

РЕШЕНИЕ

№ 2829

гр. София, 22.01.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 16 състав, в
публично заседание на 19.11.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ася Тодорова

при участието на секретаря Елица Делчева, като разгледа дело номер **5939**
по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе
предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс (ДОПК) и е образувано по жалба на “СИНДРОМ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [улица], ет. 2, офис 201, подадена чрез адв. Н. К., съдебен адрес: [населено място], ул. „К. Б. І“, № 98А, ет. 3, Адвокатско дружество „Г., И., А. и К.“, против Ревизионен акт № Р-22221723002521-091-001 от 11.01.2024 г., издаден от О. Й. Г., на длъжност Началник на сектор при ТД на НАП В., възложил ревизията и Н. К. И., на длъжност Главен инспектор по приходите при ТД на НАП В., ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 617 от 09.05.2024 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) [населено място] при Централно управление на Национална агенция за приходите (ЦУ на НАП), в частта, с която на “СИНДРОМ“ ЕООД са определени допълнителни задължения по ЗДДС за данъчен период м. 09.2018 г. в размер на 53 139,02 лева и са определени съответните лихви за забава в размер на 29 541,75 лева. В жалбата са изложени съображения за нищожност на оспорения ревизионен акт, тъй като същият е издаден от органи по приходите на ТД на НАП В., а оспорващото дружество е със седалище и адрес на управление в [населено място]. Твърди се, че ревизионният акт е неправилен и незаконосъобразен. Основните констатации, въз основа на които са формулирани изводите на органите по приходите в сега оспорения РА, са, че оспорващото дружество не е спазило разпоредбата на чл. 96, ал. 1 от ЗДДС, а именно при спазване правилото на чл. 96, ал. 1 от ЗДДС “СИНДРОМ“ ЕООД е следвало да подаде заявление за регистрация по ЗДДС в едноседмичен срок, считано от 11.09.2018 г., а същото е подало заявление с един ден закъснение, а именно на 19.09.2018 г. Сочи се, че с посоченото минимално

закъснение на дружеството да подаде заявление за регистрация по ЗДДС не засяга интересите на държавния бюджет, налице е формално нарушение, което не е довело до укриване на данъчни задължения или неплащане на такива в конкретния случай, в този смисъл нарушението е маловажно. Едновременно с това дружеството само е инициирало производство по регистрация по ЗДДС, но е сторило това с един ден къснение. Иска се отмяна на оспорения ревизионен акт. Алтернативно се иска от съда да прогласи нищожност на оспорения ревизионен акт.

В съдебно заседание, оспорващото дружество, чрез процесуалния си представител по пълномощие надлежно упълномощен адвокат, поддържа жалбата по изложените в същата съображения. Излагат се съображения, че допълнително установените задължения по ЗДДС на дружеството представляват санкция, в този смисъл при налагането ѝ следва да се направи преценка дали същата е пропорционална спрямо извършеното нарушение. Цитира релевантна практика на СЕС и ВАС. В конкретния случай, доколкото къснението е от един ден и не води до избягване на начисляване на ДДС, санкцията се явява непропорционална. Претендира присъждане на разностите по делото съгласно списък, който представя.

Ответникът Директорът на Дирекция ОДОП - С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител по пълномощие надлежно упълномощен юрисконсулт, в съдебно заседание, оспорва жалбата като неоснователна и моли същата да бъде отхвърлена, като съдът потвърди РА в обжалваната част. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

По делото са представени и приети като доказателства документите, съдържащи се в административната преписка по издаване и обжалване по административен ред на ревизионния акт, в това число доказателства, удостоверяващи притежаване на КЕП от лицата, подписали в съответното длъжностно качество РА, РД и ЗВР и ЗИЗВР, ведно с оптичен носител, на който се съдържат електронните документи и файловете, генерирани при подписването им с квалифициран електронен подпис.

Въз основа на събраните по делото доказателства от фактическа страна се установява следното: Със Заповед № Р-22221723002521-020-001/27.04.2023 г., издадена от Й. Р. А., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. е възложено извършването на ревизия на „СИНДРОМ“ ЕООД за определяне на данъчните задължения на дружеството по ЗДДС за данъчни периоди от 11.09.2018 г. до 31.12.2022 г., по ЗКПО за данъчни периоди от 01.01.2019 г. до 31.12.2021 г. и за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица за данъчни периоди от 01.01.2020 г. до 31.03.2023 г., определени са органи по приходите за извършване на ревизията. ЗВР е връчена на ревизираното лице на 15.05.2023 г. по електронен път съгласно Удостоверение за извършено връчване по електронен път в ИС „Контрол“ на л. 28 от делото. ЗВР е изменена със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия (ЗИЗВР) № Р-22221723002521-020-002/11.08.2023 г., издадена от О. Й. Г., на длъжност Началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В., връчена на ревизираното лице по електронен път, с която срокът за приключване на ревизията е продължен до 13.10.2023 г.

В хода на ревизията с цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за определяне данъчните задължения на ревизираното лице са извършени редица процесуални действия, които подробно са описани в констативната част на изготвения ревизионен доклад (РД), неразделна част от ревизионния акт (РА) по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК. С цел събиране на доказателства и установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на дружеството е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице (ИПДПОЗД) № 22221723002521-040-001/23.05.2023 г., в отговор на което са представени изисканите счетоводни, търговски, банкови и други документи, включително

писмени обяснения, описани подробно в констативната част на РД. Извършено е посещение на счетоводството на ревизираното лице с цел преглед на първични счетоводни документи, платежни документи и търговския документация, документирано с протокол № 1931587/30.06.2023 г. Извършени са насрещни проверки на лицата Е. Е. Н., А. И. Д.-К., М. Д. Р. и Е. И. Д.. На основание чл. 37, ал. 5 от ДОПК са извършени и други процесуални действия, в това число запитвания до банкови институции относно открити от лицето банкови сметки, Столична община, „ЕЛ ДЖИ ИНВЕСТ 21“ ЕООД, С Протокол № Р-22221723002521-ППД-001/22.05.2023 г. са присъединени доказателства, събрани в хода на проверка на „СИНДРОМ“ ЕОО, документирана с Протокол № 2221722079020-073-001/29.03.2023 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад РД № Р-22221723002521-092-001/01.11.2023 г., издаден от Н. К. И., на длъжност Главен инспектор по приходите и Х. С. С., на длъжност Старши инспектор по приходите. Срещу РД в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е постъпило писмено възражение.

Ревизионното производство е приключило с Ревизионен акт (РА) № Р-22221723002521-091-001/11.01.2024 г., издаден от О. Й. Г., на длъжност Началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В., възложил ревизията и Н. К. И., на длъжност Главен инспектор по приходите при ТД на НАП В., ръководител на ревизията, връчен на ревизираното лице на 29.01.2024 г. по електронен път съгласно Удостоверение за извършено връчване по електронен път в ИС „Контрол“ на л. 61 от делото.

Издаденият на оспорващото дружество Ревизионен акт (РА) № Р-22221723002521-091-001/11.01.2024 г. е обжалван по административен ред в срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК в частта, с която на дружеството са установени допълнителни задължения по ЗДДС за данъчен период м.09.2018 г. С Решение № 617 от 09.05.2024 г. Директорът на Дирекция ОДОП С. е потвърдил РА в оспорената част. Решението е съобщено на ревизираното лице на 10.05.2025 г. видно от удостоверение за извършено връчване по електронен път на л. 16 от делото. Жалбата, във връзка с която е образувано настоящото производство, е подадена чрез Директора на Дирекция ОДОП С. до Административен съд София-град на 23.05.2025 г.

В хода на ревизионното производство е установено, че основната дейност на ревизираното дружество е търговия с недвижими имоти.

От дружеството са закупени недвижими имоти с НА № 154, том 1, рег. № 7896, дело № 125 от 11.06.2018 г., с който „ЕЛИТ БИЛД“ ООД ЕИК[ЕИК] продава на „СИНДРОМ“ ЕООД недвижими имоти, находящи се в С., р-н „В.“, [улица], вх. А, ет. 7, а именно:

- апартамент № А-7-01, образуван от реконструкцията и преустройство съгласно Разрешение за строеж № 77 от 27.04.2016 г. на гл. арх. на Столична община, влязло в сила на 21.06.2016 г. и Констативен акт за установяване годността за приемане на строежа от 20.12.2016 г., заедно с мазе № 10 за продажна цена в размер на 170 000,00 лв.;

- апартамент № А-7-02, образуван от реконструкцията и преустройство съгласно Разрешение за строеж № 77 от 27.04.2016 г. на гл. арх. на Столична община, влязло в сила на 21.06.2016 г. и Констативен акт за установяване годността за приемане на строежа от 20.12.2016 г., заедно с мазе №11 за продажна цена в размер на 190 000,00 лв.;

- паркоместа № 26 и № 27 за продажна цена в размер на 2 000,00 лв. всяко;

От „ЕЛИТ БИЛД“ ООД е издадена фактура № 376/11.06.2018 г. с ДО 303 333,33 лв. и ДДС 60 666,67 лв. с предмет „продажба апартамент А-7-01 и мазе №10, апартамент А-7-02 и мазе №1, паркоместа №26 и паркоместа №27“.

От дружеството са реализирани продажби на закупените имоти, както следва:

С НА № 193. том I, рег. № 9860, дело №155 от 12.07.2018 г. „СИНДРОМ“ ЕООД продава на

„ЕЛИТ 603“ ООД паркоместа № 26 и № 27, находящи се в С., р-н „В.“, [улица] за обща сума в размер на 31 295,00 лв., във връзка с която продажба от дружеството е издадена фактура № 1/12.07.2018 г. без ДДС на стойност 31 295,00 лв. с основание „продажба на паркоместа № 26 и № 27“;

С НА № 58, том II, рег. № 12687, дело № 204 от 11.09.2018 г. „СИНДРОМ“ ЕООД продава на Е. И. Д. апартамент № А-7-01 и мазе № 10 в жилищна сграда с адрес С., р-н „В.“, [улица] за сумата от 170 000,00 EUR; във връзка с която продажба от оспорващото дружество са издадени фактури № 2/09.08.2018 г. без ДДС на стойност 13 657,00 лв. с основание „аванс за закупуване на недвижим имот“, № 3/11.09.2018 г. без ДДС на стойност 167 255,33 лв. с основание „продажба на апартамент А-7-01“ и № 4/21.09.2018 г. без ДДС на стойност 150 757,67 лв. с основание „продажба на апартамент А-7-01“.

В ревизионното производство е установено, че на 19.08.2018 г. по електронен път дружеството е подало заявление за регистрация по ЗДДС с вх. № 0046200/19.09.2018 г., съответно с Акт за регистрация по ЗДДС № 220421802009244/04.10.2018 г. „СИНДРОМ“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС на 12.10.2018 г. на основание чл. 96, ал. 1, изр. второ от ЗДДС.

Въз основа на установените факти, посочени по-горе, органите по приходите са приели, че в конкретния случай за „СИНДРОМ“ ЕООД са налице основания за задължителна регистрация по реда на чл. 96, ал. 1, изр. второ от ЗДДС. В конкретния случай „СИНДРОМ“ ЕООД е реализирало облагаемия оборот от 50 000 лева на 11.09.2018 г. с доставката по фактура № 3/11.09.2018 г. на стойност 167 255,33 лева във връзка с нотариален акт № 58 от 11.09.2018 г., в този смисъл за дружеството е възникнало задължение да подаде заявление за регистрация по ЗДДС по чл. 96, ал. 1 от ЗДДС в срок до 18.09.2018 г., като в конкретния случай заявлението е подадено със закъснение на 19.09.2018 г. Съгласно разпоредба на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС (ДВ, бр. 97 от 2017 г., в сила от 01.01.2018 г.) за определяне на данъчните задължения на лицето в случаите по чл. 96, ал. 1, изречение второ от закона, когато лицето 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 50 000,00 лева, 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 този смисъл са формулирани изводи, че съгласно чл. 102, ал. 4 от ЗДДС „СИНДРОМ“ ЕООД дължи данък за извършените от него облагаеми доставки за периода от 11.09.2018 г. (датата, на която е надвишен оборотът) до 12.10.2018 г. (датата на регистрация по ЗДДС). Тъй като в нотариален акт № 58 от 11.09.2018 г. е вписана продажна цена в размер на 170 000 евро (332 491,10 лева), а сборът от издадените фактури във връзка с продадения недвижим имот е в размер на 331 670 лева (фактури № 2/09.08.2019 г. на стойност 13 657 лева с основание аванс за закупуване на недвижим имот, № 3/11.09.2018 г. на стойност 167 255,33 лева с основание продажба на апартамент А-7-01 и № 4/21.09.2018 г. на стойност 150 757,67 лева с основание продажба на апартамент А-7-01), т.е. с 821,10 лева по-малко, е прието от органите по приходите, че дължимият от дружеството ДДС следва да бъде определен при цена от 318 834 лева (332 491,10 лева – 13 657 лева). В резултат на всичко гореизложено с РА на основание чл. 102, ал. 4 от ЗДДС е определен допълнително ДДС в размер 53 139,02 лева за облагаема доставка по нотариален акт № 58 от 11.09.2018 г. върху данъчна основа, определена по реда на чл. 26, ал. 1 и чл. 67, ал. 2 от ЗДДС в размер на 265 695,08 лева.

Формулираните в РА изводи са изцяло възприети и потвърдени от Директора на Дирекция ОДОП С.. В потвърдителното решение е посочено, че правилни са изводите на органите по приходите, че дружеството е следвало да подаде заявление за регистрация на 18.09.2018 г., което не е

сторено. С нормата на чл. 102, ал. 3 от ЗДДС се преодоляват последиците от неправомерното поведение на субекта на неговото задължение за подаване на заявление за регистрация по ЗДДС. Неоснователно е оплакването, съдържащо се в жалбата, за неприложимост на чл. 102, ал. 3 от ЗДДС, доколкото в случая е налице минимално закъснение, а същият текст бил приложим при голямо закъснение. Законодателят не е направил такова разграничение с изрична правна норма, а данъчните норми не подлежат на разширително тълкуване, още повече в контекста на разпоредби на ЗАНН. Посочено е, че иницирирането на производство за регистрация по ЗДДС извън установения за това срок не може да има за последица неприлагане на чл. 102, ал. 3 от ЗДДС. Развити са доводи, че в мотивите си в решение от 11 април 2024 г. по дело С-122/23 СЕС посочва, че съответната национална уредба, а именно чл. 102, ал. 3 от ЗДДС не може да се счита за санкция, доколкото тя има за цел единствено събирането на ДДС върху сделките, извършени през периода, в който този данък е щял да бъде начислен, ако ДЗЛ беше изпълнило задължението си за регистрация по ЗДДС. В този смисъл СЕС приема, че директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба, която предвижда, че нарушението от страна на ДЗЛ да подаде в срок заявление за регистрация по ДДС води до възникване на данъчно задължение.

В конкретния случай, както бе посочено и по-горе, органите по приходите са определили допълнителни задължения по ЗДДС на ревизираното лице на основание чл. 102, ал. 4 във връзка с чл. 67, ал. 2 от ЗДДС, като са приели, че извършваната от дружеството дейност е облагаема и за дружеството е възникнало задължение за регистрация по ЗДДС в срока по чл. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС, което задължение същото не е изпълнило, дружеството е подало заявление за регистрация по ЗДДС със закъснение от 1 един, а именно на 19.09.2018 г. и е регистрирано с Акт за регистрация от 04.10.2018 г., считано от 12.10.2018 г.

Въз основа на установената фактическа обстановка съдът достигна до следните правни изводи: При така изложената фактическа обстановка съдът формира и своите правни изводи. На основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК съдът разглежда спора по същество и когато приеме, че актът е незаконосъобразен на основанията, на което е издаден, следва да разгледа спора по същество, производството по обжалване на РА не е контролно-отменително, а е процес по същество, поради което съдът следва да реши, с оглед на събраните по делото доказателства, дали се дължи данък и в какъв размер.

Жалбата е подадена срещу издадения на дружеството ревизионен акт, потвърден от Директора на Дирекция ОДОП С., от лице с надлежна легитимация, след изчерпване на фазата на административния контрол. Решението е издадено от Директора на Дирекция ОДОП С. и в рамките на преклузивния срок по чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Жалбата отговаря на изискванията на чл. 149 от ДОПК и като такава е процесуално допустима за разглеждане по същество.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

При служебната проверка по чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът констатира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни по смисъла на чл. 118, ал. 2 и чл. 119, ал. 3 от ДОПК органи по приходите и при спазване на установената форма по чл. 120, ал. 1 от ДОПК.

еоснователни са възражения в жалбата за липса на териториална компетентност на органите по приходите, издали РА. Съгласно разрешенията, дадени с Тълкувателно решение (ТР) № 3 от 26.06.2025 г. по тълк. дело № 2/2024 г. на Общото събрание на съдиите от Първа и Втора колегия на Върховния административен съд, не е нищожен Ревизионен акт, издаден в резултат на ревизия, възложена от орган по приходите – служител на една териториална дирекция на Националната агенция за приходите, определен със заповед по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК на директора на друга териториална дирекция на Националната агенция за приходите въз основа на

заповеди по чл. 12, ал. 6, изр. първо от ДОПК и чл. 10, ал. 9 от ЗНАП по отношение на лице, за което съгласно правилата на чл. 8 от ДОПК компетентни са органите на втората (другата) териториална дирекция. В мотивите на тълкувателното решение се сочи, че при действието на чл. 12, ал. 6, изр. първо от ДОПК правомощие на Изпълнителния директор на НАП или на заместник-директор, комуто той е делегирал това правомощие, е да определи органи по приходите или публични изпълнители, за които не важат ограниченията на компетентността по място, обвързана с принадлежността им към компетентната териториална дирекция. В чл. 10, ал. 9 от устройствения ЗНАП е създадено правомощие за Изпълнителния директор или за оправомощено от него лице, при необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции, да нареди служители от една териториална дирекция да осъществяват правомощията си по отношение на лица, за които съгласно правилата на чл. 8 от ДОПК компетентни са органите на друга териториална дирекция, включително за части от работното време и без промяна на мястото на работа. Ревизионният акт не е опорочен от обстоятелствата, че ревизията е възложена и в състава на издалите го органи по приходите като възложител на ревизията е участвал орган по приходите от друга териториална дирекция, щом ревизията е проведена в компетентната териториална дирекция, а възложилият е от кръга на тези по чл. 12, ал. 6, изр. първо ДОПК и е определен по реда на чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК от директора на компетентната дирекция. Включването в персоналните предели на заповедта по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК на длъжностни лица от състава на друга териториална дирекция не е в противоречие с правилото на чл. 11, ал. 1, т. 1 от ЗНАП. Директорът и в тази хипотеза организира и ръководи териториалната дирекция в териториалния обхват, отреден с решението на управителния съвет по чл. 5, ал. 5, т. 5 ЗНАП, като не е дължимо отношение на субординация между териториалния директор и адресатите на заповедта му. Преценката за необходимостта служителите на НАП да осъществяват правомощията си извън територията, ограничена от правилата на чл. 8 от ДОПК, е за субекта по чл. 10, ал. 9 от ЗНАП. Тя не поражда преки правни последици извън съдържанието на правоотношението между служителя и органа по назначаването и с арг. от чл. 2, ал. 2, т. 3 от АПК не подлежи на съдебен контрол за законност, включително инцидентен. Отсъствието на изискване за обосноваване (а съответно и за доказване) на необходимостта от издаването на заповедта по чл. 10, ал. 9 от ЗНАП и недопустимостта на съдебния контрол върху нея дисквалифицират участието в ревизионното производство и в издаването на крайния му акт на органи по приходите, посочени в тази заповед, като основание за недействителност на ревизионния акт, макар тези административни органи да не са от компетентната териториална дирекция и заповедта да не е мотивирана. В същото тълкувателно решение се приема, че ревизионният акт не е издаден в противоречие с разпоредбата на чл. 112, ал. 2, т. 2 от ДОПК. Не е иззета компетентността на изпълнителния директор или определен от него заместник за възлагане на ревизия „...за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължително осигурителни вноски“. В конкретния случай със Заповед № РД-01-864 от 04.11.2022 г. на Директора на ТД на НАП С. е разпоредено функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК да се изпълняват от служители (органи по приходите), които са изрично изброени в Заповед № 3-ЦУ-1997/04.11.2022 г. на Заместник изпълнителния директор на НАП, между които е и О. Й. Г., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП П.. ЗВР е издадена по заместване от Й. Р. А. съгласно Заповед № ДО18-2187/21.04.2023 г., в който случай е допустимо по силата на изрична писмена заповед заместването на отсъстващия титуляр от друго лице. За определения период заместващият изпълнява правомощията на замествания в пълен обем, като върши това от името на замествания орган.

Ревизионният акт, видно от материалите по административната преписка, е подписан с квалифицирани електронни подписи по чл. 13, ал. 3 от ЗЕДЕУУ. Електронният подпис е приравнен на саморъчен съгласно изричното указание на чл. 13, ал. 4 от ЗЕДЕУУ. Съгласно чл. 13, ал. 4 от ЗЕДЕУУ правната сила на електронния подпис и на усъвършенствания електронен подпис е равностойна на тази на саморъчния подпис, когато това е уговорено между страните. Удостоверението за електронен подпис е законово признато за еквивалент на саморъчен подпис за лицата, които притежават такова удостоверение. От представените по делото удостоверения е видно, че подписите са положени от съответните лица, в периода на срока на действие на притежаваните от тях удостоверения за електронен подпис. В тази връзка се установява, че оспореният ревизионен акт е подписан с електронен подпис от лицата, посочени като негови издатели, с КЕП и в периода на действие на удостоверението.

Между страните няма спор за факти. Противоположните им позиции са по тълкуването и прилагането на разпоредби от материалния данъчен закон.

Съгласно разпоредбата на чл. 96, ал. 1 от ЗДДС (в редакция към процесния период), уреждаща предпоставките за задължителна регистрация по ЗДДС, всяко данъчно задължено лице с облагаем оборот 50 000 лева 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 г., в сила от 1.01.2018 г.) хипотеза е специална спрямо общото правило за задължителна регистрация по ЗДДС по чл. 96, ал. 1, изречение първо от ЗДДС. С изречение второ на 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. 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. За лицата, които не изпълнят задължението си по чл. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС в срок, нормата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС (в приложимата редакция) предвижда, че дължат ДДС за облагаемите доставки, с които се надхвърля облагаемият оборот от 50 000 лв., от датата, на която е надвишен оборотът, до датата, на която лицето 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. Правната промяна - идентификацията за целите на ДДС и обвързаната с това разширена правосубектност на данъчнозадълженото лице (ДЗЛ) настъпват на датата на връчване на акта за регистрация - чл. 102, ал. 1 от ЗДДС.

Тълкуването на цитираните норми от националния закон следва да бъде съобразено с решение от

11 април 2024 година на Съда на ЕС по дело C-122/23, образувано по преюдициално запитване на Върховен административен съд по спор, фактите, по който са сходни с фактите в настоящото производство. В т. 38 от цитираното решение Съдът на ЕС приема, че това законодателно решение се вписва в рамките на свободата на преценка, която Директивата за ДДС предоставя на държавите членки относно начина на прилагане на специалния режим за малки и средни предприятия, регламентиран в глава първа от дял XII. С разпоредбата на чл. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС се установява своеобразно субективно право на освобождаване от ДДС в зависимост от условието данъчнозадълженото лице, чийто оборот в рамките на два последователни месеца надхвърля сумата от 50 000 лева, да подаде в седмодневен дневен срок заявление за регистрация по ДДС. Тоест, ако данъчно задълженото лице подаде заявлението в този срок, то принципно не би имало правно задължение да начисли ДДС за доставката, с която е надвишен минималният праг. Ако седмодневният срок бъде спазен, това би довело до освобождаване от задължение за начисляване на ДДС и по отношение на доставките от датата, на която е надвишен минималният праг, до датата, на която лицето е регистрирано от орган по приходите. Правото на освобождаване от ДДС е поставено в зависимост от изпълнението в кратък срок на задължение за подаване на заявление за регистрация по отношение на този данък. В решението на Съда на ЕС по дело C – 122/23 е използван изразът "право на освобождаване от ДДС", което е предвидено за малките предприятия. (т. 30 от решението по дело C – 122/23).

Във връзка с приетото от СЕС в цитираното решение следва да се разграничат доставките, за които ДДС би се дължал при точно изпълнение от ДЗЛ на задължението му за подаване на заявление за регистрация по ЗДДС от тези с начислен данък при пълно неизпълнение или при забавено изпълнение на това задължение.

За първата категория задължения СЕС приема, че е изключен санкционният характер. Според посоченото задължителното тълкуване (т. 46 от цитираното решение) разпоредбата на чл. 102, ал. 4 не може да се счита за санкция по смисъла на практиката на Съда, посочена в точки 41-43 от решението, 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. Т.е. задължението за заплащане на ДДС за облагаемите доставки, извършени от изтичането на срока, в който е следвало да бъде регистрирано, ако лицето беше подало заявлението за регистрация в срок, до датата, на която е регистрирано от органа по приходите, доколкото тази разпоредба цели събирането на ДДС върху сделките, извършени в периода, в който данъкът е щял да бъде начислен, ако данъчнозадълженото лице беше изпълнило задължението си за регистрация в определения срок, не може да се счита за санкция.

За другите задължения е разяснено в цитираното решение на СЕС, че преценката дали представляват санкция е за националната юрисдикция, като за нея е и проверката дали националната правна уредба спазва принципа за ефективност в борбата с нарушенията на хармонизираните правила в областта на ДДС и съответства на изискванията за пропорционалност (т. 50 от решението). В т. 47 от решението е посочено „От друга страна, от акта за преюдициално запитване и от преписката, с която разполага Съдът, е видно също, че що се отнася до данъчнозадължените лица, чийто оборот в рамките на период от два последователни месеца надхвърля въпросния праг, разглежданата в главното производство национална правна уредба предвижда, че при неизпълнение на задължението за подаване на заявление за регистрация по ДДС в седмодневен срок се приема, че тези данъчнозадължени лица дължат ДДС за облагаемите доставки, извършени от датата на надвишаване на оборота до датата, на която са били регистрирани от органа по приходите, или до датата, на която са отпаднали основанията за

регистрация.“ В т. 51 е посочено, че с оглед на всички изложени съображения на третия въпрос следва да се отговори, че Директивата за ДДС 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 ДДС, в посочените в точка 39 от настоящото решение случаи, 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. Мислимо е определянето като санкция на начисляването на ДДС за извършените от данъчнозадълженото лице облагаеми доставки в периода от възникването на задължението по чл. 96, ал. 1, изр. второ от ЗДДС (достигането на облагаемия оборот в хипотезата на ускорена регистрация за целите на ДДС) до издаването на акта за регистрацията при своевременно подадено заявление (при съобразяване на чл. 101, ал. 6 и ал. 7 ЗДДС). В този период начисляването на данъка е правна последица от неизпълнението или от забавеното изпълнение на публичноправно задължение - чл. 102, ал. 4 от ЗДДС. Данък не би се дължал при точно изпълнение на задължението. Доколкото фактическият състав, пораждащ задължението, включва противоправно бездействие на задълженото лице, правните му последици може да се определят като санкция.

Разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС безспорно не ограничава своето приложно поле само до събиране на ДДС за доставките, извършени в периода, в който този данък е щял да бъде начислен, ако данъчно задълженото лице беше изпълнило в срок задължението си за регистрация по ДДС. Разпоредбата предвижда облагане и на освободени по принцип доставки, спрямо които данъкът нямаше да бъде начислен, ако беше спазен срокът за подаване на заявление. Следователно, настоящият състав има задължението да провери дали при прилагането на разпоредбата, в светлината на конкретните факти по делото, са спазени принципите на ефективност в борбата с нарушенията на хармонизираните правила в областта на ДДС, и, от друга страна, дали отговаря на изискванията за пропорционалност в съответствие с практиката на Съда (т. 51 от Решението на Съда на ЕС от 11 април 2024 г. по дело С – 122/23). В правомощието на настоящия състав е да провери дали увеличеният размер на данъка не е прекомерен спрямо тежестта на нарушението на задълженията от страна на данъчно задълженото лице (т. 41 от Решението на Съда на ЕС от 11 април 2024 г. по дело С – 122/23). Съдът трябва да прецени дали определената санкция е съобразена с принципа на пропорционалност. Това означава, че трябва да се вземат предвид по – специално видът и тежестта на нарушението, което се наказва с тази санкция, както и правилата за определяне на нейния размер (решение от 8 май 2019 г., EN. SA., С – 712/17, EU: C: 2019: 374, т. 40 и цитираната съдебна практика).

В конкретния случай оспорващото дружество е реализирало облагаемия оборот с извършената доставка по нотариален акт № 58 от 11.09.2018 г. Съгласно чл. 6, ал. 1 от ЗДДС доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или на друго вещно право върху стоката, както и на всяко друго право на разпореждане със стоката като собственик. Съгласно разпоредбата на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС 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. В този смисъл следва да се приеме, че на 11.09.2018 г. оспорващото дружество е извършило доставка на стойност 170 000 евро. Видно от доказателствата по делото от

жалбоподателя не са извършвани облагаеми доставки след дата 11.09.2018 г., издадената фактура от 21.09.2018 г. е във връзка с получено плащане по извършената вече от дружеството облагаема доставка с нотариален акт № 58 от 11.09.2018 г. В рамките на периода от надвишаване на оборота на ДЗЛ над 50 000 лева включително и след датата, на която е следвало да бъде регистрирано след дължимото за подаване от него заявление по реда на чл. 96, ал. 1, изр. второ от ЗДДС, дружеството не е осъществило други доставки, освен процесната.

Безспорно се установява и не е предмет на спор между страните, че заявлението за регистрация по ЗДДС е трябвало да бъде подадено от жалбоподателя „СИНДРОМ“ ЕООД най – късно до 18.09.2018 г. Според чл. 101, ал. 6 от ЗДДС органът по приходите извършва проверка на основанията за регистрация в срок от 7 дни от подаване на заявлението, а според ал. 7 на същия член в срок от 7 дни от приключване на проверката органът по приходите издава акт. Това означава, че органът по приходите е трябвало да извърши проверка на условията за регистрация по ДДС до 25.09.2018 г. В срок от 7 дни от приключване на проверката органът по приходите издава акт, с който извършва или мотивирано отказва да извърши регистрацията, т.е. до дата 02.10.2018 г.

Ако оспорващото дружество беше спазило срока за подаване на заявление, за същото нямаше да възникне задължение да начислява ДДС за извършената доставка, с която е надхвърлен облагаемият оборот за регистрация по ЗДДС. Напротив, в неговата правна сфера щеше да възникне субективното право да не начислява ДДС ("право на освобождаване от ДДС"). Ако заявлението беше подадено на 18.09.2018 г., при стриктно спазване на разпоредбите на чл. 101, ал. 6 и ал. 7 от ЗДДС, в правната сфера на оспорващото дружество не би възникнало задължение за начисляване на ДДС за периода до 02.10.2018 г., а, както бе посочено и по-горе, облагаеми доставки от дружеството не са извършени в този период. Принципно данъкът върху добавената стойност е дължим за облагаемите доставки за период от датата, на която хипотетично е трябвало да се издаде актът за регистрация по ЗДДС (в случая периодът започва след 02.10.2018 г.) до 12.10.2018 г. – датата, на която дружеството е регистрирано по ЗДДС. В този период също не са налице извършени от дружеството облагаеми доставки.

Доколкото с процесния ревизионен акт е начислен данък за период, в който ДДС е нямало да бъде начислен, ако дружеството беше подало в срок заявлението си за задължителна регистрация, настоящият състав приема, че облагането би било допустимо, само ако то съответства на принципите на ефективност и пропорционалност. Така определеното задължение не представлява събиране на ДДС, който е следвало да бъде начислен, ако задълженото лице беше изпълнило задължението за регистрация в определения от закона срок (арг. т. 46 от решението по дело С-122/23). В тези случаи органите по приходите имат право да начислят ДДС само ако са спазени принципите на ефективност и пропорционалност. Ако облагането на доставките в този период не отговаря на стандартите, установени с тези два принципа, то е незаконосъобразно. Съдът намира, че при начисляване на допълнителен ДДС с оспорения ревизионен акт не е отчетена тежестта на нарушението, краткият период на закъснението за подаване на заявлението за регистрация по ЗДДС от дружеството, както и липсата на данни за наличие на измама или заобикаляне на приложимото законодателство от страна на ревизираното лице. Съгласно практиката на Съда на Е принципът на пропорционалност изисква кумулирането на процедури за търсене на отговорност и санкции, предвидено в национална правна уредба, да не превишава границата на онова, което е уместно и необходимо за постигане на легитимните цели, преследвани от тази правна уредба, като се има предвид, че когато съществува избор между няколко подходящи мерки, трябва да се прибегне до мярката, която създава най – малко ограничения, а породените от нея неудобства не трябва да са несъразмерни спрямо поставените

цели (решение от 5 май 2022 г., BV, С – 570/20, EU: С: 2022: 348, т. 34 и цитираната съдебна практика). Поради това следва да се приеме, че определеното допълнително задължение за ДДС на "СИНДРОМ" ЕООД със сега оспорения РА представлява санкция, която не съответства на принципа за ефективност и на изискванията за пропорционалност съгласно практиката на Съда на ЕС, посочена в т. 41 – 43 от цитираното решение по дело C-122/23.

Установяването на допълнително задължение за ДДС заради забавено с 1 ден подаване на заявлението за регистрация за целите на ДДС, който данък не би се дължал при своевременно изпълнение на задължението, противоречи на принципа на пропорционалност. Липсва твърдение пропускането на срока да е с цел злоупотреба с режима на освобождаване по чл. 287, т. 17 от Директивата за ДДС, което би наложило за националните административни и съдебни органи да откажат да се ползва този режим (така т. 30 от решението на Съда по дело C-171/23).

В този смисъл е и практиката на Върховен административен съд, обективизирана в решение № 11631/30.10.2024 г. на ВАС, първо отделение по адм. дело № 6652/2023 г., решение № 7554/19.06.2024 г. на ВАС, първо отделение по адм. дело № 4751/2023 г., решение № 4397 от 28.04.2025 г. на ВАС по адм. д. № 3249/2025 г., решение № 9826 от 15.10.2025 г. на ВАС по адм. д. № 6599/2025 г., осмо отделение, решение № 10960 от 15.10.2024 г. на ВАС по адм. д. № 4050/2022 г., осмо отделение, решение № 13146 от 17.12.2025 г. на ВАС по адм. д. № 9887/2025 г., първо отделение и други.

По изложените съображения РА в оспорената част, потвърден от Директора на Дирекция ОДОП С., е издаден в резултат на неправилно прилагане на относимите материалноправни разпоредби на ЗДДС и не отговаря на условията установено задължение да е пропорционално. Предвид гореизложеното съдът приема изводите на органите по приходите за незаконосъобразни, поради което жалбата се явява основателна и следва да бъде уважена, а издаденият ревизионен акт да бъде отменен.

При този изход на спора и навременно направеното искане на жалбоподателя се следват разноски съобразно представен списък по чл. 80 от ГПК и доказателства за заплащането им в общ размер на 8 768,00 лева, от които 50 лева за заплатена държавна такса и 8 718,00 лева за заплатено адвокатско възнаграждение.

Воден от гореизложеното и на основание на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК Административен съд София - град, Трето отделение, 16-ти състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22221723002521-091-001 от 11.01.2024 г., издаден от О. Й. Г., на длъжност Началник на сектор при ТД на НАП В., възложил ревизията и Н. К. И., на длъжност Главен инспектор по приходите при ТД на НАП В., ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 617 от 09.05.2024 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) [населено място] при Централно управление на Национална агенция за приходите (ЦУ на НАП), в оспорената част, с която на “СИНДРОМ“ ЕООД са определени допълнителни задължения по ЗДДС за данъчен период м. 09.2018 г. в размер на 53 139,02 лева и са определени съответните лихви за забава в размер на 29 541,75 лева.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на “СИНДРОМ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [улица], ет. 2, офис 201 сумата от 4 483 (четири хиляди четиристотин осемдесет и три) евро, представляваща разноски по делото.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България в 14- дневен срок от връчване на преписи на страните.

Съдия: