предвижда, че за определяне на данъчните задължения на лицето в случаите, когато е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок, се приема, че то дължи данък за извършените от него облагаеми доставки и облагаеми вътреобщностни придобивания и за получените облагаеми доставки на услуги, за които данъкът е изискуем от получателя, както следва: 1. (изм. - ДВ, бр. 94 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г.) за периода от изтичането на срока, в който е следвало да бъде издаден актът за регистрация, ако лицето е подало заявлението за регистрация в срок, до датата, на която е регистрирано от органа по приходите; 2. (изм. - ДВ, бр. 94 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г.) за периода от изтичането на срока, в който е следвало да бъде издаден актът за регистрация, ако лицето е подало заявлението за регистрация в срок, до датата, на която са отпаднали основанията за регистрация.

За периода 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, лицето дължи данък по силата на чл. 103, ал. 4 ЗДДС, която е относима към специалната хипотеза на чл. 96, ал. 1, изр. второ, а именно - 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. За

облагаемата доставка, с която се надхвърля облагаемият оборот, се дължи данък. Това означава, че задължение на лицето е при достигнат облагаем оборот да подаде заявление за регистрация по чл. 96, ал. 1, изр. второ ЗДДС в 7-дневен срок от реализиране на оборот от 50 000 лв. и ако не го стори, то дължи ДДС за периода от облагаемата сделка, с която той е надвишен, до регистрацията по ЗДДС по силата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС. Последната норма е специална по отношение на чл. 102, ал. 3 от ЗДДС и се прилага в специфичната хипотеза на чл. 96, ал. 1, изр. второ от ЗДДС – при достигане на облагаем оборот от 50 000 лв. в рамките на по-краткия срок от 2 месеца, визиран в тази разпоредба. Поради изложеното правилно е посочена като приложима в случая разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС в мотивите на решението на директора на ДОДОП – София. За приложението на последната е без значение дали регистрацията по същия закон е извършена по инициатива на данъчно задълженото лице или по инициатива на орган по приходите, но определящо в случая е, че данъчно задълженото лице не е подало заявление за регистрация в срок. Този извод следва от граматическото тълкуване на чл. 102, ал. 4 ЗДДС, който изрично обвързва случаите по чл. 96, ал. 1, изр. второ с приложимостта на регламентираната с него хипотеза. Целта на законодателя е подробно разяснена в мотивите на решение № 8/30.06.2020 г., постановено по к. дело № 14/2019 г., на Конституционния съд на Република България, съгласно което чрез нормата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС се предотвратяват 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 нормативните изисквания би следвало да начислят такъв в качеството си на регистрирани лица. Целта е да се възпрат случаите на избягване на данъчно облагане, осъществено не само чрез неподаване въобще на заявление за регистрация, но и в случаите на забавено такова – извън законоустановения в нормата срок. Освен това се цели спазване на принципа на равенство и недопускане лица, които не са спазвали законовите изисквания, да черпят благоприятни последици за себе си.

В обобщение, с оглед на описаната нормативна уредба, при достигане на оборот по чл. 96, ал. 1, изр. второ от ЗДДС лицето е длъжно да подаде заявление за регистрация в 7-дневен срок от сделката, с която той е надвишен. В случай че не стори това, на основание чл. 102, ал. 4 ЗДДС същото лице дължи ДДС за периода от облагаемата сделка, с която той е надвишен, до регистрацията по ЗДДС по силата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС. Следователно, за да бъде законосъобразно облагането с оспорвания РА, следва да се установи достигане на съответния облагаем оборот в рамките на 2 месеца, съответно възникнало задължение за регистрация и конкретната дата, на която това се е случило, както и липса на изпълнение от страна на задълженото лице.

Конкретната дата на достигане на този оборот е предмет на спор по делото. Това обстоятелство не е изследвано от органите по приходите, видно от липсата на отразяване в този смисъл в РД и РА. Такъв анализ е извършен в



мотивите на решението на директора на ДОДОП – София, в резултат от което е прието, че моментът на достигане на облагаем оборот от 50 000 лв. от ревизираното лице, съответно на възникване на задължението за регистрация, е 10.12.2020 г. Следователно, органът, твърди, че 7-дневният срок за подаване на заявление за регистрация, съгласно чл. 96, ал. 1, изр. второ, е изтекъл на 17.12.2020 г. Безспорно е, че ревизираното лице е подало заявление за регистрация на 18.12.2020 г.

Безспорно е също така, че ревизираното лице е извършвало продажби на мобилни телефони чрез онлайн платформи – AllGSM, BuyBest и EMAG, което се установява и от заключението на ССЧЕ. Доставките са извършвани чрез куриерски услуги на СПИДИ АД, за което по делото са представени издадени на МАСТЪР ТРЕЙДЪР ЕООД фактури от същото дружество през м. 01.2021 г., м. 02.2021 г. и м. 03.2021 г. Поради това приложима в случая към извършваните от жалбоподателя доставки на стоки се явява разпоредбата на чл. 25, ал. 3, т. 4 от ЗДДС, съгласно която данъчното събитие възниква на датата, на която доставчикът получи плащането - при продажба на стоки чрез поръчка по пощата или по електронен път. С оглед на изложеното за решаване на спорния по делото въпрос относно датата на достигане от жалбоподателя на облагаемия оборот по чл. 96, ал. 1 от ЗДДС следва да се установи към коя дата съгласно разпоредбата на чл. 25, ал. 3, т. 4 от ЗДДС са получени плащания от същия на стойност общо 50 000 лв.

В тази връзка приетото по делото заключение на ССЧЕ дава отговор, че на 07.12.2020 г. са издадени фактури от жалбоподателя на стойност 154 120,23 лв., на 08.12.2020 г. – на стойност 106 195,03 лв., на 09.12.2020 г. – 99 897,85 лв., на 10.12.2020 г. – 95 584,99 лв. След анализ на представени от жалбоподателя данни за получени плащания по банков път – банкови извлечения от банкова сметка в банка ДСК и Payseга, както и дневни касови отчети, се установява, че е налице разминаване между стойността на фактурите и тази на получените в същия период плащания, което според експертът, съгласно дадени разяснения в съдебно заседание, може да се обясни с това, че фактури за извършените доставки са издавани от дружеството при получаване на поръчка, а плащането постъпва по-късно предвид необходимото време за заверяване на сметките на двете страни с оглед използваната платежна система.

В тази връзка липсват данни в заключението на ССЧЕ относно конкретния размер на получените от МАСТЪР ТРЕЙДЪР ЕООД плащания в периода 07.12 – 10.12. 2020 г. Този въпрос обаче е поставен от адв. К. в съдебно заседание при изслушване на вещото лице. Експертът отговаря, че е изследвала този въпрос въз основа на представени от жалбоподателя доказателства и е категорична, че на 07.12.2020 г. същият е получил плащания в брой на стойност 31 425 лв., на 08.12.2020 г. – 7 087,10 лв. в брой, а по банков път са постъпили по сметка в ДСК на дружеството 30 713,19 лв. Въз основа на изложеното е направила категоричен извод, че още на 08.12.2020 г. е достигнат облагаемият оборот от 50 000 лв. Съгласно чл. 200 от ГПК, във вр. с чл. 144 от АПК, изслушването на вещото лице е способ за събиране на доказателства, поради което изложеното от експертът на поставените от страните въпроси в съдебно заседание по настоящото дело е

годно доказателствено средство и е допустимо да бъде ползвано при установяване на обективната истина. В случая се установява, че в периода 07.12.2020 г. - 08.12.2020 г. е достигнат облагаем оборот от дружеството жалбоподател над 50 000 лв., като конкретната дата, на която се е случило това, е 08.12.2020 г.

Жалбоподателят не оспорва извършването на процесните доставки на мобилни телефони с място на изпълнение на територията на страната, описани в РД и в представените от него самия писмени доказателства на електронен носител (флаш памет), които представляват счетоводни хронологични описи на направени счетоводни записвания, файл с формат „Ексел“, в който са описани с номер, дата, получател и стойност на фактурата, и са ползвани от вещото лице за установяване на фактите относно извършените от дружеството доставки и получените плащания, както и за формиране на съответните изводи, намерили израз в представеното заключение. Следва да се посочи, че жалбоподателят поддържа, че е представил в хода на ревизията всички фактури, ведно с товарителници за доставките на стоките, които са описани от дружеството, извършило куриерските услуги, в представени файлове във формат „Ексел“. Това следва да се счита за признание от жалбоподателя относно реалното им извършване на посочената в тях стойност въпреки липсата на фактури и товарителници по делото. Освен това в случая релевантен относно данъчното облагане на дружеството жалбоподател е моментът на получени от същия плащания по доставките съгласно чл. 25, ал. 3, т. 4 от ЗДДС, а не на издаване на фактурите. Не се оспорва от жалбоподателя, че получените плащания, които са отразени в счетоводството му и са установени от вещото лице, са във връзка с извършените доставки на мобилни телефони през процесните данъчни периоди.

Не са ангажирани доказателства от жалбоподателя, които оборват извода на вещото лице относно факта на достигане на облагаем оборот от 50 000 лв. в два последователни дни – 07.12. и 08.12.2020 г., който се основава на представени от същия данни за получени плащания по банков път и в брой съгласно дневен касов отчет. Поради това съдът кредитира заключението на вещото лице, изложено устно в съдебно заседание, че облагаем оборот над 50 000 лв. жалбоподателят е достигнал в периода 07.12.2020 г. - 08.12.2020 г. Следователно, към процесния случай е приложима втората хипотеза на чл. 96, ал. 1 от ЗДДС, а именно – когато оборотът е достигнат за период не по-дълъг от два последователни месеца.

Следва да се подчертае, че в РД и РА не е изследван въпросът на коя точно дата е достигнат облагаем оборот от 50 000 лв., съответно от коя дата започва да тече срокът за изпълнение на задължението за подаване на заявление за регистрация от ревизираното лице, но директорът на ДОДОП – София приема, че това е 10.12.2020 г., съответно срокът за подаване на заявление е изтекъл на 17.12.2020 г. включително. Предвид забраната за влошаване положението на жалбоподателя, визирана в чл. 160, ал. 6 от ДОПК, настоящият съдебен състав приема тези дати за начало, съответно за край, на визираното в чл. 96, ал. 1, изр. второ ЗДДС задължение.

В член 101 от ЗДДС е регламентирана процедурата по регистрация за целите

на този закон, като съгласно ал. 1 регистрацията се извършва, като лицето, което е длъжно или има право да се регистрира, подава в компетентната териториална дирекция на Националната агенция за приходите заявление за регистрация по образец. Съгласно ал. 6 от същия член, органът по приходите извършва проверка на основанието за регистрация в срок 7 дни от подаване на заявлението, а съгласно ал. 7 – актът за регистрация или мотивиран отказ за извършване на такава се издава в срок 7 дни от приключване на проверката по ал. 6. Следователно, приложима към настоящия случай, нормативната уредба предписва, че считано от 10.12.2020 г. започва да тече срокът за подаване на заявление за регистрация от жалбоподателя и изтича на 17.12.2020 г. От 18.12.2020 г. дружеството е в неизпълнение на това задължение. Безспорно е, че същото е подало заявление за регистрация на 18.12.2020 г., тоест след срока по чл. 96, ал. 1, изр. второ ЗДДС, поради което спрямо него следва да бъде приложена нормата на чл. 102, ал. 4 ЗДДС.

От жалбоподателя не се оспорва извършването на облагаеми доставки след достигане на оборота по чл. 96, ал. 1 от ЗДДС, именно поради което е подал заявление за регистрация на 18.12.2020 г. В тази връзка и предвид гореизложеното относно датата на достигане на облагаем оборот от 50 000 лв., считано от 10.12.2020 г., по силата на чл. 102, ал. 4 ЗДДС същият 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, включително за облагаемата доставка, с която се надхвърля облагаемият оборот. Съгласно разпоредбата на чл. 102, ал. 5 от ДОПК горните задължения се установяват с ревизионен акт по ДОПК.

За извършените облагаеми доставки след датата на регистрацията жалбоподателят дължи начисляване на съответния данък на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, вр. с чл. 82, ал. 1 от ЗДДС, което съгласно събраните по делото доказателства не е направил. Не се оспорва от същия, че не е подал справка-декларация и отчетни регистри за месеците 01.2021 г. и 02.2021 г., поради което законосъобразно е установен с процесния РА дължимият данък за извършените от дружеството облагаеми доставки на стоки.

В тази връзка следва да се отбележи, че макар до МАСТЪР ТРЕЙДЪР ЕООД да е изпратено уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК за извършване на ревизия по особен ред при наличие на обстоятелствата по чл. 122, ал. 1 от ДОПК, след представяне на изисканите доказателства и осигуряване на достъп до счетоводството му ревизията е проведена по общия ред и облагането е извършено въз основа на доказателствата за извършените от лицето облагаеми доставки.

При горните мотиви настоящият съдебен състав намира, че законосъобразно с РА, потвърден от директора на ДОДОП – София с решение № 1940/21.12.2021 г., е прието, че МАСТЪР ТРЕЙДЪР ЕООД е следвало да начисли данък върху извършените от него доставки през данъчни периоди м. 12.2020 г., м. 01.2021 г. и м. 02.2021 г., съответно с РА е начислен данък в размер на 473 734,11 лв. за м. 12.2020 г., 349 443,08 лв. за м. 01.2021 г. и 213 338,45 лв. за м. 02.2021 г.

При спазване на правилата на чл. 67, ал. 2 от ЗДДС законосъобразно е преценено от решаващия орган по чл. 152 ДОПК, че данъчната основа следва да бъде намалена със сумата на данъка, който се счита включен в плащането. С оглед на това РА е изменен и са установени задължения за ДДС в размер на 386 445,09 лв. за м. 12.2020 г., 291 202,57 лв. за м. 01.2021 г. и 177 782,05 лв. за м. 02.2021 г.

На основание чл. 1, ал. 1 от Закон за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания върху сумата на неплатените в срок данъчни задължения жалбоподателят дължи съответните лихви, поради което и в тази част РА е законосъобразен.

Въз основа на гореизложеното съдът намира РА, изменен с решение № 1940/21.12.2021 г. на директора на ДОДОП – София, за законосъобразен и обоснован, а жалбата срещу него за неоснователна, поради което следва да бъде отхвърлена.

С оглед изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1, изр. второ от ДОПК, във вр. с чл. 7, ал. 2, т. 6 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, жалбоподателят следва да заплати на ответния административен орган сумата от 36 786,04 лв. за юрисконсултско възнаграждение.

**По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София – град, Трето отделение, 16-ти състав**

### **Р Е Ш И:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на МАСТЪР ТРЕЙДЪР ЕООД, ЕИК[ЕИК], срещу ревизионен акт № Р-22220221000951-091-001/01.09.2021 г., издаден от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП - София – орган, възложил ревизията, и М. П. Б., на длъжност главен инспектор при ТД на НАП - София – ръководител на ревизията, изменен с решение № 1940/21.12.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – София при Централно управление на Национална агенция за приходите, относно установени задължения за ДДС в размер на 386 445,09 лв. за м. 12.2020 г., 291 202,57 лв. за м. 01.2021 г. и 177 782,05 лв. за м. 02.2021 г. , общо в размер на 855 429,71 лв., ведно с лихви в общ размер на 49 104,88 лв.

**ОСЪЖДА** МАСТЪР ТРЕЙДЪР ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [жк], [жилищен адрес] партер, офис № 1, да заплати на Национална агенция за приходите сумата от 36 786,04 лева (тридесет и шест хиляди седемстотин осемдесет и шест лева и четири стотинки) за юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

**Съдия:**

