

РЕШЕНИЕ

№ 12217

гр. София, 17.07.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 4 състав,
в публично заседание на 18.06.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ирина Кюртева

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **2581** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от ДОПК.

Образувано е по жалба на "Експерт строй 2020" ЕООД с ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [жк], [улица], ет.5, ап.13, с управител З. П. Х., чрез адв. Б. П., против Ревизионен акт № Р-22221422002045-091-001/16.11.2022 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден изцяло с Решение № 115/25.01.2023г. на Директор на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, с който е начислен данък в размер на 53 363,27 лв. за издадените през м. 02.2022 г. 6 фактури към учредителите на правото на строеж, а за м. 03.2022 г. е начислен ДДС по издадената към „ПИНДИ“ ЕООД фактура за учредено право на строеж в размер на 8 333,34 лв., ведно с лихви за забава 4 161,65 лв., или общо 65 858,26 лв.

В жалбата се излагат съображения за противоречие на оспорения РА с материалния закон. Застъпва се тезата, че жалбоподателят не е бил длъжен да начисли ДДС за периода от 18.02.2022г. до датата на фактическата регистрация по ЗДДС – 15.03.2022г. Навежда се довод, че дори да бъде възприето тълкуването на директора на ДОДОП, то забавата в подаване на заявлението с три дни е обстоятелство, което е от значение при преценка на правните последици. Позовава се на Решение №4512/11.05.2022г. по дело 267/2022г. на Съда на ЕС относно последиците на една незначителна забава, както е в случая – от 3 дни. Цитира се решението по дело С-183/14 на СЕС, в което се приема, „че налагането на увеличен размер на данъка във връзка с това, че лицето не е спазило задължението си да се регистрира в срок за целите на ДДС, представлява наказателна санкция, която държавата-членка може да

наложи, при условие, че санкцията е пропорционална на извършеното нарушение и не надхвърля необходимото за постигане на целите на законодателството“. Моли за отмяна на ревизионния акт, потвърден с решението на ДОДОП.

С определение от 08.11.2023г., съдът е спрял производството по адм.дело № 2581/2023г. на АССГ до произнасяне на Съда на ЕС по образуваното дело № С-122/2023г. Легафакт, по преюдициално запитване на Върховен административен съд с Определение от 25.01.2023г. по адм.дело № 12086/2021г. След произнасяне с решение от 11.04.2024г. по отправеното преюдициално запитване, на основание чл. 230, ал.1 ГПК производството по делото е възобновено и насрочено за разглеждане в открито съдебно заседание.

В проведеното открито съдебно заседание жалбоподателят, се представлява от адв. П., който пледира за уважаване на жалбата и присъждане на разноски по списък.

Ответникът – Директорът на дирекция „ОДОП“ - С. при ЦУ на НАП се представлява от юрк. Н., която оспорва жалбата, моли за отхвърлянето ѝ, както и за присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

СГП не взема участие в съдебното производство.

Съдът, като прецени събраните по делото доказателства, доводите и възраженията на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221422002045-020-001/ 26.04.2022 г., връчена по електронен път на 05.05.2022 г., издадена от К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството на заместник на М. Й. С., е възложено извършване на ревизия за определяне задълженията на дружеството по реда на ЗДДС за данъчни периоди 18.02. - 31.03.2022 г. Срокът на ревизията е удължен със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221422002045-020-002/30.06.2022 г., издадена от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22221422002045-092-001/21.10.2022 г., връчен по електронен път на 24.10.2022 г. В срока и на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е подадено възражение срещу предложението за установяване на задължения, направено в РД.

Ревизията приключва с РА №Р-22221422002045-091-001/16.11.2022 г., издаден от М. Й. С. - орган, възложил ревизията и М. К. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. С РА са определени резултати за ревизираните периоди – ДДС за внасяне в размер на 63 813,28 лв. и лихви – 4 161,65 лв., при деклариран и внесен данък в размер на 2 116,67 лв.

В хода на ревизията е установено, че дружеството жалбоподател е вписано в Търговския регистър на 10.02.2020 г. с основна дейност по Н. - строителство на жилищни и нежилищни сгради. Регистрирано е по ЗДДС на 15.03.2022 г. на основание чл. 96, ал. 1 от ЗДДС - задължителна регистрация във връзка с облагаем оборот.

Въз основа на представените в отговор на ИПДПОЗЛ документи е констатирано, че през периода 01.10.2021 - 31.01.2022 г. „ЕКСПЕРТ СТРОЙ 2020“ ЕООД е реализирало оборот в размер на 47 357,49 лв., формиран от три фактури за авансови плащания по предварителни договори за покупка на апартаменти и гаражи в новострояща се сграда в [населено място], [улица], УПИ XII – 38,54,55, местност П. – Редута, с идентификатор КККР 68134.702.9868, кв. № 204а, сключени с физически лица.

През м.02.2022 г. е реализирало оборот в размер на 320 179,50 лв., формиран от учредяване право на строеж по Нотариален акт (НА) №31/18.02.2022 г., за което на 23.02.2022 г. е издало фактури към учредителите на правото на строеж. Органите по приходите са отбелязали, че прехвърлителното действие на договора за учредяване на право на строеж, под формата на НА №31/18.02.2022 г., е от датата на сключването му, като данъчното събитие за прехвърляне на собствеността е настъпило на тази дата. Следователно, на 18.02.2022 г. дружеството е получило авансово плащане под формата на право на строеж и съгласно чл. 130, ал. 3 от ЗДДС е формирало облагаем оборот за регистрация по ЗДДС на основание чл. 96, ал. 1, във връзка с чл. 96, ал. 4 от Закона. „ЕКСПЕРТ СТРОЙ 2020“ ЕООД е спазило изискванията на чл. 113, ал. 4 от ЗДДС, като е издало фактури на стойност 320 179,50 лв. към учредителите на това право.

Ревизиращите са приели, че в случая е изпълнена хипотезата на предл. второ на чл. 96, ал. 1 от ЗДДС - когато оборотът е достигнат за период, не по-дълъг от два последователни месеца, включително текущия, лицето е длъжно да подаде заявлението за регистрация в 7-дневен срок от датата, на която е достигнат оборотът (18.02.2022 г.), т.е. до 25.02.2022 г. и регистрацията по ЗДДС да бъде извършена на 11.03.2022 г. „ЕКСПЕРТ СТРОЙ 2020“ ЕООД е подало Заявление за регистрация, вх.№0000-0100735/01.03.2022 г., с което е нарушило цитираната законова норма. За допуснатото нарушение е издаден АУАН №F645778/15.03.2022г., което е посочено в РД.

Регистрация по ЗДДС е извършена на 15.03.2022г. по чл.96, ал.1 ЗДДС.

Позовавайки се на разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС ревизиращите са заключили, че дружеството 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, в т. ч. и за доставката, с която се надхвърля облагаемия оборот. С РА са начислили данък в размер на 53 363,27 лв. за издадените през м. 02.2022 г. 6 фактури към учредителите на правото на строеж, а за данъчен период м. 03.2022 г. е начислен ДДС по издадената към „ПИНДИ“ ЕООД фактура за учредено право на строеж в размер на 8 333,34 лв.

Срещу РА е депозирана жалба вх. №53-06-10008/30.11.2022 г. по регистъра на ТД на НАП С., вх. №23-22-1934/06.12.2022 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., която е разгледана от директора на дирекция ОДОП и с решение №115/25.01.2023г. на основание чл. 155, ал. 1, във връзка с чл. 155, ал. 4 от ДОПК потвърждава изцяло Ревизионен акт №Р-22221422002045-091-001/16.11.2022 г.

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

Жалбата е подадена от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в законоустановения срок за оспорване и е допустима.

Разгледана по същество се явява неоснователна.

РА е издаден от компетентен орган, видно от приложените заповеди, при спазване на процесуалните правила, за което страните не спорят.

В случая не е налице спор във връзка с установените факти и обстоятелства – дружеството е започнало изграждане на жилищна сграда, като преди учредяването на правото на строеж е получило, на основание предварителни договори за покупка на право на строеж, авансови плащания през периодите 01.10.2021 – 31.01.2022 г., за

които е издало фактури, описани на стр. 4 от РД. Към 31.01.2022 г. облагаемият оборот по смисъла на чл. 54, ал. 4 от ЗДДС е в размер на 47 357,49 лв.

След подписване на НА за учредяване право на строеж №31/18.02.2022г., на 23.02.2022 г. е издало фактури към всеки от шестте учредители на това право (стр.87-92) на обща стойност 320 179,50 лв., с което е превишило прага за задължителна регистрация, фиксиран в чл. 96, ал. 1 от ЗДДС – 50 000,00 лв.

В процесния случай, на 18.02.2022 г. при изповядване на сделката с нотариален акт, дружеството е реализирано облагаем оборот в размер на 320 179,50 лв., за което издава 6 фактури с всеки от съсобствениците, на самостоятелно основание. След като още на 18.02.2022 г. е достигнат облагаем оборот над 50 000 лева в рамките на текущия месец, приходните органи правилно са заключили, че е изпълнен и следва да се приложи чл. 96, ал. 1, изр. 2 ЗДДС.

Според чл. 96, ал.1 от ЗДДС в относимата редакция (Изм. - ДВ, бр. 97 от 2017 г., в сила от 01.01.2018 г., доп. - ДВ, бр. 96 от 2019 г., в сила от 01.01.2020 г.), 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.

Органите по приходите са приели, по аргумент от чл.130, ал.1 и ал.3 ЗДДС, че дружеството е следвало да подаде заявление за регистрация на 25.02.2022 г.(7 дни след сделката, изповядана с нотариалния акт), но същото е подадено на 01.03.2022 г., след законово определения срок, като закъснението е с три дни.

Подавайки заявление за регистрация на основание чл. 96, ал. 1, изр. първо от ЗДДС на 01.03.2022г., дружеството не е спазило императивно предвидения срок по чл. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС. С въведеното на 01.01.2018 г. ново обстоятелство в нормата на чл. 96, ал. 1 от ЗДДС, създаващо задължение за регистрация при съкратени срокове, законодателят не предоставя алтернативна възможност на данъчнозадължените лица за регистрация по ЗДДС. Тази норма се явява специална спрямо общия случай на задължителна регистрация по ЗДДС, инкорпориран в първото изречение на чл. 96, ал. 1 от ЗДДС, тъй като цели защита на фискалните интереси на държавата. При реализиране на високи обороти в два последователни месеца и с неподаване на заявление за регистрация по ЗДДС в срок, задължените лица не начисляват данък върху добавената стойност за част от доставките, относно които при спазване на закона би следвало да начислят такъв в качеството си на регистрирани по закона лица. Предвид това при определяне на дължимия данък правилно е приложена разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС. Разпоредбите са тълкувани стриктно и в съответствие със закона дължимият данък е определен от датата, на която е надвишен оборотът, до датата, на която дружеството е регистрирано от органа по приходите.

Не е спорно, че въвеждането на горните разпоредби и прилагането им цели да неутрализира ефекта от недобросъвестното поведение на нерегистриралите се лица. Целта на законодателя е разяснена в мотивите на Решение № 8 от 30.06.2020 г., постановено по конституционно дело № 14 по описа за 2019 г. на Конституционния съд на Република България. Съгласно приетото там, чрез нормата на чл. 102, ал. 4

ЗДДС се предотвратяват 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. Целта е да се възпрат случаите на избягване на данъчно облагане, осъществено не само чрез неподаване въобще на заявление за регистрация, но и в случаите на подаване, но извън законоустановения в разпоредбата срок. В противен случай би се стигнало до нарушаване принципа на равенство, тъй като лица които не са подали заявление за регистрация по ЗДДС в законоустановения срок, а на по-късен етап, ще черпят същите благоприятни права, като лица, които са изпълнили съвестно изискванията на закона. При преценка относно приложението на чл.102, ал.4 ЗДДС, следва да се изходи от факта дали ревизираното лице е извършило повече от една облагаема доставка, каквото твърдение е направено от жалбоподателя. В конкретиката на казуса, в периода от два последователни месеца, включително текущия, ревизираното лице достига оборота, необходим за регистрация, с повече от една доставки по смисъла на чл.12, ал.1 ЗДДС, основани на сключения нотариален акт, като за всяка доставка е оформена самостоятелна фактура с всеки един от съсобствениците. В този смисъл съдът не споделя становището на жалбоподателя, че разпоредбата на чл. 102, ал. 4, изр. второ ЗДДС е неприложима, тъй като облагаемата доставка била една, отъждествявайки я с извършената с нотариалния акт сделка.

Неоснователна е жалбата и относно данъчен период м.03.2022г. за начислен ДДС по издадената към „ПИНДИ“ ЕООД фактура №11/08.03.2022г. за учредено право на строеж в размер на 8 333,34 лв. Нормата на чл. 102, ал. 4, изр. първо от ЗДДС, в редакцията, действала за процесния данъчен период, сочи, че 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(в случая 15.03.2022г.), или до датата, на която са отпаднали основанията за регистрация. В изречение втора на същата алинея е посочено изрично, че за облагаемата доставка, с която се надхвърля облагаемият оборот, се дължи данък. С Решение на съда на Европейския съюз от 11 април 2024г. по образуването по запитването дело C-122/23г., ECLI:EU:C:2024:293, Съдът на ЕС 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 данъчно задълженото 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), в посочените в точка 1 от настоящия диспозитив случай, 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. 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 конкретния казус, съдът приема, че приложението на националната уредба на чл.102, ал.4 ЗДДС съответства на принципа на ефективност и е с възпиращ ефект по отношение на трети субекти със сходни характеристики. С начисляването на ДДС не се надхвърля необходимото за постигането на целите на чл.102, ал.4 ЗДДС, а се цели събиране на дължим данък, който неправомерно не е бил начислен от данъчно задължен субект. Нормата няма санкционен характер, доколкото при добросъвестно поведение субектът е щял да бъде регистриран своевременно по ЗДДС и да начисли ДДС по доставките, чийто оборот няколкократно надхвърля минималния оборот за регистрация от 50 000 лв.

Съдът намира че материалният закон е приложен правилно от органите по приходите, доколкото е доказано, че са налице предпоставките на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, при което правомерно е начислен данъка за данъчен период м. 02.2022 г. и м.03.2022г.

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.

С оглед изхода на спора и своевременно заявеното искане на ответника по касация следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение:

Според разрешението, дадено с т. 3 от Решение на СЕС по дело С-438/22 "Член 101, параграф 2 ДФЕС във връзка с член 4, параграф 3 ДЕС трябва да се тълкува в смисъл, че ако установи, че наредба, която определя минималните размери на адвокатските възнаграждения и на която е придаден

задължителен характер с национална правна уредба, нарушава забраната по член 101, параграф 1ДФЕС, националният съд е длъжен да откаже да приложи тази национална правна уредба, включително когато предвидените в тази наредба минимални размери отразяват реалните пазарни цени на адвокатските услуги".

Задължението на националният съд да откаже да приложи националната правна уредба, определяща минималните размери на адвокатските възнаграждения, дори когато те отразяват реалните пазарни цени на адвокатските услуги, не ограничава правомощието на съда да ползва тези цени (на висшия орган на съсловната организация) като критерий и коректив на уговореното и платено или дължимото без да е платено (при осъщественото от юрисконсулта процесуално представителство) възнаграждение, представляващо част от отговорността за разноски, при отчитане на действителната фактическа и правна сложност на делото (арг. от чл. 78, ал. 5 ГПК), обема и качеството на осъществената процесуална защита. При съобразяване на невисоката фактическата и правна сложност на спора, липсата на спор за фактите, съдържанието на осъщественото процесуално представителство в две съдебни заседания без усложнения, настоящият състав приема, че претендираното от ответника юрисконсултско възнаграждение следва да бъде редуцирано наполовина. Съобразно чл.8, ал.1, т.4 от Наредбата за минималните адвокатски възнаграждения, с оглед материалния интерес от 65 858,26 лв. минималното юрисконсултско възнаграждение е 2 505,75 лв., или половината е 1252 лева, които следва да бъдат присъдени на ответника.

Водим от горното, Административен съд София-град, 4-ти състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на "Експерт строй 2020" ЕООД с ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [жк], [улица], ет.5, ап.13, с управител З. П. Х., чрез адв. Б. П., против Ревизионен акт № Р-22221422002045-091-001/16.11.2022 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден изцяло с Решение № 115/25.01.2023г. на Директор на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, с който на основание чл. 102, ал. 4 във вр. с чл.96 ал.1 от ЗДДС е начислен ДДС в размер общо на 65 858,26 лв., в т.ч. главница 61 696,61 лв. и лихви в размер на 4 161,65 лв.

ОСЪЖДА "Експерт строй 2020" ЕООД с ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [жк], [улица], ет.5, ап.13, с управител З. П. Х., да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 1 252 лева.

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

СЪДИЯ:

