

# РЕШЕНИЕ

№ 3364

гр. София, 21.05.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 19 състав**, в публично заседание на 12.05.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Доброслав Руков**

при участието на секретаря Станислава Данаилова, като разгледа дело номер **3209** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/, във връзка с чл. 145 и следващите от АПК.

Делото е образувано по жалба на [фирма], чрез управителя И. Г. с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], етаж 3, офис 4 срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22220219008461-091-001/21.08.2020 г., в частта, в която е потвърден с Решение № 221/10.02.2021 г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика, при ЦУ на НАП, но само по отношение на допълнително начисления ДДС в размер на 34 878,97 лв. за данъчния период септември 2019 г.

В жалбата се твърди, че оспореният РА, в оспорената част е неправилен и незаконосъобразен. Наведени са доводи за неприложимост на нормата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, която изисква да са налице множество облагаеми доставки, т.е. граматическото тълкуване на този законов текст налага извода, че използването на множествено число предполага извършени повече от една доставки. В случая, в разглеждания двумесечен срок, е извършена само една доставка, чийто оборот надхвърля необходимия за задължителна регистрация. Оспорващият твърди, че извършените в по-ранни периоди доставки с предмет аванси, не следва да бъдат взети предвид, тъй като доставките по тях не са били завършени преди регистрацията по ЗДДС.

Посочва се, че не са налице кумулативно всички елементи на предвидения в чл. 102,

ал. 4 от ЗДДС сложен фактически състав, именно: 1. дружеството да е извършило облагаеми доставки, с които да е надхвърлило облагаемия оборот за регистрацията за период не по-дълъг от два месеца (дружеството е извършило само една доставка - по фактура № 6/20.09.2019 г.) и 2. дружеството да не е подало заявление за регистрацията в предвидения от закона срок и да е регистрирано по ЗДДС по реда на чл. 102 от ЗДДС по инициатива на орган по приходите (дружеството е регистрирано по подадено от него заявление на 09.10.2019 г.) Следователно особените правила на чл. 102 от ЗДДС се отнасят единствено за лицата, спрямо които е извършена регистрацията по инициатива на органа по приходите. Липсата дори само на един от кумулативно предвидените елементи, предвидени във фактическия състав на разпоредбата, прави невъзможно приложението ѝ.

По време на проведените заседания по делото, оспорващият се представлява от адвокат Ж., който поддържа жалбата и претендира присъждане на разноски. Представени допълнителни писмени бележки.

Ответникът по оспорването, в лицето на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място], чрез юрисконсулт Б. намира жалбата за неоснователна, като моли същата да бъде отхвърлена. Претендира юрисконсултско възнаграждение. В дадения от съда срок са представени допълнителни съображения в писмен вид.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразеното становище на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа страна, следното:

Между страните не се спори, че производството по издаването на процесния РА е образувано със заповед за възлагане на ревизия № Р-22220219008461-020-001 от 23.12.2019 г. [фирма] за определяне задълженията на дружеството по ЗДДС за данъчните периоди от 20.09.2019 г. до 31.10.2019 г. Със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22220219008461-020-002/21.01.2020 г. е разширен обхватът на ревизията, като са включени задълженията за данъчни периоди от 01.11.2019 г. до 31.12.2019 г. Заповеди са издадени от началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. на изпълняващия длъжността „директор на ТД на НАП С.“.

Резултатите от ревизията са обективирани в ревизионен доклад №Р-22220219008461-092-001/29.07.2020 г., с който е направено предложение за допълнително начисляване на ДДС за м. 09.2019 г. в размер на 45\_909,85 лв., на основание чл. 102, ал. 4 от ЗДДС и лихви в размер на 3\_315,98 лв. Срещу констатациите в РД не е подадено писмено възражение на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Въз основа на констатациите, установени при ревизията е издаден и оспорения №Р-22220219008461-091-001/21.08.2020 г. Актът е подписан началник на сектор „Ревизии” при ТД на НАП С., – орган, възложил ревизията и главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Подаденото в срока и срещу констатациите в РД е прието за неоснователно.

При обжалването по административен ред по-горестоящият орган е възприел частично изводите, направени в РА. Потвърдил е РА в частта на установените резултати по ЗДДС за данъчен период м. 10.2019 г., ведно със съответните лихви. Отменил е РА, в друга част, а в частта на установените задължения по ЗДДС за

данъчен период м. 09. 2019 г. в размер, вместо задължения в размер на 45 909,85 лв. е определил задължения в размер 34 878,97 лв., ведно със съответните лихви.

Пред настоящия съдебен състав се оспорва законосъобразността на РА, само в последната посочена част, изменена с решението на Директора на Дирекция „ОДОП”. Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав, след преценка на събраните по делото доказателства по отделно и в съвкупност и съобразявайки доводите на страните, приема от правна страна следното:

По допустимостта на жалбата: Решението на Директора на Дирекция „ОДОП” при ЦУ на НАП, [населено място] е връчено на оспорващия по електронен път на 12.02.2020 г. Жалбата е подадена чрез административния орган 25.02.2021 г. (вх. № 53-04-147), т.е. в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Във връзка с гореизложеното, съдът намира, че е сезиран от надлежна страна – участник в административното производство срещу акт, с който се засягат нейни права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване. Жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

Съдът намира, че не може да се съгласи изводите, направени от административния орган по следните съображения:

1. Фактически констатации.

За да постанови процесния ревизионен акт в оспорената част, органът по приходите е приел, че [фирма] е подало заявление за регистрация по ЗДДС на 09.10.2019 г. и е регистрирано по ЗДДС с акт № 220421902620022/21.10.2019 г.

В хода на ревизията е установено, че основната дейност на дружеството е строителство на жилищни и нежилищни сгради и че по конкретно през ревизионния период е изграждало жилищна сграда в [населено място], [улица]. По време на завършването на ревизията за сградата не е имало издаден Акт обр. 15.

През периода от 18.03.2019 г. до 30.09.2019 г. дружеството е издало 7 фактури, подробно изброени на стр. 4 от РА, с данъчна основа общо в размер на 301 001,03 лв., с които са документирани частични плащания и получени аванси, във връзка с предварителни договори за продажби на недвижими имоти – обособени части от изграждащата сграда. Констатирано е, че задължителният оборот за регистрация по реда на чл. 96, ал. 1 от ЗДДС е достигнат с получено плащане на 19.09.2019 г. и издадена в тази връзка фактура № 6/20.09.2019 г. към М. К. М., с предмет на доставката „апартамент № 6 и № 7, гараж № 4“ и на стойност 209 273,81 лв. В тази връзка е издаден НА № 11 от 19.09.2019 г., вписан в Служба по вписванията с № 192 от 19.09.2019 г.

Позовавайки се на разпоредбата на чл. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС, органите по приходите са приели, че дружеството е следвало да подаде заявление за регистрация по ЗДДС най-късно до 27.09.2019 г. До датата на подаване на заявлението има регистрирана още една доставка, документирана са фактура № 7/25.09.2019 г., издадена към Л. Х. с предмет „частично плащане за ап. 1“ на стойност 66 185,29 лв.

Анализът на изложеното е дал основание на органите по приходите да начислят на основание чл. 102, ал. 3 и ал. 4 от ЗДДС, във връзка с чл. 86 от ЗДДС върху сумата от 229 549,25 лв. за м. 09.2019 г. ДДС в размер 45 909,85 лв., като ревизиращите са приели, че стойността на издадените фактури включва начисления данък в съответствие с разпоредбата на чл. 67, ал. 2 от ЗДДС.

При оспорването по административен ред, решаващият орган е приел, че доставката

по фактура № 7/25.09.2019 г., издадена към Л. Х. не попада в обхвата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, доколкото в случая се касае за частично плащане и няма данни за осъществена сделка чрез издаване на нотариален акт. Директорът на Дирекция „ОДОП” е приел, че във визираната разпоредба не е предвидено начисляване на данък за получени авансови или частични плащания за периода, поради което е изменил РА, в тази му част, начислявайки ДДС само по отношение на сумата по фактура № 6/20.09.2019 г.

2. Анализ на събраните доказателства и правни изводи.

По силата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, приета като приложима от органите по приходите в разглеждания казус, 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. Лицето дължи данък и за получените облагаеми доставки на услуги, за които данъкът е изискуем от получателя, и за облагаемите вътреобщностни придобивания, осъществени през този период.

В мотивите на решението на Директора на Дирекция „ОДОП” (стр. 7, първи абзац) е посочено, че в разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС изрично е използван изразът „облагаемите доставки“, т. е. използвано е множествено число. Буквалното тълкуване на разпоредбата налага извод, че същата следва да намери приложение в случаите, в които лицата извършват множество облагаеми доставки. Действително, изречение второ на чл. 102, ал. 4 разпорежда, че за облагаемата доставка, с която се надхвърля облагаемия оборот от 50 000,00 лв. се дължи данък. За да произведе обаче тази норма действие, задължително условие е преди това да е изпълнен сложният фактически състав, регламентиран в изречение първо, а именно – да са налице извършени облагаеми доставки, респ. повече от една доставка.

По-нататък решаващият орган е приел, че при преценката за приложението на разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС е важно да се изследва дали лицето е извършвало повече от една облагаеми доставки. [фирма] е достигнало оборота, необходим за регистрация по ЗДДС, с полученото плащане на 19.09.2019 г., документирано с издадена фактура №6/20.09.2019 г.

В решението е посочено, че е безспорно, че дружеството е извършвало и други доставки (документирани с издадени фактури за авансови плащания), преди тази, документирана с фактура № 6/20.09.2019 г., с която е достигнат оборотът за задължителна регистрация. По тази причина следва да се приеме, че се касае за множество доставки - получени плащания по предварителни договори за продажба на недвижимо имущество, като с последната облагаемият оборот по смисъла на чл. 96, ал. 1 е достигнат за период, по-кратък от два месеца.

От друга страна, решаващият орган е посочил, че по отношение на получените авансови плащания от нерегистрирани по ЗДДС лица приложение намира разпоредбата на чл. 25, ал. 8 от закона, съгласно която, когато нерегистрирано по този закон лице получи авансово плащане по облагаема доставка и фактически извърши тази доставка след датата на регистрацията си по този закон, смята се, че полученото авансово плащане съдържа данъка, който става изискуем на датата, на която става изискуем данъкът по доставката. В решението е посочено, че цитираната норма е

специална относно начисляването на ДДС във връзка с получени авансови плащания от нерегистрирани лица и е приложима и в хипотезата на неподаване на заявление за регистрация по ЗДДС в законоустановения срок.

Настоящият съдебен състав намира изложените мотиви за противоречиви и лишени от правна опора.

Органите по приходите не спорят, че за да намери приложение процесната разпоредба на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС е необходимо лицето да е осъществило множество (повече от една) доставки, в рамките на 12 последователни месеца, респективно на 2 два последователни месеца. В този смисъл са и цитираните в решението на Директора на Дирекция „ОДОП” мотиви към Закона за изменение и допълнение на ЗДДС, с който е приета ал. 4, на чл. 102 от ЗДДС.

В случая обаче законодателят изрично е посочил, че доставките, извършени от лицето, през визирания 12-месечен, респективно 2-месечен срок, следва да са облагаеми.

Видно от цитираните по-горе мотиви, съдържащи се в решението на Директора на Дирекция „ОДОП”, последният е приел, че авансовите плащания не са облагаеми за нерегистрирано по ЗДДС лице. За такава е приета доставката, документирана с фактура № 6/20.09.2019 г., поради което РА е изменен в тази му част. Според настоящия съдебен състав не е възможно приложението на разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, в случай, че не всички извършени от лицето доставки са облагаеми. Приемането на една доставка за облагаема, а други, извършени през периода по чл. 96, ал. 1 от ЗДДС за необлагаеми, лишава данъчния орган от възможността да начисли данък за тази доставка, защото нормата изрично предвижда, че приложението ѝ зависи от едновременното наличие на две предпоставки – доставките да са повече от една и същите да са облагаеми.

За пълнота следва да се отбележи, че в самия ЗДДС е посочен обхвата на приложимост на чл. 102 от ЗДДС - регистрация по инициатива на органа по приходите, т.е. ако регистрацията не е извършена по инициатива на органите по приходите, разпоредбата не би била приложима.

Съвкупният анализ на представените и обсъдени по-горе доказателства, налага извода, че оспореният РА е издаден от компетентен орган и в предвидената форма, но и при несъответствие с материално-правните разпоредби и целта на закона, поради което следва жалбата да бъде отменен.

С оглед изхода на делото на оспорвания разноси се дължат разноси. Такива са поискани своевременно и следва да бъдат определени по реда чл. 161, ал. 1 от ДОПК. Съдът намира за основателен наведения от пълномощника на ответника довод за прекомерност на платеното адвокатско възнаграждение. Делото не се отличава с фактическа и правна сложност. Жалбата и представените писмени бележки не се отличават с особено голям обхват и подробност и частично се препокриват. По делото е проведено е само едно заседание, а настоящето решение е постановено в рамките на по-малко от два месеца от образуване на делото. В тази връзка съдът намира, че адвокатско възнаграждение в размер на 1600 лв., определено съгласно чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, е обосновано и справедливо.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, пр. 1 от ДОПК, Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав,

## РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], [населено място] акт (РА) № Р-22220219008461-091-001/21.08.2020 г., в потвърдената с Решение № 221/10.02.2021 г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика, при ЦУ на НАП, по отношение на допълнително начисления ДДС в размер на 34 878,97 лв. за данъчния период месец септември 2019 г. и съответните лихви.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място] да заплати на [фирма], с ЕИК[ЕИК], на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, сумата от 1650 (хиляда шестстотин и петдесет) лева, представляваща направени по делото разноски, от които 50 лв. внесена държавна такса и 1600 лв. платено адвокатско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му на страните, с касационна жалба пред Върховния Административен Съд на Република България.