

РЕШЕНИЕ

№ 9021

гр. София, 14.03.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав, в публично заседание на 19.12.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калин Куманов

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **7219** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и следващите от Данъчно-осигурително процесуалния кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на "Български институт за правни и социологически изследвания" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], ет.11, ап.43, ЕИК по Булстат:[ЕИК], подадена чрез адв.Д., против Ревизионен акт № Р-22220421001140-091-001/06.07.2022 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 860/21.06.2023 г., издадено "за" Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно определените му задължения по ЗДДС в общ размер 4 316,67 лв. за данъчни периоди м.ноември и м.декември 2020 г., както и начислените лихви в общ размер 673,72 лв.

В жалбата са изложени твърдения за незаконосъобразност, неправилност и необоснованост на издадения РА. Дружеството-жалбоподател се оплаква, че фактическите констатации на органите по приходите не се подкрепят от събраните в хода на ревизията доказателства. Намира, че материалният закон е тълкуван превратно. Подробни съображения излага в депозираната жалба. Претендира отмяната на обжалвания РА. В с.з. дружеството-жалбоподател чрез процесуалния си представител адв.Д. поддържа жалбата, моли Съда да обяви оспорения ревизионен акт за нищожен, а при условията на алтернативност – да го отмени, като присъди на жалбоподателя сторените по делото съдебно-деловодни разноски съгласно представен списък (л.680). Представя писмени бележки с подробни съображения.

Ответникът – Директорът на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, не изпраща

представител и не взема становище по жалбата.

Административен съд-София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. Решението на Директора на ДОДОП е връчено на жалбоподателя на 26.06.2023 г. (л.21). Жалбата е подадена до Съда на 29.06.2023 г. видно от поставения върху същата вх.№ 53-00-474, от надлежно упълномощен адвокат (пълномощно на л.194) и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22220421001140-020-001/25.02.2021 г., издадена от Т. П. Н. - Началник на отдел "Ревизии" в ТД на НАП-гр.С., е възложена ревизия на жалбоподателя за установяване на задължения по ЗДДС за периода от 23.11.2020 г. до 31.01.2021 г. ЗВР е връчена по електронен път на ревизираното дружество на 22.03.2021 г., като е определен срок за извършване на ревизията - до 3 месеца от връчване на ЗВР. За ревизиращи органи са определени Ц. Г. Р. – гл.инспектор по приходите и ръководител на ревизията, и М. Н. М. – ст.инспектор по приходите. Органът по възлагането е оправомощен със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.19). Със ЗИЗВР № Р-22220421001140-020-002/ 22.06.2021 г., издадена от органа по възлагането, срокът на ревизията е продължен до 20.08.2021 г. Ревизионното производство е спряно със Заповед № Р-22220421001140-023-001/27.07.2021 г. и е възобновено със Заповед № Р-22220421001140-143-001/01.03.2022 г.; впоследствие е спряно със Заповед № Р-22220421001140-023-002/02.03.2022 г. и е възобновено със Заповед № Р-22220421001140-143-002/06.06.2022 г. С Решение за изземване разглеждането и решаването на преписка № Р-22220421001140-098-001/28.02.2022 г. преписката е иззета от Т. П. Н. и е възложена на П. Г. Г. - Началник на отдел "Ревизии" в ТД на НАП-гр.С., оправомощена със Заповед № РД-01-91/21.02.2022 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.715).

За резултатите от извършената ревизия е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22220421001140-092-001/10.06.2022 г., връчен на ревизираното лице на 23.06.2022 г. Ревизионният акт, предмет на настоящето производство, с № Р-22220421001140-091-001 е издаден на 06.07.2022 г. от П. Г. Г. - Началник на отдел "Ревизии" в ТД на НАП – орган, възложил ревизията, и Ц. Г. Р. – гл.инспектор по приходите в ТД на НАП-гр.С. – ръководител на ревизията. С него са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях.

С оспорвания РА на дружеството са определени допълнителни задължения по ЗДДС в общ размер 4 316,67 лв. за данъчни периоди м.ноември и м.декември 2020 г., като са начислени лихви за забава в общ размер 673,72 лв.

При ревизията е установено, че предметът на дейност на задълженото лице през ревизираните периоди е свързан с извършване на консултантски услуги, провеждане на социологически, правни и правно-социологически изследвания.

В хода на ревизията на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на

документи и писмени обяснения от 23.03.2021 г., с което са изискани документи, справки и писмени обяснения за дейността на дружеството, начина на финансиране, място на осъществяване, първични и вторични документи и счетоводни регистри за ревизирания период, банкови и касови документи и др. Ревизираното лице е представило същите (л.116. Направени са справки в информационната база данни на НАП и са анализирани събраните в хода на ревизията доказателства. От отдел „Регистрации“, дирекция „Обслужване“ на ТД на НАП-гр.С. са изискани документи, събрани при извършена проверка за регистрация по ЗДДС.

Установено е, че на ревизираното лице е извършена проверка за установяване наличие на основание за регистрация по ЗДДС във връзка с подадено заявление вх.№ 0000-0080310/02.12.2020 г. Установено е, че за периода от 01.12.2019 г. до 30.11.2020 г. дружеството е извършило като изпълнител консултантски услуги по Договор № МС-46/28.05.2020 г. (л.146-гръб, л.232) с възложител Администрацията на Министерския съвет, за обществена поръчка. Предметът на договора е изпълнение на обществена поръчка с предмет „Изготвяне на анализ и предложения за подобряване на процесуалното представителство по дела, водени от и срещу администрацията“ в изпълнение на проект № ВГ05SFOP001-2.001-0009 „Въвеждане на принципа на споделените услуги в организацията и работата на централната администрация“, като за изпълнение на услугите е предвиден извършването на следните дейности:

Дейност 1: Общ преглед и анализ на дейностите по осигуряване на процесуалното представителство по дела, водени от и срещу администрацията.

Дейност 2: Изготвяне на препоръки за подобряване на настоящия модел за осигуряване на процесуално представителство.

Срокът на договора е уговорен в чл.4: до шест месеца от влизане в сила на същия, а сроковете за изпълнение на отделните дейности и поддейности са съгласно График за изпълнение. Договорена е обща цена за изпълнение на договора в размер на 69 900 лв. (чл.6). Страните са се споразумели плащанията да се извършват по банковата сметка на изпълнителя (чл.8). С чл.7 и чл.25 от договора е постигнато съгласие резултатите от извършените дейности от изпълнителя да се представят за приемане от възложителя посредством доклади, като предаването на докладите се документира с двустранни предавателно-приемателни протоколи. За приемане на окончателния доклад за изпълнение на услугите се съставя подписва окончателен двустранен констативен протокол.

За изпълнението на договорените престации е съставен приемо-предавателен протокол от 23.11.2020 г. (л.146, л.232) и е издадена фактура № 0...14/26.11.2020 г. на стойност от 69 900 лв. без ДДС (л.45-гръб, л.231).

Ревизията е приела, че консултантските услуги попадат в хипотезата на чл.25, ал.4 ЗДДС, а именно доставки с поэтапно изпълнение, при които завършването на всеки етап се смята за отделна доставка и данъчното събитие за нея възниква на датата на изпълнението на съответния етап, респ. датата на приемане на етапа, удостоверена с приемо-предавателен протокол, подписан от доставчика и получателя. Така са формирали извод, че данъчното събитие при извършената услуга е възникнало на датата на изпълнението по договора, с подписването на приемо-предавателния протокол от на 23.11.2020 г.

Относно реализирания оборот е прието, че е налице хипотезата на чл.96, ал.1, изр.второ ЗДДС (ред. ДВ, бр.97 от 2017 г., в сила от 01.01.2018 г.), според която когато задълженото лице достигне облагаем оборот 50 000 лв. или повече за период не

по-дълъг от последните 12 последователни месеца преди текущия месец, е длъжно в 7-дневен срок от изтичането на данъчния период, през който е достигнало този оборот, да подаде заявление за регистрация по този закон, и за "Български институт за правни и социологически изследвания" ЕООД е съществувало задължение да подаде заявление за регистрация в срок до 30.11.2020 г. Установено е, че заявлението е подадено на 02.12.2020 г., с 2 дни закъснение.

Дружеството е регистрирано по ЗДДС с Акт за регистрация по ЗДДС № 220422003663363/16.12.2020 г. (л.134-гръб, л.209), считано от 20.01.2021 г.

АРЗДДС е обжалван по административен ред пред Директора на ДОДОП-гр.С. и с Решение № 1193/03.08.2021 г. е потвърден.

Актът е обжалван по съдебен ред пред АССГ, който с Решение № 2207 от 04.04.2022 г. по адм.дело № 10674/2021 г. е отхвърлил жалбата. Съдебното решение е обезсилено с Решение № 5172 от 16.05.2023 г. на ВАС по адм.дело № 9514/2022 г. и производството по делото е прекратено. Върховният административен съд е посочил, че за жалбоподателя не е съществувал правен интерес от оспорване на издадения акт, тъй като производството по регистрация по ЗДДС е започнало по негово заявление и с издаване на АРЗДДС искането на заявителя е уважено, с което е налице постигнат положителен резултат. Посочено е, че мотивите на акта за регистрация не подлежат на самостоятелно оспорване, по аргумент от Определение № 132023 от 03.02.2008 на ВАС по адм.дело № 10782/2008 г.

Ревизията е приела, че дружеството дължи данък за извършените от него облагаеми доставки от датата, на която е надхвърлило оборота от 50 000 лв. (23.11.2020 г.) до датата, на която е регистрирано от органа по приходите (19.01.2021 г.), в общ размер 25 900 лв. Прието е, че върху сумата, определена като разлика (19 900 лв.), с която е надхвърлен облагаемият оборот (69 900 лв. минус 50 000 лв.), и реализирания оборот по фактура № 0... 15/16.12.2020 г. в размер на 6 000 лв., се дължи данък. Посочено е, че съгласно чл.67, ал.2 ЗДДС, когато при договаряне на доставката не е посочено изрично, че данъкът се дължи отделно, се приема, че той е включен в договорената цена.

Ревизията е посочила, че данъчната основа за облагане и дължимият ДДС, определен при данъчна ставка по чл.66, ал.1, т.1 ЗДДС, по данъчни периоди, са:

За периода от 23.11.2020 г. до 30.11.2020 г. при облагаем оборот 16 583,33 лв. е дължим ДДС в размер на 3 316,67 лв.

За периода от 01.12.2020 г. до 31.12.2020 г. при облагаем оборот 5 000 лв. е дължим ДДС в размер на 1 000 лв.

За периода до 19.01.2021 г. при облагаем оборот 0 лв. е дължим ДДС в размер на 0 лв.

Недоволен от издадения му РА, жалбоподателят го е оспорил по административен ред, и с Решение № 860/21.06.2023 г., издадено "за" Директора на ДОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, същият е потвърден. По делото са представени доказателства за отсъствието на Директора на Д"ОДОП" на 21.06.2023 г. (л.14, л.15), както и Заповед № ЗЦУ-ОПР-17/09.06.2023 г. на Изпълнителния директор на НАП, с която Ж. И. Б. е определен за изпълнява правомощията на Директор на дирекция "ОДОП"-гр.С. при отсъствие на титуляра.

По делото беше допусната съдебно-счетоводна експертиза с вещо лице М. И., която даде заключение по следните задачи:

I. От Съда:

1. Към коя дата жалбоподателят е достигнал облагаем оборот от 50 000 лв. или повече

за период от 12 последователни месеца;

2. В какъв размер е облагаемият му оборот за целите на регистрацията по ЗДДС за период не по-дълъг от последните 12 последователни месеца преди текущия месец, през който е достигнало облагаем оборот от 50 000 лв. или повече.

3. На коя дата жалбоподателят е подал заявление за регистрацията по ЗДДС и на коя дата е регистриран от орган по приходите.

4. В какъв размер са извършените от жалбоподателят облагаеми доставки и облагаеми вътреобщностни придобивания и получените облагаеми доставки на услуги, за които данъкът е изискуем от получателя - за периода от датата, на която е надвишен оборотът, до датата, на която е регистриран от органа по приходите, или до датата, на която са отпаднали основанията за регистрацията.

5. В какъв размер е дължимият данък върху тези облагаеми доставки и облагаеми вътреобщностни придобивания и получените облагаеми доставки на услуги, за които данъкът е изискуем от получателя, съобразно нормата на чл.102, ал.4 от ЗДДС.

6. С коя облагаема доставка е надхвърлен облагаемият оборот за целите на регистрацията по ЗДДС; в какъв размер е същата, какъв е размерът на дължимия данък за нея.

7. редовно ли е воденото от жалбоподателят счетоводство.

II. От жалбоподателя:

1. Ако възложителят по договор за услуга е бюджетна организация, както в процесния случай Администрацията на Министерски съвет, и изиска от изпълнителя първо представяне на основа, на която в 10-дневен срок от получаването ѝ да бъде преведена сумата, представляваща плащане по договора - коя с датата, на която възниква задължение за подаване на заявление за регистрацията по ЗДДС.

2. Кой документ е меродавен за определяне на датата на достигане на оборот за регистрацията по ЗДДС - първичният счетоводен документ - фактура или счетоводни документи като договори, протоколи и други.

Съдът кредитира експертното заключение като компетентно изготвено и даващо отговор на поставените задачи. Същото е мотивирано, съответства на събраните доказателства и следва да се приеме и за обосновано, предвид подробно изложената от вещото лице аргументация, послужила за формиране на експертните изводи. Експертът е анализирал коректно събраните доказателства и е изградил последователни, компетентни и вътрешно непротиворечиви изводи. Отговорил е изчерпателно на поставените въпроси, след съвкупна проверка и анализ на всички относими към спора факти.

Към доказателствения материал по делото се приобщиха като писмени доказателства:

Представени от ответника – АРЗДДС № 220422003663363/16.12.2020 г. и преписката по издаването му, както и обжалване на същия (л.205).

Представени от жалбоподателя – с молба от 23.10.2024 г., във връзка с издадения му АРЗДДС, както и Акт за дерегистрация по ЗДДС № 220992300284363/24.01.2023 г. (л.638); документите, по които е работило вещото лице по съдебно-счетоводната експертиза (л.664).

Представени от доставчици на удостоверителни услуги "Борика" АД - информация и доказателства за издадени квалифицирани електронни подписи и период на тяхната валидност за Т. П. Н., П. Г. Г., Ц. Г. Р., М. Н. М. и Е. М. Н. (л.202).

По делото се приеха за послужване следните адм.дела: № 3362/2021 г. на АССГ, № 10674/2021 г. на АССГ, № 9514/2022 г. на ВАС, № 9592/2022 г. на АССГ, №

11000/2022 г. на АССГ.

При така установената фактическа обстановка Съдът достигна до следните правни изводи:

На първо място следва да се отбележи, че е спазен срокът по чл.109 ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство – ревизионното производство е образувано в рамките на 5-годишния срок за ревизираната година - 2020 г.

С оглед делегирането на правомощия по реда на чл.112, ал.2, т.1 ДОПК във вр.с чл.11, ал.3 ЗНАП по делото са представени Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С., с която Т. П. Н. е определена за компетентен орган да издава заповеди за възлагане на ревизии на основание чл.112, ал.2, т.1 ДОПК. Съгласно чл.112, ал.2 ДОПК ревизията може да се възлага от органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция или изпълнителния директор на НАП или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. Надлежно е оправомощен със Заповед № РД-01-91/21.02.2022 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. е и органът, комуто преписката е възложена на П. Г. Г. - Началник на отдел "Ревизии" в ТД на НАП-гр.С., след като е иззета от Т. П. Н., а последната е била в обективна и трайна невъзможност да изпълнява правомощията на Началник на отдел "Ревизии" в ТД на НАП-гр.С.. От представената по делото заповед следва изводът, че ЗВР е издадена от компетентен за целта орган на приходната администрация, както и че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията.

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.118, ал.2 ДОПК във вр.с чл.7, ал.1, т.4 ЗНАП и чл.119, ал.2 ДОПК, в кръга на определените им правомощия (в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС).

Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл.120, ал.1 ДОПК и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от РД, който представлява неразделна част от РА. Оспореният РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени нарушения на административно-производствените правила.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл.16, ал.1, т.1 ЗЕДЕУУ, по делото са представени заверени копия на електронни съобщения за издаването на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с приключилото ревизионно производство. Всички актове в ревизионното производство – ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени от органи по приходите, които са притежавали квалифициран електронен подпис.

Съгласно чл.3 ЗЕДЕУУ (ред. - ДВ, бр. 85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) 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.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ.

Съгласно чл.4 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 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 РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал. 2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 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 ГПК, приложима в съдебното производство на основание § 2 от ДР на 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 (в посочената редакция), електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл.3, т.10 от Регламент (ЕС) № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал.3 и ал.4 ЗЕДЕУУ превръщат към същия регламент и съгласно тях "усъвършенстван електронен подпис" означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл.26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях; а "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. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл.26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. По делото са представени удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги със съдържанието по чл.24, ал.1 ЗЕДЕУУ, обосновава извод за това, че заповедта за възобновяване на ревизия и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал.3 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

По делото са представени справки от публичните регистри на "Борика" АД за издадени електронни подписи и удостоверения за квалифициран електронен подпис на органите по приходите, подписали РА. Такива удостоверения са приобщени и за лицата, издали ЗВР и РД. Съдът намира, че тези доказателства не са необходими, предвид разпоредбата на чл.25, т.1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП 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, в сила съгласно чл.52 от 01.07.2016 г., както и на чл.5, т.2, предл.2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО на ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на

квалифицирано електронно удостоверение. Т.е. доказателства за КЕП не следва да бъдат представяни, макар това да е сторено от ответника в настоящото производство, а освен това са събрани и служебно от Съда.

Според чл.28, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), доставчикът на удостоверителни услуги води електронен регистър (база данни), в който публикува удостоверенията, които използва в дейността си като доставчик, издадените удостоверения и списъка на прекратените удостоверения. Последната разпоредба е доразвита в чл.37, ал.2 от Наредба за дейността на доставчиците на удостоверителни услуги, реда за нейното прекратяване и за изискванията при предоставяне на удостоверителни услуги, според която регистърът съдържа: 1. удостоверенията за квалифициран електронен подпис, които използва в дейността си като доставчик на удостоверителни услуги; 2. списък на издадените удостоверения за квалифициран електронен подпис; 3. списък на прекратените удостоверения; 4. удостоверения за време за представяне на електронен подпис, създаден за определен електронен документ, в случаите, когато такива се издават от доставчика на удостоверителни услуги; 5. информация по чл.28, ал.3 ЗЕДЕУУ. Следователно публичният електронен регистър на доставчика съдържа информация относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия.

Видно е от съдържащите се в делото справки – извлечения от информационната система (л.53-62), че лицата, подписали ЗВР, РД и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, издаден от B-Trust Operational CA QES и StampIT Global Qualified CA, с валидност за периода на подписване на документа. Освен това от публичните регистри, поддържани от доставчиците на удостоверителни услуги "Борика" АД, достъпен на адрес:<https://www.b-trust.org/bg>, и "Информационно обслужване" АД, достъпен на адрес <https://www.stampit.org>, Съдът извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран електронен подпис. ЗВР, РД и РА, отнасящи се до ревизията, издадени като електронни документи, като установи, че същите са подписани с квалифициран електронен подпис на органите, възложили ревизията – Т. П. Н. и П. Г. Г., както и органите, извършили ревизията – Ц. Г. Р. и М. Н. М. - органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на РД и РА в ревизията.

Съдът намира, че ЗВР, РД и РА са надлежно подписани.

Предвид изложеното оспореният акт е издаден от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма и не е нищожен, а твърдението на жалбоподателя за противното е неоснователно.

По приложението на материалния закон Съдът намира следното:

По силата на чл.96, ал.1 ЗДДС (ред. ДВ, бр.97 от 2017 г., в сила от 1.01.2018 г.), всяко данъчно задължено лице с облагаем оборот 50 000 лв. или повече за период не по-дълъг от последните 12 последователни месеца преди текущия месец е длъжно в 7-дневен срок от изтичането на данъчния период, през който е достигнало този оборот, да подаде заявление за регистрация по този закон. Когато оборотът е достигнат за период не по-дълъг от два последователни месеца, включително текущия, лицето е длъжно да подаде заявлението в 7-дневен срок от датата, на която е достигнат оборотът. С цитираната норма е въведена ускорена процедура по регистрация за целите на ЗДДС.

Правният спор в случая се свежда до това дали са предпоставките за приложение на чл.102, ал.4 ЗДДС. Нормата (ред. в сила от 01.01.2018 г.) предвижда, че за определяне на данъчните задължения на лицето в случаите по чл.96, ал.1, изр.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. Ал.1 на същия нормативен текст предвижда, че когато орган по приходите установи, че лице не е изпълнило в срок задължението си за подаване на заявление за регистрация, той го регистрира с издаване на акт за регистрация, ако условията за регистрация са налице.

С влязъл в сила АРЗДДС № 220422003663363/16.12.2020 г. е установено, че за периода от 01.12.2019 г. до 30.11.2020 г. "Български институт за правни и социологически изследвания" ЕООД е реализирало облагаем оборот в размер на 69 900 лв., формиран на 23.11.2020 г., когато е приета работата по Договор № МС-46/28.05.2020 г., като за целта е съставен приемо-предавателен протокол от 23.11.2020 г.

Във връзка с датата на извършване на услугата отговор на въпроса дават разпоредбите на чл.25, ал.1 и ал.2 ЗДДС: Данъчно събитие по смисъла на този закон е доставката на стоки или услуги (според чл.9, ал.1 ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга), извършена от данъчно задължени по този закон лица, вътреобщностното придобиване, както и вносът на стоки по чл.16; като данъчното събитие възниква на датата, на която е прехвърлено правото на собственост върху стоката или друго вещно право, както и всяко друго право на разпореждане със стоката като собственик, или на датата, на която услугата е извършена. След като страните по договора са се споразумели извършеното по него да се приеме с подписване на двустранен приемо-предавателен протокол, и такъв е подписан на 23.11.2020 г., то това е датата на извършване на услугата, и именно с нея е надхвърлен облагаемият оборот за нуждите на регистрацията на задълженото лице по ЗДДС.

Продажбата на услуги представляват доставки по смисъла на чл.9 ЗДДС, извършени на територията на страната и същите са облагаеми. Същевременно с тези доставки е реализиран оборот за регистрация по ЗДДС. Т.е. на 23.11.2020 г. е налице данъчно събитие по смисъла на чл.25, ал.1 и ал.2 ЗДДС. Следователно на указаната дата за задълженото лице е възникнало задължение за подаване на заявление за регистрация по ЗДДС по см. на чл.96, ал.1 ЗДДС.

В случая доставката, документирана с фактура № 0...14/26.11.2020 г. на стойност от 69 900 лв. без ДДС, е облагаема по смисъла на чл.102, ал.4 ЗДДС. Правилно е прието, че начисленият с РА данък е дължим с оглед на това, че за облагаемата доставка, с която се надхвърля облагаемият оборот, се дължи данък.

На тази дата е извършена облагаема доставка по смисъла на ЗДДС. Няма основание да се приеме, че е налице различна дата на данъчното събитие от тази доставка – когато услугата се счита за извършена по смисъла на чл.25, ал.1 и ал.2 ЗДДС. Именно и поради тази причина за лицето възниква задължение за регистрация по ЗДДС при спазване на разпоредбата на чл.96, ал.1 изр.второ ЗДДС, а именно реализиран е облагаем оборот в рамките на два последователни месеца, който надвишава 50 000 лв.

Следва да се има предвид, че разпоредбата на чл.96, ал.1 ЗДДС не свързва задължението на субекта с изпълнение някъде във времето, а е посочено точно до кога може да бъде подадено заявлението: в 7-дневен срок от датата на достигане на оборота. Този срок категорично е задължителен, като всяко действие извършено след този 7-дневен срок се смята, че е извършено след законовия срок. Налице е процесуално бездействие за изпълнение на установено в закона задължение. Това бездействие на свой ред поражда друго бездействие – за начисляване на ДДС, което е отстранено от ревизията с начисляване на данъка по процесната фактура.

В настоящия казус от значение са две основни обстоятелства: 1. да е възникнало задължение за задължителна регистрация по ЗДДС; 2. лицето да не е подало заявление за регистрация по ЗДДС в предвидения от закона срок. В случая и двете предпоставки са налице. Механизмът за установяване размера на оборота, датата, на която лицето е следвало да се регистрира, и размерът на дължимия данък се определят след данъчен контрол. Констатациите и определените задължения се обективират единствено в ревизионен акт. Следователно механизмът, с който може да се задължи данъчния субект да изпълни своето задължение за

вносяне на данъка, е установяване на размера му с ревизионен акт. Точно така е процедира на приходната администрация.

Съгласно нормата на чл.102, ал.4 ЗДДС /в указаната приложима редакция/ за облагаемата доставка, с която се надхвърля облагаемия оборот, се дължи данък.

Правилно ревизията е приела, че на основание чл.102, ал.4 ЗДДС дружеството дължи данък за извършените от него облагаеми доставки от датата, на която е надхвърлило оборота от 50 000 лв. (23.11.2020 г.) до датата, на която е регистрирано от органа по приходите (19.01.2021 г.), в общ размер 25 900 лв. Върху сумата, определена като разлика (19 900 лв.), с която е надхвърлен облагаемият оборот (69 900 лв. минус 50 000 лв.), и реализирания оборот по фактура № 0... 15/16.12.2020 г. в размер на 6 000 лв., се дължи данък. Съгласно чл.67, ал.2 ЗДДС, когато при договаряне на доставката не е посочено изрично, че данъкът се дължи отделно, се приема, че той е включен в договорената цена. Правилно при това положение за периода от 23.11.2020 г. до 30.11.2020 г. при облагаем оборот 16 583,33 лв. е дължим ДДС в размер на 3 316,67 лв.; и за периода от 01.12.2020 г. до 31.12.2020 г. при облагаем оборот 5 000 лв. е дължим ДДС в размер на 1 000 лв.

Не води до различен извод преценката на приетата по делото ССЕ, чиито констатации потвърждават тези на ревизията.

Когато се касае за случай на първоначална регистрация по ЗДДС съгласно закона, в хипотезата, когато регистрацията се извършва по инициатива на органа по приходите, същата е занаяпред, но за периода от датата, на която е надвишен оборотът, до датата на регистрация законодателят използва правна фикция, като приравнява нерегистрираното задължено лице през този период на регистрирано такова. По тази причина всички задължения, вменени в тежест на едно добросъвестно, доброволно регистрирано лице, се считат вменени в тежест и на пропусналото да извърши регистрацията си лице. Обратното би било равносилно на дискриминация и на черпене на допълнителни права от собственото противоправно поведение на закъснелия с регистрацията си данъчен субект.

Съдът взе предвид и Решение № 8 от 30.06.2020 г. на Конституционния съд по конст.дело № 14/2019 г., по което Съдът е отхвърлил искането за установяване на противоконституционност на чл.102, ал.4 ЗДДС. В мотивите на решението се посочва, че разпоредбата на чл.102 ЗДДС регламентира производството по служебна регистрация от органа по приходите, когато лицето не е изпълнило задължението си за това. Уреденият в чл.102, ал.4 ЗДДС, различен режим за лицата, достигнали облагаем оборот 50 000 лв. или повече за период не по-дълъг от два последователни месеца и неподали заявление за регистрация, е обусловен от спецификата и интензитета на осъществяваната от тях икономическа дейност. Чрез процесната норма се осигурява събиране в държавния бюджет на данък, който неправомерно не е начислен и не е събран, като с нея се установява неговата дължимост и от лица, нерегистрирани по закона по причина, за която отговарят. Целта на законодателя е да предотврати 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 законодателните изисквания би следвало да начислят такъв в качеството си на регистрирани лица. С неизпълнение на задължението за регистрация и чрез извършване на доставки, за които данък не е начислен и внесен в бюджета, нерегистриралите се в срок лица се поставят в по-благоприятно икономическо положение спрямо тези, които, спазвайки закона, са подали заявление за регистрация в срок. Различният режим на облагане в чл.102, ал.4 ЗДДС е израз, а не в противоречие на конституционното изискване на чл.19, ал.2 от Конституцията, 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. Осъществявайки дейността си, лицата, които не са изпълнили задължението си за регистрация, са получили от крайния потребител, който е фактическият платец на данъка,

сума, която като икономическо изражение включва и размера на ДДС, събран от добросъвестните лица в полза на държавния бюджет. Нормата на чл.102, ал.4 ЗДДС неутрализира ефекта от недобросъвестното поведение на нерегистриралите се лица, като тази сума се насочва към бюджета. В хипотезата на чл.102, ал.4 ЗДДС лицето не е подало заявление за регистрация, а е регистрирано служебно от органа по приходите, като неблагоприятната последица за него е, че за доставката, с която се надхвърля облагаемият оборот от 50 000 лв., то се третира като краен потребител. В този случай ДДС се превръща от косвен в пряк данък, което е обусловено от това, че по-интензивното осъществяване на икономическа дейност предполага реализиране на по-големи загуби в бюджета при неизвършване на регистрация, което налага по-строги фискални мерки за противодействие. Тъй като лицето не е подало своевременно заявление за регистрация, съобразно характера на ДДС като многофазен данък, то не може да прехвърли данъчната тежест на следващия по веригата субект на облагане, поради което не може да се осъществят механизмът и целта на данъка, и трябва да плати от собствените си приходи размера на начисления с ревизионния акт ДДС.

Ето защо правилно ревизията е приложила чл.102, ал.4 във вр.с чл.96, ал.1 ЗДДС, като е начислила ДДС в общ размер 4 316,67 лв., определен върху сумата на реализирания приход по договора за услуги. РА е правилен и законосъобразен, поради което жалбата против него следва да се отхвърли.

Тъй като се потвърждават задълженията за ДДС, произтичащи от допълнително начисления ДДС, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главните задължения. Правилно на основание чл.175 ЗДДС и чл.1 ЗЛДТДПДВ е начислена лихва от 673,72 лв. до датата на издаване на РА.

Така мотивиран е на основание чл.160 и чл.161 от ДОПК, Съдът

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на "Български институт за правни и социологически изследвания" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], ет.11, ап.43, ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-22220421001140-091-001/06.07.2022 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 860/21.06.2023 г., издадено "за" Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно определените му задължения по ЗДДС в общ размер 4 316,67 лв. за данъчни периоди м.ноември и м.декември 2020 г., както и начислените лихви в общ размер 673,72 лв.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: