

РЕШЕНИЕ

№ 7177

гр. София, 10.12.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 18 състав, в публично заседание на 11.11.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Златка Илиева

при участието на секретаря Илияна Янева, като разгледа дело номер **6666** по описа за **2020** 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 жалбата на [фирма],[ЕИК], с адрес за кореспонденция:гр.С., [улица], ет.4, представлявано от управителя Я. С. Я. срещу РА №Р-22221519006242-091-001/02.03.2020г., издаден от Е. М. С.-Началник на сектор, възложил ревизията и Роза Т. З.-главен инспектор по приходите при ТД на НАП-гр.С., ръководител на ревизията потвърден с Решение №871 от 27.05.2020г., издадено от Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите /Дирекция ОДОП, [населено място] при ЦУ на НАП/, с който на жалбоподателя са определени на основание чл.102, ал.4 от ЗДДС, задължения за ДДС за данъчен период м.06.2019г. в общ размер на 36 216,67лв. главница и лихва за забава в размер на 2334,15лв.

В съдебно заседание, жалбоподателят чрез процесуалния си представител, поддържа жалбата на основанията изложени в същата. Претендира разноски. Представя списък на разноските.

Ответната страна-Директор на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата и настоява за отхвърлянето ѝ.

Изразява становище, че обжалвания ревизионен акт и потвърждаващото го решение са правилни и законосъобразни. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд-С.-ГРАД, Първо отделение 18-състав, след преценка на становищата на страните и събраните по делото доказателства, поотделно и в тяхната съвкупност, намира за установено следното:

Производството по оспорваният РА е започнало въз основа на заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221519006242-020-001/26.09.2019г., издадена от Е. М. С.-началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-818/10.05.2019г. на директора на ТД на НАП С., връчена на жалбоподателя по електронен път на 02.10.2019г.

След завършване на ревизията и в срока по чл.117, ал.1 от ДОПК, резултатите от същата са обективирани в ревизионен доклад /РД/ №Р-22221519006242-092-001/04.02.2020г., неразделна част от РА. Същият е връчен на задълженото лице електронно на 10.02.2020г.

След преценка на извършените при ревизията действия, на установените факти и обстоятелства, на направените изводи и основания за тях, при считане за неоснователно на подадено срещу РД възражение, органът възложил ревизията и ръководителят на ревизията са постановили процесния РА №Р-22221519006242-091-001/02.03.2020г., с който е установен размера на задълженията по ЗДДС, по периоди и лихвите за просрочие към тях, както следва: за данъчен период 14.06.2019г.- 31.08.2019г., на основание чл.102, ал.4 от ЗДДС е определен ДДС в размер на 36216,67лв. главница и лихва за забава на стойност 2334,15лв. изчислени към датата на издаване на РА.

Ревизионният акт е връчен на 16.03.2020г. по електронен път. Срещу него е депозирана жалба в нормативно установения 14-дневен срок по чл. 152 ДОПК.

С Решение №871 от 27.05.2020г. директорът на Дирекция "ОДОП" [населено място] при ЦУ на НАП е потвърдил РА, с който са определени задълженията по ЗДДС. Същото е връчено по електронен път на 04.06.2020г.

Жалбата, с която е поставено началото на настоящото съдебно производство, е депозирана чрез директора на дирекция "ОДОП" [населено място] с вх. № 53-04-476/12.06.2020г.

От представената по делото административна преписка се установява, следното:

В хода на ревизионното производство е констатирано, че дружеството жалбоподател извършва покупко-продажба на недвижими имоти.

Установено е, че :

а/ С Нотариален акт №77/14.06.2019г. [фирма] е извършило продажба на

апартамент №3 със застроена площ от 66.03кв.м. за цена от 106300,00лв. Въз основа на съставения НА от ревизираното лице е издадена фактура №[ЕГН]/14.06.2019г., с получател Р. С. С. с [ЕГН], с данъчна основа 106300,00лв. и ДДС в размер на 0,00лв. Извършено е плащане по банков път на 05.07.2019г.

б/ С Нотариален акт №81/14.06.2019г. [фирма] е извършило продажба на самостоятелни обекти в сграда, представляващи: апартамент №74 със застроена площ от 58,67кв.м., апартамент №71 със застроена площ от 30,56кв.м. и ателие №11 със застроена площ от 30,56кв.м. Въз основа на съставения НА от ревизираното лице е издадена фактура №[ЕГН]/14.06.2019г. с получател [фирма] с[ЕИК], с данъчна основа 111000,00лв. и ДДС в размер на 0,00лв. Не са налице данни за постъпили плащания от получателя по доставката.

От анализа на събраните по реда на ДОПК доказателства ревизиращият екип е установил, че към 14.06.2019г. /началото на ревизирания период/ от [фирма] са реализирани приходи от продажба на недвижими имоти в размер на 217300,00лв. За периода от 05.07.2019г. до 31.08.2019г. не са установени данни за реализирани приходи. От страна на ревизиращия екип е прието, че датата на възникване на данъчното събитие по см. на чл.25 от ЗДДС е датата на прехвърлянето на собствеността върху обектите от сградата, в конкретния случай 14.06.2019г.

Ревизиращите органи по приходите са установили, че жалбоподателят е извършил облагаеми доставки в размер 217 300,00лв., формиращи облагаем оборот по ЗДДС, достигнат на 14.06.2019г. за период не по-дълъг от два месеца, включително текущия. Същите са счели, че на основание чл.96. ал.1. изр. второ от ЗДДС жалбоподателят е следвало да подаде заявление за регистрация по ЗДДС до 21.06.2019г., което той не е сторил до тази дата.

Съгласно чл.102. ал.4 от ЗДДС в редакцията му в сила от 01.01.2018г., 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 000лв. 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. На основание чл.102. ал.4 и ал.5. във връзка с чл.96, ал.1. изр. второ от ЗДДС и при съобразяване разпоредбата на чл.67. ал.2 от ЗДДС и чл.53, ал.2 от ППЗДДС, органите по приходите са начислили дължим ДДС в размер 36216,67лв., определен върху сумата на реализираните приходи от продажби 217300,00лв. по двете фактури, за периода 14.06.2019г. до 30.06.2019г.

На основание чл.175 и чл.1 от ЗЛДТДПДВ са начислили лихви в размер 2334,15лв. за периода от 14.06.2019г. до датата на издаване на оспорения РА.

В хода на съдебното производство е представен електронен диск, съдържащ електронни документи, свързани с електронните подписи на компетентните органи и

съдържащи удостоверение по ЗЕДЕУУ и по ЗЕДЕП.

По молба на жалбоподателя е изготвено заключение на съдебна счетоводна експертиза, което не е оспорено по делото. Ето защо, съдът го кредитира с довери по отношение на фактическите констатации в него. В заключителната си част същото съдържа отговор на правен въпрос, на който съдът ще даде отговор по-надолу в настоящото изложение.

Въз основа на изложената фактическа обстановка, съдът приема следното:

В случая спорът между страните се свежда до това на коя дата за [фирма],[ЕИК], [населено място], е възникнало задължение за подаване на заявление за регистрация по ЗДДС, както и какъв е размерът на облагаемия оборот, при съобразяване с разпоредбите на чл.96 изречение второ от ЗДДС и чл.102, ал.4 от същия закон.

От доказателствата в административната преписка безспорно се установява, че жалбоподателят с Нотариален акт №77/14.06.2019г. [фирма] е извършил продажба на апартамент №3 със застроена площ от 66.03кв.м. за цена от 106300,00лв., като въз основа на съставения НА от ревизираното лице е издадена фактура №[ЕГН]/14.06.2019г., с получател Р. С. С. с [ЕГН], с данъчна основа 106300,00лв. и ДДС в размер на 0,00лв., а с нотариален акт №81/14.06.2019г. [фирма] е извършило продажба на самостоятелни обекти в сграда, представляващи: апартамент №74 със застроена площ от 58,67кв.м., апартамент №71 със застроена площ от 30,56кв.м. и ателие №11 със застроена площ от 30,56кв.м., като въз основа на втория съставен НА от ревизираното лице е издадена фактура №[ЕГН]/14.06.2019г. с получател [фирма] с[ЕИК], с данъчна основа 111000,00лв. и ДДС в размер на 0,00лв.

Продажбите на недвижимите имоти, обективирани с горепосочените нотариални актове, представляват доставки по смисъла на чл.6 от ЗДДС, извършени на територията на страната. Същите са облагаеми по см. на чл.12 от ЗДДС.

Осъществените от дружеството продажби, представляват оборот за регистрация по ЗДДС. Т.е. на дата 14.06.2019г. е налице данъчно събитие по смисъла на чл.25, ал.1 и ал.2 от ЗДДС, което се равнява на сумата в размер на 217 300,00лв., във връзка с което са издадени и фактура №[ЕГН]/14.06.2019г., с данъчна основа 106300,00лв. и ДДС в размер на 0,00лв. и фактура №[ЕГН]/14.06.2019г. с данъчна основа 111000,00лв. и ДДС в размер на 0,00лв.

Следователно на дата 14.06.2019г. за задълженото лице е възникнало задължение за подаване на заявление за регистрация по ЗДДС по см. на чл.96, ал.1 изречение второ по ЗДДС.

Безспорно до 21.06.2019г. от страна на [фирма], [населено място] не е подадено заявление за регистрация по ЗДДС.

В разпоредбата на чл.96, ал.1 ясно са разграничени две хипотези, в които задължените лице имат задължение да подадат заявление за регистрация по ЗДДС. Едната хипотеза

засяга достигане на оборот за регистрация по ЗДДС от 50 000,00 лв. през дванадесет последователни данъчни периода, а другата засяга случаите, при които е достигнат оборот за регистрация от 50 000,00 лв. през два последователни данъчни периода. И в двете хипотези данъчно задължените лица имат задължение за подаване на заявление в 7-дневен срок от датата, на която е достигнат оборотът. Тази хипотеза е специална спрямо общото правило за задължителна регистрация по ЗДДС по чл. 96, ал. 1, изречение първо от ЗДДС.

Съдът не споделя изложеното в жалбата, че с цитираните две доставки по фактури №1/14.06.2019г. и №2/14.06.2019г. дружеството жалбоподател е достигнало облагаем оборот повече от 50000,00лв. и ДДС за тях не е дължим, тъй като едва след тяхното изпълнение възникват основанията по чл.96, ал.1 от ЗДДС за задължителна регистрация.

С изменението на чл.96, ал.1 от ЗДДС /ДВ, бр.97 от 2017 година, в сила от 01.01.2018 година/ и въвеждането на 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. 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 50000,00лева 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.

Видно от доказателства в административната преписка, от страна на дружеството жалбоподател е достигнат оборот за регистрация по ЗДДС на 14.06.2019г. На тази дата са извършени две доставки /106300,00лв. и 111000,00лв./, които са облагаеми по смисъла на ЗДДС. Няма основание да се приеме, че е налице различна дата на данъчно събитие от посочената в нотариалните актове за покупко-продажба, датата 14.06.2019г. Именно и поради тази причина за дружеството възниква задължение за регистрация по ЗДДС при спазване на разпоредбата на чл.96, ал.1 изречение второ от ЗДДС, а именно реализиран е облагаем оборот в рамките на два последователни месеца, които надвишава 50000,00лв., като реализирания оборот е още с първата доставка в размер на 106300,00лв.

Безспорно до 21.06.2019г. [фирма], [населено място] не е подало заявление за регистрация по ЗДДС, с което е нарушило разпоредбата на чл.96, ал.1 изречение второ от ЗДДС. Следва да се има предвид факта, че разпоредбата не свързва задължението на субекта с изпълнение някъде във времето, а е посочил точно до кога може да бъде подадено заявлението, а именно в 7-дневен срок от датата на която е достигнат оборотът. Този срок категорично е задължителен, като всяко действие извършено след

този седем дневен срок се смята, че е извършено след срока даден от закона. Т.е. налице е процесуално бездействие за изпълнение на процесуално задължение.

Подаването на заявление за регистрация по ЗДДС на 04.07.2019г. не води след себе си извод, че от страна на дружеството е извършено действие при спазване на императивните разпоредби на чл.96, ал.1 изречение второ от ЗДДС. В настоящия казус от значение са два основни факта: 1/ да е възникнало задължение за задължителна регистрация по ЗДДС; 2/лицето да не е подало заявление за регистрация по ЗДДС в предвидения от закона срок. В конкретният случай и двете предпоставки са налице. Механизмът за установяване на размера на оборота и датата на която е следвало да се регистрира и размера на дължимия данък се определя след данъчен контрол. Констатациите и определените задължения се обективират единствено в ревизионен акт. Следователно механизмът, с който може да се задължи данъчно задълженото лице да изпълни своето задължение за внасяне на данъка, е установяване на размера му с ревизионен акт.

Съгласно разпоредбата на чл.102, ал.4 от ЗДДС /в приложимата редакция ДВ, бр.97 от 2017г., в сила от 1.01.2018г., /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 000лв. 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.

Според чл.2 от ЗДДС, обект на облагане с данък върху добавената стойност са възмездни доставки на стоки или услуги. Доставка на стока е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката - чл.6, ал.1 ЗДДС. Доставка на услуга е всяко извършване на услуги- чл.9, ал.1 ЗДДС. Съгласно чл.25, ал. 1 от ЗДДС данъчно събитие по този закон е доставката на стоки или услуги. Данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена - ал.2. На датата на възникване на данъчното събитие, данъкът става изискуем и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли - чл. 25, ал. 6 от ЗДДС.

Съдът не споделя изложеното в жалбата, че дружеството ще дължи ДДС за всяка осъществена облагаема доставка след датата 21.06.2019г. независимо дали е изпълнило в срок или не задължението си за регистрация по ЗДДС.

Когато се касае за случай на първоначална регистрация по ЗДДС съгласно сега действащия закон, в хипотезата, когато регистрацията се извършва по инициатива на органа по приходите, същата действително е занапред, но за периода от датата на която е надвишен оборотът до датата на регистрация законодателят използва правна фикция, като приравнява нерегистрираното данъчнозадължено лице през този период на регистрирано такова. По тази причина всички задължения вменени в тежест на едно добросъвестно, доброволно регистрирало се лице се считат вменени в тежест и на пропусналото да извърши регистрацията си доброволно лице. Обратното би било

равносилно на дискриминация и на черпене на допълнителни права от собственото противоправно поведение на закъснелия с регистрацията си правен субект.

Съдът не споделя изложеното в жалбата, че нормата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС е в противоречие с конституцията на Р България.

Налице е Решение №8/30.06.2020 на Конституционния съд на РБългария по конституционно дело № 14/2019г., по което съдът се е произнесъл, като е отхвърлил искането за установяване на противоконституционност на чл.102, ал.4 от Закона за данък върху добавената стойност (обн., ДВ, бр. 63 от 4.08.2006г.; посл. изм. и доп. бр.52 от 9.06.2020г.).

Не се споделя от съда и наведените доводи от жалбоподателя, че при издаването на РА, ревизиращият екип е следвало да се съобрази с Разяснение № М-24-36-22 от 22.10.2018г. издадено от зам. изпълнителния директор на НАП. Съдът счита, че същото е неотнормимо към настоящият казус. Това е така защото в същото са изложени съображения за приложението на разпоредбата на чл.102 от ЗДДС, по отношение на получени авансови плащания от нерегистрирани по ЗДДС лица за бъдещи облагаеми доставки.

Правилно органите по приходи са приложили разпоредбата на чл.102. ал.4 и ал.5, във връзка с чл.96, ал.1, изр. второ от ЗДДС и при съобразяване разпоредбата на чл.67, ал.2 от ЗДДС и чл.53, ал.2 от ППЗДДС и са начислили дължим ДДС в размер 36 216,67лв., определен върху сумата на реализираните приходи от продажби 217300,00лв. за периода 14.06.2019г. до 30.06.2019г.

Правилно, на основание чл.175 и чл.1 от ЗЛДТДПДВ, е начислена лихва в размер 2334,15лв. за периода от 14.06.2019г. до датата на издаване на оспорения РА.

Поради изложеното, жалбата против ревизионния акт като неоснователна и недоказана следва да бъде отхвърлена.

Съгласно чл.161, ал.1 от ДОПК, на администрацията вместо възнаграждение за адвокат се присъжда юрисконсултско възнаграждение в размера до минималното възнаграждение за един адвокат, което изчислено върху материален интерес от 38550,82лв. според чл.8, ал.1, т.4 от Наредба №1 за минималните размери на адвокатските възнаграждения възлиза на 1686,52лв.

Водим от горното и на основание чл.160, ал.1, предложение последно във връзка с чл.83, ал.4 от ДОПК, Административен съд-С.-ГРАД, Първо отделение 18-състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма],[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет.4, представлявано от управителя Я. С. Я. срещу РА №Р-22221519006242-091-001/02.03.2020г., издаден от Е. М. С., Началник на сектор, възложил ревизията и Роза Т. З., главен инспектор по приходите при ТД на НАП [населено място], ръководител на ревизията потвърден с Решение №871 от 27.05.2020г., издадено от Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите /Дирекция ОДОП, [населено място] при ЦУ на НАП/, с който на жалбоподателя са определени на основание чл.102, ал.4 от ЗДДС, задължения за ДДС за данъчен период м.06.2019г. в общ размер на 36 216,67лв. главница и лихва за забава в размер на 2334,15лв.

ОСЪЖДА [фирма],[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет.4, представлявано от управителя Я. С. Я. да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-С. при ЦУ на НАП сумата от 1686,52лева. /хиляда шестстотин осемдесет и шест лева и 52ст./, представляващи разноски по делото.

РЕШЕНИЕТО може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република България в 14-дневен срок от получаване на съобщението от страните.

СЪДИЯ: