

# РЕШЕНИЕ

№ 5351

гр. София, 09.08.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 70 състав,**  
в публично заседание на 09.05.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Радина Карамфилова**

при участието на секретаря Илияна Тодорова, като разгледа дело номер **9737** 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 „Мобайл Асетс“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], представлявано от М. Н. А., депозирана чрез процесуалния му представител адв. Н. К., със съдебен адрес: [населено място], [улица], ап. 16 срещу ревизионен акт /РА/ № Р-22220221000956-091-001 от 21.03.2022 г., издаден от П. Т. П. - орган, възложил ревизията и П. Т. П. - ръководител на ревизията, потвърден с решение № 993 от 24.06.2022 г., с който на основание чл. 86 във връзка с чл. 102, ал. 4 и чл. 67, ал. 2 от ЗДДС за данъчни периоди м. 05.2020 г., м. 06.2020 г. и м. 07.2020 г., са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ общо в размер на 236 609,01 лв. и лихви в размер на 40 090,94 лв., произтичащи от начислен ДДС.

Жалбоподателят счита, че оспореният РА е неправилен, незаконосъобразен, съставен при неправилно тълкуване и приложение на материалния закон, тенденциозно тълкуване на факти и доказателства и изцяло в нарушение на задълженията на органите по приходите, посочени в чл. 3 от ДОПК. Твърди се, че неправилно органите по приходите са приели, че е налице хипотезата на чл. 96, ал.10 от ЗДДС. Неправилни били твърденията за наличие на свързаност и евентуална продължавана дейност по смисъла на ЗДДС между ревизираното лице и дружеството „Кейс Деливъри“ ЕООД. Счита, че дори и да се приеме, че е налице продължавана дейност, то изводите обуславящи определянето на процесните задължения на „Мобайл Асетс“ ЕООД, са

изцяло в противоречие с посочените норми от ЗДДС и по-специално чл. 96, ал. 10 от ЗДДС. Подробни доводи в тази насока са развити в жалбата. С оглед на изложеното моли обжалвания РА да бъде отменен като неправилен и незаконосъобразен.

В съдебно заседание жалбоподателя, редовно призован се представлява от адв. К., който поддържа жалбата и моли същата да бъде уважена, а РА като незаконосъобразен да бъде отменен. Претендира разноси за държавна такса.

Ответникът – директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – [населено място] при Централно управление на Националната агенция за приходите, се представлява от юрк. А., която оспорва жалбата. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура – редовно призована, не се представлява и не изразява становище по жалбата.

Административен съд София- град, III отделение, 70 състав, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Със заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22220221000956-020-001 от 16.02.2021 г., е възложено извършването на ревизия на „МОБАЙЛ АСЕТС“ ЕООД за установяване на задълженията по ЗДДС за данъчните периоди от 09.07.2019 г. до 31.12.2020 г. Със заповед № Р-22220221000956-023-001/31.03.2021 г. ревизионното производство е било спряно, а със заповед № Р-22220221000956-143-001 от 05.05.2021 г. производството било възобновено. Била издадена последваща Заповед за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ № Р-22220221000956-020-002 от 28.06.2021 г. , като срокът за приключване на ревизията е продължен до 30.08.2021 г. На основание чл. 34, ал. 1. т. 2 от ДОПК, във връзка с постъпило искане от ръководителя на ревизията, ревизионното производство е спряно със Заповед № Р-22220221000956-023-002/12.08.2021 г. до приключване на ревизията на „КЕЙС ДЕЛИВЪРИ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]. Със Заповед № Р-22220221000956-143-002 от 25.01.2022 г. производството е възобновено, на основание чл. 35 от ДОПК.

Всички заповеди са били издадени от П. Т. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“, в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена, съгласно Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22220221000956-092-001/28.02.2022 г., срещу който е подадено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК, което е прието за неоснователно.

Ревизионното производство приключило с издаване на РА № Р-22220221000956-091-001/21.03.2022 г., издаден от П. Т. П. - орган, възложил ревизията и П. Т. П., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, с който е извършена корекция на декларираните от лицето резултати по ЗДДС за данъчните периоди от м. 05.2020 г. до м. 07.2020 г., в резултат на което вместо декларирания за периода ДДС за внасяне в размер на 0 лв. е определен дължим данък в размер на 236 609,01 лв. и лихви за забава в размер па 40 090.94 лв. Допълнително установените задължения произтичат от доначислен ДДС на основание чл. 86, във връзка с чл. 96, ал. 1 и ал. 10 и чл. 102. ал. 3 и ал. 4 и чл., 67, ал. 2 от ЗДДС, вследствие на ненавременното подаване на заявление за регистрация по ЗДДС от „МОБАЙЛ АСЕТС“ ЕООД.

В хода на ревизията са предприети редица процесуални действия с цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на ревизираното лице,

подробно изброени в ревизионния доклад, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК се явява неразделна част от ревизионния акт.

Органите по приходите установили, че дружеството жалбоподател е вписано в Агенцията по вписванията на 09.07.2019 г. и се представлява и управлява от М. Н. А., а едноличен собственик на капитала е „ЛАЙФ ЕСЕНШЪЛС“ ЕООД. Било установено, че извършваната от жалбоподателя дейност е търговия с електроника и мобилни телефони, нови и втора употреба, търговия с аксесоари за мобилни телефони. Дружеството е регистрирано по ЗДДС, считано от 09.07.2020 г., тъй като е реализиран облагаем оборот надхвърлящ 50 000,00 лв. за периода от периода 09.07.2019 г. до 31.05.2020 г. е в размер на 36 891,00 лв., а за периода от 01.06.2020 г. до 04.06.2020 г. е в размер на 203 585,00 лв., формиран от продажба на електроника, мобилни телефони и аксесоари за мобилни телефони. Подадено е заявление за регистрация по ЗДДС с вх.№223912001973219/05.06.2020 г.

Установено било също, че „МОБАЙЛ АСЕТС“ ЕООД е свързано лице по смисъла на §1, т. 3 от ДР на ДОПК с „КЕЙС ДЕЛИВЪРИ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], както и с „ЕМ ЕЙ КРЕДИТ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]; „ЕЛЕКТРОНИК ТРЕЙДЪР“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]; „ТРЕЙД ХЕВЪН“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]; „ЮРЪП МОБАЙЛ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „МАСТЪР ТРЕЙДЪР“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], тъй като юридическите лица се управляват и представляват от М. Н. А. и имат един и същ собственик на капитала - „ЛАЙФ ЕСЕНШЪЛС“ ЕООД, чийто управител и представляващ отново е М.А..

От представено от дружеството жалбоподател банково извлечение с информация за получаваните от „МОБАЙЛ АСЕТС“ ЕООД плащания за продажби на стоки, в т.ч. с наредител дружество „УНИКРЕДИТ КЪНСЮМЪР ФАИНЕНСЙИГ“ ЕАД и основание - усвояване на стокови кредити по договор и преводи по продажби от „ОНЛАЙН ПРОДАЖБИ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД било установено, че през м. 06.2020 г. е била получена сума е в размер на 98 302,97 лв., а за м. 07.2020 г. в размер на 21683,80 лв.

С оглед на анализ на събраните в хода на ревизията доказателства, органите по приходите са приели, че в случая се касае за организирана схема, целяща избягване плащането на данъчни задължения, тъй като лицето М. Н. А. с ЕГН [ЕГН] продавал мобилни телефони чрез различни дружества, а след достигане на оборот за регистрация по ЗДДС, дружеството спирало да работи като дейността се поемала от следващо дружество. Целта е била да не се начислява ДДС на продажбите. Всяко следващо дружество спирало да декларира продажби след регистрацията си по ЗДДС. Било също така установено от органите по приходите, че „МОБАЙЛ АСЕТС“ ЕООД е свързано лице по смисъла на §1, т. 3 от ДР на ДОПК с „КЕЙС ДЕЛИВЪРИ“ ЕООД, „ЕМ ЕЙ КРЕДИТ“ ЕООД, „ЕЛЕКТРОНИК ТРЕЙДЪР“ ЕООД, „ТРЕЙД ХЕВЪН“ ЕООД, „ЮРЪП МОБАЙЛ“ ЕООД и „МАСТЪР ТРЕЙДЪР“ ЕООД. Всички дружества се управлявали и представлявали от М. Н. А. и имат един и същ собственик на капитала - „ЛАЙФ ЕСЕНШЪЛС“ ЕООД, чийто управител и представляващ отново е М.А.. Констатирано било, че ЕКАФП на всички дружества, с изключение на този на „ЕМ ЕЙ КРЕДИТ“ ЕООД, са регистрирани на един същ адрес - „Бели брези“ блок 30. Дружествата извършвали еднородна дейност и всяко от тях замества предходното след регистрацията му по ЗДДС. Констатирано е, че предходното дружество, което работи в описаната схема е „КЕЙС ДЕЛИВЪРИ“ ЕООД, на което е извършена ревизия, приключила с РА № Р-22220221000972-091-001/11.11.2021 г.

С Протокол № Р-22220221000956-П73-001/28.01.2022 г. органите по приходите

приобщили всички документи и доказателства събрани при ревизията на „КЕЙС ДЕЛИВЪРИ“ ЕООД, приключила с РА № Р-22220221000972-091-001/11.11.2021 г., връчен на 17.11.2021 г. Съгласно установеното, от „КЕЙС ДЕЛИВЪРИ“ ЕООД е подадено заявление за регистрация по ЗДДС с вх. № 223912001361428/07.04.2020 г. на основание чл. 96, ал. 1 от ЗДДС. С Акт за регистрация по ЗДДС №220422001486192/21.04.2020 г., на основание чл. 96, ал. 1 от ЗДДС дружеството е регистрирано по ЗДДС. считано от 27.05.2020 г. При така изложената фактическа обстановка, позовавайки се на разпоредбата на чл. 96, ал. 10 от ЗДДС, според която при последователното извършване на еднородна дейност в един и същи търговски обект от две или повече свързани лица или лица, действали 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. Органите по приходите са формирали извод, че за ревизираното дружество е възникнало задължението за регистрация по съответния член на закона, тъй като към реализирания от него облагаем оборот следвало да се включи и този формиран преди това от „КЕЙС ДЕЛИВЪРИ“ ЕООД - свързано лице по смисъла на §1. т. 3 от ДР на ДОПК, извършващо еднородна търговска дейност /продажба на мобилни устройства и аксесоари за тях/, в един и същ търговски обект - [населено място].[жк], [жилищен адрес] ет. партер.

Предвид изложеното е прието, че към облагаемия оборот, реализиран от „МОБАЙЛ АСЕТС“ ЕООД през първия ден на започване на еднородната дейност в обекта, следва да се включи сумарно и този, реализиран от „КЕЙС ДЕЛИВЪРИ“ ЕООД до този момент. Първата издадена фактура за продажба, респ. първия ден на започване на еднородната дейност в обекта от жалбоподателя е 27.05.2020 г. Следователно по аргументи на чл. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС, е било длъжно в 7 - дневен срок от датата, на която е достигнат оборотът /03.06.2020 г./ да подаде заявление за регистрация по ЗДДС и да начисли дължимия ДДС за осъществените от него продажби.

Ревизиращите органи са се позовали на разпоредба на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС за определяне на данъчните задължения на лицето в случаите по чл. 96, ал. 1, изречение второ от закона, когато е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок, като е прието, че то дължи данък за облагаемите доставки, с които надхвърля облагаемия оборот от 50 000,00 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. Оборотите от продажби на стоки, реализирани от „МОБАЙЛ АСЕТС“ ЕООД за ревизираните периоди, са изчислени при ревизията изцяло на база получената от „СПИДИ“ АД информация и данните от посоченото банково извлечение, както следва: - за периода 27.05.2020 г. - 31.05.2020 г. - в размер на 68 465,05 лв. /изплатени суми от наложени платежи по данни от „СПИДИ“ АД/; - за периода 01.06.2020 г. - 30.06.2020 г. - в размер на 1 052 922,77 лв. /изплатени суми от наложени платежи по данни от „СПИДИ“ АД - 954 619,80 лв. + 98 302,97 лв. - получени преводи от „УНИКРЕДИТ КЪНСЮМЪР ФАЙНЕНСИНГ“ ЕАД и „ОНЛАЙН ПРОДАЖБИ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД - 98002,97 лв. - за периода 01.07.2020 г. - 31.07.2020 г. в размер на 298 266,22 лв. /изплатени суми от наложени платежи по

данни от „СПИДИ“ АД - 276 582,42 лв. + 21 683,80 лв. - получени преводи от „УНИКРЕДИТ КЪНСЮМЪР ФАЙНЕНСИНГ“ ЕАД Като са взети предвид нормите на основание чл. 86 от ЗДДС, във връзка с чл. 102, ал. 4 и чл. 67, ал. 2 от същия закон, с РА е начислен допълнителен ДДС в общ размер на 236 609,01 лв., както следва: за м.05.2020 г. в размер на 11410,84 лв.; за м.06.2020 г. в размер на 175 487,13 лв. и за м.07.2020 г. в размер на 49 711,04 лв.

С жалба вх. № 53-06-3411/19.04.2012 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. № 23-22-636/20.04.2022 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., „МОБАЙЛ АСЕТС“ ЕООД оспорило РА по административен ред, като след преценка на събраните в хода на ревизията доказателства и направените въз основа на тях фактически констатации, директорът на дирекция „ОДОП“ намерил изложените в жалбата възражения за неоснователни, а ревизионният акт за обоснован и законосъобразен е потвърден.

При така изложената фактическа обстановка, съдът приема от правна следното:

По допустимостта на жалбата:

Ревизионният акт е обжалван по административен ред с подадена от „МОБАЙЛ АСЕТС“ ЕООД жалба, поради което жалбата е процесуално допустима, като изпълнила абсолютната процесуална предпоставка на чл. 156, ал. 1 и 2 ДОПК при съдебното обжалване на ревизионен акт.

Събраните по делото доказателства установяват, че решението на директора на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ при ЦУ на НАП е редовно връчено, като депозираната жалба до съда е в срокът за оспорване, като е спазено и изискването по чл.156, ал. 2 ДОПК.

Наред с посоченото жалбата е процесуално допустима, тъй като е подадена срещу подлежащ на оспорване акт и от негов адресат.

Предвид изложеното жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана по същество.

По същество на спора:

Разгледана по същество жалбата е неоснователна по следните съображения:

Предмет на оспорване в настоящото производство е ревизионен акт № № Р-22220221000956-091-001/21.03.2022 г., издаден от П. Т. П. - орган, възложил ревизията и П. Т. П., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, с който е извършена корекция на декларираните от лицето резултати по ЗДДС за данъчните периоди от м. 05.2020 г. до м. 07.2020 г., в резултат на което вместо декларираните за периода ДДС за внасяне в размер на 0 лв. е определен дължим данък в размер на 236 609,01 лв. и лихви за забава в размер на 40 090.94 лв. Допълнително установените задължения произтичат от доначислен ДДС на основание чл. 86, във връзка с чл. 96, ал. 1 и ал. 10 и чл. 102, ал. 3 и ал. 4 и чл. 67, ал. 2 от ЗДДС, вследствие на ненавременното подаване на заявление за регистрация по ЗДДС от „МОБАЙЛ АСЕТС“ ЕООД.

При служебна проверка на оспорения акт на основанията по чл. 160, ал.2 ДОПК, настоящият състав на съда намира следното:

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

Атакуваният в настоящето производство ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите съобразно изискването на чл.119, ал. 2 ДОПК, като ревизията е

възложено надлежно образувано ревизионно производство съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК.

Оспореният ревизионен акт е издаден в писмена форма и е със съдържанието, предвидено с чл.120 от ДОПК - РА е мотивиран, като неразделна част от него е и ревизионният доклад с посочени фактически констатации и съображения на екипа.

Доказателствата, послужили за издаването на РА, са събрани по предвидения в ДОПК ред. Не се установяват съществени нарушения на процесуалния ред за издаването на акта.

Неоснователни са изложените от страна на жалбоподателя доводи, че всички документи издадени в ревизионното производство – ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, са подписани от лица без същите да притежават валидни КЕП.

Всички актове в ревизионното производство - ЗВР, РД и РА са издадени от органи по приходите, които са притежавали квалифициран електронен подпис. Съгласно чл. 3 от Закон 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. 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. 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 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 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на запис в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл. 184, ал. 1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на

хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл. 13, ал. 1 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство. Квалифициран електронен подпис, съгласно ал. 3 и ал. 4 е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16 и именно той има значението на саморъчен подпис. 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. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Автентичността на всеки един документ /частен свидетелстващ и официален свидетелстващ или диспозитивен/ може да бъде оспорена по реда на чл. 193 ГПК и в този случай съдът е длъжен да провери дали този документ действително материализира изявление, направено от лицето /органа/, сочен като негов автор или не. По делото са представени Удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги, със съдържанието по чл. 24, ал. 1 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 ЗЕДЕП е въведена фикция за саморъчен подпис.

Наред с това, документите са представени и в електронен вид, като в случая процесуалният представител на жалбоподателя не е оспорил нито представените документи на хартиен носител, нито представения документ в електронен вид.

В тази насока неоснователен е доводът на жалбоподателя, че издадени в ревизионното производство – ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, са подписани от лица без същите да притежават валидни КЕП.

***По материалната законосъобразност на акта:***

За да издадат обжалвания акт органите по приходите са приели, че са налице основанията на чл. 86, във връзка с чл. 96, ал. 1 и ал. 10 и чл. 102, ал. 3 и ал. 4 и чл. 67, ал. 2 от ЗДДС, вследствие на ненавременното подаване на заявление за регистрация по ЗДДС от „МОБАЙЛ АСЕТС“ ЕООД.

По делото няма спор за факти и същите правилно са възприети и установени от ревизиращите органи. Спорът по делото е за наличието на законовите предпоставки за регистрация в специфичната хипотеза на чл. 96, ал. 10 ЗДДС (ДВ, бр. 96 от 2019 г., в сила от 1.01.2020 г.)

Съгласно чл. 96, ал. 10 ЗДДС 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.

Специфичната хипотеза на чл. 96, ал. 10 ЗДДС цели предотвратяване на практиката по избягване на регистрацията по ЗДДС, а оттук и на облагането с данък върху добавената стойност на доставките на стоки и/или услуги от данъчно задължени лица. За предотвратяване на практиката чрез формална смяна на субекта, осъществяващ същата дейност в същия търговски обект, преди достигане на прага на оборота за задължителна регистрация по ЗДДС, законодателят е предвидил специфично сумиране на оборотите за формиране на облагаемия оборот на задължените лица.

Нормата на чл. 96, ал. 10 ЗДДС предвижда кумулативно следните условия: извършване на еднородна дейност от свързани лица; последователно извършване на еднородна дейност в един и същи обект; съгласуваност на действията. Нормата не следва да се тълкува разширително, а в тежест на данъчните органи е да установят съществуването на фактически обстоятелства за задължителна регистрация по чл. 96, ал. 10 ЗДДС.

В настоящия случай от събраните по делото доказателства, безспорно се установява приложимостта на цитираната по-горе норма. Правилно органите по приходите са приели, че жалбоподателя „МОБАЙЛ АСЕТС“ ЕООД е свързано лице по смисъла на §1, т. 3 от ДР на ДОПК с „КЕЙС ДЕЛИВЪРИ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], както и с „ЕМ ЕЙ КРЕДИТ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]; „ЕЛЕКТРОНИК ТРЕЙДЪР“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]; „ТРЕЙД ХЕВЪН“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]; „ЮРЪП МОБАЙЛ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „МАСТЪР ТРЕЙДЪР“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], тъй като юридическите лица се управляват и представляват от М. Н. А. и имат един и същ собственик на капитала - „ЛАЙФ ЕСЕНШЪЛС“ ЕООД, чийто управител и представляващ отново е М.А..

Във връзка с преценката за еднородния характер на извършваната от „МОБАЙЛ АСЕТС“ ЕООД и свързаното с него лице по смисъла на §1, т. 3 от ДР на ДОПК - „КЕЙС ДЕЛИВЪРИ“ ЕООД, следва да се анализира текста на изречение второ на чл. 96, ал. 10 ЗДДС. Видно е, че понятието за еднородност предполага наличието на значителна идентичност, т.е. припокриване в голяма степен на предлаганите стоки или услуги, ползваните активи, персонала, търговската марка/наименованието на обекта, доставчиците/клиентите, при което това припокриване следва да е налице на поне две от посочените характеристики. Както е посочено в Указание на НАП изх. № 20-00-22/03.02.2020 г., за наличието на значителна идентичност по отношение на отделните характеристики, определящ дейността като еднородна, не може да се въведе общо правило, а следва да се прави преценка за всеки критерий поотделно.

В настоящия случай основателно е прието от органите по приходите, че съществува идентичност относно предлаганите стоки – продажба на мобилни устройства и аксесоари за тях, в един и същ търговски обект - [населено място].[жк], [жилищен адрес] ет. партер. Легалната дефиниция на понятието „търговски обект“ се съдържа в § 1, т. 41 от ДР на ЗДДС - това е „всяко място, помещение или съоръжение (например: маси, сергии и други подобни) на открито или под навеси, в или от което се извършват продажби на стоки или



услуги, независимо че помещението или съоръжението може да служи същевременно и за други цели (например: офис, жилище или други подобни), да е част от притежаван недвижим имот (например: гараж, мазе, стая или други подобни) или да е производствен склад или превозно средство, от което се извършват продажби“. В случая е безспорно, че дружеството жалбоподател и „КЕЙС ДЕЛИВЪРИ“ ЕООД извършват дейността си от обекта в [населено място].[жк], [жилищен адрес] ет. партер. Установено е също, че е еднакъв е и адресът посочен в представените от „СПИДИ“ АД справки - [населено място], бул. „Д-р П. Д.“ №25, ет. 3 /Лабиринт/. 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 и услуги, така и по отношение на персонала /дружествата нямат назначени лица и дейността се извършва от М. Н. А./ Идентични са и доставчиците /“СПИДИ“ АД, „УНИКРЕДИТ КЪНСЮМЪР ФАЙНЕНСИНГ“ ЕАД, „ТЮ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ОНЛАЙН ПРОДАЖБИ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД/.

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 ЗДДС.

По отношение на последователността на извършване на дейността, съдът намира, че правилно органите по приходите приемат, че е изпълнено посоченото условие. Съгласно Указания на ЦУ на НАП с изх. № 20-00-8/10.01.2020 г., за понятието "последователно" по отношение на извършваната еднородна дейност е посочено, че следва да се тълкува като "замяна или редуване" във времето на две или повече данъчнозадължени лица, извършващи дейността". Според указанията, когато еднородната дейност се извършва паралелно, задължение за регистрация въз основа на сумиране на оборотите на две или повече лица не възниква. В конкретния случай от ангажираните по делото доказателства безспорно се установява последователно осъществяване на еднородната дейност. Видно е, че „МОБАЙЛ АСЕТС“ ЕООД, което е свързано лице с „КЕЙС ДЕЛИВЪРИ“ ЕООД, извършвало дейността си последователно, непосредствено след като „КЕЙС ДЕЛИВЪРИ“ ЕООД спира да декларира обороти в един и същ търговски обект. Установено е, че дружествата извършват еднородна дейност и всяко от тях замества предходното след регистрацията му по ЗДДС. Както правилно е констатирал приходния орган не се установява по делото да е налице прекъсване на дейността за повече от един месец, между преустановяване на дейността на „КЕЙС ДЕЛИВЪРИ“ ЕООД в търговския обект /20.05.2020 т. - датата на последния публикуван дневен финансов Z отчет от регистрираното на дружеството ЕКАФП. с рег. №4406286/ и започване на еднородната дейност в обекта от „МОБАЙЛ АСЕТС“ ЕООД /27.05.2020 г. - датата на първата фактура, издадена от жалбоподателя/, поради което правилно е прието, че чл. 96. ал. 11 от ЗДДС не е приложим.

Налице е и съгласуваност на дейността, в случая осъществяваната от дружеството жалбоподател дейност към момента на влизане в сила на чл. 96, ал. 10 ЗДДС не се явява конкурентна спрямо свързаните с него юридически лица.

Съгласно чл. 102, ал. 4, изр. 1 и 2 (ДВ, бр. 97 от 2017 г.) ЗДДС, за определяне

на данъчните задължения на лицето в случаите по чл. 96, ал. 1, изречение второ ( ДВ, бр. 96 от 2019 г.), 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.

Предвид изложеното, при определяне на дължимия данък правилно органите по приходите са приложили разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС. (ДВ, бр. 97 от 2017 г.) Приложимите разпоредби са тълкувани стриктно и в съответствие със закона дължимият данък е определен от датата, на която е надвишен оборотът - в случая 27.05.2020 г. /датата, когато е надвишен оборотът/ до 08.07.2020 г. /датата, предшестваща регистрацията по ЗДДС на „МОБАЙЛ АСЕТС“ ЕООД/. За периода след 09.07.2020 г. /момента на регистрацията му по ЗДДС с Акт за регистрация/ до 31.07.2020 г., е установено, че жалбоподателят не е декларирал извършени облагаеми доставки, но по представената по делото информация от „СПИДИ“ АД, както и по данните от банковото извлечение от сметката на „МОБАЙЛ АСЕТС“ ЕООД безспорно се установява, факт който жалбоподателят не оспорва, че същият 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.

По така изложените съображения, съдът намира, че органите по приходите правилно са приложили материалния закон, доколкото е доказано, че са налице предпоставките на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, правомерно е начислен данъка за данъчен период м. 05.2020 г., м. 06.2020 г. и м. 07.2020 г. Изложените от жалбоподателя доводи за недължимост на данъка, респективно за материално-правните последици от служебната регистрация/регистрацията по инициатива на юридическото лице са несъстоятелни, доколкото не се опират на обективните правни норми.

Закъснелият с регистрацията правен субект не може да черпи по-благоприятни последици от своето неправомерно поведение, само защото регистрацията му е била извършена въз основа на негово заявление, а не "служебно". Съответно не може да бъде споделена тезата, развита от оспорващото дружество, че носител на задължението за данък по чл. 102, ал. 4, изречение второ от ЗДДС, може да бъде само лице, регистрирано по ЗДДС по инициатива на органа по приходите. Независимо, че регистрацията на „Мобайл Асетс“ ЕООД е извършена въз основа на подаденото от самото дружество заявление, то след като заявлението за регистрация не е било подадено в срок от задълженото за това лице, то същото дължи данък за облагаемите доставки в хипотезата по чл. 102, ал. 4 от ЗДДС. В този смисъл е и практиката на ВАС (Решение № 7636 от 24.06.2021 г. на ВАС по адм. д. № 2450/2021 г., Решение № 6330 от 27.05.2021 г. на ВАС по адм. д. № 2150/2021

г. и др.)

Както е посочено в решение № 8/30.06.2020 г. на К. съд на РБ по к. д. № 14/2019 г. различният режим на облагане в чл. 102, ал. 4 ЗДДС е израз, на конституционното изискване на чл. 19, ал. 2 от КРБ законът да създава и гарантира еднакви правни условия за осъществяване на стопанска дейност, като предотвратява нелоялната конкуренция на лицата, които не са подали заявление за регистрация и не са начислявали ДДС, за периода от достигане на оборота до датата на регистрацията.

От съдържанието на приложимите законови разпоредби цитирани по-горе е видно, че от значение за регистрацията по ЗДДС е достигането на конкретен оборот, който законодателно е определен на 50 000 лв. и свързано с него задължение за регистрация. При неизпълнение на това задължение в срок е предвидено начисляване на ДДС върху сделката, с която се формира оборота.

По изложените съображения оспореният РА е законосъобразен, не са налице основания за неговата отмяна, поради което жалбата срещу него следва да се отхвърли като неоснователна.

**По разностките по производството:**

Предвид изхода на спора, в полза на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 15690 лв. на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, определено съобразно чл. 8, ал. 2, т. 5 от Наредба № 1 от 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения

Водим от горното, Административен съд София-град, 70-ти състав,

**РЕШИ:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на „Мобайл Асетс“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], представлявано от М. Н. А., депозирана чрез процесуалния му представител адв. Н. К., със съдебен адрес: [населено място], [улица], ап. 16 срещу ревизионен акт /РА/ № Р-22220221000956-091-001 от 21.03.2022 г., издаден от П. Т. П. - орган, възложил ревизията и П. Т. П. - ръководител на ревизията, потвърден с решение № 993 от 24.06.2022 г., с който на основание чл. 86 във връзка с чл. 102, ал. 4 и чл. 67, ал. 2 от ЗДДС за данъчни периоди м. 05.2020 г., м. 06.2020 г. и м. 07.2020 г., са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ общо в размер па 236 609,01 лв. и лихви в размер на 40 090,94 лв., произтичащи от начислен ДДС.

**ОСЪЖДА** „Мобайл Асетс“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на **15 690 лева**.

**Решението** подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

**СЪДИЯ:**

