

РЕШЕНИЕ

№ 39827

гр. София, 28.11.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 26 състав, в публично заседание на 21.10.2025 г. в следния състав:

при участието на секретаря Биляна Кирилова, като разглежда дело номер **10038** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството по делото е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК) и е образувано по жалба на „Мобайл Деливъри“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ап. 16, представлявано от Управителя М. Н. А., подадена чрез адв. Н. К., срещу Ревизионен акт № Р-22220221994586-091-001 от 15.02.2022 г., издаден от А. А. Д., на длъжност Началник на сектор в ТД на НАП П., възложил ревизията и П. С. Д., на длъжност Главен инспектор по приходите в ТД на НАП П., ръководител на ревизията, мълчаливо потвърден от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (Дирекция ОДОП) С. при Централно управление на Национална агенция за приходите, с който на „Мобайл Деливъри“ ЕООД са определени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) в размер на общо 622 788,27 лева главница и са определени съответните лихви за забава в размер на 51 179,14 лева за данъчни периоди от м. февруари 2021 г. до м. май 2021 г., включително. В жалбата са изложени съображения за неправилност и незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт поради издаването му при неправилно прилагане и тълкуване на материалния закон, тенденциозно тълкуване на факти и доказателства и при неизясняване в цялост на конкретната фактическа обстановка. Сочи се, че са неверни изводите на органите по приходите в ревизионния акт, включително и невярно е изложеното, че не е правено възражение срещу ревизионния доклад. Сочи се, че липсват относими мотиви, направените изводи не са подкрепени със събраните в ревизионното производство доказателства, които в своята съвкупност сочат стриктно спазване от

дружеството на регламентирания задължения на данъчните субекти в ЗДДС. Твърди се, че в конкретния случай не е налице продължавана или еднородна дейност между дружеството и неговия едноличен собственик „Лайф Есеншъл“ ЕООД или пък относно „Мастър Трейдър“ ЕООД, като не са изследвани периоди, в които се осъществява дейността, а още по-малко обороти от твърдяната еднородна продължавана дейност. Твърди се, че изводите, обуславящи определянето на допълнителни задължения на ревизираното лице, са в

противоречие с чл. 96, ал. 10 от ЗДДС. Сочи се, че в конкретния случай ревизираното дружество е регистрирано по ЗДДС на 27.04.2021 г. на основание заявлението му за задължителна регистрация по чл. 96, ал. 1 от ЗДДС, като изцяло е съобразено изискването на чл. 96, ал. 10 от ЗДДС. С оспорвания РА органите по приходите изцяло незаконосъобразно и в противоречие с приложимия материален закон са приели, че при наличие на заявление за регистрация по особения ред на чл. 96, ал. 10 от ЗДДС, дружеството, което отговаряло на условията за това (което не е доказано), следва да се счита регистрирано от започване на дейността, без да има акт за регистрация по ЗДДС и е било длъжно да начисли ДДС по всички сделки преди регистрацията си. Съгласно чл. 96, ал. 10 от ЗДДС при достигане на определени обороти за дружеството се поражда задължение единствено за регистрация по чл. 96, ал. 1, изр. 2-ро от ЗДДС, което в конкретния случай е изпълнено от ревизираното лице. Искане се отмяна на оспорения ревизионен акт. Претендира се присъждане на разноски.

Производството по делото е по реда на чл. 226 от АПК, образувано след решение на Върховен административен съд № 9701 от 16.10.2023 г., постановено по адм.д. № 3869/2023 г. по описа на Върховен административен съд, с което е отменено решение № 973/15.02.2023 г., постановено по адм.д. № 7341/2022 г. по описа на Административен съд София-град, с което е отхвърлена жалбата на дружеството срещу Ревизионен акт № Р-22220221994586-091-001 от 15.02.2022 г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП П. и делото е върнато за ново разглеждане от друг състав на АССГ.

В съдебно заседание, оспорващото дружество, чрез процесуалния си представител по пълномощие, поддържа жалбата. Излагат се съображения за нищожност на оспорения ревизионен акт, тъй като не е доказано в производството, че подписаните с електронен подпис документи отговарят на изискванията за уникалност на подписите на положилите ги лица, както и предвид обстоятелство, че ревизионният доклад не е подписан от двамата издатели, върху ревизионния доклад се съдържа подпис само на един от издателите му. Твърди се, че в конкретния случай не е доказана продължавана дейност от органите по приходите, дружеството е подало заявление за регистрация по ЗДДС в съкратените срокове и изцяло незаконосъобразно със сега оспорения РА на ревизираното лице са определени задължения по ЗДДС за периода, в който същото е чакало да бъде регистрирано по ЗДДС. Претендира се присъждане на разноски съгласно списък, който се представя.

Ответникът Директорът на Дирекция ОДОП С., в съдебно заседание, чрез процесуален представител по пълномощие надлежно упълномощен юрисконсулт, оспорва жалбата. Излага съображения, че безспорно е установено в съдебното производство, включително от приетото по делото заключение на вещното лице, че на всички органи по приходите, автори на електронни документи, са били издадени квалифицирани удостоверения за квалифициран електронен подпис, валидни към момента на подписване на съответния документ. Поддържа констатациите и правните доводи в оспорения ревизионен акт (РА)

по мотиви, изложени в депозираните по делото писмени бележки. При анализ на събраните доказателства твърди, че безспорно установените в ревизионното производство факти обосновават извода, че дейността е облагаема и се извършва при условията на регистрация по ДДС съгласно чл. 96, ал. 10 от ЗДДС, доколкото в конкретния случай безспорно е установено, че дружествата са свързани лица и съгласувано извършват еднородна дейност последователно.

Налице е еднородна дейност на новорегистрираното дружество (ревизираното лице) с дружествата „Лайф Есеншъл“ ЕООД и „Мастър Трейдър“ ЕООД. В конкретния случай едно дружество след регистрацията си по ДДС формално не прекъсва извършването на дейността от свое име, но паралелно с това започва да извършва еднородна дейност чрез друго новосъздадено дружество до натрупване на оборот за регистрация по ДДС. Извършването на паралелна дейност от лица, действащи съгласувано, има изкуствен характер и противоречи на нормалната икономическа логика. В този смисъл са изложени съображения, че е налице сложният фактически състав на нормата на чл. 96, ал. 10 от ЗДДС, по силата на която новорегистрираното дружество „Мобайл Деливъри“ ЕООД към първия ден на осъществяване на дейността си се счита, че има оборот, формиран от оборота на предходното дружество, извършвалото еднородна дейност. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение в минимален размер съгласно Наредбата за минималните възнаграждения за адвокатска работа върху материалния интерес.

Съдът, след като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира за установено следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22220221004586-020-001 от 10.08.2021 г., издадена от А. А. Д., на длъжност Началник на сектор при ТД на НАП П., връчена на ревизираното лице по електронен път на 11.08.2021 г. съгласно Удостоверение за извършено връчване по електронен път в ИС „Контрол“ на л. 186 от делото, е възложено извършване на ревизия на „Мобайл Деливъри“ ЕООД за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за данъчни периоди от 01.02.2021 г. до 31.05.2021 г., определени са органи по приходите за извършване на ревизията П. С. Д. и Д. Г. Ц., определен е тримесечен срок за извършване на ревизията, считано от връчване на ЗВР. Със Заповеди за изменение на заповед за възлагане на ревизия № Р-22220221004586-020-002/09.11.2021 г. и № Р-22220221004586-020-003/07.12.2021 г., връчени на дружеството по електронен път, е удължен срокът за извършване на ревизията до 10.01.2022 г.

В хода на ревизията с цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за определяне данъчните задължения на ревизираното лице са извършени редица процесуални действия, които подробно са описани в констативната част на изготвения ревизионен доклад (РД), неразделна част от ревизионния акт (РА) по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК. С цел събиране на доказателства и установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на основание чл. 37, ал. 2 и 3 от ДОПК на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) от 12.08.2022 г. В отговор от жалбоподателя са представени документи и писмени обяснения, както следва разходни и приходни фактури и приложения, банково извлечение, извлечение от касов апарат, представени по делото. На основание чл. 37, ал. 5 от ДОПК Искане за представяне на документи и обяснения от трети лица е връчено на „Т11“ ЕООД, доставчик на ревизираното лице, в отговор на което същото дружество е представило списък с фактурите, издадени на „Мобайл Деливъри“ ЕООД.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22220221004586-092-

001 от 24.01.2022 г., съставен от П. С. Д., на длъжност Главен инспектор по приходите (ръководител на ревизията) и Д. Г. Ц., на длъжност Главен инспектор по приходите, връчен на ревизираното лице по електронен път на 26.01.2022 г. съгласно удостоверение за извършено връчване по електронен път в ИС „Контрол“ на л. 225 от делото.

Ревизионното производство е завършило с издаване на Ревизионен акт (РА) № Р-22220221004586-091-001 от 15.02.2022 г., издаден от А. А. Д., на длъжност Началник на сектор в ТД на НАП П., възложил ревизията и П. С. Д., на длъжност Главен инспектор по приходите в ТД на НАП П., ръководител на ревизията, с който на оспорващото дружество са определени допълнителни задължения по ЗДДС в размер общо на 622 788,27 лева и са определени съответните лихви за забава в размер на 51 179,14 лева за данъчни периоди м. февруари 2021 г. - м. май 2021 г. В РА изцяло се възприемат констатациите на РД. РА е връчен на оспорващото дружество по електронен път на 22.02.2022 г. съгласно удостоверение за извършено връчване по електронен път в ИС „Контрол“ на л. 232 от делото.

Издаденият на оспорващото дружество Ревизионен акт (РА) № Р-22220221004586-091-001 от 15.02.2022 г. е обжалван по административен ред в срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК. Директорът на Дирекция ОДОП С. не се е произнесъл в срока по чл. 155, ал. 1 от ДОПК. Съгласно чл. 156, ал. 4 от ДОПК непроизнасянето на решаващия орган в срока по чл. 155, ал. 1 се смята за потвърждение на ревизионния акт в обжалваната част. Жалбата, във връзка с която е образувано производството пред Административен съд София-град, е подадена на 15.06.2022 г., чрез Директора на Дирекция ОДОП С..

С РА на дружеството са определени допълнителни задължения по ЗДДС за данъчни периоди от м.02.2021 г. до м.05.2021 г. и са определени съответните лихви за забава. Фактите за установяване на задълженията са описани в РД.

Установено е, че декларираната от дружеството дейност при регистрацията по ЗДДС е търговия с мобилни телефони и части за тях, търговско представителство и посредничество, електронна търговия, дружеството е вписано в Търговския регистър при Агенция по вписвания на 11.09.2020 г., регистрирано е по ЗДДС, считано от 27.04.2021 г. на основание чл. 96, ал. 1 от ЗДДС с Акт за регистрация № 220422101035895 от 15.03.2021 г. съгласно подадено от „Мобайл Деливъри“ ЕООД заявление с вх. №[ЕИК]/01.03.2021 г., не е извършвало независима икономическа дейност през 2020 г.

Оспорващото дружество извършва значителни по обеми доставки (продажби) на мобилни телефони, части и аксесоари за тях през ревизираните периоди, като извършените от дружеството продажби са подробно описани в таблици в РД (л. 345 и л. 346 от делото). Доставчиците му са „Т11“ ЕООД и „Електроник 69“ ЕООД. При разплащанията използва регистрираното в Л. дружество за безкасови електронни разплащания. Извършените продажби са отразени и във ФУ. След анализ на извършените от „Мобайл Деливъри“ ЕООД доставки е посочено, че в рамките на два дни от 22.02.2021 г. до 23.02.2021 г. дружеството е реализирало оборот от продажба на стоки в размер на 65 513,91 лева, т.е. достигнало е законоустановения праг за задължителна регистрация в размер на 50 000 лева, във връзка с което е формулиран извод, че за дружеството е възникнало задължение за подаване на заявление за регистрация по ЗДДС в 7-дневен срок от датата, на която е достигнат оборотът, т.е. в конкретния случай заявлението за регистрация е следвало да се подаде до 02.03.2021 г. Дружеството е подало заявление за регистрация на 01.03.2021 г., т.е. в нормативно регламентирания срок. Задълженото лице е регистрирано с Акт за регистрация № 220422101035895 от 15.03.2021 г. на основание чл. 96, ал. 1 от ЗДДС,

връчен на дружеството на 27.04.2021 г., считано от 27.04.2021 г.

В хода на ревизионното производство е установено от органите по приходите, че едноличен собственик на капитала на „Мобайл Деливъри“ ЕООД е „Лайф Есеншъл“ ЕООД, чийто едноличен собственик на капитала е М. Н. А., който е и управител на двете дружества. Установено е, също така, че „Лайф Есеншъл“ ЕООД е едноличен собственик на капитала и на „Мастър Трейдър“ ЕООД, регистрирано със същото седалище и адрес на управление както „Мобайл Деливъри“ ЕООД в [населено място],[жк], [жилищен адрес] партер, офис 1 и със същия управител М. Н. А.. Дружеството „Лайф Есеншъл“ ЕООД е регистрирано по ДОПК и по ЗДДС съответно на 31.08.2018 г. и на 29.11.2018 г.

по избор и независимо от оборота на основание чл. 100, ал. 1 от ЗДДС и извършва идентична дейност с ревизираното лице – продажба на мобилни телефони и аксесоари. „Мастър Трейдър“ ЕООД е вписано в Търговския регистър при Агенция по вписвания на 11.09.2020 г., по ДОПК - на същата дата, а по ЗДДС - на 22.03.2021 г. с Акт за регистрация по ЗДДС № 220422100001610/07.01.2021 г. съгласно подадено заявление за регистрация по ЗДДС на основание чл. 96, ал. 1 от ЗДДС с вх. № 223912003683493/18.12.2020 г., основният предмет на дейност на дружеството е търговия с мобилни телефони, аксесоари за тях и електроника, като за периода от 11.09.2020 г. до 18.12.2020 г. дружеството е декларирало облагаем оборот в размер на 745 342,00 лева, формиран през декември 2020 г. от търговия с мобилни апарати и електроника с получатели български ФЛ и ЮЛ.

Във връзка с горните констатации органите по приходите са приели за установено, че дейността на трите дружества „Мобайл Деливъри“ ЕООД, „Лайф Есеншъл“ ЕООД и „Мастър Трейдър“ ЕООД е идентична, а именно търговия с мобилни телефони и аксесоари за тях, като видно от подадените от „Лайф Есеншъл“ ЕООД СД по ЗДДС и дневници за покупки и продажби същото дружество извършва търговска дейност и не е спирало дейност, основен доставчик както на ревизираното лице, така и на „Мастър Трейдър“ ЕООД е „Т11“ ЕООД, управител и на трите дружества е М. Н. А., като и трите дружества нямат назначен персонал, т.е. дейността е извършвана от управителя, използвано е идентично ноу-хау на бизнеса, много активни и интензивни продажби до регистрацията по ЗДДС и силно изразено затихване след това. Във връзка с горепосочените констатации е формулиран извод, че извършваната дейност от регистрираните по ЗДДС дружества „Лайф Есеншъл“ ЕООД и „Мастър Трейдър“ ЕООД е идентична с дейността, извършвана от „Мобайл Деливъри“ ЕООД, като обвързаността е толкова голяма, че на практика може да се говори за една и съща дейност,

извършвана от едно и също лице М. Н. А., реализирана по един и същи начин, но в течение на времето осъществена чрез различни притежавани и управлявани от него търговски дружества. Формулиран е извод, че извършваната дейност е облагаема и се извършва в условията на регистрация по ЗДДС съгласно чл. 96, ал. 10 от ЗДДС. Органите по приходите са приели неприложимост на разпоредбата на чл. 96, ал. 11 от ЗДДС, тъй като е установено в конкретния случай, че нито „Лайф Есеншъл“ ЕООД, нито „Мастър Трейдър“ ЕООД са прекъсвали дейност, напротив извършват успоредна дейност с ревизираното лице. От подадените от „Лайф Есеншъл“ ЕООД СД и дневници по ЗДДС се установява, че „Лайф есеншъл“ ЕООД не е спирало дейност, дружеството извършва търговска дейност, но декларираните обороти намаляват след регистрацията на ревизираното лице в ТР при АВ на 11.09.2020 г., като за периодите м.

септември 2020 г., м. януари 2021 г. и м. април 2021 г. е декларирало нулеви продажби, а

през месеците октомври – декември 2020 г. и февруари и март 2021 г. декларира намаляващи продажби спрямо периодите преди месец септември 2020 г. Формулирани са изводи, че извършването на паралелна дейност от лица, действащи съгласувано, има чисто изкуствен характер и противоречи на нормалната икономическа логика, което е основание същото да бъде третирано като заобикаляне на закона, при което следва да се приложи нормата, противодействаща на тази практика. Органите по приходите са приели, че „Мобайл Деливъри“ ЕООД е поело в действителност дейността и попада в хипотезата на чл. 96, ал. 10 от ЗДДС. Съгласно констатациите в РД органите по приходите са приели, че на 23.02.2021 г. „Мобайл Деливъри“ ЕООД е надхвърлило задължителния оборот за регистрация по ЗДДС и в законоустановения срок е подало заявление за регистрация на 01.03.2021 г., задълженото лице е регистрирано по ЗДДС на основание чл. 96, ал. 1 от ЗДДС с Акт за регистрация № 220422101035895/15.03.2021 г., но „Мобайл Деливъри“ ЕООД е потвърдило получаването на акта на 27.04.2021 г., на която дата ревизираното лице се счита за регистрирано по ЗДДС. Едновременно с това за периода от 02.03.2021 г. (след подаване на заявлението за регистрация) до 26.04.2021 г. (датата на регистрация) „Мобайл Деливъри“ ЕООД е извършило продажби и формирало оборот от тях в общ размер на 3 181 380,04 лева, като след датата на регистрация по ЗДДС 27.04.2021 г. ревизираното лице е извършило продажби на обща стойност 173 274,76 лева с дата на последна продажба 11.05.2021 г. и след тази дата няма извършени продажби, във връзка с което е формулиран извод, че този факт потвърждава извода, че със своите действия ревизираното дружество „Мобайл Деливъри“ ЕООД цели заобикаляне на ЗДДС с неначисляване на дължимия данък по реда на чл. 86 от ЗДДС.

Органите по приходите са изследвали и получените от дружеството доставки през ревизираните периоди, „Мобайл Деливъри“ ЕООД е получател на доставки с предмет мобилни телефони от доставчиците „Т11“ ЕООД и „Електроник 66“ ЕООД, по които ревизираното лице не е упражнило право на приспадане на данъчен кредит, представило е фактурите с приложения към тях с пълно описание на стоките, предмет на доставките, както и доказателства за извършените плащания по получените доставки.

При анализ на описаните доказателства органите по приходите са приели, че закупените от доставчиците мобилни телефони и аксесоари са реализирани от ревизираното лице чрез извършени продажби чрез ФУ и безкасови реализации, извършени чрез небанковата разплащателна сметка, но няма представени фактури за продажби, които да конкретизират и индивидуализират стоките.

Във връзка с горните констатации, както бе посочено и по-горе, е формулиран извод, че дейността е облагаема и се извършва в условията на регистрация по ЗДДС съгласно чл. 96, ал. 10 от ЗДДС. Посочено е, че съгласно чл. 67, ал. 2 от ЗДДС когато при договаряне на доставката не е изрично посочено, че данъкът се дължи отделно, приема се, че той е включен в договорената цена. Органите по приходите са приели, че ревизираното лице е следвало да начисли дължимия данък по реда на чл. 86 от ЗДДС във връзка с чл. 96, ал. 10 от ЗДДС и чл. 6 от ЗДДС за получените суми през ревизираните периоди, във връзка с което с оспорения РА на основание чл. 86 от ЗДДС във връзка с чл. 96, ал. 10 от ЗДДС и чл. 6 от ЗДДС за получените суми от „Мобайл Деливъри“ ЕООД през ревизираните периоди е начислен ДДС за данъчен период месец 02.2021 г. в размер на 43 644,41 лева върху определена данъчна основа в размер на 218 222,04 лева (за получена обща сума от 261 866,45 лева) и са определени съответните лихви за забава в размер на 3 831,32 лева, за данъчен период м.03.2021 г. в размер на 313 373,94 лева върху определена данъчна основа

в размер на 1 566 869,70 лева (за получена сума от 1 880 243,64 лева) и са определени съответните лихви за забава в размер на 24 810,75 лева, за данъчен период м. 04.2021 г. в размер на 254 617,85 лева върху определена данъчна основа в размер на 1 273 089,26 лева (за получена сума обща сума от 1 527 707,11 лева) и са определени съответните лихви за забава в размер на 18 036,87 лева и за данъчен период м. 05.2021 г. е начислен ДДС в размер на 11 152,07 лева върху определена данъчна основа в размер на 55 760,34 лева (за получена обща сума в размер на 66 912,41 лева) и са определени съответните лихви за забава в размер на 693,96 лева.

В хода на съдебното производство е приобщено заключение по назначената по делото съдебна компютърна-техническа експертиза, неоспорено от страните по делото.

Въз основа на установената фактическа обстановка съдът достига до следните правни изводи:

При така изложената фактическа обстановка съдът формира и своите правни изводи. На основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК съдът разглежда спора по същество и когато приеме, че актът е незаконосъобразен на основанията, на което е издаден, следва да разгледа спора по същество, производството по обжалване на РА не е контролно-отменително, а е процес по същество, поради което съдът следва да реши, с оглед на събраните по делото доказателства, дали се дължи данък и в какъв размер.

Жалбата е подадена срещу издаден на „Мобайл Деливъри“ ЕООД ревизионен акт, от лице с надлежна легитимация, след изчерпване на фазата на административния контрол. В конкретния случай издаденият РА е оспорен по административен ред. Директорът на Дирекция ОДОП С. не се е произнесъл в рамките на преклузивния срок по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, който в конкретния случай е изтекъл на 15.03.2022 г. Съгласно чл. 156, ал. 4 от ДОПК непроизнасянето на решаващия орган в срока по чл. 155, ал. 1 се смята за потвърждение на ревизионния акт в обжалваната част. Съгласно разпоредбата на чл. 156, ал. 5 от ДОПК в случаите по ал. 4 жалбата против ревизионния акт може да се подаде в 30-дневен срок от изтичането на срока за произнасяне чрез решаващия орган пред административния съд, в чийто съдебен район е постоянният адрес или седалището на жалбоподателя към момента на извършване на първото действие по осъществяване на данъчно-осигурителния контрол от органите по приходите, в конкретния случай жалбата е депозирана в АССГ на 15.06.2022 г., чрез Директора на Дирекция ОДОП С.. Във връзка с горното съдът намира, че жалбата е процесуално допустима за разглеждане по същество. Разгледана по същество, жалбата е частично основателна.

Съдът намира, че оспореният ревизионен акт е валиден, издаден от компетентни органи, след провеждане на ревизионно производство, възложено от оправомощен за това орган по приходите, при спазване на съответните процедурни правила.

Ревизионното производство е започнало с издаване на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22220221004586-020-001 от 10.08.2021 г., издадена от А. А. Д., на длъжност Началник на сектор при ТД на НАП П.. Същата е включена в списъка на лицата, за които не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК и осъществяват правомощията си на територията на цялата страна съгласно Заповед № ЗЦУ-ОПР-1659/05.05.2021 г. на Заместник изпълнителния директор на НАП. Със Заповед № РД-01-287 от 10.05.2021 г. на Директора на ТД на НАП С. е разпоредено функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК да се изпълняват от служители (органи по приходите), които са изрично изброени в Заповед № ЗЦУ-ОПР-1659/05.05.2021 г. на Заместник изпълнителния директор на НАП, между които е и А. А. Д., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в отдел

„Ревизии“ към Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП П.. Съгласно разрешенията, дадени с Тълкувателно решение (ТР) № 3 от 26.06.2025 г. по тълк. дело № 2/2024 г. на Общото събрание на съдиите от Първа и Втора колегия на Върховния административен съд, не е нищожен Ревизионен акт, издаден в

резултат на ревизия, възложена от орган по приходите – служител на една териториална дирекция на Националната агенция за приходите, определен със заповед по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК на директора на друга териториална дирекция на Националната агенция за приходите въз основа на заповеди по чл. 12, ал. 6, изр. първо от ДОПК и чл. 10, ал. 9 от ЗНАП по отношение на лице, за което съгласно правилата на чл. 8 от ДОПК компетентни са органите на втората (другата) териториална дирекция. В мотивите на тълкувателното решение се сочи, че при действието на чл. 12, ал. 6, изр. първо от ДОПК правомощие на Изпълнителния директор на НАП или на заместник-директор, комуто той е делегирал това правомощие, е да определи органи по приходите или публични изпълнители, за които не важат ограниченията на компетентността по място, обвързана с принадлежността им към компетентната териториална дирекция.

В чл. 10, ал. 9 от устройствения ЗНАП е създадено правомощие за Изпълнителния директор или за оправомощено от него лице, при необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции, да нареди служители от една териториална дирекция да осъществяват правомощията си по отношение на лица, за които съгласно правилата на чл. 8 от ДОПК компетентни са органите на друга териториална дирекция, включително за части от работното време и без промяна на мястото на работа. Ревизионният акт не е опорочен от обстоятелствата, че ревизията е възложена и в състава на издалите го органи по приходите като възложител на ревизията е участвал орган по приходите от друга териториална дирекция, щом ревизията е проведена в компетентната териториална дирекция, а възложилият е от кръга на тези по чл. 12, ал. 6, изр. първо ДОПК и е определен по реда на чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК от директора на компетентната дирекция. Включването в персоналните предели на заповедта по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК на длъжностни лица от състава на друга териториална дирекция не е в противоречие с правилото на чл. 11, ал. 1, т. 1 от ЗНАП.

Директорът и в тази хипотеза организира и ръководи териториалната дирекция в териториалния обхват, отреден с решението на управителния съвет по чл. 5, ал. 5, т. 5 ЗНАП, като не е дължимо отношение на субординация между териториалния директор и адресатите на заповедта му. Преценката за необходимостта служителите на НАП да осъществяват правомощията си извън територията, ограничена от правилата от правилата на чл. 8 от ДОПК, е за субекта по чл. 10, ал. 9 от ЗНАП. Тя не поражда преки правни последици извън съдържанието на правоотношението между служителя и органа по назначаването и с арг. от чл. 2, ал. 2, т. 3 от АПК не подлежи на съдебен контрол за законност, включително инцидентен. Отсъствието на изискване за обосноваване (а съответно и за доказване) на необходимостта от издаването на заповедта по чл. 10, ал. 9 от ЗНАП и недопустимостта на съдебния контрол върху нея дисквалифицират участието в ревизионното производство и в издаването на крайния му акт на органи по приходите, посочени в тази заповед, като основание за недействителност на ревизионния акт, макар тези административни органи да не са от компетентната териториална дирекция и заповедта да не е мотивирана. В същото тълкувателно решение се приема, че ревизионният акт не е издаден в противоречие с разпоредбата на чл. 112, ал. 2, т. 2 от ДОПК. Не е иззета компетентността на изпълнителния директор или определен от него

заместник за възлагане на ревизия „...за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължително осигурителни вноски“.

Неоснователни са доводите на жалбоподателя, че издадените в ревизионното производство ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са подписани от лица без същите да притежават валидни КЕП. Съгласно чл. 3 от Закона за електронния документ и електронни удостоверителни услуги (ЗЕДЕУУ) 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.), наричан по-нататък „Регламент (ЕС) № 910/2014“. Съгласно ал. 2 на посочената норма писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ, съдържащ електронно изявление. Съгласно чл. 4 от 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.

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 ЗВР, РД, както и РА са създадени като електронни документи по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал. 2, се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронни документи, подписани от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, те са изпратени като електронни съобщения и връчени на ревизираното дружество по реда на чл. 30, ал. 6 от 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 от ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По делото е прието заключение на компютърно-техническа експертиза, което съдът намира за подробно, компетентно и обосновано, на база на което съдът приема, че всички електронни документи са подписани с валидни КЕП.

Безспорно е установено в производството, че на всички органи по приходите, автори на електронни документи, са били издадени квалифицирани удостоверения за квалифициран електронен подпис, валидни към момента на подписване на съответния документ. От техническа страна подписите съответстват на Приложение 1 от Регламент 910/14. По силата на чл. 13 от 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. За да е налице КЕП следователно е необходимо да е спазено изискването на чл. 16, ал. 1, т. 1, според което той трябва да е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за КЕП, отговарящо на изискванията на чл. 24 и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа. Съобразно чл. 3, т. 10 от Регламент (ЕС) на Европейския парламент

и на Съвета от 23 юни 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО електронен подпис означава данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях и които титулярът на електронния подпис използва, за да се подписва.

Съобразно чл. 3, т. 12 от регламента 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. Следователно, както приема в мотивите си и Съдът на Европейския съюз в решение по дело C-362/2021, чл. 3, т. 12 от регламента поставя три кумулативни изисквания, за да може един електронен подпис да се определи като квалифициран електронен подпис. Първо, електронният подпис трябва да е усъвършенстван електронен подпис, който съгласно чл. 3, т. 11 от Регламента трябва да отговаря на изискванията, посочени в чл. 26. Второ, подписът трябва да е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис, което съгласно чл. 3, т. 23 от Регламента следва да отговаря на изискванията, предвидени в приложение 2 към регламента. Трето, подписът трябва да се основава на квалифицирано удостоверение за електронен подпис по смисъла на чл. 3, т. 15 от Регламента, като съгласно този текст за това е необходимо това удостоверение да бъде издадено от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги и да отговаря на изискванията, предвидени в

приложение 1 към Регламента. Изискванията към усъвършенстваните електронни подписи са уредени в чл. 26 от регламента, като съгласно посочения текст усъвършенстваният електронен подпис отговаря на следните изисквания – свързан е по уникален начин с титуляра на подписа (а), може да идентифицира титуляра на подписа (б), създаден е чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярът на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол (в) и свързан е с данните, които са подписани с него по начин, позволяващ да бъде открит (г). Безспорно е установено по делото, че електронните подписи са създадени от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис. В конкретния случай в заключението на вещото лице по назначената по делото съдебна компютърно-техническа експертиза е формулиран категоричен извод, че положените от органите по приходите подписи могат да бъдат квалифицирани като „усъвършенстван електронен подпис“ съгласно изискванията на чл. 26 от Регламент № 910/2014 г. В ОСЗ вещото лице категорично е заявило, че всички подписи,

които е изследвал, са уникални, като е пояснил, че, доколкото електронните адреси са служебни, същите не се създават лично от ФЛ (служители), а от администратори в съответната администрация, с домейна на държавната институция. При съобразяването на посочените и от вещото лице обстоятелства, съдържащите се в квалифицираните удостоверения за електронен подпис данни за титулярите им – уникалния сериен номер на сертификата, трите имена на лицето, на което е издадено удостоверението, e-mail адресите на титулярите на квалифицираните електронни подписи, имената и ЕИК на учрежденията, от чието име действат са достатъчни за установяване на самоличността на авторите на квалифицираните електронни подписи, като същите представляват необходимите данни за идентификация на лица по смисъла на чл. 3, т. 1 от регламента, отговарящи на изискванията на приложение 1, б. в към чл. 3, т. 15 т регламента. Следва изводът за наличието на усъвършенстван електронен подпис,

който отговаря на изискванията по чл. 26 от регламента, което обосновава и наличието на първата предпоставка за валидността на квалифициран електронен подпис по смисъла на чл. 3, т. 12 от регламента. Съгласно констатациите на вещото лице всички КЕП са поставени чрез B-trust, който е търговската марка на услугите, предоставяни от дружество „Борика“ АД като акредитиран доставчик на удостоверителни услуги. Налице е и третата предпоставка за валидността на квалифициран електронен подпис, а именно усъвършенстваният електронен подпис се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Вещото лице в заключението е посочило, че всички анализирани цифрови документи и положените в тях КЕП съдържат разяснения, свързани с това, че положената дигитална сигнатура (КЕП) отговаря на Регламент 910/2014 г. и, че същата е положена с устройство за създаване на квалифициран електронен подпис.

Съобразно чл. 3, т. 15 от регламента квалифицирано удостоверение за електронен подпис означава удостоверение за електронни подписи, което се издава от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги и отговаря на изискванията, предвидени в приложение 1. Действително съществено изискване по б. г е наличието на данни за валидиране на електронния подпис. Това валидиране, обаче, е такова по смисъла на чл. 3, т. 41 от регламента и означава процеса на проверка и потвърждаване на валидността на електронен подпис или печат, като съобразно чл. 3, т. 40 от регламента данни за валидиране означава данни, които се използват за валидиране на електронен подпис или електронен печат като изискванията към валидирането на квалифицираните електронни подписи и следва да се отличава от услугата по квалифицирано валидиране на квалифицирани електронни подписи, регламентирана в чл. 33 от регламента.

Съобразно посочения текст услугата по квалифицирано валидиране на квалифицирани електронни подписи може да се предоставя единствено от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги, който извършва валидиране в съответствие с чл. 32, параграф 1 (а) и дава възможност на доверяващите се страни да получат резултата от процеса на валидиране по автоматизиран начин, който е надежден и ефикасен и носи усъвършенстван електронен подпис или усъвършенстван електронен печат на доставчика на услугата по квалифицирано валидиране (б). В тази връзка, квалифицираното валидиране не попада сред изискванията към квалифицираните удостоверения за електронни подписи, посочени в приложение 1. В този смисъл в процесния случай следва да се приеме, че е налице квалифицирано удостоверение за електронен подпис, което отговаря на изискванията към квалифицираните удостоверения за електронни подписи, съдържащи се в приложение 1. По делото са представени Удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги, със съдържанието по чл. 24, ал. 1 от ЗЕДЕУУ, които обосновават извод за това, че ЗВР, РД, РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП,

по отношение на който в ал. 4 на чл. 13 от ЗЕДЕП е въведена фикция за саморъчен подпис, наред с това документите са представени и в електронен вид, както бе посочено и по-горе. От представените по делото удостоверения е видно, че подписите са положени от съответните лица, в периода на срока на действие на притежаваните от тях удостоверения за електронен подпис. Всички актове в ревизионното производство ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени от органи по приходите, които са притежавали квалифициран електронен подпис. Лицата, с чиито подписи са подписани документите, са тези, на които е възложена ревизията. Съдържат се в подписа необходимите данни за установяване на самоличността им. Всички подписи в документите са валидни. Налице е и заверка с времеви печат, която

установява безспорно датата на подписването.

Процедурата по издаване на РА е съобразена с приложимите за случая процесуални норми на ДОПК и съдът не намира при провеждането ѝ да са извършени процесуални нарушения, засягащи законосъобразността на ревизионния акт. С ревизионния акт са определени допълнителни задължения по ЗДДС и лихви за забава за периодите и на лицето, на което е възложена ревизията. Ревизионният акт е издаден в предвидената в чл. 120 от ДОПК форма и съдържа изложение на фактическите и правните основания за постановяването му, с извършено позоваване на изготвения ревизионен доклад. Изложение на фактическите основания за установяване на процесните задължения се съдържа в ревизионния доклад, който е неразделна част от РА (чл. 120, ал. 2 от ДОПК), а съгласно константната съдебна практика мотивите на РД, когато са възприети от компетентните органи, се явяват и такива на приключващия ревизията акт. На задълженото лице е била предоставена достатъчна възможност да представи изисканите му документи и сведения в хода на извършваната му ревизия, същото е било редовно уведомявано както за откриването на ревизионното производство,

така и за всички последващи действия на органите по приходите, а също и за исканите от тях доказателства от значение за установяване размера на публичните му задължения. В хода на ревизията органите по приходите са попълнили преписката с необходимите, според тях, доказателства, на база на които е извършена проверка на релевантните за облагането на оспорващото дружество обстоятелства. Извършените въз основа на тези доказателства фактически констатации и направените правни изводи са предмет на преценка при проверката за материалната законосъобразност на РА, и ще бъдат обсъдени по-долу в настоящото решение. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила в хода на административното производство по издаване и оспорване по административен ред на процесния ревизионен акт.

Неоснователни са доводите за нищожност на оспорения РА поради обстоятелството, че РД е подписан само от един от издателите му. Съдът намира, че не е налице нищожност на ревизионния акт, ако в ревизионния доклад, който е неразделна част от него, не е спазено изискването на чл. 117, ал. 2, т. 10 от ДОПК за полагане на подписи от всички органи по приходите, които са го съставили. Макар че ревизионният доклад е основен акт във фазата на извършване на ревизионното производство, той е процесуален акт по смисъла на чл. 21, ал. 5 от АПК. Независимо че разпоредбата на чл. 120, ал. 2, изр. първо от ДОПК сочи, че той се прилага към ревизионния акт и е неразделна част от него, то от това не следва, че законодателят е предвидил изискване волята на издателя на ревизионния акт да се наслажда върху волята на съставителите на ревизионния доклад и в тази кумулативност на двете волеизявления да се упражнява съвместна компетентност за издаването на ревизионния акт. Нормата на чл. 119, ал. 2 от ДОПК изрично определя чия е компетентността за издаване на ревизионния акт, без да обвързва тази компетентност с правомощията на съставителите на ревизионния доклад. Друг извод не следва и от сезиращата функция на ревизионния доклад и свързаните с момента на издаването му срокове, тъй като уведомяването на органа,

възложил ревизията, не е правопораждащ факт за възникването на компетентността за издаването на ревизионния акт. Тя не произтича от ревизионния доклад, а е нормативно установена и персонално определена, поради което пороците на ревизионния доклад не рефлектират върху валидността на ревизионния акт. В качеството си на процесуален акт ревизионният доклад е процесуална предпоставка за издаването на ревизионния акт, а при

липса на процесуална предпоставка е налице неспазване на процесуалните разпоредби по смисъла на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, но не и толкова тежък порок, който да обуслови извод за нищожност на РА. Съгласно чл. 117, ал. 2, т. 10 от ДОПК изискването за подписване на ревизионния доклад от неговите съставители е задължителен реквизит на ревизионния доклад от външна страна, т.е. част от нормативно установените изисквания за форма на ревизионния доклад.

Разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, която предвижда, че ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт, не дерогира систематично предхождащата я норма на чл. 120, ал. 1, т. 5 от ДОПК, включваща сред задължителните реквизити на ревизионния акт наличието на мотиви за издаването му. И двете разпоредби са част от чл. 120 от ДОПК, озаглавен „Съдържание на ревизионния акт“, а това сочи, че ревизионният доклад също е част от нормативно изискуемото съдържание на ревизионния акт. При наличие на порок в законоустановената форма, изразяващ се в липса на мотиви, опорочаването също не е толкова съществено, че да се приравни с пълна липса на форма, а оттам и на волеизявление, поради което отново не мотивира извод за нищожност на издадения ревизионен акт. Горното обосновава заключението, че не е налице нищожност на ревизионния акт, ако в ревизионния доклад, който е неразделна част от него, не е спазено изискването на чл. 117, ал. 2, т. 10 от ДОПК за полагане на подписи от всички органи по приходите, които са го съставили. Изцяло в този смисъл са разрешенията, дадени в Тълкувателно решение № 5 от 22.06.2015 г. по тълкувателно дело № 4/2014 г.

В конкретния случай, както бе посочено и по-горе, органите по приходите са определили допълнителни задължения по ЗДДС на ревизираното лице на основание чл. 86 от ЗДДС във връзка с чл. 96, ал. 10 от ЗДДС, прилагайки чл. 67, ал. 2 от ЗДДС, като са приели, че извършваната от дружеството дейност е облагаема и се извършва в условията на регистрация по ЗДДС съгласно чл. 96, ал. 10 от ЗДДС, тъй като извършваната дейност от „Мобайл Деливъри“ ЕООД е идентична с дейността, извършвана от регистрираните по ЗДДС дружества „Лайф Есеншъл“ ЕООД и „Мастър Трейдър“ ЕООД.

Между страните няма спор за факти, не се спори относно конкретния размер на облагаемия оборот, реализиран от оспорващото дружество през ревизираните периоди. Безспорно е установено в хода на ревизионното производство и не се спори между страните, че реализираният облагаем оборот не представлява освободени доставки по смисъла на чл. 45, ал. 3 от ЗДДС. Липсват оплаквания срещу начина на изчисляване на начисления данък въз основа на този оборот. Спорът се свежда до наличието на законовите предпоставки за начисляване на ДДС за реализираната от оспорващото дружество икономическа дейност през ревизираните периоди.

Съдът намира, че формираните в оспорения РА изводи са в противоречие както с установените от органите по приходите факти в хода на процесното ревизионното производство, така и с релевантните нормативни разпоредби.

Съгласно разпоредбата на чл. 96, ал. 1 от ЗДДС (в редакция към процесния период), уреждаща предпоставките за задължителна регистрация по ЗДДС, всяко данъчно задължено лице с облагаем оборот 50 000 лева 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. Според чл. 87, ал. 2 от ЗДДС

данъчният период е едномесечен за всички регистрирани лица и съвпада с календарния месец освен в случаите по глава осемнадесета. От анализа на цитираните разпоредби се установява, че законодателят е регламентирал два различни фактически състава, с осъществяването на всеки от които за лицата възниква задължение за регистрация по ЗДДС, като регламентираната в чл.

96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС (изм. ДВ, бр. 97 от 2017 г., в сила от 1.01.2018 г.) хипотеза е специална спрямо общото правило за задължителна регистрация по ЗДДС по чл. 96, ал. 1, изречение първо от ЗДДС. С изречение второ на чл. 96, ал. 1 от ЗДДС е предвиден 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 от ЗДДС предимство има специалният ред по изречение второ на посочената разпоредба. Това нормативно разрешение цели своевременното 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 лева 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, изречение първо от ЗДДС – от изтичането на данъчния период, през който е достигнат оборотът, а по чл. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС – от датата, на която е достигнат оборотът. За целите на определяне на облагаемия оборот с разпоредбата на чл. 96, ал. 10 от ЗДДС (нова ДВ, бр. 96 от 2019 г., в сила от 1.01.2020 г.) се предвижда, че при последователното извършване на еднородна дейност в един и същи търговски обект от две или повече свързани лица или лица, действащи съгласувано, в облагаемия оборот на всяко следващо лице се включва оборотът, реализиран в обекта от всички лица, извършвали последователно дейността в съответния обект преди него, за период, не по-дълъг от последните 12 последователни месеца, включително текущия месец, и се счита за оборот, реализиран от съответното лице през първия ден на започване на еднородната дейност в обекта от това лице. Дейността се приема, че е еднородна, когато е налице значителна идентичност по отношение на две или повече от следните характеристики: предлаганите стоки или услуги, ползваните активи,

персонала, търговската марка/наименованието на обекта, доставчиците/клиентите. Понятието „свързани лица“ или „действащи съгласувано лица“ се определя по §1, т. 3 ДР от ДОПК и § 1, т. 93 ДР ЗДДС. Съгласно разпоредбата на т. 93 от ДР на ЗДДС „Лица, действащи съгласувано“ по смисъла на чл. 96, ал. 10 са лица, в управлението, контрола и/или капитала на които участват свързани по § 1, т. 3, букви „а“, „б“, „в“ и „л“ от допълнителните разпоредби на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс лица, или лица, от взаимоотношенията между които или между всяко от тях и трето лице според съществуващата между тях икономическа, организационна, семейна или друга обвързаност/свързаност може да се направи извод, че действат съгласувано и между тях могат да се уговорят условия, различни от обичайните. Съобразно мотивите за приемане на чл. 96,

ал. 10 от ЗДДС извършените промени по отношение на задължителната регистрация по ЗДДС целят предотвратяване на практиката по избягване на регистрация по ЗДДС, съответно на облагането с ДДС на доставките на стоки или услуги, извършени от

данъчнозадължени лица. Проявлението на тази практика обичайно е чрез формална смяна на субектите, извършващи една и съща дейност в един търговски обект преди достигане на прага на оборота за задължителна регистрация по закона. Тези лица са юридически самостоятелни, но свързани под една или друга форма и действат съгласувано. За предотвратяването на тази практика нормата предвижда сумиране на оборотите за формиране на облагаем оборот за задължителна регистрация по ЗДДС на данъчно задължените лица.

В настоящия случай съдът намира, че с оглед събраните по делото доказателства и установените с тях фактически обстоятелства приложимостта на цитираната разпоредба на чл. 96, ал. 10 от ЗДДС е ирелевантна за правилното определяне на задълженията на „Мобайл Деливъри“ ЕООД за ДДС за ревизираните периоди.

На първо място, от разпоредбата на чл. 96, ал. 10 от ЗДДС не следва дължимост на ДДС за реализиран облагаем оборот, така както са приели органите по приходите с оспорения РА. Разпоредбата на чл. 96, ал. 10 от ЗДДС предвижда специфичен ред за определяне на облагаем оборот с оглед задължението на всяко данъчно задължено лице, което е установено на територията на страната, за регистрация по ЗДДС и срока, в който същото следва да бъде изпълнено. ДДС е дължим при неизпълнено задължение за подаване на заявление за регистрация или при забавено изпълнение на това задължение, чиито размер се определя по правилата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС и се установява с РА. Съгласно чл. 102, ал. 4, изр. 1 и 2 от ЗДДС 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. В конкретния случай самите органи по приходите са приели, че по входящия паричен поток на „Мобайл Деливъри“ ЕООД дружеството е достигнало оборот от 64 513,91 лева за два дни (от 22.02.2021 г. до 23.02.2021 г.) към 23.02.2021 г., по този начин е установена датата,

от която дружеството е следвало да подаде заявление за регистрация и да започне начисляване и плащане на данък. Т.е. прието е, че заявление за регистрация по ЗДДС „Мобайл Деливъри“ ЕООД е следвало да подаде в 7-дневен срок от датата, на която е достигнат изискуемият облагаем оборот, тъй като същият е реализиран за 2 дни, прието е, че дружеството е надхвърлило задължителния оборот за регистрация на 23.02.2021 г., в този смисъл органите по приходите са приели, че заявлението за регистрация по ЗДДС е следвало да се подаде до 02.03.2021 г. Не е предмет на спор, че дружеството е подало заявление за регистрация по ЗДДС на 01.03.2021 г., т.е. в нормативно регламентирания срок съгласно разпоредбата на чл. 96, ал. 1, изр. второ от ЗДДС, така както е прието и в РА и дружеството е регистрирано по ЗДДС, считано от 27.04.2021 г. на основание чл. 96, ал. 1 от ЗДДС с Акт за регистрация № 220422101035895/15.03.2021 г. В този смисъл от самите констатации на органите по приходите следва, че в конкретния случай не е налице основание за определяне на допълнителни задължения по ЗДДС по реда на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС.

Независимо от горното, дори и да се приеме, че в конкретния случай елементите от фактическия състав на чл. 96, ал. 10 от ЗДДС във връзка с § 1, т. 93 от ДР на ЗДДС са

безспорно установени в хода на процесното ревизионно производство, в този смисъл са налице основания към облагаемия оборот, реализиран от „Мобайл Деливъри“ ЕООД през първия ден на започване на еднородната дейност в търговския обект, да се включи сумарно и „облагаемият оборот, реализиран от всички лица, извършвали последователно дейност в съответния обект преди него за период, не по-дълъг от последните 12 последователни месеца, включително текущия месец“ и да се счита за „оборот, реализиран от съответното лице през първия ден на започване на еднородната дейност в обекта от това лице“, както се приема от органите по приходите, и в този случай не е налице основание за начисляване на ДДС за реализирания от ревизираното лице облагаем оборот за всички ревизирани периоди и то на посочените от органите по приходите основания.

Безспорно е установено в производството и не е предмет на спор между страните, че първият ден на започване на еднородната дейност от ревизираното лице е 22.02.2021 г., в случая това е първият ден на започване на дейността на оспорващото дружество и отчитане на първата продажба, т.е. следва да се приеме, че датата, на която дружеството е достигнало облагаемия оборот за задължителна регистрация по смисъла на чл. 96, ал. 1, изр. второ от ЗДДС във връзка с чл. 96, ал. 10 от ЗДДС, е 22.02.2021 г. Следователно съгласно цитираната разпоредба оспорващото дружество е било длъжно и е следвало да подаде заявление за регистрация по ЗДДС в 7 - дневен срок от датата, на която е достигнат оборотът (22.02.2021 г.), т.е. до 01.03.2021 г., което е спазено в конкретния случай. Както бе посочено и по-горе, не е предмет на спор между страните в конкретния случай, че „Мобайл Деливъри“ ЕООД е подало заявление за регистрация по ЗДДС на 01.03.2021 г. Подавайки заявление за регистрация на 01.03.2021 година оспорващото дружество е спазило императивно предвидения срок по чл. 96, ал. 1, изр. 2 от ЗДДС.

В този смисъл, както бе посочено и по-горе, ДДС е дължим при неизпълнено задължение за подаване на заявление за регистрация или при забавено изпълнение на това задължение е, чиито размер се определя по правилата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС и се установява с РА. Разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС разширява обхвата на облагането с ДДС в случаите, когато лицето е пропуснало да изпълни задължението си за регистрация в законово определения срок, като СЕС е имал възможността да се произнесе по значението на неизпълнението на това задължение и съвместимостта с правото на Съюза на увеличения размер на данъка, поискан от данъчната администрация. В своето решение от 09.07.2015 г. по дело С 183/14 СЕС припомня, че държавите-членки, при липсата на хармонизация на законодателството на Съюза в областта на санкциите, приложими при неспазване на условията, предвидени от установен в това законодателство режим, запазват своята компетентност да избират санкциите, които според тях са подходящи, като са длъжни да упражняват своята компетентност при спазване на правото на Съюза и на неговите общи принципи, а следователно и при спазване на принципа на пропорционалност.

Това разбиране е последователно застъпено и в предходната практика на СЕС, напр. решение от 15.07.2012 г. по дело C-259/12 „Родопи –М“ ООД, т. 31, решение от 6.02.2014 по дело C 424/12 SC Fatorie SRL, т. 50 и др. Съгласно даденото в цитираното по-горе решение от 09.07.2015 г. по дело С 183/14 тълкуване, приложимо поради сходство във фактическата обстановка, принципът на пропорционалност изисква, когато държавите-членки предвидят в съответните си национални законодателства подходящи санкции за неспазване на задължението за регистриране по ДДС, с цел осигуряване на правилното

събиране на данъка и предотвратяване на измамите, тези санкции все пак да не надхвърлят необходимото за постигането на тези цели. Същевременно СЕС посочва, че регистрацията на данъчнозадължените лица с ДДС номер е изцяло формално изискване,

чиято основна цел е да се осигури доброто функциониране на системата на ДДС, като Директивата не предвижда различен режим на третиране спрямо лица, които не са се регистрирали в срок за разлика от тези, които са спазили точно изискването за своевременна регистрация. Независимо от последно изложеното, в решението по дело С 183/14 СЕС приема, че налагането на увеличен размер на данъка във връзка с това, че лицето не е спазило задължението си да се регистрира в срок за целите на ДДС, представлява наказателна санкция, която държавата-членка може да наложи, при условие, че санкцията е пропорционална на извършеното нарушение и не надхвърля необходимото за постигане на целите на законодателството.

Определящо за приложението на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС е, че данъчно задълженото лице не е подало заявление за регистрация в срок. Този извод следва от граматическото тълкуване на чл. 102, ал. 4 от 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 спазили законовите изисквания, да черпят благоприятни последици за себе си.

Лицата, които са подали заявление за регистрация в срок, както е в конкретния случай, начисляват ДДС само върху доставките, извършени на и след датата на връчване на акта за регистрация съгласно чл. 82, ал. 1 ЗДДС във връзка с чл. 103 от ЗДДС, а доставките, извършени до връчване на акта за регистрация, са освободени от облагане с ДДС. В този смисъл с РА незаконосъобразно органите по приходите са определили допълнителни задължения по ЗДДС за извършената икономическа дейност до датата на регистрация на „Мобайл Деливъри“ ЕООД по ЗДДС.

Всъщност, за пълнота на изложението следва да се посочи, че в оспорения РА и РД към него липсват конкретни констатации за формиране на облагаемия оборот на оспорващото дружество чрез сумиране на оборотите на жалбоподателя и посочените дружества, извършвали еднородна дейност. Констатациите в РД се свеждат до обстоятелствата, че „от подадените от „Лайф Есеншъл“ ЕООД СД по ЗДДС и дневници за покупки и продажби е видно, че дружеството извършва търговска дейност и не е спирало дейност, но декларираните обороти (приходи) намаляват след регистрацията на дружество „Мобайл Деливъри“ ЕООД“ в Търговския регистър на 11.09.2020 г., като за периодите м.септември 2020 г., м.януари 2021 г. и месец април 2021 г. декларира нулеви продажби, а през месеците октомври, ноември и декември 2020 г. и февруари март 2021 г. декларира намаляващи продажби спрямо периодите преди месец септември 2020 г.“, а относно

„Мастър Трейдър“ ЕООД са както следва: „Мастър Трейдър“ ЕООД е вписано в Агенция по вписванията на 11.09.2020 г....За периода 11.09.2020 г. – 18.12.2020 г. дружеството декларира реализиран облагаем оборот в размер на 745 342,00 лева, формиран през м.12.2020 г. от търговия с мобилни телефони и електроника с получатели български ФЛ и ЮЛ“. Т.е. на практика в оспорения РА липсва определен от органите по приходите облагаем оборот на оспорващото дружество по реда на чл. 96, ал. 10 от ЗДДС. За да обосноват приложение на чл. 96, ал. 10 от ЗДДС органите по приходите са приели, че дейността, извършвана от „Мобайл Деливъри“ ЕООД, е идентична с извършваната дейност от свързаните с него лица по смисъла на ДОПК „Лайф Есеншъл“ ЕООД и „Мастър Трейдър“ ЕООД. Безспорно е в конкретния случай, че дейността на трите дружества е идентична – търговия с мобилни телефони и аксесоари за тях, т.е. основателно е прието от органите по приходите, че съществува идентичност относно предлаганите стоки. Безспорно в конкретния случай е и обстоятелството, че през ревизираните периоди трите посочени от органите по приходите дружества са свързани лица по смисъла на П.. 1, т. 3 от ДР на ДОПК, доколкото едноличен собственик на капитала на „Мобайл Деливъри“ ЕООД и „Мастър Трейдър“ ЕООД е „Лайф Есеншъл“ ЕООД, както и управител на трите дружества е едно и също лице М. Н. А., който е и едноличен собственик на капитала на „Лайф Есеншъл“ ЕООД, дружествата нямат назначен персонал. Търговската дейност, както се посочи по-горе, е еднородна - продажба на мобилни устройства и аксесоари за тях, като е налице идентичност както по отношение на предлаганите стоки, така и по отношение на персонала (дружествата нямат назначени лица и дейността се извършва от М. Н. А.). Безспорно е също така обстоятелството, че дружествата „Мастър трейдър“ ЕООД и „Мобайл деливъри“ ЕООД са регистрирани с едно и също седалище и адрес на управление в [населено място], [жк], [жилищен адрес] партер, офис 1, идентични са и доставчиците на дружествата. Ето защо с оглед на констатираната значителна идентичност по отношение на повече от две от горепосочените предпоставки следва да се приеме, че е налице еднородност на дейността по смисъла на чл. 96, ал. 10 от ЗДДС. В случая правилно е установено и, че между трите дружества е налице хипотезата на свързаност по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК. Не се установява, обаче, последователно извършване на еднородна дейност от посочените дружества, по отношение на "Лайф Есеншъл" ЕООД се сочат нулеви обороти за м.януари 2021 г., а за „Мастър Трейдър“ ЕООД е посочено формиране на облагаем оборот през м.декември 2020 г., което, като се има предвид, че ревизираното дружество е започнало дейността си на 22.02.2021 г., води до наличие на прекъсване на дейността от повече от един месец.

Не на последно място следва да се посочи и обстоятелството, че в конкретния случай „Мобайл Деливъри“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС с Акт за регистрация на основание чл. 96, ал. 1 от ЗДДС.

Във връзка с гореизложеното на плоскостта на конкретния казус съдът намира, че с РА законосъобразно органите по приходите са определили допълнителни задължения на оспорващото дружество по ЗДДС за периода на и след 27.04.2021 г. (момента на регистрация на оспорващото дружество по ЗДДС). По безспорен начин е установено, че жалбоподателят не е декларира извършени облагаеми доставки, но по представената по делото информация, както и по данните от получените от дружеството разплащания безспорно се установява (факт, който жалбоподателят не оспорва), че ревизираното дружество е осъществило облагаеми доставки, за които на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2

от ЗДДС се дължи данък. Ето защо правилно и законосъобразно органите по приходите са приели, че са налице извършени облагаеми доставки в конкретно установени размери, част от осъществяваната независима икономическа дейност на лицето, за които то не е изпълнило задължението си по чл. 86 от ЗДДС и не е начислило дължимия данък за периода след датата на регистрация на дружеството по ЗДДС.

Ето защо и при съвкупната преценка на събраните доказателства, съдът намира, че РА следва да бъде отменен в частта на установените задължения по ЗДДС за данъчни периоди от февруари 2021 г. до 26.04.2021 г., в останалата част следва да бъде отхвърлена жалбата на дружеството като неоснователна.

С оглед изхода на спора и на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК на страните следва да се присъдят разноски, съответни на уважената и отхвърлената част от жалбата. В полза на „Мобайл Деливъри“ ЕООД следва да се присъдят разноски в общ размер на 35 059 лева за уговорени и заплатени адвокатски възнаграждения за всички съдебни инстанции и заплатени държавни такси за първоинстанционното и касационното производство съразмерно на уважената част от жалбата. В полза на Национална агенция по приходите следва да се присъдят разноски за юрисконсултско възнаграждение и заплатено възнаграждение на вещо лице в общ размер на 1 406 лева съразмерно на отхвърлената част от жалбата.

Водим от изложеното и на основание чл. 172 ал. 2 от АПК и чл. 160 ал. 1 от ДОПК Административен съд София-град, Първо отделение, 26 състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22220221994586-091-001 от 15.02.2022 г., издаден от А. А. Д., на длъжност Началник на сектор в ТД на НАП П., възложил ревизията и П. С. Д., на длъжност Главен инспектор по приходите в ТД на НАП П., ръководител на ревизията, мълчаливо потвърден от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (Дирекция ОДОП) С. при Централно управление на Национална агенция за приходите, в частите, с които на „Мобайл Деливъри“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] са установени допълнителни задължения по ЗДДС за данъчни периоди м. 02.2021 г. в размер на 43 644,41 лева и съответните лихви за забава в размер на 4 098,05 лева и м. 03.2021 г. в размер на 313 373,94 лева и съответните лихви за забава в размер на 26 725,97 лева.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Мобайл Деливъри“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ап. 16, представлявано от Управителя М. Н. А. срещу Ревизионен акт № Р-22220221994586-091-001 от 15.02.2022 г., издаден от А. А. Д., на длъжност Началник на сектор в ТД на НАП П., възложил ревизията и П. С. Д., на длъжност Главен инспектор по приходите в ТД на НАП П., ръководител на ревизията, мълчаливо потвърден от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (Дирекция ОДОП) С. при Централно управление на Национална агенция за приходите, в частта, с която на „Мобайл Деливъри“ ЕООД са установени допълнителни задължения по ЗДДС за данъчен период м.05.2021 г.

ИЗМЕНЯ установения с Ревизионен акт №Р-22220221994586-091-001 от 15.02.2022 г. резултат за данъчен период м.04.2021 г., като **ОПРЕДЕЛЯ** резултата за периода ДДС за внасяне в размер на 17 727,06 лева и съответните лихви за забава в размер на 1 364,11 лева.

ОСЪЖДА "Мобайл Деливъри" ЕООД с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ап. 16, представлявано от Управителя М. Н. А., да заплати на Национална агенция за приходите сумата от 1 406,00 (хиляда четиристотин и шест) лева

разноски в производството.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на "Мобайл Деливъри" ЕООД с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ап. 16, представлявано от Управителя М. Н. А., разноски в общ размер на 35 059 (тридесет и пет хиляди и петдесет и девет) лева.

Решението подлежи на обжалване пред Върховен административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщаването му.