

РЕШЕНИЕ

№ 2366

гр. София, 10.04.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 36 състав,
в публично заседание на 08.02.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наташа Николова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **6611** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство по чл.156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на „Афърмаркет“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от В. К., чрез адв. Т. срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221022001864-091-001 от 28.11.2022 г., издаден от С. Т. К. – орган, възложил ревизията и Б. С. К. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 494/21.04.2023 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /ОДОП/ - С..

В жалбата са твърди, че ревизионният акт е издаден в противоречие с материалноправните разпоредби и при съществено нарушение на процесуалните правила. Жалбоподателят счита, че органите по приходите са тълкували определени факти и обстоятелства по начин, който противоречи на правилата на формалната и правната логика и който е довел до незаконосъобразно определяне на публични задължения. Моли за отмяна на ревизионния акт.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. Б., който поддържа жалбата. Претендира направените по делото разноски в размер на платената държавна такса.

Ответникът – директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, чрез процесуалния си представител юрк. П. оспорва жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Представителят на Софийска градска прокуратура заявява становище за неоснователност на жалбата.

Административен съд София – град, Трето отделение, 36 състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221022001864-020-001 от 13.04.2022 г., издадена от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „Афърмаркет“ ЕООД за определяне на задълженията за ДДС за периодите от 01.09.2020 г. до 31.07.2021 г. Заповедта е връчена по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на 16.05.2022 г. и на основание чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от тази дата е започнал да тече определеният двумесечен срок за извършване на ревизията, който изтича на 16.07.2022 г. По реда на чл. 113, ал. 3 във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК, срокът е изменен със Заповеди за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22221022001864-020-002/12.07.2022 г. и №Р-22221022001864-020-003/11.08.2022 г., издадени от посочения по-горе компетентен орган, връчени едновременно по реда на чл. 32, ал. 6 от ДОПК, на 15.09.2022 г. Определен нов срок приключване на ревизията до 16.09.2022 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221022001864-092-001/31.10.2022 г., връчен по електронен път на 31.10.2022 г., който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК се явява неразделна част от РА. Ревизирият субект и жалбоподател в настоящото производство не е упражнил правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК да подаде възражение срещу съдържащите се констатации и предложение за установяване на задължения в РД.

Ревизията приключва с РА № Р-22221022001864-091-001/28.11.2022 г., издаден от С. Т. К. – на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Б. С. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по особения ред, предвиден за това в ДОПК, чрез прилагане към досието, при спазване на процедурата в цялост, на 31.01.2023 г.

В хода на ревизията с цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на ревизираното лице, на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, по електронен път, на „Афърмаркет“ ЕООД са връчени 2 Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/, изх. № 22221022001864-040-001/26.04.2022 г. и № 22221022001864-040-002/17.06.2022 г., като в отговор са представени Декларация за разкриване на банкова тайна и банкови извлечения от „БАНКА ДСК“ АД, ЕИК[ЕИК] за периодите от 04.01.2021 г. до 22.07.2022 г.

На основание чл. 57 от ДОПК са поискани писмени обяснения, сведения и документи от трети лица, като от значение за процесния спор са тези до „Еконт Експрес“ ООД, ЕИК[ЕИК] и „БАНКА ДСК“ АД /единствената търговска банка, в която дружеството има открита банкова сметка/. В отговор на отправените запитвания са представени документи и доказателства, описани в РД.

Органите по приходите са поискали от Софийски районен съд да се разкрие банкова тайна за наличностите и движението на притежаваната от лицето банкова сметка в „БАНКА ДСК“ АД и съдът с Решение № 8412/22.07.2022 г. е позволил да бъде разкрита банковата тайна за период от 01.09.2020 г. до 31.07.2021 г.

С Искане до архив са изискани документи, свързани с регистрацията на

„Афтьрмаркет“ ЕООД по ЗДДС, същите са отразени в РД.

С Протокол №Р-22221022001864-П.-001/08.06.2022 г. са приобщени доказателства от извършена проверка по установяване на факти и обстоятелства /ПУФО/ свързани с „Афтьрмаркет“ ЕООД, приключила с Протокол №П-22221021152235-073-001 от 15.03.2022 г., в т. ч. Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице, изх. №П-22221021152235-040-001/30.09.2021 г., по което не са ангажирани доказателства.

Констатирано е, че „Афтьрмаркет“ ЕООД е вписано в Агенция по вписванията на 10.09.2019 г., като същото е регистрирано по реда на ЗДДС, считано от 15.07.2021 г. – задължителна регистрация във връзка с облагаем оборот.

На ревизиращите органи им е било служебно известно, че на 07.06.2021 г., по електронен път, от „Афтьрмаркет“ ЕООД е подадено Заявление за регистрация по ЗДДС на основание чл. 96, ал. 1 от ЗДДС, вх. № 0000-0088387/07.06.2021 г. и към подаденото заявление е приложена справка за облагаемия оборот, съгласно която за 12-месечния период от 01.06.2020 г. до 31.05.2021 г. е реализиран облагаем оборот в размер на 76 395,00 лв. Сочи се, че не са представени други документи към заявлението, като такива не са били ангажирани и в отговор на изготвеното искане от служители в отдел „Регистрации“ към ТД на НАП С.. От последните е установено, че доколкото за периода от 01.09.2020 г. до 31.10.2020 г. /два месеца/, дружеството е декларирало приходи по касов път, от регистрирания на негово име ЕКАФП с рег. №4432754, въведен в експлоатация на 07.08.2020 г., в общ размер на 51 835,30 лв., то същото на основание чл. 96, ал. 1 от ЗДДС, е следвало да подаде заявление за регистрация в 7-дневен срок от настъпване на обстоятелството, водещо до задължителна регистрация /формиране на облагаем оборот от 50 000,00 лв. или повече за период не по-дълъг от последните два последователни месеца, включително текущия месец/ най-късно до 09.11.2020 г. с оглед обстоятелството, че 07.11.2020 г. е събота – неприсъствен ден. Сочи се, че в случая неправилно и незаконосъобразно заявлението е подадено със закъснение от 211 дни, за което на проверяваното дружество е съставен Акт за установяване на административно нарушение /АУАН/. За резултатите от проверката по повод подаденото заявление е издаден Акт за регистрация по ЗДДС № 220422102169148/21.06.2021 г., връчен на 15.07.2021 г., от която дата лицето е с активна регистрация.

В РА е посочено, че доколкото лицето не е изпълнило своевременно задължението си за подаване на заявление за регистрация, приложение намира 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_000,00 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 сделка, с която се надхвърля облагаемия оборот, се дължи данък. Посочва се и, че съгласно чл. 102, ал. 5 от ЗДДС, задълженията в тази връзка се определят с ревизионен акт по реда на ДОПК.

Предвид горното е възприето, че „Афтьрмаркет“ ЕООД дължи ДДС за извършените от него облагаеми доставки за периода от 31.10.2020 г. /датата, на която е надвишен оборотът, подлежащ на задължителна регистрация/ до 15.07.2021 г. /датата на която дружеството е регистрирано по ЗДДС/.

Посочва се, че от „Афтьрмаркет“ ЕООД не са представени документи във връзка с декларираните приходи и разходи в подадените от него ГДД по чл. 92, ал. 1 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/. Същественото в случая е, че по преписката не са налице разходно-оправдателни документи, доказващи произхода на стоките, изпращани с наложен платеж.

За да се определи размера на осъществените облагаеми доставки и дължимия в тази връзка данък е извършен анализ на банковите извлечения, предоставени от „БАНКА ДСК“ АД, отчетените обороти от регистрирания на името на дружеството ЕКАФП и данните от куриерското дружество „Еконт Експрес“ ООД.

При анализа на банковите извлечения от „БАНКА ДСК“ АД, ревизиращия екип установяват, че преди регистрацията на дружеството по ЗДДС, по сметката му [банкова сметка], са постъпвали средства от клиент „IT PLACE“ ЕООД, с вписано основание „по фактура“ /цитирани са номера на фактури 11, от 16 до 18, 20, 21 и 23/, като за м. 05.2021 г. сумата е 3530,00 лв.; за м. 06.2021 г. – 1900,00 лв. и за м. 07.2021 г. – 6560,00 лв. /за пълнота на изложението следва да се отбележи, че по отношения на посочения последен данъчен период, макар с РА да не са определени допълнителни данъчни задължения спрямо жалбоподателя, то получените суми по банков път, както и тези в брой, са от значение за крайния извод на ревизиращите/. Приходните органи сочат, че не са представени визираните в банковите извлечения продажни фактури, счетоводни регистри и каквито и да било други документи в тази връзка, същите не са отразени в дневника за продажби за м. 07.2021 г. и следващите такива. Т. е. не са налице отчетени приходи и не е начислен дължим данък.

Също така при анализа на получения отговор от „Еконт Експрес“ ООД, съдържащ информация за всички изпратени/получени пратки, получени наложени платежи и парични преводи, е установено, че от името на „Афтьрмаркет“ ЕООД са изпратени множество куриерски пратки със съдържание основно техника и телефонни апарати, както и спортни и други стоки. В тази връзка при ревизията е формиран извод, че основната дейност на ревизираното лице се е състояла основно в онлайн търговия с телефонни апарати и други устройства за далекосъобщения чрез посредничество на горепосоченото куриерско дружество. Подробните данни за получените суми по наложените платежи за периода от м. 10.2020 г. до м. 07.2021 г. са отразени на стр. 10 в РД. Обобщено за този времеви период се сочи, че дружеството е получило средства в брой в общ размер на 394 333,00 лв.

За установяване размера на получените суми в брой като цяло, органите по приходите са взели предвид и факта, че данъчнозадълженото лице е декларирало приходи от регистрирания ЕКАФП, описани по месеци на стр. 11 в РД. За периода от м. 10.2020 г. до м. 07.2021 г. се сочи, че са отчетени приходи по касов път в общ размер на 298 299,00 лв. Тук следва да се отбележи, че с цел избягване дублиране на приходи е взето в предвид по-голямата сума измежду отчетените с ЕКАФП и получените пари в брой от наложени платежи от „Еконт Експрес“ ЕООД.

С оглед горното е установено, че за периода от м. 10.2020 г. до м. 07.2021 г. „Афтьрмаркет“ ЕООД е получило в брой и по банков път общо 414 881,00 лв., в т. ч. за м. 10.2020 г. – 30 700,00 лв.; за м. 11.2020 г. – 28 099,00 лв.; за м. 12.2020 г. – 30 206,00 лв.; за м. 01.2021 г. – 33 820,00 лв.; за м. 02.2021 г. – 36 095,00 лв.; за м. 03.2021 г. – 48 968,00 лв.; за м. 04.2021 г. – 42 199,00 лв.; за м. 05.2021 г. – 47 265,00 лв.; за м. 06.2021 г. – 55 322,00 лв. и за м. 07.2021 г. – 62 207,00 лв.

По отношение на м. 10.2020 г. е взето предвид, че оборотите през този период /30

700,00 лв./ са участвали при формиране на общия облагаем оборот, подлежащ на задължителна регистрация по ЗДДС на основание чл. 96, ал. 1 от ЗДДС, ведно с данните от м. 09.2020 г. З целите на чл. 102, ал. 4 от закона е уточнено, че облагаемата доставка, с която се надхвърля облагаемия оборот от 50 000,00 лв. в случая е реализирана на 31.10.2020 г. и същата е в размер на 2 440,00 лв., която сума е отчетена чрез ЕКАФП. В тази връзка от ревизиращите е прието, че от общо получената сума от ревизираното лице в размер на 414 881,00 лв. следва да се приспадне сумата от 28 260,00 лв. /30 700,00 лв. – 2 440,00 лв./. Т. е. прието е, че общо получените средства /приходи от лицето за периода от 31.10.2020 г. до 15.07.2021 г., е 386 621,00 лв. В тази връзка първоначално е изчислено, че за периода от 31.10.2020 г. до 30.06.2021 г. дружеството дължи данък в общ размер на 54 069,00 лв. За м. 07.2021 г. не е начислен дължим ДДС, доколкото е установено, че „Афтърмаркет“ ЕООД, въз основа на Протоколи по чл. 117 от ЗДДС, си е самоначислило ДДС в общ размер на 13 729,64 лв. С оглед на факта, че за м. 07.2021 г. при ревизията е установено, че лицето дължи данък в размер по-малък от самоначисления такъв, а именно 10 367,83 лв., то органите по приходите са намалили дължимия данък за м. 06.2021 г. след ревизия – от 9 220,33 лв. на 5 858,52 лв. /разликата е именно 3 361,81 лв./. Вземайки в предвид наличието на точни и конкретни данни, както за размера на укритите приходи, така и за техния източник с РА е определен, дължим данък за периода от 31.10.2020 г. до 30.06.2021 г. в общ размер на 50 707,19 лв.

На основание чл. 175, ал. 1 от ДОПК във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛДТДПДВ/ са начислени лихви за забава в размер на 8 457,60 лв.

С РА № Р-22221022001864-091-001/28.11.2022 г., издаден от С. Т. К. – на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Б. С. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията, при декларирани задължения за внасяне от 13 759,21 лв., след ревизия са определени задължения в общ размер на 72 924,00 лв. Разликата от 59 164,79 лв. представлява допълнително установените задължения след ревизия, определени за периодите от м. 10.2020 г. до м. 06.2021 г., явяващи се предмет на спор в процеса на настоящото административно обжалване.

РА е оспорен по реда на чл. 152 и следващите от ДОПК пред Директора на ДОДОП – С., във връзка с което е постановено Решение № 494/21.04.2023 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /ОДОП/ - С., с което РА е потвърден изцяло.

Въз основа на така установената фактическа обстановка, съдът формира следните правни изводи по съществуващото на правния спор:

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваността на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевиращи доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. За валидността на акта съдът следи служебно и в тази връзка намира следното:

Настоящият съдебен състав намира, че атакуваният РА № Р-22221022001864-091-001/28.11.2022 г., издаден от С. Т. К. – Началник сектор и възложител на ревизията и Б. С. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията, е издаден от компетентен орган по

смисъла на чл. 119, ал. 2 ДОПК. По делото е представена Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г., с която на С. Т. К. – началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е възложено да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 1, т. 1 ДОПК, считано от 03.02.2020 г. Съгласно Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221022001864-020-001 от 13.04.2022 г., изменена със Заповеди за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ № Р-22221022001864-020-002/12.07.2022 г. и №Р-22221022001864-020-003/11.08.2022 г., срокът за извършване на ревизията е до 16.09.2022 г. Ревизионният доклад е издаден на 31.10.2022 г., т.е. извън 14-дневния срок по чл. 117, ал. 1 ДОПК. Това обстоятелство обаче не съставлява съществено процесуално нарушение, нито е основание за прогласяване на нищожността на процесния РА, тъй като според практиката на Върховния административен съд (решение № 10614/19.10.2021 г. на ВАС, първо отделение, постановено по адм. д. № 4861/2021 г., решение № 6638/15.05.2013г. на ВАС, първо отделение, постановено по адм.д. № 12122/2012г.), сроковете по чл. 114, ал. 1 и чл. 117, ал. 1 не са преклузивни, а инструктивни и неспазването не може да доведе до отмяна на РА само на това основание.

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 следва да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА.

Съдът констатира, че Ревизионният акт е подписан с електронни подписи от органите по приходите - негови издатели. Във връзка с това са представени резултати от проверка на валидността на електронните подписи на органите по приходите, участвали в ревизията, с цифровия указател на съответния доставчик на удостоверителни услуги, че подписът е квалифициран.

В процедурата по извършване на ревизията не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, доказателствата са събрани по предвидени в ДОПК способи - чрез ИПДПОЗЛ, приобщени са по съответния ред, регламентиран в закона, мотивите изцяло са основани на преценката по реда на чл. 37, ал. 4 от ДОПК на събраните в хода на ревизията писмени доказателства за установени положителни факти. Видно от мотивите на издадените РА и РД, е изпълнено изискването по чл. 115, ал. 2 от ДОПК, ревизиращите органи да установят всички факти, от значение за резултатите от ревизията и непосредствено да се запознаят с всички доказателства.

В разпоредбата на чл. 96, ал. 1, изречение първо от ЗДДС /в приложимата редакция/ 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. В 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. Предвидени

са 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.

Ревизията не е осъществена по реда на чл. 122-124 ДОПК, а по материалния закон, което е основание за съобразяване на чл. 88, ал. 1 ЗДДС - резултатът за данъчния период е разликата между общата сума на данъка, който е изискуем от лицето за този данъчен период, и общата сума на данъчния кредит, за който е упражнено правото на приспадане през този данъчен период. Тази разлика съответно представлява резултат за месечния данъчен период - данък за внасяне или данък за възстановяване (чл. 88, ал. 2 и, ал. 3 ЗДДС). Следователно задълженията на дружеството-жалбоподател не са определени по аналогия с процесния РА, а въз основа на обективни данни и писмени доказателства. Това означава, че органите по приходите са задължени да установят и докажат основанията за данъчно облагане, но без да се ползват от презумпцията, по смисъла и условията на чл. 123, ал. 1 ДОПК. При оспорване на ревизионния акт, в условията на пълно и главно доказване в тежест на жалбоподателя е да опровергае констатациите на ревизиращите органи по приходите.

В разглеждания случай дори да се приеме за осъществен фактическият състав на чл. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС, тъй като за периода 01.09.2020 г. – 31.10.2020 г. облагаемият оборот, достигнат от дружеството-жалбоподател, е 51 835,30 лв., което означава, че от дружеството е следвало до 09.11.2020 г. да бъде подадено заявление за регистрация по ЗДДС. Това обаче е сторено на 07.06.2021 г. Актът за регистрация по ЗДДС, издаден на 21.06.2021 г. Доколкото органът по регистрация е приел, че регистрацията е на основание чл. 96, ал. 1, изр.второ от ЗДДС, то в случая приложима при определяне на задължение за ДДС е нормата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС. Съгласно разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС /в приложимата редакция/ 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.

Пленумът на Върховния административен съд изрично е приел, че разпоредбата на чл. 102, ал. 4 ЗДДС сама по себе си не нарушава принципа на данъчен неутралитет. Както беше изяснено, чл. 102, ал. 4 ЗДДС се прилага спрямо всички данъчни субекти, които за кратък срок - за не повече от два месеца са надвишили допустимия праг, но в определения им 7 дневен срок от надвишаването не са регистрирани, т.е. налице е равно третиране на данъчните субекти в сходни ситуации. Целите на административната санкция са да се предупреди и превъзпита нарушителят към спазване на установения правен ред и да се въздейства възпитателно и предупредително върху

останалите граждани, като те са принципно различни от фискалните цели на данъчното облагане с косвени данъци. Поради това, както е приел и Конституционния съд, прилагането на чл. 102, ал. 4 ЗДДС не касае наказание или санкция, а възстановяване на причинените вреди на фиска от неправомерно поведение на задълженото лице.

Разпоредбата на чл. 102, ал. 4 ЗДДС разширява обхвата на облагането с ДДС в случаите когато лицето е пропуснало да изпълни задължението си за регистрация в законово определения срок, като СЕС е имал възможността да се произнесе по значението на неизпълнението на това задължение и съвместимостта с правото на Съюза на увеличения размер на данъка, поискан от данъчната администрация. Държавите-членки, при липсата на хармонизация на законодателството на Съюза в областта на санкциите, приложими при неспазване на условията, предвидени от установен в това законодателство режим, запазват своята компетентност да избират санкциите, които според тях са подходящи, като са длъжни да упражняват своята компетентност при спазване на правото на Съюза и на неговите общи принципи, а следователно и при спазване на принципа на пропорционалност. Принципът на пропорционалност изисква когато държавите-членки предвидят в съответните си национални законодателства подходящи санкции за неспазване на задължението за регистриране по ДДС, с цел осигуряване на правилното събиране на данъка и предотвратяване на измамите, тези санкции все пак да не надхвърлят необходимото за постигането на тези цели. Налагането на увеличения размер на данъка във връзка с това, че лицето не е спазило задължението си да се регистрира в срок за целите на ДДС, представлява наказателна санкция, която държавата-членка може да наложи, при условие, както беше изложено по-горе, че санкцията е пропорционална на извършеното нарушение и не надхвърля необходимото за постигане на целите на законодателството/ решение по дело С- 183/14 СЕС. В тази връзка СЕС посочва, че компетентна да провери дали санкцията съответства на посочените критерии е националната юрисдикция, а при преценката на пропорционалността следва да се вземат предвид обстоятелствата по случая и най-вече видът и тежестта на нарушението, каква е конкретната сума на наложената санкция, начинът за определянето на нейния размер и евентуалното наличие на измама или заобикаляне на приложимото законодателство от страна на данъчнозадълженото лице, наказано за липсата на регистрация.

В случая, при установяването на процесното задължение не е спазен принципът на пропорционалност и не е съобразена тежестта на извършеното от дружеството нарушение, изразяващо се в несвоевременно подаване на заявление за регистрация по ЗДДС. От установените в хода на ревизионното и съдебното производство факти, не може да се направи извод за недобросъвестни действия от страна на дружеството-жалбоподател, целящи избягване на данъчно облагане, тъй като заявлението за регистрация е подадено по негова инициатива и то с малко закъснение. Преценено съобразно с тълкуването, дадено от СЕС в обсъжданата по-горе практика, от гледна точка на вида и тежестта на извършеното нарушение, а именно подаване на заявлението за регистрация три дни след изтичане на

определения в закона за това срок, без данни за измамна цел, съдът приема, че установеното задължение с РА в оспорената му част е несъразмерно. Разпоредбата на чл. 102, ал. 4 ЗДДС не дава възможност да се отчете поведението на лицето и дали пропускът се дължи на измама или грешка, то настоящата инстанция счита, че в случая РА следва да бъде отменен изцяло, тъй като това решение в най-голяма степен ще съответства на принципа на пропорционалност, застъпен в Директива 2006/112/ЕО/, така и решение № 15158 от 08.12.2020г. на ВАС по адм. дело № 2161/2020год. на ВАС, VIII отд./.

От друга страна съда счита, че за да се приеме, че лицето е реализирало облагаем оборот по чл. 96 от ЗДДС, е било необходимо да се изяснят поотделно всички елементи, чието кумулативно изпълнение води до извършване на облагаема доставка, респ. до възникване на задължение за начисляване и внасяне на ДДС. Детайлното изясняване на всеки отделен елемент както от фактическия състав на облагаемата доставка по чл. 12 от ЗДДС, така и посочването на съществени елементи като дата на данъчно събитие и данъчна основа, върху която да се определи размерът на ДДС е задължително изискване в случай на изложени твърдения за извършени облагаеми доставки от дружеството, респ. за достигане до облагаем оборот в размер, предполагащ възникване на задължение за регистрация по чл. 96 от ЗДДС. Такива конкретни данни във връзка с конкретни облагаеми доставки, извършени от дружеството, не се съдържат.

Съда споделя възражението на жалбоподателя, че издаденият РА е немотивиран и необоснован с оглед на факта, че органите по приходите и решаващият орган не са изследвали разходно-оправдателни документи, доказващи произхода на стоките, изпращани с наложен платеж. Твърденията на органите по приходите се базират само на банковите извлечения от „БАНКА ДСК“ АД и получения отговор от „Еконт Експрес“ ООД, съдържащ информация за всички изпратени/получени пратки, получени наложени платежи и парични преводи, които обаче не са изследвани в съвкупност с други документи и счетоводни справки, не са обсъдени и взети предвид писмените обяснения на представителя на дружеството и съответно не са преценени ведно с целия доказателствен материал.

Представянето на доказателства от изброените би имало правно значение за извършваната от дружеството дейност - дали се касае за облагаеми, или освободени от ДДС доставки, които да участват или не във формирането на облагаем оборот по чл. 96, ал. 1 от ЗДДС, само ако е представена, изследвана и анализирана в съвкупност с останалите доказателства и води до единствен извод за наличие на законовите предпоставки за регистрация по ЗДДС.

Констатациите на приходните органи се основават и на информация, изготвена от "Еконт експрес" ООД, за всички пощенски и куриерски пратки с изпращач ревизираното лице и данни за начина на плащане на събраните суми и парични преводи. Принципът за обективност по чл. 3, ал. 3 от ДОПК изисква истината за фактите да се установява по реда и със средствата, предвидени в този кодекс. В хода на ревизията и пред съда не са събрани по надлежния процесуален ред документите, въз основа на които се твърди, че ревизираното лице е получило доходи от продажби. Необосновано органите по приходите са счели, че получените данни от третото лице "Еконт експрес"

ООД, са достатъчни да се изведат фактическите констатации в РА, за да се приеме, че лицето е реализирало твърдените приходи от продажби и респективно е достигнало облагаемия оборот по чл. 96, ал. 1 от ЗДДС, изискващ задължителна регистрация. Тези констатации в случая не почиват на събрани по съответния ред първични документи и съответно при липсата на такива документи по делото, направените изводи въз основа на тях се явяват неверни.

От значение за установяване получаването на приходи и извършването на облагаеми сделки са документи, изходящи от доставчика и получателя по сделката, каквито документи не са нито таблицата, съдържаща се в технически носител, нито самия технически носител. В случая не е налице хипотезата на чл. 184 ГПК, представяне на електронен документ, тъй като релевантните за спора документи - товарителници и РКО не са електронни, поради което разпечатването им на хартия също не би променило доказателствената им тежест. В случая релевантните документи е следвало да бъдат представени на хартиен носител в оригинал или заверен препис. Предвид горното, по делото не са представени документи, въз основа на които да може да се направи категоричен извод за наличието на укрити приходи. Съдът намира, че само въз основа на таблици, които нямат характер на счетоводен документ и съдържат вторична, обобщена в табличен вид информация, предоставена от третото лице, при липса на информация въз основа на какво е направена, след като оригиналните документи не са представени, не може да се обоснове верността на фактическите констатации в ревизионния акт / в този см. Решение № 10156 от 23.07.2020 г. по адм. д. № 5499/2020 на Върховния административен съд, Решение № 10064 от 5.10.2021 г. на ВАС по адм. д. № 2757/2021 г., VIII отд., Решение № 5709 от 12.05.2021 г. на ВАС по адм. д. № 186/2021 г., I отд., и др./.

С оглед изложеното РА е незаконосъобразен и следва да бъде отменен.

С оглед изхода на спора, основателно е искането на жалбоподателя за присъждане на сторените по делото разноски за платена държавна такса.

Така мотивиран и на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София-град, III отделение, 36 състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалбата на „Афтърмаркет“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от В. К. Ревизионен акт /РА/ №Р-22221022001864-091-001 от 28.11.2022 г., издаден от С. Т. К. – орган, възложил ревизията и Б. С. К. – ръководител на ревизията, с който са установени допълнителни задължения за периодите от м. 10.2020 г. до м. 06.2021 г. в размер на 59 164,79 лева, потвърден с Решение № 494/21.04.2023 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /ОДОП/ - С..

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на „Афтърмаркет“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от В. К., сумата от 50 /петдесет/ лева разноски по делото.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: