

# РЕШЕНИЕ

№ 7325

гр. София, 16.12.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 17 състав,**  
в публично заседание на 01.12.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Добромир Андреев**

при участието на секретаря Галя Илиева, като разгледа дело номер **1603** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт №Р-22221918008242-091-001/16.07.2019 г., издаден от К. Г. М. – орган, възложил ревизията и Б. К. С. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1802 от 24.10.2019 г. на директора на Д”ОДОП” – С..

Жалбоподателят поддържа, че спорния Ревизионен акт е неправилен, незаконосъобразен и необоснован. Твърди, че извършеното данъчно облагане противоречи на основни принципи и механизми, в съответствие с които функционира данъкът върху добавената стойност. Оспорват се изводите на органите по приходите, че доставка, документирана с фактура №00..01/04.04.2018 г. е доставка, с която се надхвърля облагаемият оборот и съответно за нея се дължи данък. Сочи, че с тази доставка се достига облагаемият оборот, а следващата доставка, която е извършена от дружеството, документирана с фактура №0..02/18.04.2018 г. следва да се третира като такава, с която се надхвърля облагаемият оборот. Моли оспорваният акт да бъде отменен.

Ответникът - директор на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” („ОДОП”) – С., чрез процесуалния си представител оспорва жалбата като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

По допустимостта на жалбата:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и

интерес от оспорването и като подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК срещу спорния РА, се явява процесуално допустима и следва да бъде разгледана досежно нейната основателност.

Административен съд София – град, Трето отделение, 17 състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

Ревизионното производство е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) Р-22221918008242-020-001/28.12.2018 г. на осн. чл. 112 ДОПК и чл. 113 ДОПК. С последната е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за данъчни периоди 04.04.2018 г. до 31.08.2018 г. Заповедта е издадена от компетентен орган по приходите от Т. П. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството на заместник на К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., съгласно Заповед №РД-84-2200-1311/06.12.2018 г. на директора на ТД на НАП С. (виж Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С.). Срокът, в който следва да се завърши ревизията е определен на три месеца, считано от датата на връчване на ЗВР на ревизираното лице на 21.01.2019 г. Със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221918008242-020-002/ 16.04.2019 г., издадена от К.Г. М., в качеството на орган, възложил ревизията, оправомощена със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С. е определен краен срок за приключване до 22.05.2019 г. Същата е връчена на ревизираното лице на 02.05.2019 г.

На 22.05.2019 г. в срока по чл. 117, ал. 1 ДОПК е издаден Ревизионен доклад (РД) № Р-22221918008242-092-001 от ревизиращите органи, определени с посочените по – горе ЗВР, връчен по електронен път на 27.05.2019 г. Ревизионният доклад има съдържанието, предвидено в чл. 117, ал. 2 и ал. 3 ДОПК.

В срока по чл. 117, ал. 5 ДОПК дружеството-жалбоподател е представило писмено възражение срещу РД, което е прието за неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-22221918008242-091-001/16.07.2019 г., издаден на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК от К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и Б. К. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на 06.08.2019 г. Със същия е начислен ДДС в размер на 65 194,33 лв. за данъчен период м. 04.2018 г., ведно с лихви за забава в размер на 7 751,50 лв.

В срока по чл. 152, ал. 1 ДОПК от ревизираният субект до директора на Дирекция „ОДОП“ е постъпила жалба срещу констатациите на органите по приходите в процесния РА с жалба вх. №53-06-8234/19.08.2019 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-1626/26.08.2019 г. по регистъра на дирекция „ОДОП“ С..

С Решение № 1802 от 24.10.2019 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С., атакуваният РА е потвърден. Същото е издадено от Е. С. П. – заместник директор на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С., оправомощена съгласно Заповед №930/20.11.2017г. на изпълнителния директор на НАП (виж Заповед № 2940/17.10.2019 г. за командироването на Н. К. за периода 23.10.2019 г. – 25.10.2019 г.). Решението е връчено на жалбоподателя на 11.11.2019 г.

Констатира се, че е налице разминаване в стойността на определените лихви посочени в Таблица 1 от РА в размер на 7 751,50 лв. и тези посочени в

заклучителната част на РА в Таблица 3 в размер на 8 088,36 лв. Съдът приема, че е налице допуснатата техническа грешка в Таблица 3, доколкото с потвърдителното Решение № 1802 от 24.10.2019 г. на директора на Д"ОДОП" – С. също са посочени за дължими лихви в размер на 7 751,50 лв.

В хода на ревизионното производство от фактическа страна е установено, че основната дейност на [фирма] през ревизираните периоди е консултантски услуги.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56 от ДОПК, на ревизираното дружество е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице, с което са изискани първични и вторични счетоводни документи, счетоводни регистри и търговска документация. Представени са документи, които са подробно описани в РД.

На база представени от [фирма] документи и установените факти органите по приходите са посочили, че в случая е приложима разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, съгласно която 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. Посочили, че на основание чл. 96, ал. 1 от ЗДДС, 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. В случая заявлението за регистрация по ЗДДС на основание чл. 96, ал. 1 от ЗДДС, е следвало да бъде депозирано до 11.04.2018 г., но същото е подадено от [фирма] на 11.05.2018 г.

По делото е представен договор за консултантски услуги от 01.11.2017 г., сключен между [фирма], в качеството на изпълнител и [фирма], в качеството на възложител. Видно от същия е, че изпълнителят приема да изработи план и да окаже цялостно съдействие за реализация на правата на възложителя, произтичащи от сключения между последния и [фирма] (Л.) - С. В. и Г. Инвестиционен договор №10517/22.09.2017 г. Предвиденото в договора възнаграждение е в размер на 200 000,00 евро (391 166,00 лв.). Във връзка с това от [фирма] е издадена фактура №0...01/04.04.2018 г. с данъчна основа в размер на 391 166,00 лв. и ДДС в размер на 0,00 лв., с предмет „съгласно договор от 01.11.2017 г.“.

С административната преписка е приобщен и договор за посредничество от 18.04.2018 г., сключен между [фирма], в качеството му на изпълнител и [фирма], в качеството му на възложител. Същият е с предмет проучване на условия и подготовка за сключването на договор за покупко-продажба на оборудване, съгласно списък на оборудване, предоставен от възложителя, както и водене на преговори и сключване на окончателен договор от името и за сметка на възложителя. Предвиденото в договора възнаграждение е в размер на 10 000,00 евро (19 558,30 лв.). Във връзка с изпълнението на договора от [фирма] на [фирма] е издадена фактура №0..02/18.04.2018 г. с данъчна основа в размер на 19 558,30 лв. и ДДС в размер на 0,00 лв., с предмет „съгласно договор за посредничество от 18.04.2018 г.“.

На 11.05.2018 г. от [фирма] е подадено заявление за регистрация по ЗДДС, като дружеството е регистрирано по реда на чл. 96, ал. 1 от ЗДДС, считано от 05.06.2018 г.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен

орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му.

Настоящият съдебен състав намира, че атакуваният РА №Р-22221918008242-091-001/16.07.2019 г., е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 119, ал. 2 ДОПК. Оспореният РА е издаден в предвидената форма, съгласно чл. 120 ДОПК, включително разпоредителната част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА.

Приобщени са разпечатки от електронни документи, които представляват възпроизведени на хартиен носител електронни документи по смисъла на чл. 3, ал. 1 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги (загл. изм. ДВ бр. 85/2017 година), които материализират електронно изявление, подписано при условията на чл. 13 от същия закон. От електронните документи и удостоверяванията към всеки от тях съдът констатира, че разпечатаните документи са идентични с представените в електронна форма и са подписани с квалифициран електронен подпис от лицата, посочени като техни автори. Законът придава значение на подписан документ само на този електронен документ, към който е добавен квалифициран електронен подпис. Когато посочените предпоставки са налице, създаден е подписан електронен документ. Неговата доказателствена сила е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ.

По същество съдът намира жалбата за неоснователна, поради следното;

Между страните по делото не е налице спор по фактите. Противоречивите им позиции са по приложението на материалния данъчен закон.

В разпоредбата на чл.96, ал.1, изречение първо от ЗДДС е даден общият случай на задължителна регистрация по ЗДДС при достигане от страна на данъчно задължено лице на облагаем оборот от 50 000 лева или повече за период не по-дълъг от последните 12 последователни месеца преди текущия месец. С изменението на чл.96, ал.1 от ЗДДС /ДВ, бр. 97 от 2017 г., в сила от 1.01.2018 година/ и въвеждането на изречение второ на посочената правна норма, законодателят е предвидил специален случай на задължителна регистрация, изискващ ежедневно определяне на облагаемия оборот на данъчно задълженото лице за всеки период не по-дълъг от два последователни месеца, включително текущия. При колизия между двете предвидени хипотези на задължителна регистрация по чл.96, ал.1 от ЗДДС предимство има специалния 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 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.

В разглеждания случай е осъществен фактическият състав на чл.96, ал.1, изречение второ от ЗДДС, тъй като с издаването на фактура №00..01/04.04.2018 г. за извършени консултантски услуги [фирма] е реализирало оборот в размер на 391 166,00 лв., което означава, че от дружеството е следвало до 11.04.2018 г. да бъде подадено

заявление за регистрация по ЗДДС. Това обаче е сторено на 11.05.2018 г.

Правилно органите по приходите са се позовали на чл.102, ал.4 от ЗДДС /в приложимата редакция ДВ, бр.97 от 2017г., в сила от 1.01.2018г./. Съгласно същата 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 то 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 облагаемия оборот, се дължи данък.

Във връзка с възраженията на жалбоподателя следва да се има предвид, че посочената разпоредбата третира задължения на доставчика по облагаема доставка за внасяне на данък върху доставки, с които надхвърля облагаемият оборот от 50 000, включително и за доставката, с която посоченият праг е надхвърлен. Принципът на данъчен неутралитет като основен принцип на общата система на облагане с ДДС в ЕС би бил нарушен, ако начисленият данък на доставчика, на основание чл. 102, ал. 4 ЗДДС, не подлежи на приспадане от получателя. Това обаче не зависи от законовата регламентация, съдържаща се в чл. 102, ал. 4 ЗДДС, а от липсата на правила за упражняване на правото на приспадане от получателя в този случай.

Освен това неподаване на заявление за задължителна регистрация, когато са налице условията затова, по същество е укриване на облагаемия характер на сделките, следващи момента на регистрация, а с изменението на чл. 102 и на тази, с която се надхвърля прага на облагаемия оборот. Съгласно т. 49 от мотивите на Решение на СЕС от 5.10.2016 г. по дело C-576/15 г., [фирма], Съдът приема, че "... що се отнася до принципа на неутралитет, който законодателят на Съюза е предвидил като отражение в областта на ДДС на общия принцип на равно третиране (вж. решения от 29 октомври 2009 г., N. C. D., C 174/08, EU: C: 2009: 669, т. 41, както и от 5 март 2015 г., Комисия/Л., C 502/13, EU: C: 2015: 143, т. 50), следва да се отбележи, че данъчнозадължените лица, извършили данъчна измама, която се състои по-специално в укриването на облагаеми доставки и свързаните с тях доходи, не са в сходно положение с данъчнозадължените лица, които спазват своите задължения в областта на счетоводното отчитане, декларирането и плащането на ДДС. Следователно данъчнозадължено лице, което умишлено е участвало в такава измама и е застрашило функционирането на общата система на ДДС, няма право да се позовава на този принцип (вж. в този смисъл решения от 18 декември 2014 г., S. I. M. P. и др., C 131/13, C 163/13 и C 164/13, EU: C: 2014: 2455, т. 48 и от 28 юли 2016 г., A., C 332/15, EU: C: 2016: 614, т. 58).

С оглед на гореизложеното може да се направи заключение, че разпоредбата на чл. 102, ал. 4 ЗДДС, сама по себе си, не нарушава принципа на данъчен неутралитет и същата не противоречи на Общностното право. В този смисъл е и становището на Върховния административен съд по конституционно дело № 14/2019 г. В този смисъл съдът приема, че органите по приходите правилно са определили периодът, от който дружеството дължи внасяне на ДДС.

Следва да се посочи също че, при първоначална регистрация по ЗДДС в хипотезата, когато същата се извършва по инициатива на органа по приходите, регистрацията има действие занапред, за периода от датата, на която е надвишен оборотът, до датата на регистрация. Законодателят

използва правна фикция, като приравнява нерегистрираното данъчнозадължено лице през този период на регистрирано такова. По тази причина всички задължения, вменени в тежест на едно добросъвестно, доброволно регистрирало се лице, се считат вменени в тежест и на пропусналото да извърши регистрацията си доброволно лице. Обратното би било равносилно на дискриминация и на черпене на допълнителни права от собственото противоправно поведение на закъснелия с регистрацията си правен субект. Този смисъл се извежда от прякото приложение на Х. на основните права на Европейския Съюз винаги когато в материи, регулирани от правото на Съюза е налице противоречие между вътрешна правна норма и норма на европейското право. В конкретния случай общата система на ДДС е регламентирана с ДИРЕКТИВА 2006/112/ЕО НА СЪВЕТА от 28 ноември 2006г. Последната в своята т.13 от Преамбюла подчертава недискриминационния характер на ДДС, но доколкото според практиката на СЕС нормите на преамбюла на една Директива макар и правни по естеството не намират пряко приложение заради твърде общия си характер, позоваването на тях е недопустимо. В този случай за избягване противоречието на национална правна норма и такава на европейския правов ред позоваването на Х. на основните права на ЕС е допустимо при условията на директен вертикален ефект. (С. 13 J. 1989, case 5/88, W.). Съгласно чл. 20 "Равенство пред закона" от Дял III на Х., именован Равенство "Всички хора са равни пред закона.", а според чл.21 - Недискриминация "Забранена е всяка форма на дискриминация ....", като признаците, посочени в нормата, отново според практиката на СЕС са изброени неизчерпателно.

Предвид изложените мотиви настоящият съдебен състав намира, че спорният РА №Р-22221918008242-091-001/16.07.2019 г., потвърден с Решение № 1802/24.10.2029 г. на директора на Дирекция „ОДОП” при ЦУ на НАП – С. е законосъобразен, поради което оспорването срещу него следва да бъде отхвърлено.

Ответникът е направил искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, което предвид изхода на спора следва да бъде уважено в размер на 2 718,37 лв. (две хиляди седем стотин и осемнадесет лева и тридесет и седем стотинки) съгласно чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София- град, III отделение, 17-ти състав,

### **Р Е Ш И:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт №Р-22221918008242-091-001/16.07.2019 г., издаден от К. Г. М. – орган, възложил ревизията и Б. К. С. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1802 от 24.10.2019 г. на директора на Д"ОДОП" – С. за начислен ДДС в размер на 65 194,33 лв. за данъчен период м. 04.2018 г., ведно с лихви за забава в размер на 7 751,50 лв.

**ОСЪЖДА** [фирма], ЕИК[ЕИК], да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика” – С. при ЦУ на НАП разноски по делото в

размер на 2 718,37 лв. (две хиляди седем стотин и осемнадесет лева и тридесет и седем стотинки), представляващи 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:**