

# РЕШЕНИЕ

№ 22535

гр. София, 06.11.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 35  
състав**, в публично заседание на 16.10.2024 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Петър Савчев**

при участието на секретаря Богданка Гешева, като разгледа дело номер **6260** 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 ДОПК.

Производството е образувано по жалба на „МАХОНИ 21“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], адр. [населено място], [улица], партер срещу РА № Р-22220423004822-091-001/14.02.2024 г., потвърден с Решение № 604/02.05.2024 г. на зам. Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ С., при Централно управление на Национална агенция по приходите, оправомощен съгласно Заповеди № ЗЦУ-ОПР-16 от 09.06.2023 г. и №5186 от 24.04.2024 г. на изпълнителния директор на НАП /заповедта е приложена по д л. № 87 от делото и е издадена на основании ечл. 10, ал. 1 , т. 1 от ЗНАП, като зам. дир. К. е оправомощен да изпълнява функциите на решаващ орган по чл. 155, ал. 1 във вр. чл. 152, ал. 2 от ДОПК, докато директорът Е. П. е в отпуск. Последният факт е налице при постановяване на административното решение – видно от заповедта за разрешаване ползването на отпуск под л. № 88 от делото./ РА се обжалва в частта, с която са установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, произтичащи от начислен ДДС в размер на 28 290,00 лв. за данъчни периоди от м. 05.2022 г. до м. 03.2023 г., ведно с лихвите за забава в размер на 3 948,82 лв.

РА се оспорва като незаконосъобразен, поради противоречието му с материалния закон. Твърди се също така нищожност, поради издаването му от некомпетентен орган. Моли отмяна на РА. Претендира деловодни разноски.

Ответникът Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ –

С., при Централно управление на Национална агенция по приходите оспорва жалбата и моли да бъде отхвърлена, като се приемат съображенията за потвърждаване на РА с горесцитираното решение, постановено от него. Претендира деловодни разноски. Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, поради което следва да се разгледа по същество.

Съдът, като взе предвид твърденията на страните и прецени събраните доказателства, на основание § 2 от ДРДОПК във вр. чл. 168 от АПК, приема следното от фактическа и правна страна при цялостна проверка на основанията за законност на РА в обжалваната част по чл. 146 от АПК и чл. 160, ал. 2 от ДОПК:

Със заповед за възлагане на ревизията № Р-22220423004822-020-001 от 10.08.2023 г., връчена по електронен път на 11.08.2023 г., изменена Заповеди за изменение на ЗВР № Р-22220423004822-020-002/06.11.2023 г. и № Р-22220423004822-020-003/11.01.2024 г., издадени от В. Г. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. Т., оправомощен със Заповед № 3-ЦУ-869 от 03.05.2023 г. и Заповед №3-ЦУ-1659 от 08.08.2023 г. на зам. изпълнителния директор на НАП и Заповед № ЗЦУ-ОПР-24 от 15.06.2023 г. на изпълнителния директор на НАП е възложено извършването на ревизия на „МАХОНИ 21“ ЕООД за установяване на задълженията по ЗДДС за периодите от 24.05.2022 г. до 21.06.2022 г. и от 22.06.2022 г. до 31.01.2023 г. и за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за периодите от 01.01.2022 г. до 31.12.2022 г. Видно от цитираните заповеди, приложени под л.л. №№ 89-94 от делото, В. Г. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. Т. надлежно и съобразно разпоредбите на чл. 12, ал. 6 от ДОПК и чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, законно е оправомощен от зам. изп. Директор на НАП, на което такова право за оправомощаване е възложено от изп. Директор на НАП. С това оправомощаване, предвид цитираните разпоредби на чл. 12, ал. 6 от ДОПК и чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, се преодоляват разпоредбите на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК, според които актовете по кодекса се издават само от органи от местно компетентната ТД на НАПП. Такава в случая, и предвид седалището на жалбоподателя, е ТД на НАП –С., но предвид цитираните оправомощавания, надлежно компетентни са органите на ТД на НАП – В. Т.. Видно от приложените по делото материали /л.л. №№ 60-81/, това оправомощаване е наложено от дисбаланса в натовареността на отделните ТД на НАП в държавата, поради което не е произволно направено или самоцелно. Процесната ревизия е извършена изцяло от органи на ТД на НАП-В. Т., което не е недопустимо, предвид цитираната практика по организиране на работата на приходната агенция. В този смисъл, неоснователни са възраженията на жалбоподателя за некомпетентност на органите извършили ревизията. Неоснователно е възражението, основано на чл. 112, ал. 2, т.т. 1 и 2 от ДОПК, според която ревизионното производство се образува с издаването на заповедта за възлагане на ревизията. (2) Ревизията може да се възлага от: 1. органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция; 2. изпълнителния директор на Националната агенция за приходите или определен от него заместник изпълнителен директор - за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. Цитираната т. 2 урежда изключителното право на изп. Директор на НАП или определено от него заместник изпълнителен директор да възлага ревизии инцидентно и за всяко данъчно задължено лице на територията на държавата. Това не противоречи на горесцитираните норми на чл. 12, ал. 6 от ДОПК и чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, с които се

преодоляват разпоредбите на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК за местно компетентните органи по приходите, когато това се извършва с цел оптимизирането работата на НАП, а не се възлагат конкретни ревизии от лицата по т. 2. Предвид изложеното до тук съдът няма да излага повече по-надолу в мотивите съображения за валидността на актовете, издадени в процесната ревизия от органите на ТД на НАП-В. Т., от гледна точка на компетентността, а ще ги обсъжда, като издадени от надлежен орган.

За резултатите от ревизията е съставен РД № Р-22221722004546-092-001/14.11.2022 г. , връчен на 18.11.2022 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е подадено писмено възражение срещу РД. Ревизията приключва с РА № Р-22221722004546-091-001/13.12.2023 г. , издаден от К. Г. М. – орган възложил ревизията и З. Т. Н. – главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на 18.01.2023 г.

За резултатите от ревизията е съставен ревизионен доклад /РД/ № Р-22220423004822-092-001/25.01.2024 г. , връчен по електронен път на 25.01.2024 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от ревизираното дружество не е подадено възражение срещу констатациите в РД.

Ревизията приключва с Ревизионен акт №Р-22220423004822-091-001/14.02.2024 г., издаден от В. Г. П. - орган, възложил ревизията и С. Г. Г. на длъжност главен експерт по приходите в ТД на НАП В. Т. - ръководител на ревизията, връчен електронно на 14.02.2024 г. Установени са задължения за внасяне в размер на 32 238,82 лв. , в т.ч. ДДС в размер на 28 900 лв. и лихви в размер на 3 948,82 лв. – предмет на спор в настоящото производство. По ЗКПО е определен финансов резултат – загуба в размер на 13 440,56 лв. , който не се оспорва от ревизираното дружество. Както РД, така и РА са издадени във формата по чл. 117 и чл. 120 от ДОПК от надлежни органи.

Единствените възражения по разглежданата в настоящото производство жалба, се основат на некомпетентност на органите от ТД на НАП –В. Т. да извършат ревизията, както и на това, че при регистрация на основание чл. 102, ал. 1 от ЗДДС едностранно от органите по приходите за нуждите на облагане с ДДС, то следва да се признае право за приспадане на данъчен кредит за доставки за периоди преди регистрацията. Съдът, обаче, следва да извърши цялостна проверка на основанията за законност на РА в обжалваната част по чл. 146 от АПК и чл. 160, ал. 2 от ДОПК, поради което взема предвид следното от фактическа и правна страна:

С цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на жалбоподателя са извършени процесуални действия, подробно описани в констативната част на РД, неразделна част от РА, по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК. Изложени са предприетите от органа по приходите действия, както и установената фактическа обстановка и събраните доказателствени средства. На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на „МАХОНИ 21“ ЕООД са връчени две искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22220423004822-040-001/23.08.2023 г. и №Р-22220423004822-040-002/13.11.2023 г. , за представяне на цялата търговска, счетоводна и банкова документация. С Протокол № 1887007/19.11.2023 г. е документиран извършен преглед на първични счетоводни документи на дружеството за ревизирия период. С Протокол № Р-22220423004822-П.-001/23.08.2023 г. са приобщени доказателства събрани при проверка за установяване на факти и обстоятелства на „МАХОНИ 21“ ЕООД , приключила с Протокол № 22220423073126-073-001/02.08.2023 г. Установено е, че основната дейност на

ревизираното дружество е търговия на дребно с мебели втора употреба в следните обекти, стопанисвани под наем: склад А15 в С., [улица], магазин в С., [улица] магазин в С., [улица]. След преглед на първичните счетоводни документи е констатирано, че за 2022 г. „МАХОНИ 21“ ЕООД няма документи за придобиване на стоките, с които търгува – мебели втора употреба, не е подадена и годишна данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО. За същия отчетен период задълженото лице има регистрирани три електронни касови апарати с фискална памет /ЕКАФП/, които отчитат продажби на стоки в брой /данните от ЕКАФП за 2022 г. са предадени от дружеството в НАП/. Предвид изложеното, органите по приходите правилно са приели, че са налице обстоятелствата по чл. 122, ал. 1, т. 1 от ДОПК, а именно: „до започване на ревизията не е подадена декларация, когато задължението се определя по декларация“. Следва да се посочи, че когато органите по приходите започват ревизията при особените случаи на чл. 122 и сл. от ДОПК, то те трябва ясно и конкретно да посочат на ревизираното лице, фактите, въз основа на които приемат, че ревизията следва да се извърши по този ред, както и да докажат наличието на тези факти. В конкретния случай тази кумулативност се установява по делото. Така, на основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК и чл. 17, ал. 1, т. 2 от ДОПК са изготвени Уведомление №Р-22220423004822-113-001 от 13.11.2023 г. и Уведомление №Р22220423004822-139-001 от 13.11.2023 г., връчени на 13.11.2023 г. на декларирания електронен адрес за кореспонденция, с които ревизираното дружество е уведомено, че основата за облагане за ревизираните периоди ще бъде определена по реда на чл. 122 от ДОПК, като едновременно с това му е предоставена възможност в 14-дневен срок да представи доказателства и да вземе становище. С второто ИПДПОЗЛ е изискано представяне и на Декларация по чл. 124, ал. 3 от ДОПК относно доходите и имущественото състояние на юридическото лице. От дружеството не е представена попълнена Декларация обр. Кд-15 за 2022 г. Ревизиращите органи са извършили анализ на относимите обстоятелства по чл. 122, ал. 2, т. 1 -16 от ДОПК и прилагайки особения ред за облагане по чл. 122 от ДОПК са определили данъчна основа за облагане с данък по ЗДДС за спорните периоди. При извършената предходна проверка за установяване на факти и обстоятелства е констатирано, че „МАХОНЪ 21“ ЕООД е достигнало облагаем оборот от 50 000,00 лв. за регистрация по ЗДДС през 2022 г., но не е подало заявление за задължителна регистрация по чл. 96, ал. 1 от ЗДДС. В настоящото ревизионно производство за установяване на реализирания облагаем оборот за периода от 22.06.2021 г. /дата на регистрация на дружеството/ до - 31.03.2023 г. , са изискани всички фактури за извършени продажби, в т.ч. отчети от електронна система с фискална памет /ЕСФП/; фактури, за покупки, в т.ч. съпътстващи документи, доказващи получените доставки; касови документи, в т.ч. приходни и разходни касови ордери; договори; платежни документи; главни книги за 2022 г. и за периода 01.01.2023 г. - 31.03.2023 г.; счетоводни регистри; справка за извършените продажби по месеци, по обекти и общо и формиран облагаем оборот за периода от 22.06.2021 г. до 31.03.2023 г. С вх. №13616/27.10.2023 г. от „МАХОНИ 21“ ЕООД е представена Справка приходи за периода 01.01.2021 г. - 31.03.2023 г. по месеци. След проверка на първичните счетоводни документи и информацията масивите на НАП е установено, че за периода от 22.06.2021 г. до 16.09.2021 г. ревизираното дружество няма облагаем оборот. Органите по приходите са съпоставили данните от приложената справка с тези от трите ЕКАФП. Съгласно събраните доказателства е изготвена таблица за реализираните обороти с натрупване

/стр. 10 в РД/, съгласно която „МАХОНЙ 21“ ЕООД е достигнал облагаем оборот за регистрация по ЗДДС към 30.04.2022 г., като за периода 22.06.2021 г. - 30.04.2022 г. същият е в размер на 50 243,50 лв. При така установеното е формиран извод, че ревизираното дружество е трябвало да подаде Заявление за регистрация по ЗДДС до 09.05.2022 г. и предвид разпоредбите на чл. 101, ал. 6 и ал. 7 от ЗДДС е следвало да бъде издаден акт за регистрация по ЗДДС най-късно до 23.05.2022 г. Цитирана е разпоредбата на чл. 102, ал. 3, т. 2 от ЗДДС, съгласно която когато задълженото лице е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок се приема, че дължи данък за извършените облагаеми доставки, за периода от изтичането на срока, в който е следвало да бъде издаден актът за регистрация, ако лицето е подало заявление за регистрация в срок, до датата на която са отпаднали основанията за регистрация. Предвид промяната в ЗДДС от 01.01.2023 г. , че облагаемият оборот за регистрация по ЗДДС по реда на чл. 96, ал. 1 за последните 12 месеца, става 100 000 лв. , органите по приходите са установили, че от края на ноември 2022 г. до края на ревизирания период 31.03.2023 г. , облагаемият оборот на „МАХОНЙ 21“ ЕООД надвишава 100 000 лв. , следователно не отпада основанието за регистрация по ЗДДС.

Следователно, правилно ревизиращите органи са приели, че на основание чл. 102, ал. 3 от ЗДДС дружеството дължи ДДС за периода 24.05.2022 г. – 31.03.2023 г. , като съгласно чл. 67, ал. 3 от ЗДДС е прието, че данъкът е включен в цената. По-конкретно, дружеството търгува по занятие с мебели на дребно, които доставя на купувачи. ДДС е включено в цената и трябва да се събере с нея. Дружеството не е подало задължително заявление за регистрация, поради достигане на прага на изисквания оборот в изискваните срокове, като оборотът не е паднал под изисквания минимум, за да е налице основание за дерегистрация. Следователно, за периода от достигане на прага до края на ревизирания период жалбоподателят дължи ДДС, което в случая следва да се установи по правилата на чл. 122 и сл. от ДОПК. Тези факти не се оспорват от жалбоподателят, като не ангажира опровергаващи ги доказателства. При тези данни, правилно е извършен анализ на обстоятелствата по чл. 122, ал. 2 от ДОПК, и на основание чл. 122, ал. 1, т. 1 от ДОПК е определена данъчна основа за облагане с ДДС по периоди равна на облагаемия оборот на представените в НАП данни от ЕКАФП с дистанционна връзка на задълженото лице. Върху така определената данъчна основа по реда на чл. 122 от ДОПК във вр. чл. 102, ал. 3 и чл. 67, ал. 3 от ЗДДС, при данъчна ставка по чл. 66 от ЗДДС е определен дължим ДДС в размер на 28 290 лв. В таблицата на страница 11 от РД са описани по периоди, съответния облагаем оборот, данъчна основа и дължим ДДС. Предвид цитираните по-горе норми, правилно периодът е определен от датата на възникване на задължението за регистрация по ЗДДС до датата на приключване на ревизията.

Както се посочи по-горе, жалбоподателят оспорва РА, като възразява, че органът по приходите изцяло е признал направените разходи от дружеството в размер на 158 062,80 лв. и не ги е оспорил. Възразява, че при регистрация по чл. 96, ал. 1 от ЗДДС на 23.05.2022 г. , следва да се вземе предвид, че той би упражнил правото си на приспадане на данъчен кредит за ревизирания период, което би довело до драстична промяна на дължимия данък, установен с РА. Възразява, че органите по приходите налагат двойно изискуем данък, което е незаконосъобразно. Съдът не приема тези възражения, доколкото, както вече се посочи, съгласно чл. 102, ал. 1 от ЗДДС, когато орган по приходите установи, че лице не е изпълнило в срок задължението си за подаване на заявление за регистрация, той го регистрира с издаване на акт за

регистрация, ако условията за регистрация са налице. С РА е установено задължение за ДДС на основание чл. 102, ал. 3 от ЗДДС, регламентиращ периода, за който се определят данъчни задължения на лице, което е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация. Периодът е от изтичането на срока за подаване на заявление за регистрация до датата, на която е регистрирано от орган по приходите. Тази разпоредба установява реда, по който органите по приходите следва да определят данъчни задължения, с оглед спазване изискванията на закона. Правилни са мотивите в решението на административния орган, че в конкретния случай ДДС се начислява не при спазване на общите правила, а при особената хипотеза на чл. 102, ал. 3 от ЗДДС - налице е законова презумпция за дължимост на данък за извършени доставки. Правилно е прието в решението на административния орган, че съгласно разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, за определяне на данъчните задължения на лицето в случаите по чл. 96, ал. 1, изречение второ, когато е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок, се приема, че лицето дължи данък за облагаемите доставки, с които надхвърля облагаемия оборот от 50 000 лв., от датата, на която е надвишен оборотът, до датата, на която е регистрирано от органа по приходите, или до датата, на която са отпаднали основанията за регистрация. За облагаемата доставка, с която се надхвърля облагаемият оборот, се дължи данък. Правилно административният орган тълкува, че посочената правна норма води до извода, че законодателят изрично е регулирал облагането с ДДС, както на самата облагаема доставка, с която се надхвърля оборотът, така и на следващите облагаеми доставки, извършени след надхвърлянето на този оборот. Нормата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС е специална и цели защита на фиска от неправомерно увреждане при недобросъвестно поведение на лицата - неподаване на заявление за регистрация по ЗДДС в срок, при което същите не начисляват данък върху добавената стойност за част от доставките, за които при спазване на закона би следвало да начислят такъв. По силата на цитираната норма лицата стават задължени за данъка, въпреки че нямат статут на регистрирани по закона лица. Това е специален ред за облагане с ДДС и не се прилага общият ред за признаване право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68 и сл. от ЗДДС. Частична възможност за приспадане на данъчен кредит при служебна регистрация по чл. 102, ал. 1 от ЗДДС, е предвидена в чл. 74, ал. 1 от ЗДДС. Нормата дава право за приспадане на данъчния кредит за доставки с получател ревизираното лице за периоди преди служебната регистрация, но не за всички доставки и при строго определени условия. По конкретно, разпоредбата предвижда: регистрирано лице по чл. 96, 97, чл. 100, ал. 1, чл. 102, 132 или 132а има право на приспадане на данъчен кредит за закупените или придобитите по друг начин или внесените

активи по смисъла на Закона за счетоводството преди датата на регистрацията му по този закон, които са налични към датата на регистрацията. (2) Правото по ал. 1 възниква само за наличните активи към датата на регистрацията, за които са налице едновременно следните условия: 1. налице са изискванията на чл. 69 и 71; 2. доставчикът е регистрирано по закона лице към датата на издаване на данъчния документ и доставката е била облагаема към тази дата; 3. (изм. - ДВ, бр. 94 от 2012 г., в сила от 1.01.2013 г., отм., бр. 92 от 2017 г., в сила от 1.01.2018 г.); 4. (изм. – ДВ, бр. 97 от 2016 г., в сила от 1.01.2017 г.) активите са придобити от лицето до 5 години, а за недвижими имоти - до 20 години, преди датата на регистрацията по този закон. (3) Регистрираното лице по ал. 1 има право на приспадане на данъчен кредит и за получените услуги преди датата на регистрацията му по този закон, когато са налице едновременно следните условия: 1. услугите са пряко свързани с регистрацията на лицето по реда на Търговския закон; 2. услугите са получени не по-рано от един месец преди регистрацията на лицето по Търговския закон; 3. лицето е подало заявление за регистрацията по този закон в 30-дневен срок от вписването му в регистъра по чл. 82 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс. Или, правото за приспадане на данъчен кредит за получени от ревизираното лице доставки за периоди преди регистрацията, възниква само за получени активи или за строго определени доставени услуги. В конкретния случай е безспорно, че за жалбоподателя няма доставени такива активи. Видно от т. 15 на РД, органите по приходите признават на жалбоподателя доставки на услуги, чест от които предхождат датата на която възниква задължението за служебна регистрацията по ЗДДС. Тези услуги, обаче, не са от вида на посочените в чл. 74, ал. 3 от ЗДДС, поради което, правилно с платеното по тях ДДС не е направено приспадане на данъчен кредит.

Предвид гореизложеното, и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК съдът приема, че жалбата следва да се отхвърли.

На основание чл. 161, ал. 1, изр. 3 от ДОПК във вр. чл. 8, ал. 1 във вр. чл. 7, ал. 2 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, на ответника следва да се присъди възнаграждение за юрисконсулт в размер на 3 229,10 лв.

Въз основа на гореизложеното, съдът

### **Р Е Ш И :**

**ОТХЪВРЛЯ** жалбата на „МАХОНИ 21“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], адр. [населено място], [улица], партер срещу РА № Р-22220423004822-091-001/14.02.2024 г., потвърден с Решение № 604/02.05.2024 г. на зам. Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно

осигурителна практика“ С., при Централно управление на Национална агенция по приходите, в частта, с която са установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, произтичащи от начислен ДДС в размер на 28 290,00 лв. за данъчни периоди от м. 05.2022 г. до м. 03.2023 г., ведно с лихвите за забава в размер на 3 948,82 лв.

**ОСЪЖДА** жалбоподателя „МАХОНИ 21“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], адр. [населено място], [улица], партер да заплати на НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ, на осн. чл. 161, ал. 1, изр. 3 от ДОПК, сумата от 3 229,10 лв. деловодни разноси.

Решението подлежи на обжалване от страните, пред Върховен административен съд, в четиринадесетдневен срок от съобщението, че е изготвено.