

РЕШЕНИЕ

№ 2725

гр. София, 22.04.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 60 състав,
в публично заседание на 28.01.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Георги Терзиев

при участието на секретаря Паола Георгиева, като разгледа дело номер **3911** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя Роман И. Г., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22220219002127-091-001 от 28.11.2019 г., издаден от М. С. Х. – орган, възложил ревизията, и В. И. С. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 321 от 27.02.2020 г. на директора на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП – С..

В жалбата се навеждат доводи, че РА е неправилен, незаконосъобразен и необоснован, както и издаден в нарушение на процесуалния закон и в противоречие с материалноправните разпоредби. Искането до съда е РА да бъде отменен изцяло. Допълнителни съображения излага в писмена защита.

В съдебно заседание, жалбоподателят се представлява от адв. И., който поддържа жалбата. Претендира разноски, съгласно представен списък.

Ответникът – директорът на дирекция ОДОП С., редовно уведомен чрез юрк. С. оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като обсъди становищата на страните и доказателствата по делото и направи проверка на законосъобразността на обжалвания административен акт, приема за

установени следните обстоятелства по делото:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22220219002127-020-001 от 02.04.2019 г., издадена от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. е възложена ревизия на [фирма] за определяне задълженията по реда на ЗДДС за данъчни периоди от 31.12.2018 г. до 28.02.2019 г. ЗВР е връчена на дружеството по електронен път на 08.04.2019 г.

Резултатите от ревизията са обективирани в ревизионен доклад /РД/ № Р-22220219002127-092-001/09.08.2019 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от ревизираното лице е подадено възражение срещу констатациите в същия.

През ревизираните периоди основната дейност на [фирма] е производство на кино и видео филми, телевизионни програми, както и предоставяне на права за излъчване на филмова продукция – серии с образователна насоченост.

[фирма] е регистрирано по ЗДДС задължително, считано от 20.02.2019 г. с Акт за регистрация по ЗДДС № 220421900429922 от 19.02.2019 г. на основание чл.100, ал.1 от ЗДДС.

На основание чл.37, ал.3, чл.53 и чл.56, ал.1 ДОПК на 12.04.2019 г. на дружеството е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ изх. № Р-22220219002127-040-001/ 12.04.2019 г., с което са изискани всички първични и вторични счетоводни документи, счетоводни регистри, банкови и касови документи, договори и други документи, свързани с дейността на дружеството през ревизирания период. Изисканите документи са представени по електронен път с вх. № Р-22220219002127-ПРД-001-И/ 23.04.2019 г. и № Р-22220219002127-ПРД-002-И/ 23.04.2019 г.

При извършената проверка на представените документи ревизиращите органи установили, че за периода от 09.10.2018 г. до 05.02.2019 г. /датата на подаване на заявлението за регистрация по ЗДДС/ дружеството е декларирало реализиран оборот в размер на 969 221,34 лв., формиран на 31.12.2018 г. от авансово плащане за продажба на лицензионно право върху аудиовизуални материали, съгласно договор от 17.12.2018 г. с възложител А PLUS COMEDY IP /С./ L., VIN CY10327410E.

Прието е, че дружеството е извършило услуга по чл. 21, ал. 2 от ЗДДС с получател данъчно задължено лице от ЕС, с валиден VIN и с място на изпълнение - територията на другата държава членка /К./, като този оборот не е облагаем по смисъла на чл. 96, ал. 2 от ЗДДС.

При така установените обстоятелства, ревизиращите са приели, че е изпълнена хипотезата на чл. 97а, ал. 2 от ЗДДС - на регистрация по закона подлежи всяко данъчно задължено лице по чл. 3, ал. 1, 5 и 6 от ЗДДС, установено на територията на страната, което предоставя услуги по чл. 21, ал. 2 от с. з., с място на изпълнение на територията на друга държава членка. Плащането по фактура № 1/ 31.12.2018 г. на стойност 495 555,00 евро /969 221,00 лв./, е получено на датата на издаване на фактурата. [фирма], в качеството на данъчно задължено по ЗДДС лице, е било

длъжно, но не е спазило законоустановения срок за подаване на заявление за регистрация по чл. 97а, ал. 2 от ЗДДС /не по-късно от 7 дни преди датата на възникване на данъчното събитие, в случая до 27.12.2018 г. – първият работен ден след 24.12.2018 г./, с което е нарушило разпоредбите на ал. 4 от същия член, за което е съставен АУАН № F473040/ 20.02.2019 г.

Ревизиращите са установили, че [фирма] е и получател на услуга – лицензионно право върху аудиовизуални материали с място на изпълнение на територията на страната, извършена от доставчик от ЕС KORNISA G. LLP - юридическо лице, надлежно регистрирано в Англия и У. с осигурителен номер № OC402366 в съответствие със Закона на О. кралство, представявано от В. И., което не е установено на територията на страната. За доставката е издадена фактура № 30-01-019/ 30.01.2019 г. на стойност 320 000,00 евро /625 865,60 лв./.

Фактурата е издадена в изпълнение на лицензионен договор № 15/12/18 от 15.12.2018 г., сключен между KORNISA G. LLP, в качеството на Лицензодател, и ревизираното дружество - [фирма], в качеството на Лицензополучател.

Съгласно т. 1 от договора, Лицензодателят предоставя на Лицензополучателя разрешение да използва обекта на авторското право/резултат от интелектуалната творческа дейност/ - 30 релийза от поредица аудио-визуални произведения, а именно телевизионни програми, наречени „МИР НАИЗНАНКУ“ за роялти в размер, договорен от страните. Лицензодателят прехвърля на Лицензополучателя филм/релийз на филма в срока, определен в Приложение 1 към договора.

Съгласно т. 2 от договора, Лицензодателят предоставя на Лицензополучателя изключителен лиценз за използване на телевизионния филм въз основа на изключителни права на интелектуална собственост в целия свят, с изключение на У., освен ако страните не са договорили друго:

- правото на възпроизвеждане, т.е. правото да се произвежда и/или да разрешава производството на едно или няколко копия от филма във всякаква материална форма, включително под формата на видеозапис на всякакъв вид носител на оригиналния език и/или дублиран, със заглавия и/или субтитри, включително право на възпроизвеждане на филма на В. SP, В. D., DVC-Pro, D., V., V. CD и други видове видео материали, известни или неизвестни към момента на подписване на този договор, в неограничен брой копия;

- правото на трансляция, т.е. правото на трансляция и/или санкциониране на трансляция на филма /включително показване, представяне или трансляция/ на широката общественост чрез трансляция и/или последваща трансляция по наземна или сателитна мрежа /платена и безплатна/, включително правото да показва или взема решение за показването на всеки фрагмент и част от филма за неговата реклама и анонсиране;

- правото на комуникация с обществеността чрез кабел, т.е. правото на трансляция и/или да разрешава трансляцията на телевизионния филм /включително показване, представяне или трансляция/ на обществеността чрез кабел, проводник, оптично

влакно или други подобни средства, включително правото да транслира или решава дали да покаже всеки фрагмент и/или част от филма за неговата реклама и анонсиране;

- правото да разпространява видео материали със записи на телевизионните филми на дребно и/или на едро, както и да ги отдава под наем за домашно гледане;

- правото да използва филма в публичен достъп, използвайки глобалната /интернет/ и локалната компютърна мрежа /с изключение на публичната платформа youtube.com/;

- правото на търговска употреба на телевизионния филм чрез предоставяне на информационни и развлекателни услуги на широката общественост, като се използват клетъчни технологии и телекомуникационни мрежи /включително глобалната интернет мрежа/, като се използват всички или някои от елементите/фрагментите на филма /субтитри, лого, заглавия, теми, герои, декори, костюми; аксесоари и музикални произведения и/или действия, изпълнения и др./;

- правото да превежда, т.е. правото да извършва и/или разрешава превеждането, дублиране и/или субтитри на филма на всеки език;

- правото да пренаправи, т.е. правото да използва пренаправен телевизионен филм, да преработва и/или да разреши преработването на телевизионния филм по някакъв начин, като същевременно се запази целостта на художественото и творческото намерение на неговите автори;

- правото да възпроизвежда цялата визуална серия от телевизионните филми и/или снимки на сцени от филма за неговата реклама и анонсиране;

- правото на прекъсване или придружаване на трансляцията на филма с новини и/или реклама;

- правото да се възпроизведе целия музикален съпровод на телевизионния филм изцяло или във всяка отделна част от него, на всеки материален носител с текст или без текст /музикалният съпровод на телевизионния филм може да се използва като част от филма или поотделно/;

- правото на „колекция“, т.е. правото да снима, копира и представя едно или няколко аудио-визуални произведения, създадени след всяко излъчване на телевизионния филм, и неговите отделни елементи;

- правото да променя, адаптира телевизионния филм;

- правото да използва заедно или поотделно всички части на телевизионния филм и всичките негови елементи /субтитри, лого, заглавия, теми, герои, декори, костюми, аксесоари и музика и/или действия, презентации/ като част от филма и/или поотделно /включително като част от рекламен елемент/;

- правото да публикува /обнародва/, т.е. правото да предприеме действия, за да

направи за първи път филма достъпен за трети страни чрез публикуване /включително да направи филма достъпен за широка аудитория чрез електронната информационна система /включително чрез интернет//, публично показване, публично предоставяне и т.н. на територията, определена от Договора;

- правото на повторно публикуване във всякаква форма и по какъвто и да е начин, ако такова повторно публикуване е направено от лице, различно от лицето, направило първото публикуване;

- правото на публична демонстрация, т.е. правото да показва телевизионния филм на широка аудитория, така че трети страни да имат достъп до филма от всяко място и по всяко време по свое усмотрение, включително правото да се използва трансляцията в интернет /включително възпроизвеждане и разпространение/ или други подобни мрежи /при условие на платен или безплатен достъп на неограничен брой хора/ под каквато и да е форма, по който и да е метод или по начина, в зависимост от територията, обхваната от лиценза;

- правото на публично показване, т.е. правото да показва телевизионния филм директно или на екрана, използвайки всяко устройство и процес;

- правото да се придружават телевизионните филми/релизи на телевизионните филми със субтитри;

- правото да рекламира и анонсира телевизионните филми/релизи на телевизионните филми;

- правото на внос, включително правото да внася копия от филма, копия от преводите му, адаптации и т.н., включително за разпространение;

- правото на износ, включително правото да изнася копия на филма, копия от преводите му, адаптации и т.н., включително за разпространение;

- правото на сублицензиране, т.е. правото на прехвърляне на изключителните права на собственост, посочени в този документ, на всяка трета страна.

В т. 3 на Договора са регламентирани сроковете и условията за приемане на телевизионните филми, а в т. 4 – цената и начина на плащане, като цената е определена като обща сума на възнаграждението /роялти/ за разрешението на Лицензодателя, предоставено на Лицензополучателя за използването на телевизионния филм, посочено в Приложение 3 към договора. Лицензополучателят трябва да заплати на Лицензодателя цената на договора, като преведе съответната сума по разплащателната сметка на Лицензодателя съгласно платежния график, одобрен от страните в Приложение 3.

Плащането по фактура № 30-01-019/ 30.01.2019 г. на стойност 320 000,00 евро /625 865,60 лв./ е извършено на 01.02.2019 г. Данъчното събитие е възникнало на 30.01.2019 г. и на основание чл. 25, ал. 6 от ЗДДС данъкът е станал изискуем на тази

датата.

Прието е, че [фирма], като подлежащо на регистрация на основание чл.97а ал. 2 от ЗДДС, има задължение за начисляване на данък за осъществените от него вътреобщностни придобивания или услуги, по които е получател, което не е изпълнило и а основание чл. 102 ал. 3 от ЗДДС дължи данък за получените облагаеми доставки на услуги по фактура № 30-01-2019 от 30.01.2019 г. в размер на 125 173,12 лв.

Посочено е още, че предвид разпоредбата на чл. 70 ал. 4 от ЗДДС, регистрираните по чл. 97а, ал. 2 от ЗДДС лица нямат право на данъчен кредит за начисления ДДС, във връзка с получените от тях доставки.

Ревизията приключва с РА № Р-22220219002127-091-001/28.11.2019 г., издаден от М. С. Х. - орган, възложил ревизията и В. И. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията, с който е определен резултат за ревизираните периоди – ДДС за внасяне в размер на 125 173,20 лв. и лихви в размер на 9 979,88 лв.

При така установената фактическа обстановка съдът достига до следните правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима. Жалбоподателят е адресат на акта, засегнат неблагоприятно от обективизираното в същия властническо волеизявление, поради което има правен интерес от оспорване. Жалбата е подадена в срока по чл. 15б, ал. 1 ДОПК и е насочена срещу индивидуален административен акт, подлежащ на пряк съдебен контрол за законосъобразност.

Разгледана по същество жалбата срещу РА е неоснователна.

РА № Р-22220219002127-091-001 / 28.11.2019 г., е издаден от компетентни органи по приходите – възложилият ревизията началник сектор „Ревизии“ М. С. Х., определена поименно и функционално в заповед № РД-01-803 / 07.06.2017 г. на териториалния директор и В. И. С., главен инспектор приходи – ръководител на ревизията по силата на ЗВР № Р-22220219002127-020-001 от 02.04.2019 г.

РА е подписан с квалифициран електронен подпис на издателя му, валиден към датата на неговото издаване, видно от представените от ответника преки доказателства по чл. 184, ал. 1 ГПК – удостоверение по чл. 25, ал. 1 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги, възпроизведено на хартиен носител.

Спазена е предписаната в чл. 120, ал. 1, пр. 1 ДОПК писмена форма по образца по чл. 120, ал. 3 ДОПК с реквизитите по чл. 120, ал. 1, пр. 2, т. 1–8 ДОПК. Фактическите констатации и правни изводи на РА са допълнени и така конкретизирани чрез тези по приложения към него РД № Р-22220219002127-092-001/ 109.08.2019 г., съставляващ съгласно чл. 120, ал. 2, изр. 1 ДОПК неразделна негова част.

Съдът намира, че при издаването на ревизионния акт не са допуснати съществени

нарушения на процесуалните правила, които да водят до незаконосъобразност и необоснованост на обжалвания ревизионен акт.

Относно приложението на материалния данъчен закон съдът намира следното:

Съгласно чл.97а, ал.1 и ал.2 от ЗДДС на регистрация по този закон подлежи всяко данъчно задължено лице по чл. 3, ал. 1, 5 и 6, което получава услуги с място на изпълнение на територията на страната, които са облагаеми и за които данъкът е изискуем от получателя по чл. 82, ал. 2. На регистрация по закона подлежи всяко данъчно задължено лице по чл. 3, ал. 1, 5 и 6, установено на територията на страната, което предоставя услуги по чл. 21, ал. 2 с място на изпълнение на територията на друга държава членка. Разпоредбата на чл.97а, ал.4 от ЗДДС задължава лицата по ал. 1 и 2 да подават на заявление за регистрация по този закон не по-късно от 7 дни преди датата, на която данъкът за доставката става изискуем (авансово плащане или данъчно събитие), като данъчната основа на получената услуга подлежи на облагане.

В случая [фирма] е декларирало реализиран оборот в размер на 969 221,34 лв. за периода от 09.10.2018 г. до 05.02.2019 г., формиран на 31.12.2018 г. от авансово плащане за продажба на лицензионно право върху аудиовизуални материали, съгласно договор от 17.12.2018 г. с възложител А PLUS COMEDY IP /С./ L., VIN СУ10327410Е.

След като дружеството е извършило услуга по чл. 21, ал. 2 от ЗДДС с получател данъчно задължено лице от ЕС, с валиден VIN и с място на изпълнение - територията на другата държава членка /К./, то е следвало да подаде заявление за регистрация до 27.12.2018 г. /първият работен ден след 24.12.2018 г./, което, обаче не е сторено.

[фирма] е регистрирано по ЗДДС задължително, считано от 20.02.2019 г. с Акт за регистрация по ЗДДС № 220421900429922 от 19.02.2019 г.

Нормата на чл.102, ал.3, т.1 от ЗДДС предвижда облагане с ДДС в случаите в случаите, когато лицето е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок. В този случай по силата на закона се приема, че лицето дължи данък за извършените от него облагаеми доставки, респективно осъществените облагаеми вътреобщностни придобивания, както и за получените облагаеми доставки на услуги, за които данъкът е изискуем от получателя, за периода от изтичането на срока за подаване на заявление за регистрация до датата, на която е регистрирано от органа по приходите. Следва да бъде отбелязано, че данъчното задължение е установено от закона и дължимостта му не зависи от начина на регистрация /по подадено заявление или по инициатива на орган по приходите/. Видно от текста на чл. 102, ал. 3 ЗДДС, правните последиците, предвидени в него, се свързват с наличието на възникнало, но неизпълнено в срок задължение за регистрация по ДДС. Законът не обвързва настъпването на тези последици нито с факта на последваща регистрация или дерегистрация по ДДС, нито въобще с проведено производство по регистрация по ДДС, а още по-малко с това по чия

инициатива то е започнало и с какъв акт е завършило.

За приложението на фикцията по чл. 102, ал. 3 от ЗДДС следва да са изпълнени следните условия:

1. за задълженото лице да е възниквало задължение за задължителна регистрация по ЗДДС;
2. лицето да не е подало заявление за регистрация в срок;
3. органът по приходите да го е регистрирал служебно с издаването на акт за регистрация, в който се посочват основаниято и датата, на която е възникнало задължението за регистрация.

От съвкупната преценка на доказателства по делото настоящият съдебен състав намира, че ревизионния акт е издаден при наличие на предвидените в чл. 102, ал. 3 от ЗДДС материалноправни предпоставки. Цитираната норма създава законова фикция за дължимост на ДДС преди регистрацията на задълженото лице, като основаниято за това е неизпълнение на задължението за подаване на заявление за регистрация в законовия срок. В конкретния случай от събраните по делото доказателства се установяват всички предпоставки, при които по силата на закона се приема, че данъкът е дължим.

В случая срокът за задължителна регистрация на [фирма] не е спазен, поради което и съгласно чл. 102, ал. 3 от ЗДДС се дължи данък добавена стойност за извършените от жалбоподателя облагаеми доставки на услуги /лицензионно право върху аудиовизуални материали/ по фактура № 30-01-2019 от 30.01.2019 г. в размер на 125 173,12 лв.

След като по делото се установи, че за периода 09.10.2018 г. – 05.02.2019 г. [фирма] е реализирало оборот в размер на 969 221,34 лв. формиран на 31.12.2018 г. и след като дружеството е било длъжно да следвало да подаде заявление за регистрация по ЗДДС до 27.12.2018 г. /първият работен ден след 24.12.2018 г./, но не е сторило това, то законосъобразно на основание чл. 102, ал. 3, т. 1 от ЗДДС приходният орган е начислил допълнително ДДС в размер на 125 173,12 лв. и прилежащи лихви.

Неоснователно е възражението на жалбоподателя, че административният орган не е съобразил, че се касае за доставка на стока, а не на услуга.

В съответствие с нормата на чл. 6, ал. 1 ЗДДС доставка на стока е прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стока, а такава по чл. 5, ал. 1 ЗДДС е всяка движима вещ. Аналогично е и легалното определение, дадено в чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО, според което доставка на стоки е прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещ като собственик. Съгласно чл. 9, ал. 1 ЗДДС доставка на услуга е всяко

извършване на услуга.

Фактура № 30-01-2019 от 30.01.2019 г. е издадена във връзка със сключения между KORNISA G. /лицензодател/ и [фирма] /лицензополучател/ Лицензионен договор №1 5/12/18 от 15.12.2018 г., съгласно който лицензодателят предоставя на лицензополучателя разрешение да използва обекта на авторското право/резултат от интелектуалната творческа дейност/ - 30 релийза от поредица аудио-визуални произведения, а именно телевизионни програми, наречени „МИР НАИЗНАНКУ“ за роялти в размер, договорен от страните.

С оглед предмета и условията на сключения договор, правилно ревизиращите са приели, че се касае за доставка на услуга, а не за доставка на стока.

[фирма] е регистрирано за целите на ЗДДС по чл.97а, ал.2 от ЗДДС, при което има задължение да начисли ДДС, но няма основание да приспадне начисления ДДС, съгласно ограниченията на чл. 70, ал. 4 от ЗДДС, а именно - няма право на данъчен кредит лице, регистрирано на основание чл. 97а, чл. 99 и чл. 100, ал. 2.

По изложените съображения се налага краен извод за законосъобразност на ревизионния акт в оспорената част съгласно критериите по чл. 160, ал. 2 от ДОПК, като издаден от компетентен орган, в предписаната от закона форма, при спазване на процесуалния и материален закон, поради което жалбата следва да се отхвърли като неоснователна.

На основание чл. 81 ГПК във вр. с § 2 ДР на ДОПК съдът следва да се произнесе по претенциите на страните за присъждане на разноски.

Предвид изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1, изр. 3 ДОПК в полза на ответника следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение в размер на 3 881,53 лв., определено по реда на чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, при материален интерес от 135 153 лв. (125 173,12 лв. главница и 9 979,88 лв. лихви). По аргумент от противното на чл. 161, ал. 1, изр. 1 ДОПК на жалбоподателя разноски не се дължат, като при отхвърляне на претенцията за разноски, съобразно константната практика на ВКС, не се постановява нарочен диспозитив.

Водим от горните съображения, Административен съд София-град

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя Роман И. Г., срещу Ревизионен акт № Р-22220219002127-091-001 от 28.11.2019 г., издаден от М. С. Х. – орган, възложил ревизията, и В. И. С. -

ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 321 от 27.02.2020 г. на директора на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП – С..

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя Роман И. Г., да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. юрисконсултско възнаграждение в размер на 3 881,53 лв. (три хиляди осемстотин осемдесет и един лв. и 53 ст.).

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: