

РЕШЕНИЕ

№ 5787

гр. София, 14.10.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 65
състав**, в публично заседание на 06.10.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ванина Колева

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **6634** 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).

Образувано е по жалба на ' [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя И. Т., против Ревизионен акт /РА/ № Р-22221020005784-091-001/18.01.2021 г., издаден от П. П. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., орган, възложил ревизията, и П. П. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, в частта потвърдена с Решение № 622/16.04.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика,, (ОДОП) С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП).

В жалбата са изложени доводи за незаконосъобразност на оспорвания акт. Изложени са доводи, свързани с допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила при издаване на РА и противоречието му с материалноправните разпоредби на закона – отменителни основания по чл. 146 АПК. Конкретно жалбоподателят твърди, че органите по приходите незаконосъобразно са установени задължения в тежест на дружеството, въпреки липсата на елементи от фактическия състав на чл. 102, ал.4 от ЗДДС. Моли съда да отмени РА. Претендира разности.

Ответникът, директорът на дирекция „ ОДОП” С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата. Излага доводи за законосъобразност на ревизионния акт. Моли жалбата да бъде отхвърлена. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение.

Прокурор от СГП не участва при разглеждане на делото.

Административен съд София-град, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост на жалбата, събраните доказателства по делото, поотделно и в тяхната съвкупност, и взе предвид доводите на страните, съобразно с разпоредбата на чл.160 от ДОПК, прие за установено следното:

Ревизионното производство е започнало със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221020005784-020-001 от 25.09.2020 г., връчена по електронен път на 28.09.2020 г., издадена от П. Т. П. на длъжност 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., с която е възложено извършването на ревизия на [фирма], ЕИК[ЕИК]. Предметът и периодът на ревизията обхваща: установяване на задълженията за данък върху добавената стойност по ЗДДС за данъчни периоди от 11.07.2020 г. до 31.08.2020 г.

В законоустановения срок е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221020005784-092-001/22.12.2020 г., връчен по електронен път на 29.12.2020г.

От страна на дружеството не е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56 от ДОПК, на ревизираното дружество е връчено Искане за предоставяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ № Р-22221020005784-040-001/25.09.2020 г., в отговор на което са представени документи, описани в РД.

Констатациите в РД са дали основание на ревизиращите да издадат процесния ревизионен акт. Ревизионен акт /РА/ № Р-22221020005784-091-001/18.01.2021 г. е издаден от П. Т. П. – орган, възложил ревизията и П. Т. П. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Връчен е на 29.01.2021 г. по електронен път.

На 09.02.2021 г., в регламентирания по чл. 152, ал. 1 от ДОПК срок, до директора на дирекция “ОДОП” С. е подадена жалба вх. № 53-06-1052 от 09.02.2021 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. № 53-06-1053 от 11.02.2021 г. по регистъра на дирекция „ОДОП“ С., с която дружеството [фирма] оспорва РА № Р-22221020005784-091-001 от 18.01.2021 г., с който са установени задължения за данък върху добавената стойност /ДДС/ по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчните периоди от 11.07.2020 г. до 31.08.2020 г., вкл. общо в размер на 31 705,00 лв. и лихви в размер на 1 382,80 лв.

С решение № 622/16.04.2021 г. на директора на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП ревизионният акт е изменен в частта за м. 07.2020 г., като установеният с него данък в размер на 31 705,00 лв. е намален с данъка, включен в сумата по фактура № 1 от 11.07.2020 г. Установеният резултат по ЗДДС е определен в размер на 21 705,00 лв., ведно със съответните лихви. РА е потвърден в останалата оспорена част.

Както бе посочено, предмет на настоящия съдебен контрол е РА в частта, в която е потвърден с решението на директора на дирекция “ОДОП” С. при ЦУ на НАП.

Въз основа на събраните доказателства, установените факти и обстоятелства са направени следните констатации от органите по приходите:

През ревизираните периоди от дружеството жалбоподател са извършвани доставки на територията на страната – продажба на автомобили втора употреба. Основен клиент на дружеството е [фирма], с ЕИК[ЕИК].

В хода на ревизията са анализирани представените от дружеството документи –

фактури, договори за покупко - продажба на моторно превозно средство /МПС/, счетоводни справки и е констатирано, че за периода от 01.07.2020 г. до 31.07.2020 г. общият размер на реализирания облагаем оборот е в размер на 190 230,00 лв. и е формиран от следните продажби на МПС:

- по фактура № 1/11.07.2020 г. на стойност 60 000,00 лв.;
- по фактура № 2/16.07.2020 г. на стойност 130 000,00 лв.;
- по фактура № 3/26.07.2020 г. на стойност 230,00 лв.

За периода от 01.08.2020 г. до 31.08.2020 г. са отчетени приходи по фактура № 4/01.08.2020 г. на стойност 9 900,00 лв. Във фактурата не е начислен ДДС на основание чл. 113, ал. 9 от ЗДДС, а доставката е отразена в дневник за продажбите за м. 08.2020 г. като облагаема с нулева ставка.

С установените задължения по ЗДДС за ревизираните данъчните периоди, в общ размер на 33 355,00 лв. и лихва в размер на 1 440,55 лв., органите по приходите са приели, че на 11.07.2020 г., дружеството, след като реализира облагаем оборот в размер на 60 000 лв., е достигнало облагаем оборот над 50 000 лв., като същото не е подало, в законоопределения срок, заявление за регистрация по ЗДДС, във връзка с възникналото задължение по чл. 96, ал. 1 от ЗДДС.

Преценено е, че [фирма] подавайки на 06.08.2020 г. заявление за регистрация по ЗДДС с основание чл. 96, ал. 1, изр. първо от ЗДДС /първо сбъднало се по време основание за регистрация/, не е спазило императивно предвидения срок по чл. 96, ал. 1, изр. второ от ЗДДС /второ сбъднало се по време основание за регистрация/.

Дружеството е регистрирано на 20.08.2020 г. – дата на връчване на Акт за регистрация по ЗДДС № 2204220026092266 от 18.08.2020 г.

Съобразно приложените към административната преписка доказателства и като е анализирал законовите разпоредби, директорът на дирекция “ОДОП” С. потвърждава РА, след като с решението, изменя частта за установения резултат по ЗДДС за м. 07.2020 г. Последното е с оглед обстоятелството, че фактическият състав на разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС е осъществен на 16.07.2020 г., от която дата дружеството извършва търговска дейност /дата, на която е извършена втора доставка/. Приел е, че извършената доставката по фактура № 1 от 11.07.2020 г. не влиза в обхвата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, доколкото осъществяването на една доставка не поражда правните последици, визирани в посочената разпоредба.

Решаващият орган е приел за правилни и законосъобразни изводите на органите по приходите. След позоваване на относимата нормативна уредба, същият е приел, че установените с РА задължения са законосъобразно установени и е потвърдил като законосъобразен РА в частта, в която е установен данък по ЗДДС за м. 07.2020 г., след като определеният резултат по ЗДДС е намален на 21 705,00 лв., ведно със съответните лихви.

Обосновал е извод, че в случая, органът по приходите правилно е приел, че намира проявление хипотезата на чл. 96, ал. 1, изр. 2 от ЗДДС, а именно – реализиран е данъчен оборот 50 000 лв. или повече за период не по - дълъг от два последователни месеца, включително текущия. В резултат на това за жалбоподателя е възникнало задължение да подаде заявление за регистрация по ЗДДС в 7 - дневен срок от датата, на която е достигнат оборотът.

С РА, в частта потвърдена от директора на дирекция „ОДОП“ С., на основание чл. 96, ал. 1, изр. 2, във връзка с чл.102, ал. 4 и ал. 5 от ЗДДС в тежест на дружеството – жалбоподател са установени допълнителни задължения по ЗДДС в размер на 21

705,00 лв., ведно със съответните лихви за забава в размер на 946,58 лв. за данъчен период м. 07.2020 г., които задължения са предмет на настоящия съдебен спор.

На 17.05.2021 г. [фирма] е подало жалба до административен съд С. – град, срещу РА № 22221020005784-091-001/18.01.2021 г., издаден от П. П. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., орган, възложил ревизията и П. П. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, в частта потвърден с Решение № 622/16.04.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика, (ОДОП) С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП), в частта потвърдена с решение № 622 от 16.04.2021 г. на директора на дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП, по която е образувано настоящето дело.

Предвид установеното от фактическа страна, съдът намира от правна страна следното: Жалбата е подадена в срока за обжалване на РА от надлежна страна – адресат на оспорения административен акт /АА/, с който се установяват задължения, и след изчерпване на административния ред за оспорване по чл. 155 от ДОПК, поради което същата е допустима и следва да бъде разгледана по същество.

При извършване на служебна проверка за законосъобразност на оспорения РА № № 22221020005784-091-001/18.01.2021 г., съгласно чл. 160, ал. 2 АПК, съдът намира, че същият е издаден от компетентен орган – от възложителя на ревизията и ръководителя на ревизията съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК. и в предписаната от закона писмена форма. В хода на административното производство не са допуснати съществени процесуални нарушения, които да обосноват неговата отмяна само на това основание.

В ревизионния акт са посочени фактическите и правните основания за неговото издаване. Ревизиращият орган е извършил анализ на доказателствата, относими към данъчното облагане на жалбоподателя за спорните периоди, като е изложил подробно съображенията, мотивирали фактическите и правни изводи. Съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт. Изложените в РД мотиви, предвид цитирания чл. 120, ал. 2 ДОПК, представляват мотиви и на РА. В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективирана в множество решения на ВАС. В РД са изложени подробни мотиви на ревизиращите органи, обосноваващи изводите им относно установените задължения. Основният предмет на дейност на [фирма] е извършване на търговия с леки и тежкотоварни автомобили до 3.5 тона.

Между страните не се спори, че за ревизирания период дружеството е реализирало облагаем оборот в размер на 190 230.00 лв. Същият не представлява освободени доставки по смисъла на чл. 45, ал.3 от ЗДДС.

Спорът между страните се свежда до въпроса дали в конкретния случай е приложима разпоредбата на чл. 102, ал.4 ЗДДС.

Установено е, че ревизираното лице не е изпълнило задължението да подаде заявление за регистрация по ЗДДС в срок и доколкото регистрацията на жалбоподателя е по реда на чл. 96, ал. 1 изр. второ от ЗДДС, в случая е приложима специалната разпоредба на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, която урежда дължимостта на ДДС при закъснение в срока за подаване на заявление.

Съгласно разпоредбата на чл. 96, ал. 1 от ЗДДС, уреждаща предпоставките за задължителна регистрация по 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. Според чл. 87, ал. 2 от ЗДДС данъчният период е едномесечен за всички регистрирани лица и съвпада с календарния месец освен в случаите по глава осемнадесета.

От анализа на цитираните разпоредби се установява, че законодателят е регламентирал два различни фактически състава, с осъществяването на всеки от които за лицата възниква задължение за регистрация по ЗДДС, като регламентираната в чл. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС /Изм. – ДВ, бр. 97 от 2017 година, в сила от 1.01.2018 година/ хипотеза е специална спрямо общото правило за задължителна регистрация по ЗДДС по чл. 96, ал. 1, изречение първо от ЗДДС. При неизпълнено задължение за подаване на заявление за регистрация или при забавено изпълнение на това задължение е длъжим ДДС, чиито размер се определя по правилата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС и се установява с РА. На плоскостта на конкретния казус, става ясно, че за периода от 01.07.2020 г. до 31.07.2020 г. дружеството е формирало оборот от облагаеми доставки в общ размер 190 230.00 лв. Тези данни не са спорни между страните, а и се доказват от приложените по делото фактури. Установено е също така, че дружеството е достигнало облагаем оборот в рамките само на месец – м. 07. 2020 г. на датата 11.07.2020 г. в общ размер 60 000,00 лв., а с извършената от дружеството втора доставка на 16.07.2020 г., е изпълнен фактическият състав на чл. 102 , ал. 4 от ЗДДС.

Въз основа на тези констатации в РА правилно е прието, че в случая спрямо дружеството следва да бъде приложена разпоредбата на чл. 96, ал. 1 изр. второ от ЗДДС, тъй като оборотът е достигнат за период не по-дълъг от два последователни месеца, включително текущия. Предвид това и съобразно чл.96, ал. 1, изр. второ, във връзка с чл. 102, ал. 4 от ЗДДС с РА са определени в тежест на дружеството данъци по ЗДДС за м. 07.2020 г., като установеният резултат е в размер на 21 705,00 лв., ведно със съответните лихви.

С изречение второ чл. 96, ал. 1 от ЗДДС е предвиден 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. Това нормативно разрешение цели своевременното регистриране по ЗДДС на данъчните субекти, които в относително кратък времеви период – до два месеца, извършат облагаеми доставки на значително висока стойност, реализирайки облагаем оборот от 50 000 лева или повече. Целта на законодателя имплицитно се извлича и от предвидените 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. В този смисъл е и практиката на ВАС (Решение № 12561 от 25.09.2019 г. на ВАС по адм. д. № 3523/2019 г.).

Органите по приходите правилно са приложили материалния закон,

доколкото е доказано, че са налице предпоставките на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, правомерно е начислен данъка за данъчен период м. 07.2020 г. Ревизираното дружество е подало заявление за задължителна регистрация по ЗДДС едва на 06.08.2020 г., като срокът за изпълнение на това задължение е изтекъл на 23.07.2020 г. Ето защо от 23.07.2020 г. дружеството е в неизпълнение на това свое задължение. Изложените от жалбоподателя доводи за недължимост на данъка, респективно за материално-правните последици от служебната регистрация/регистрацията по инициатива на юридическото лице са несъстоятелни, доколкото не се опират на обективните правни норми. Закъснелият с регистрацията правен субект не може да черпи по-благоприятни последици от своето неправомерно поведение, само защото регистрацията му е била извършена въз основа на негово заявление, а не "служебно". Съответно не може да бъде споделена тезата, развита от оспорващото дружество, че носител на задължението за данък по чл. 102, ал. 4, изречение второ от ЗДДС, може да бъде само лице, регистрирано по ЗДДС по инициатива на органа по приходите. Независимо, че регистрацията на [фирма] е извършена въз основа на подаденото от самото дружество заявление, то след като заявлението за регистрация не е било подадено в срок от задълженото за това лице, то същото дължи данък за облагаемите доставки в хипотезата по чл. 102, ал. 4 от ЗДДС. В този смисъл е и практиката на ВАС (Решение № 7636 от 24.06.2021 г. на ВАС по адм. д. № 2450/2021 г., Решение № 6330 от 27.05.2021 г. на ВАС по адм. д. № 2150/2021 г. и др.)

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

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

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

Предвид изхода на спора, в полза на ответника следва да се присъди

юрисконсултско възнаграждение в размер на 1209 лв. на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, определено съобразно чл. 8, ал.2, т. 4 от Наредба № 1 от 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения
Водим от горното, Административен съд София-град, 65-и състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на ‘ [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя И. Т., против Ревизионен акт /РА/ № Р-22221020005784-091-001/18.01.2021 г., издаден от П. П. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., орган, възложил ревизията и П. П. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, в частта потвърден с Решение № 622/16.04.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, с който на дружеството са установени задължения за ДДС за м. 07.2020г. в размер на 21750,00 лв. и лихви в размер на 934,40 лв.

ОСЪЖДА ‘ [фирма], ЕИК[ЕИК], да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 1209 (хиляда двеста и девет) лв.

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

Съдия: