

РЕШЕНИЕ

№ 8027

гр. София, 10.06.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 18 състав, в публично заседание на 03.04.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Златка Илиева

при участието на секретаря Емилия Митова, като разгледа дело номер **11675** 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-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК. Образувано е по жалба на „ЛЕГАЛ ПРО АДВАЙС“ ЕООД,[ЕИК], с адрес на управление [населено място], ж.к. К. поляна бл.39 вх.А ет.8 ап.27, представлявано от управителя К. С. Г., срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221123000998-091-001 от 14.07.2023г., издаден съвместно от Г. И. М., на длъжност началник „Ревизии“, орган възложила ревизията и А. А. Н., на длъжност главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1456/12.10.2023г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите /ЦУ на НАП/.

С оспорения РА са установени допълнителни задължения за данък върху добавената стойност по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, в размер на 9 732,62 лв. и са определени лихви за забава в размер на 647,53 лв., произтичащи от доначислен ДДС на основание чл.102 ал.4 вр. чл.67 ал.2 от ЗДДС за данъчни периоди м.11.2022г. и м.12.2022г.

В жалбата се твърди, че решението е неправилно, немотивирано, незаконосъобразно, издадено при пряко нарушение на принципа на съразмерност, предвиден в ДОПК. Навеждат се доводи, че разпоредбата на чл.102 ал.4 от ЗДДС в настоящия случай е неприложима.

В съдебно заседание жалбоподателят не се явява, не изпраща процесуален представител, не представя допълнителни писмени доказателства. По същество претендира отмяна на ревизионния акт. Не представя писмени бележки, не претендира разноски.

Ответникът – директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП-С. чрез процесуалния си представител оспорва жалбата и претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение, съгласно материалния интерес и при условията на чл.161 от ДОПК.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена, не изпраща представител.

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

Жалбата, предмет на настоящето производство, е подадена в предвидения в чл. 156 от ДОПК преклузивен 14-дневен срок, от надлежна страна, имаща право и интерес от оспорването – Решение № 1456/12.10.2023 г. е връчено на жалбоподателя на 16.10.2023г. по електронен път, жалбата е депозирана чрез административния орган до съда с вх. № 23-22-1547/30.10.2023 г.

От фактическа страна, съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221123000998-020-001/27.02.2023г., връчена по електронен път на 08.03.2023г., издадена от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството на заместник /съгласно Заповед №РД-84-2200-128/13.02.2023г. на Директора на ТД на НАП С./ е възложено извършване на ревизия на „ЛЕГАЛ ПРО АДВАЙС“ ЕООД,[ЕИК], с адрес на управление [населено място], ж.к. К. поляна бл.39 вх.А ет.8 ап.27, представлявано от управителя К. С. Г.. Ревизията е свързана с определяне на данъчни задължения по ЗДДС, във връзка с получено уведомление изх.№220422204711595/01.02.2023г. по чл.178 от ЗДДС във връзка с подадено със закъснение Заявление за регистрация на основание чл.96 ал.1 от ЗДДС за периоди м.11.2023г. и м. 12.2023г. Производството по регистрация по ЗДДС е започнало по инициатива на дружеството. За ревизиращи органи са определени Г. И. М., на длъжност началник и А. А. Н., на длъжност главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221123000998-092-001/21.06.2023г., връчен по електронен път. В срока по чл.117, ал.5 ДОПК ревизираното дружество не е подало писмено възражение.

Ревизията е приключила с РА № Р-22221123000998-091-001/14.07.2023г., издаден от Г. И. М., на длъжност началник отдел „Ревизии“ в дирекция „Контрол“, орган възложила ревизията А. А. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП, ръководител на ревизията. РА е връчен на проверяваното дружество по електронен път . Установени са допълнителни задължения по ЗДДС в общ размер 9

732,62 лв. и лихви за забава в размер на 647,53 лв., произтичащи от доначислен ДДС на основание чл.102 ал.4 вр. чл.67 ал.2 от ЗДДС за данъчни периоди м.11.2022г. и м.12.2022г.

Ревизионният акт е обжалван по административен ред пред директора на Дирекция „ОДОП” с жалба, вх.№ 53-06-7978/08.07.2023г. по регистъра на ТД на НАП – С. и с вх.№ 23-22-1213/10.08.2023г. по регистъра на ОДОП С., подадена от „ЛЕГАЛ ПРО АДВАЙС“ ЕООД.

С цел събиране на доказателства от значение на данъчното облагане, на търговеца е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ с изх.№22221123000998-040-001/08.03.2023г. в отговор на което с вх. № Р-22221123000998-ПРД-001 и 002 от 21.03.2023г. и 22.03.2023г. са представени писмени доказателства.

С писма изх.№ 1174-04.4/24.03.2023г. от сектор Архив при ТД на НАП С. са изискани документи, представени от ревизираното лице във връзка с постъпилото заявление за регистрация по ЗДДС. В отговор с вх.№ 30#1/12.04.2023г. са представени : уведомление по чл.178 от ЗДДС с изх.№ 224072204715532/22.12.2022г.; акт за регистрация по ЗДДС № 220422204711595/21.12.2023г. и копия на търговски документи, в т.ч. издадени фактури през ревизираните периоди; договор от 04.10.2022г. за консултантски услуги, сключен с „УАН БЕТ“ООД, ЕИК[ЕИК], анекс от 16.10.2022г. към цитирания договор, банкови извлечения, счетоводни справки.

В хода на ревизията е установено, че основната дейност на „ЛЕГАЛ ПРО АДВАЙС“ ЕООД е извършване на консултантски услуги в областта на хазарта. Получатели по доставките се явяват юридически лица , в т.ч. „ДИКС ГЕЙМИНГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ЕВРО КРЕДИТ Г.“ ЕИК[ЕИК], „УАН БЕТ“ ООД, ЕИК[ЕИК] и др., на които са издадени фактури, без начислен ДДС.

За периода 03.10.2022г.-07.11.2022г. жалбоподателят е реализирал оборот в общ размер 57 895,75 лв., предвид което на основание чл.96 ал.1 изр. второ от ЗДДС за него е възникнало задължение да подаде заявление за регистрация по ЗДДС в 7-дневен срок, а именно до 14.11.2022г. В случая РЛ е подало заявление за регистрация по ЗДДС на 07.12.2022г., т.е. извън регламентирания срок. Регистрацията по реда на ЗДДС на „ЛЕГАЛ ПРО АДВАЙС“ ЕООД е извършена с Акт за регистрация по ЗДДС № 220422204711595/21.12.2022г., считано от датата на връчването му – 21.12.2022г.

В хода на ревизията е установено, че за периода от 07.11.2022г. /датата на която е надвишен оборотът/ до 21.12.2022г. /датата на регистрация на ТД по ЗДДС/ ревизираното лице е издало още три фактури с предмет „консултации по закона за хазарта“ на обща стойност 9 500 лв. с ДДС. Следствие на извършената дейност, при достигнат оборот над 50 000 лв. за период по-малък от два месеца, контролният орган е определил данък за довносяне, както следва: за периода 07.11.2022г.-30.11.2022г. – данък в размер на 8 982,62 лв. ведно с лихви за забава 603,97 лв.; за период 01.12.2022г.-20.12.2022г. – данък в размер на 750,00 лв. и лихви в размер на 43,56 лв.

Жалбоподателят оспорва РА, като намира същия за неправилен и незаконосъобразен. Счита, че липсва основание за прилагане на разпоредбата на чл.96 ал.1 изр. второ от ЗДДС вр. чл.102 ал.4 от ЗДДС, тъй като доставката от 07.11.2022г. материализирана

във фактура 10..1/07.11.2022г. с получател „УАН БЕГ“ ООД с предмет „консултантски услуги по договор от 04.10.2022г.“ на стойност 48 895,75 лв., която е послужила за основание за регистрация по ДДС е било възможно същата да не бъде извършена. Жалбоподателят също счита, че с прилагане на цитираните разпоредби от ЗДДС е нарушен принципът на съразмерност, тъй като води до определяне на по-големи задължения в сравнение с тези, които биха били определени, ако е спазен срока за регистрация по ЗДДС, като се позовава на практика на СЕС.

В конкретния случай органът по приходите е приел, че данъчно задълженото лице е било длъжно в хипотезата на чл.96 ал.1 изр. второ от ЗДДС да подаде заявление за регистрация по ЗДДС, като без значение е обстоятелството по чия инициатива е регистрацията. При неизпълнение на задължението за подаване на заявление за регистрация или при забавено изпълнение на това задължение, какъвто е конкретния случай, е длъжим ДДС, чийто размер се определя по правилата на чл.102 ал.4 от ЗДДС. Счита се, че нормата има до голяма степен санкционен характер, особено по отношение на облагаемата доставка, с която се надхвърля облагаемия оборот, тъй като ако задълженото лице бе подало заявление за регистрация в срока, посочен в чл.96 ал.1 изр.2 от ЗДДС, за тази си доставка нямаше да дължи ДДС

При така установената фактическа обстановка, съдът съобрази следното от правна страна:

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Настоящият съдебен състав намира, с оглед направените по-горе констатации, че атакуваният РА № Р-22221123000998-091-001/14.07.2023г., е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 119, ал. 2 ДОПК, във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия и в предвидените форма и съдържание, съгласно чл. 120 ДОПК, Предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА. Видно от приложеното копие на РА № Р-22220317005359-091-001/06.02.2018г., същият е подписан с електронни подписи. С оглед разпоредбата на чл.16, ал.1, т.1 ЗЕДЕП по делото са представени удостоверения за квалифициран електронен подпис на органите по приходите, подписали РА, както и на лицата, издали РД и ЗВР, от които се установява, че са подписани с квалифициран електронен подпис по смисъла на чл.16 ЗЕДЕП.

Съгласно чл. 96, ал. 1 ЗДДС „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.“

Съгласно чл. 102, ал. 4 ЗДДС „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.“ В чл. 102, ал. 5 ЗДДС е посочено, че задължението по ал. 4 се определя с ревизионен акт по реда на ДОПК.

При извършване на ревизията и при издаване на ревизионния акт не са допуснати нарушения на процесуалните разпоредби. Органите по приходите са изложили ясни фактически и правни съображения относно основанието за облагане и относно начина на определяне на данъка. Релевантните факти по делото са правилно установени и са безспорни.

По делото няма спор за факти. В хода на ревизията е установено, че задълженото лице упражнява дейност „правни консултации“. Няма спор относно извършените доставки от дружеството на ревизираното лице за процесния период, както и относно това, че към 07.11.2022г. лицето е достигнало облагаем оборот надхвърлящ сумата от 50 000лв. Органите по приходите са приели, че извършваната от лицето дейност е облагаема и че е налице хипотеза по чл.96, ал.1 ЗДДС, като „ЛЕГАЛ ПРО АДВАЙС“ ЕООД,[ЕИК] е следвало да подаде заявление за регистрация по ДДС в срок до 14.11.2022г., но това не е сторено, а същото е подадено на 07.12.2022г. На основание чл.102, ал.4 и 5 ЗДДС, органите по приходите са начисли ДДС в размер на 8 982,62 лв., ведно с лихви за забава в размер на 603,97 лв. за периода от 07.11.2022г. до 30.11.2022г. и за периода от 01.12.2022г. до 20.12.2022г. ДДС в размер на 750,00 лв. и лихви в размер на 43,56 лв.

Разпоредбата на чл. 102, ал. 4 ЗДДС е мярка, която е предприета съгласно чл. 273 от Директива 2006/112/ЕО като необходима за осигуряване правилното събиране на ДДС и предотвратяване избягването на данъчно облагане. Както е посочено в т. 62 от Решение на СЕС по дело С-183/14 , мерките, които по силата на член 273 от Директива 2006/112 държавите членки могат да приемат, за да осигурят правилното събиране на данъка и да предотвратяват измамите, не трябва нито да надхвърлят необходимото за постигането на такива цели, нито да поставят под въпрос неутралитета на ДДС. Видно от Решение № 8 от 30.06.2020 г. на КС по к. д. № 14/2019 г., 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.

От друга страна по преюдициално запитване на Върховния административен съд по тълкуването на чл.96 ЗДДС е образувано дело С – 122/23г. на Съда на Европейския съюз. Решението по делото е поставено на 11.04.2024г. С решението си Съдът на Европейския съюз приема, че Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006

година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2009/162/ЕС на Съвета от 22 декември 2009 г., трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба, приета от държава членка в приложение на член 287 от тази изменена директива, която поставя предвиденото в посочената изменена директива за малките предприятия право на освобождаване от данък върху добавената стойност (ДДС) в зависимост от условието данъчнозадълженото лице, чийто годишен оборот или оборот в рамките на два последователни месеца надхвърля сумата, посочена за тази държава членка в тази разпоредба, да подаде в определен срок заявление за регистрация по ДДС. Приема се още, че Директива 2006/112, изменена с Директива 2009/162, трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба, която предвижда, че нарушението от страна на данъчнозадължено лице на задължението да подаде в срок заявление за регистрация по данък върху добавената стойност (ДДС), води до възникване на данъчно задължение, при условие, че тази правна уредба, когато и доколкото не се ограничава до събиране на ДДС за сделките, извършени в периода, в който този данък е щял да бъде начислен, ако данъчнозадълженото лице беше изпълнило в срок задължението си за регистрация по ДДС, от една страна, спазва принципа на ефективност в борбата с нарушенията на хармонизираните правила в областта на ДДС, и от друга страна, отговаря на изискванията за пропорционалност в съответствие с практиката на Съда.

При така даденото тълкуване на закона, не може да бъде споделена тезата на жалбоподателя, че с начисления данък на задълженото лице е наложена санкция. Както е посочено в т.44 – 46 от посоченото решение на СЕС, в случай на късно подаване на заявление за регистрация данъчнозадължените лица, чийто годишен оборот надхвърля прага, над който подаването на такова заявление е задължително, са длъжни — съгласно разглежданата в главното производство национална правна уредба — да платят ДДС за облагаемите доставки, извършени от изтичането на седемдневния срок, в който е трябвало да бъде издаден актът за регистрация, до датата на регистрацията им от органа по приходите; този срок започва да тече от края на данъчния период, през който е достигнат този оборот. В това отношение, както правилно отбелязва Европейската комисия, разглежданата в главното производство национална разпоредба не може да се счита за санкция по смисъла на практиката на Съда, посочена в точки 41—43 от настоящото решение, доколкото тя има за цел единствено събирането на ДДС върху сделките, извършени през периода, в който този данък е щял да бъде начислен, ако данъчнозадълженото лице беше изпълнило в определения срок задължението си за регистрация по ДДС. В настоящия случай между страните е безспорно, че заявление в срок не е подадено от задълженото лице.

Следователно, мярката по чл. 102, ал. 4 ЗДДС е пропорционална и отговаря на тежестта на нарушението на задълженията от страна на данъчнозадълженото лице. Осъществената доставка, с която е достигнат оборота е в размер на 48 895,75 лв., която в сравнение с другите доставки е с десетки пъти по-голям размер или по-точно казано, тя е в размер почти на облагаемия минимум. Освен това, заявлението по ДДС е направено значително по-късно след законовия срок – около месец. Тези обстоятелства

завишават тежестта на извършеното нарушение.

Неоснователен е доводът на жалбоподателя, че регистрацията му по ЗДДС е по подадено от него заявление, а не по инициатива на данъчния орган, поради което няма основание за начисляване на данъка по чл. 102 ЗДДС. Разпоредбата на чл. 102, ал. 4 ЗДДС е специална и се прилага независимо от вида на регистрацията /вж. Решение № 6330 от 27.05.2021 г. на ВАС по адм. д. № 2150/2021 г., VIII о., Решение № 7636 от 24.06.2021 г. на ВАС по адм. д. № 2450/2021 г., VIII о./.

По изложените по-горе мотиви, съдът счита, че Ревизионен акт № Р-22221123000998-091-001 от 14.07.2023г., потвърден с Решение №1456/12.10.2023г. е законосъобразен и правилен, обоснован на фактите по делото и издаден при правилно тълкуване и прилагане на материалния закон.

Предвид изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1, изр. 3 ДОПК в полза на ответника следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение, съобразно материалния интерес и разпоредбата на чл.8, вр.чл.7 ал.2 т.3 от Наредбата за определяне на минималните адвокатски възнаграждения, а именно - 1334 лева.

По изложените съображения, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-град, I-во отделение, 18-ти състав на основание чл. 160 от ДОПК:

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ЛЕГАЛ ПРО АДВАЙС“ ЕООД,[ЕИК], с адрес на управление [населено място], ж.к. К. поляна бл.39 вх.А ет.8 ап.27, представлявано от управителя К. С. Г., срещу Ревизионен акт № Р-22221123000998-091-001 от 14.07.2023г., издаден съвместно от Г. И. М., на длъжност началник „Ревизии“, орган възложила ревизията и А. А. Н., на длъжност главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1456/12.10.2023г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите /ЦУ на НАП/, с който е установено допълнително задължение за ДДС общо в размер на 9 732,62 лв. и са определени лихви за забава в размер на 647,53 лв., произтичащи от доначислен ДДС на основание чл.102 ал.4 вр. чл.67 ал.2 от ЗДДС за данъчни периоди м.11.2022г. и м.12.2022г.

ОСЪЖДА „ЛЕГАЛ ПРО АДВАЙС“ ЕООД,[ЕИК], с адрес на управление [населено място], ж.к. К. поляна бл.39 вх.А ет.8 ап.27, представлявано от управителя К. С. Г., да заплати на Национална агенция за приходите сумата от 1334 /хиляда стота тридесет и четири/ лева за юрисконсултско

възнаграждение.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: