

РЕШЕНИЕ

№ 6882

гр. София, 17.11.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 5 състав,
в публично заседание на 20.10.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Владимир Николов

при участието на секретаря Мая Георгиева, като разгледа дело номер **2928** по описа за **2022** 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 предявена от „Електрену Енергетикос Ремонтас“ Л. М., ЕИК[ЕИК], чрез адв. Д. Д., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221021003165-091-001/22.10.2021 г., издаден от В. Т. Д. - орган, възложил ревизията и П. И. А. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 93/20.01.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при Централно управление на Националната агенция за приходите [населено място].

С жалбата се излагат доводи за незаконосъобразност на ревизионния акт поради допуснати съществени нарушения на процесуалните правила и противоречието му с материалния закон. Прави се оплакване относно възприетото от органите по приходите, че дружеството дължи данък добавена стойност (ДДС) преди извършването на регистрация, след като ДДС е платим по вече издадените фактури. Твърди се, че дружеството жалбоподател е издало фактури под литовски ДДС номер за всяка една от доставките за данъчни периоди за месеците август, септември, октомври, ноември и декември 2020 г., тъй като към момента на издаване на фактурите за заплащане на сумите по сключен договор от 22.06.2020 г. „Електрену Енергетикос Ремонтас“ Л. М. нямало български ДДС номер. Оспорва се възприетото в РА, че извършената регистрация била по инициатива на органа по приходите и били приложими правилата на чл.102, ал.3 и ал.4 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), тъй като дружеството било установило място на стопанска дейност

на територията на Република България, поради което и подало заявление за регистрация по ДДС след вписване на мястото на стопанска дейност в Агенцията по вписванията – на 24.03.2021 г. твърди се, че „Електрену Енергетикос Ремонтас“ Л. се регистрирало доброволно по ДДС и не следвало да търпи негативните последици на чл.103, ал.3 и ал. 4 ЗДДС. Твърди се, в случая принципът на неутралност на данъка не бил съблюдаван при отчитането на разпоредбите. В жалбата се сочи, че органът по приходите, неправилно приел, че дружеството дължи ДДС за данъчен период 01.08.2021 г. – 31.08.2021 г., тъй като презумцията на чл. 102, ал.4 ЗДДС бе била приложима. В жалбата е заявено искане за отмяна в цялост на РА № Р-22221021003165-091-001/22.10.2021 г. Представя допълнително подробна писмена защита.

Ответникът – директор на дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна практика“ („ОДОП“) при Централно управление (ЦУ) на Националната агенция по приходите (НАП) – [населено място], представляван от юрк. С., изразява становище за неоснователност на жалбата. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София- град, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

Извършването на ревизия на „Електрену Енергетикос Ремонтас“ - Л. за определяне на задълженията по ЗДДС, за периодите от 21.08.2020 г. до 30.04.2021 г. е възложено със Заповед за възлагане на ревизия №Р-22221021003165-020-001/03.06.2021 г., връчена на 10.06.2021 г. по електронен път, изменена със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия (ЗИЗВР) №Р-22221021003165-020-002/07.09.2021 г., издадени от В. Т. Д., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП В. Т., оправомощена със Заповед №РД-01-287/10.05.2021 г. на директора на ТД на НАП С. (л.36 и сл.) и Заповед №З-ЦУ-2051/02.06.2021 г. на зам.-изпълнителния директор на НАП (л.38 и сл.).

Ревизионен доклад №Р-22221021003165-092-001/29.09.2021г., отразява констатациите от извършената проверка, като срещу него не е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключила с РА №Р-22221021003165-091-001/22.10.2021 г., издаден от В. Т. Д. – орган, възложил ревизията, и П. И. А., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията.

На основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) №Р-22221021003165-040-001/04.06.2021 г., като по него са представени са документи с вх. №ИТ-00-821/23.08.2021 г.

Органите по приходите приели, че дружеството е регистрирано по ЗДДС от 08.04.2021 г. въз основа на Акт за регистрация по ЗДДС 220422101341144/07.04.2021 г., връчен на 08.04.2021 г., като регистрацията е задължителна на основание чл. 96, ал. 1 от ЗДДС. За извършеното нарушение от „Електрену Енергетикос Ремонтас“ – Л. е издадено Наказателно постановление №577535-F609966/14.05.2021 г. за на основание чл. 178 от ЗДДС, с наложена имуществена санкция в размер на 700 лв.

В хода на производството, във връзка с представените документи и писмени обяснения е възприето, че „Електрену Енергетикос Ремонтас“ – Л. е извършвало заваръчни работи на тръбопровод за природен газ Гърция-България. С договор (л.104

и сл.), сключен във В. на 22.06.2020 г., Дружество с ограничена отговорност ДС- 1, в качеството на Изпълнител и „Електрену енергетикос ремонтас“ – Л., в качеството на Подизпълнител, въз основа на подписан основен договор – Договор за проектиране и изграждане на (приблизително) 182 километра трансграничен газопровод, т.е. газовия интерконектор Гърция- България (IGB), предвид подписването на Договор за заваръчни услуги № 2979-SC-BG0-13, Подизпълнителят се задължил да предоставя заваръчни услуги за проектирането, доставката и изграждането по проекта за газовия интерконектор (трансграничен газопровод) между Гърция и България. За целта Подизпълнителят „Електрену Енергетикос Ремонтас“ – Л., се задължил да предоставя необходимия персонал и оборудване в съответствие с техническите спецификации на проекта. В т.1.3. е предвидено, че обхватът на услугите, предоставяни от Подизпълнителя, включва всички заваръчни материали, оборудване и персонал, необходими за изпълнението на работите, с изключение на тежките машини, използвани за полагане на тръби. Договорените цени, посочени в договора, включват всички свързани данъци и такси, с изключение на ДДС.

Установено е, че за периода от 28.08.2020 г. до 31.12.2020 г., дружеството е формирало облагаем оборот от извършени доставки общо в размер на 1 381 989,48 лв. по пет фактури, издадени с литовски ДДС №100004451711 на „ДС-1“ – Л. с ДДС №LT811238412. Констатирано е, че дружеството е достигнало оборот над 50 000 лв. още с издаване на първата фактура Серия ЕЕР №200853/21.08.2020 г. в размер на 137 475,29 лв., като в хода на ревизията не са представени документи, доказващи че регистрираният оборот подлежи на корекция. Няма данни за извършени от дружеството ВОД, В., внос, износ или освободени доставки. Направен е извод, че оборотът на дружеството е от извършени от него облагаеми доставки на територията на страната.

Въз основа на събраните доказателства и при отчитане на разпоредбата на чл. 96, ал. 1 от ЗДДС е направен извод, че към 21.08.2020 г. „Електрену Енергетикос Ремонтас“ – Л. е достигнало и надхвърлило облагаемия оборот от 50 000 лв. Органите по приходите приели, че на основание изречение второ чл. 96, ал. 1 от ЗДДС, за дружеството е възникнало задължение за подаване на заявление за регистрация по закона в 7-дневен срок от датата, на която е достигнат оборотът, или до 28.08.2020 г., а дружеството е подало заявление за регистрация на 24.03.2021 г., след изтичане на срока по чл. 96, ал. 1, изр. второ от закона.

В РА, данъчните задължения са определени по реда на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, тъй като дружеството е реализирало облагаем оборот над 50 000 лв. в двумесечен период /м. 08.2020 г./, а не за период от 12 месеца и същото дължи ДДС за извършените от него облагаеми доставки от 21.08.2020 г. до датата на регистрация по ЗДДС – 08.04.2021 г. За този период е реализиран приход по 5 фактури, описани в РА/РД, общо в размер на 1 381 989,48 лв., издадени на „ДС-1“ – Л. Предвид разпоредбата на чл. 67, ал. 2 от ЗДДС е определен дължим данък общо в размер на 230 331,58 лв., за данъчни периоди от м. 08.2020 г. до м. 12.2020 г. „Електрену Енергетикос Ремонтас“ – Л. не е било регистрирано по ЗДДС в периода 21.08.2020 г. – 08.04.2021 г. и не е упражнило право на данъчен кредит в този период.

Срещу РА е подадена жалба по реда на чл. 152 ДОПК, с вх. № 53-00-2515/17.11.2021 г. по регистъра на ТД на НАП В. Т. и вх. № 23-22-1930/29.11.2021 г. по регистъра на дирекция „ОДОП“ С.. С Решение № 93/20.01.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” [населено място], издадено в срока по

чл. 155, ал. 1 ДОПК, ревизионният акт е потвърден в оспорената част на установения резултат по ЗДДС за данъчни периоди от м. 08.2020 г. до м. 12.2020 г., в останалата част жалбата е оставена без разглеждане като недопустима. Решението е връчено по електронен път на жалбоподателя на 25.01.2022 г.

След анализ на установената в хода на ревизията фактическа обстановка, приложените към административната преписка писмени доказателства и направените от лицето възражения, в Решение № 93/20.01.2022 г., директорът на дирекция ОДОП, намерил за законосъобразен оспореният РА, тъй като дружеството „Електрену Енергетикос Ремонтас“ – Л. има качеството на данъчно задължено лице по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗДДС; извършвало е доставки на услуги на територията на страната – заваръчни работи на тръбопровод за природен газ Гърция-България, които са облагаеми по смисъла на чл. 12 от ЗДДС; дружеството било задължено да следи за наличието и проявлението на съответните обстоятелства, които правят регистрацията му по ЗДДС задължителна, в изпълнение на 73, ал. 1 от Правилника за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност /ППЗДДС/; оборотът от 50 000 лв. е достигнат и е надхвърлен този праг за период не по-дълъг от два последователни месеца, включително текущия, като за „Електрену Енергетикос Ремонтас“ – Л. е възникнало задължение да подаде заявление за регистрация по чл. 96, ал. 1 от закона в 7-дневен срок от датата, на която е достигнат оборотът - 21.08.2020 г.; заявлението за регистрация по ЗДДС следвало да бъде подадено най-късно до 28.08.2020 г., в 7-дневен срок е следвало да бъде извършена проверка и в 7-дневен срок от приключване на проверката е следвало да бъде издаден акт за регистрация по ЗДДС. А в случая дружеството е подало заявлението за регистрация със закъснение – на 24.03.2021 г. Предвид конкретиката в производството, в Решение № 93/20.01.2022 е прието, че правилно било ДДС да се начислява не при спазване на общите правила, а при особената хипотеза на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС – налице е законова презумпция за дължимост на данък за извършени доставки.

Относно правото на приспадане на данъчен кредит е мотивирано, че на основание чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, ако „Електрену Енергетикос Ремонтас“ – Л. анулира фактурите, издадени с литовския ДДС номер и ги издаде с български ДДС номер, дружеството вече е получило отговор от директора на дирекция ОДОП – С. с изх. №20-00-156#1/13.04.2021 г. От посоченото становище следвало, че дори и да бъде извършена корекция от страна на ревизираното дружество и да бъдат издадени фактури с начислен ДДС, то правото на приспадане на данъчен кредит по чл. 69 от ЗДДС няма да е налице за получателя по доставките, под български ДДС номер, тъй като данъкът ще бъде неправомерно начислен от страната на „Електрену енергетикос ремонтас“ – Л., а за получателя няма да е налице право на данъчен кредит по реда на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС.

По делото като доказателства са приобщени представените с жалбата, отговорите по нея и ангажираните в допълнителните становища и молби на страните, с административната преписка писмени документи, както и приетото заключение, изготвено от вещото лице О. Т. по допуснатата съдебно счетоводна експертиза по делото.

От приетото заключение на вещото лице се установява, че в счетоводството на „Електрену Енергетикос Ремонтас“ Л. се прилага двустранна форма на счетоводни записвания, води се текущо аналитично и синтетично счетоводно отчитане, в съответствие с Закона за счетоводството (ЗСч) и Националните счетоводни стандарти,

видно от представените регистри за хронологично и систематично отчитане. По отношение на процесите доставки вещото лице дава заключение, че съгласно представения договор, издадените фактури и наличните приемо- предавателни протоколи са извършени видовете работи, посочени в тези документи и за същите са взети правилни счетоводни операции, отразени в аналитичните и хронологични счетоводни регистри на „Електрену Енергетикос Ремонтас“ Л. Като отчита, че в процесния период, „Електрену Енергетикос Ремонтас“ Л. извършва независима икономическа дейност - доставки на услуги на територията на страната, които са облагаеми сделки по смисъла на чл. 12 от ЗДДС, то следвало е да се следи за наличието и проявлението на обстоятелствата, които правят регистрацията по ЗДДС задължителна. Нормата на чл.73 от ППЗДДС указва, че данъчно задължените лица са длъжни да определят облагаемия си оборот по смисъла на чл.96 от ЗДДС след изтичане на всеки календарен месец на предходните 12 месеца преди текущия, както и ежедневно за период не по-дълъг от два последователни месеца, вкл. текущия. Което, обаче не било сторено в счетоводството на „Електрену Енергетикос Ремонтас“ Л. и това представлява сериозен пропуск на счетоводна дейност, тъй като облагаемите обороти са ежемесечно известни.

В заключението си вещото лице определя, че общо за оборот 1 381 989,48 лв., данъчната основа е 1 151 657,01 лв., начисленият ДДС е в размер на 230 331,58 лева. Лихвите за забава на дължимото ДДС от датите на възникване на задължението за плащане на ДДС до датата на издаване на РА № Р-22221021003165-091-001/22.10.2021 г. са определени общо в размер на 21 040,19 лв.

Жалбата до АССГ е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК и от надлежна страна, поради което е процесуално допустима. Разгледана по същество е неоснователна.

Оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни органи съобразно разпоредбата на чл. 119, ал. 2 ДОПК – В. Т. Д., на длъжност началник сектор „Ревизии“, в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. Т. - орган, възложил ревизията и П. И. А., на длъжност главен инспектор по приходите в сектор „Ревизии“ при ТД на НАП В. Т., ръководител на ревизията. Ревизионният акт, както и РД, ЗВР, ЗИЗВР, са създадени като електронни документи по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗЕДЕУУ, като от приетите писмени и веществени доказателства, неоспорени от жалбоподателя, се установява, че същите са подписани с квалифициран електронен подпис. Спазена е предвидената в закона писмена форма, съобразно разпоредбата на чл. 3, ал. 2 ЗЕДЕУУ, с предписаното в чл. 120 ДОПК съдържание.

Настоящият съдебен състав приема, че РА, в посочената част, е издаден в съответствие с процесуалния и с материалния закон, по следните съображения:

Според чл. 96, ал. 1 ЗДДС, всяко данъчно задължено лице, което е установено на територията на страната, 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. Разпоредбата на чл. 96, ал. 2 ЗДДС дефинира понятието облагаем оборот по смисъла на ал. 1, като според т. 1 това е сумата от данъчните основи на извършените от лицето облагаеми доставки, включително облагаемите с нулева ставка. В разглеждания случай, въз основа на събраните в хода на ревизията

доказателства, се установи по несъмнен начин, че през ревизирия период от 28.08.2020 г. до 31.12.2020 г., жалбоподателят е формирал облагаем оборот от извършени доставки общо в размер на 1 381 989,48 лв. по пет фактури, издадени с литовски ДДС №100004451711 на „ДС-1“ – Л. с ДДС №LT811238412, като „Електрену Енергетикос Ремонтас“ Л. е достигнало оборот над 50 000,00 лв. още с издаване на първата фактура Серия ЕЕР №200853/21.08.2020 г. в размер на 137 475,29 лв. Следователно, осъществена е хипотезата на чл. 96, ал. 1, изр. 2 ЗДДС – дружеството е достигнало облагаем оборот по смисъла на чл. 96, ал. 2, т. 1 ЗДДС за период не по-дълъг от два последователни месеца, поради което е било длъжно да подаде заявление за регистрация по ЗДДС в 7-дневен срок от датата, на която е достигнат оборотът.

Обстоятелство потвърдено и от приетото на 20.10.2022 г. с протоколно определение заключение на вещото лице О. Х. Т., което съда цени съобразно всички доказателства по делото, и го кредитира с достатъчна степен на пълнота, яснота и обоснованост, като установяващо, че дружеството извършва независима икономическа дейност - доставки на услуги на територията на страната, които са облагаеми сделки по смисъла на чл. 12 от ЗДДС, то следвало е да следи за наличието и проявлението на обстоятелствата, които правят регистрацията по ЗДДС задължителна. Нормата на чл.73 от ППЗДДС указва, че данъчно задължените лица са длъжни да определят облагаемия си оборот по смисъла на чл.96 от ЗДДС след изтичане на всеки календарен месец на предходните 12 месеца преди текущия, както и ежедневно за период не по-дълъг от два последователни месеца, вкл. текущия. Което, обаче не било сторено в счетоводството на „Електрену Енергетикос Ремонтас“ Л. и това представлява сериозен пропуск на счетоводна дейност, тъй като облагаемите обороти са ежемесечно известни. Оспорването, от страна на процесуалния представител на жалбоподателя, на заключението по приетата съдебно счетоводна експертиза не го компрометира, тъй като опровергаването на изводите по поставените въпроси се извършва чрез назначаване на тройна експертиза, каквато не е поискана.

Съгласно чл. 102, ал. 4, изр. 1 и 2 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. Разпоредбата на ал. 5 от посочената норма предвижда, че задълженията по ал. 3 и 4 се определят с ревизионен акт по реда на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс. Именно на основание чл. 102, ал. 4, изр. 1 и 2 ЗДДС, с оспорения РА законосъобразно е начислен ДДС в размер на 230 331,58 лв., за данъчни периоди от м. 08.2020 г. до м. 12.2020 г., във връзка с фактура Серия ЕЕР №200853/21.08.2020 г. в размер на 137 475,29 лв., с която е надхвърлен облагаемият оборот от 50 000 лв.

Изхождайки от мотивите на Конституционния съд в Решение №8/30.06.20 г., правилно според настоящия съдебен състав с оспорения РА, на основание чл. 102, ал.4 ЗДДС е прието, че тъй като е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок, дружеството дължи данък за облагаемите доставки, с които надхвърля облагаемия оборот от 50 000 лв. След като е налице облагаемата доставка и с нея се надхвърля облагаемият оборот, то дължи данък за нея, като длъжимостта по

никакъв начин не произтича и не е свързана с обстоятелството чия е инициативата за регистрация. Макар заглавието на разпоредбата на чл.102 да е „Регистрация по инициатива на органа по приходите“, правилото, че лицето дължи данък за облагаемите доставки, с които надхвърля облагаемия оборот от 50 000 лв. е общовалидно и за случаите, в които 7 дневният срок за регистрация по чл.96, ал.1, изр. второ е спазен. Процесните доставки по Договор за извършването на заваръчни работи на тръбопровод за природен газ Гърция- България от 22.06.2020 г., сключен между „ДС-1“ ЕООД и „Електрену Енергетикос Ремонтас“ Л., при липса на стопанска дейност преди нея и на стойност, надвишаваща необлагаемия максимален праг от 49 999,99лв., РА се явява издаден в изпълнение на целите на Измененията и допълненията в чл.102 на ЗДДС, направени с §15 от ЗИДЗДДС ДВ, бр. 97 от 2017 г., в сила от 01.01.2018 г.

По искане на Висшия адвокатски съвет е образувано дело №14/2019 г. пред Конституционния съд на Р.България за установяване на противоконституционност на чл. 102, ал. 4 от Закона за данък върху добавената стойност. По делото е постановено Решение №8/30.06.2020 г., подписано от двама от съдиите с особено мнение.

Според мнозинството конституционните съдии, разпоредбата на чл. 102 ЗДДС регламентира производството по служебна регистрация от органа по приходите, когато лицето не е изпълнило задължението си за това. Уреденият в чл. 102, ал. 4 ЗДДС различен режим за лицата, достигнали облагаем оборот 50 000 лв. или повече за период не по-дълъг от два последователни месеца и неподали заявление за регистрация, е обусловен от спецификата и интензитета на осъществяваната от тях икономическата дейност. Чрез процесната норма се осигурява събиране в държавния бюджет на данък, който неправомерно не е начислен и не е събран, като с нея се установява неговата дължимост и от лица, нерегистрирани по закона по причина, за която отговарят. Целта на законодателя е да предотврати 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.

Според КС, именно чрез диференциация в по-голяма степен се отчита в закона точното и справедливо приложение на равенството, като се вземат предвид съществуващите обективни и субективни различия, изискващи нееднаква правна уредба. Уреденият в чл. 102, ал. 4 ЗДДС режим за неподалите заявление за регистрация лица се изгражда на основата на диференцираност, за да се постигне необходимата справедливост чрез равно третиране на данъчно задължените лица, което чл. 6, ал. 2 от Конституцията изисква. Въпросът за избора на критерий за установяване на нееднаквост на задълженията на данъчните субекти е въпрос на икономическа целесъобразност, отразяващ спецификата на извършваната от тях дейност. Следователно, установеното с предвидения в закона критерий задължение за нерегистриралите се лица не накърнява правното равенство. Затова К. съд не намира противоречие с чл. 6, ал. 2 от Конституцията.

На следващо място, в Решение №8/30.06.20 г. се посочва, че създаването на еднакви правни условия за стопанска дейност не означава еднакъв данъчен режим за всички, които я осъществяват, предвид чл. 60, ал. 2 от Конституцията. В рамките на своите конституционни правомощия при определяне на данъчните задължения законодателят

се ръководи от принципите за целесъобразност и законова защита на обществения интерес. Атакуваната разпоредба не създава правно неравенство, тъй като дължимостта на данъка отговаря на предвидената възможност със закон да се налагат ограничения или да се поставят изисквания към субектите при осъществяване на определена дейност, в изпълнение на задължението на държавата за предотвратяване на монополизма, ограничаване на нелоялната конкуренция или защита на потребителя. Правото на еднакви правни условия за стопанска дейност изисква всички субекти, които осъществяват идентична или сходна дейност в даден отрасъл на икономическата среда, да бъдат поставени при еднакви условия. С неизпълнение на задължението за регистрация и чрез извършване на доставки, за които данък не е начислен и внесен в бюджета, нерегистриралите се в срок лица се поставят в по-благоприятно икономическо положение спрямо тези, които, спазвайки закона, са подали заявление за регистрация в срок. Различният режим на облагане в чл. 102, ал. 4 ЗДДС е израз, а не в противоречие на конституционното изискване на чл. 19, ал. 2 от Конституцията законът да създава и гарантира еднакви правни условия за осъществяване на стопанска дейност, като предотвратява нелоялната конкуренция на лицата, които не са подали заявление за регистрация и не са начислявали ДДС.

Конституционните съдии считат, че нормата на чл. 102, ал. 4 ЗДДС неутрализира ефекта от недобросъвестното поведение на нерегистриралите се лица, като тази сума се насочва към бюджета. В хипотезата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС лицето не е подало заявление за регистрация, а е регистрирано служебно от органа по приходите, като неблагоприятната последица за него е, че за доставката, с която се надхвърля облагаемия оборот от 50 000 лв., то се третира като краен потребител. В този случай ДДС се превръща от косвен в пряк данък, което е обусловено от това, че по-интензивното осъществяване на икономическа дейност предполага реализиране на по-големи загуби в бюджета при неизвършване на регистрация, което налага по-строги фискални мерки за противодействие. Тъй като лицето не е подало своевременно заявление за регистрация, съобразно характера на ДДС като многофазен данък, то не може да прехвърли данъчната тежест на следващия по веригата субект на облагане, поради което не може да се осъществи механизмът и целта на данъка, и трябва да плати от собствените си приходи размера на начисления с ревизионния акт ДДС.

Не се споделят съображенията за противоконституционност на атакуваната разпоредба и относно твърдението, че дължимостта на данъка за облагаемите доставки, с които се надхвърля прагът за регистрация представлява повторна санкция. Задължението за заплащане на дължимия по облагаема доставка ДДС възниква в резултат от осъществило се данъчно правоотношение, при което лицето е достигнало определен оборот. То произтича от настъпването на данъчното събитие и изискуемостта на данъка, докато административно-наказателната отговорност се реализира при извършване на административно нарушение по реда на глава двадесет и шеста от ЗДДС и Закона за административните нарушения и наказания. В случая не се касае за наказание или санкция, а за възстановяване на причинените вреди от неправомерно поведение на задълженото лице.

К. съд счита, че неподаването на заявление за регистрация в хипотезата на чл. 102, ал. 4 ЗДДС не е приравнено от законодателя на данъчно събитие. Данъчното събитие възниква независимо от това дали е подадено заявление за регистрация и поражда две самостоятелни задължения - за изискуемост на данъка от субекта на облагане и за

неговото начисляване. При неизпълнение на задължението за регистрация, данъкът не може правомерно да бъде начислен, но това не го прави неизискуем, затова данъчно задълженото лице трябва да го плати, независимо дали го е начислило или не, защото данъчното събитие е настъпило по силата на правната норма и такова задължение е възникнало за извършена облагаема доставка.

В заключение, К. съд намира, че не съществува противоречие между чл. 102, ал. 4 и останалите разпоредби в ЗДДС, което да налага извод за нарушение на чл. 4, ал. 1 от Конституцията, поради което и не е налице основание да обяви оспорената разпоредба за противоконституционна.

С горните мотиви, с Решение №8/30.06.2020 г. К. съд отхвърля искането на Висшия адвокатски съвет за установяване на противоконституционност на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, а именно приема, че той не противоречи на чл. 4, ал. 1 и 2, чл. 5, ал. 4, чл. 6, ал. 2, чл. 17, ал. 3, чл. 19, ал. 2, чл. 60, ал. 1 от Конституцията.

Принципното положение е, че е длъжно да се регистрира по ЗДДС лицето, когато достигне облагаем оборот 50 000 лв. или повече за период не по-дълъг от последните 12 последователни месеца преди текущия месец. Тогава 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. Тъй като е възможно този праг да бъде достигнат много по-бързо, законодателят, с изменението на ЗДДС (Изм. - ДВ, бр. 97 от 2017г., в сила от 01.01.2018г.) предвижда, когато оборотът е достигнат за период не по-дълъг от два последователни месеца, включително текущия, че за лицето възниква задължение да подаде заявлението в 7-дневен срок от датата, на която е достигнат оборотът.

Не е обоснована тезата, че закъснелият с регистрацията си правен субект може да черпи по-благоприятни последици от своето неправомерно поведение само защото регистрацията му е била извършена въз основа на негово заявление, а не „служебно“. Практиката на Върховният административен съд по приложението на закона в тази връзка е непротиворечива – Решение № 1902 от 01.03.2022 г. по адм. дело № 6290/2021 г., Решение № 12671 от 13.12.2021 г. по адм. дело № 4359/2021 г., Решение №6330 от 27.05.2021 г. по адм. д. №6330 от 27.05.2021 г., Решение №6114/20.05.2021 г. по адм. д. №935/21 г., I отделение на ВАС, Решение №5767 от 13.05.2021 г. по адм. д. №11850/2020 г., Решение №13934/14.11.2018 г. по адм. д. №3395/2018 г., Решение №13872/27.10.2011 г. по адм. д. №2472/2011 г., Решение №2166 от 11.02.2020 г. по адм. д. №9939/2019 г. и др.

Що се отнася до твърдяното от жалбоподателя противоречие с принципите на данъчен неутралитет, на пропорционалност и на равно третиране на данъчните субекти в сходни ситуации, регламентирани с Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006г, такова противоречие настоящият съдебен състав не открива. В Становището си по КД №14/2019 г. (лист 92) Пленумът на Върховния административен съд изрично е приел, че разпоредбата на чл.102, ал.4 ЗДДС сама по себе си не нарушава принципа на данъчен неутралитет. Както беше изяснено, чл.102, ал.4 ЗДДС се прилага спрямо всички данъчни субекти, които за кратък срок - за не повече от два месеца са надвишили допустимия праг, но в определения им 7 дневен срок от надвишаването не са регистрирани, т.е. налице е равно третиране на данъчните субекти в сходни ситуации. Ситуацията по чл.102, ал.3 ЗДДС не може да се приеме за сходна, тъй като тя се отнася за доставките, визирани в чл.96, ал.1 изр. Първо – дребни сделки, с ниски по стойност доставки, или такива с по-висока стойност, но извършвани по-рядко -

необходими са 12 месеца, за да се достигне прагът за регистрация, в който случай доставката, с която прагът от 50 000лв. е надвишен ще бъде с незначителен за фиска размер на данъка. В този именно случай се приема, че лицето дължи данък за извършените от него облагаеми доставки за периода от изтичането на срока, в който е следвало да бъде издаден актът за регистрация, ако лицето беше подало заявлението за регистрация в срок, до датата, на която е регистрирано от органа по приходите. Визираното изключение според настоящия съдебен състав не противоречи на Директива 2006/112/ЕО, която в Член 212 дава право на Държавите-членки да освободят данъчнозадължените лица от плащане на дължимия ДДС, когато сумата е незначителна.

Не се установяват съществени нарушения на процесуалните правила, допуснати в хода на ревизионното производство. Изложените от ревизиращите органи фактически и правни изводи са конкретни и обосновават законосъобразно облагане на дружеството на основание чл. 102, ал. 4 вр. чл. 96, ал. 1 ЗДДС.

По гореизложените съображения съдът приема, че ревизионният акт, в оспорената част, е издаден в съответствие с материалния и с процесуалния закон, а жалбата като неоснователна следва да се отхвърли.

На основание чл. чл. 161, ал. 1 ДОПК и с оглед изхода на делото, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на Националната агенция по приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 5044 лв. (пет хиляди четиристотин четиридесет и четири лева), съгласно чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София-град, I отделение, 5-ти състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Електрену енергетикос ремонтас - Л.“ М., ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22221021003165-091-001 от 22.10.2021 г., издаден от В. Т. Д. - орган, възложил ревизията и П. И. А. - ръководител на ревизията, в частта потвърдена с Решение № 93/20.01.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” - С., с която са установени задължения за ДДС в размер на 230 331,58 лв. и са начислени лихви в размер на 21 041,87 лв.

ОСЪЖДА „Електрену енергетикос ремонтас - Л.“ М., ЕИК [ЕИК], да заплати на Национална агенция за приходите сума в размер на 5044,00 лв. (пет хиляди четиристотин четиридесет и четири лева), представляваща юрисконсултско възнаграждение.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България, в 14-дневен срок от съобщението.

СЪДИЯ: