

# РЕШЕНИЕ

№ 5439

гр. София, 23.09.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 36 състав,**  
в публично заседание на 24.06.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Наташа Николова**

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **5027** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на [фирма] срещу РА № Р-22002219005210-091-001/27.12.2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-С., потвърден с Решение № 437/19.03.2020 г. на директора на дирекция ОДОП-С., в частта, в която са установени задължения за ДДС в размер на 24 701,66 лв., ведно с лихви в размер на 3 218,33 лв. за периода м. 08.2018 г.

В жалбата е посочено, че оспореният РА е незаконосъобразен и се моли той да бъде отменен.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. И., който поддържа жалбата и моли тя да бъде уважена.

Ответникът – Директорът на дирекция ОДОП-С. – в съдебно заседание се представлява от юрк. К., която оспорва жалбата и моли тя да бъде отхвърлена като неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, след като се запозна с представените по делото доказателства и взе предвид становищата на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22002219005210-020-001/05.08.2019 г., връчена по електронен път на 14.08.2019 г., издадена от Г. И. М. - началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед №РД-01-818/ 10.05.2019 г. на директора на

ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията по ЗДДС за данъчните периоди от 21.08.2018 г. до 19.09.2018 г. Ревизията е повторна, по реда на чл. 155 ал. 4 от ДОПК и е във връзка с Решение №1296/26.07.2019 г. на директора на дирекция ОДОП С., отменящо определените с предходния РА №22221018006431-091-001/10.05.2019 г. задължения за посочените периоди и даващо задължителни указания.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22002219005210-092-001/27.11.2019 г., връчен на ревизираното лице на 28.11.2019 г. Не е направено възражение по чл. 117 ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА №Р-22002219005210-091-001/27.12.2019 г., издаден от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и Ю. С. Т. - С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 17.01.2020 г.

В хода на ревизионното производство органът по приходите е констатирал, че основната дейност на [фирма] през ревизирания период е консултации по стопанско и друго управление. С протокол №1527159/03.09.2019 г. той е приобщил доказателствата от предходната ревизия, приключила с РА №Р-22221018006431-091-001/10.05.2019 г.

В предходното производство е констатирано, че на дружеството е издаден АУАН №F408679/19.09.2018 г., с който е установено, че в периода от 01.08.2018 г. до 21.08.2018 г. ревизираното лице е реализирало облагаем оборот, надвишаващ оборота за задължителна регистрация по ЗДДС, но не е подало в срок заявление за регистрация. Нарушението е установено в хода на извършена проверка на дружеството, възложена с Резолюция за извършване на проверка №222691801800991/04.09.2018 г., по повод подадено Заявление за регистрация, на основание чл. 96, ал. 1 от ЗДДС, с вх. №223911801796253/03.09.2018 г. За резултатите от проверката е издаден Акт за регистрация по ЗДДС №220421801871284/14.09.2018 г. Съгласно чл. 96, ал. 1 от ЗДДС, когато оборотът е достигнат за период не по-дълъг от два последователни месеца, включително текущия, задълженото лице е длъжно да подаде заявление за регистрация в 7-дневен срок от датата, на която е достигнат оборотът. В случая, предвид установените данни, заявлението е следвало да бъде подадено до 28.08.2018 г. /включително/. Дружеството обаче е подало такова заявление на 03.09.2018 г., т.е. със закъснение от 5 /пет/ дни. Акт за регистрация по ЗДДС №220421801871284 е издаден на 14.09.2018 г., а [фирма] е регистрирано по ЗДДС, считано от 19.09.2018 г.

Ревизиращият орган е констатирал, че за периода от 01.08.2018 г. до 21.08.2018 г. [фирма] е формирало облагаем оборот в размер на 119 708,00 лв. съгласно издадени 4 фактури, както следва:

- фактура №[ЕГН]/21.08.2018 г. на стойност 28 502,00 лв. с клиент Д. П. Н.;
- фактура №[ЕГН]/21.08.2018 г. на стойност 34 202,00 лв. с клиент М. П. С.;
- фактура №[ЕГН]/21.08.2018 г. на стойност 28 502,00 лв. с клиент В. П. Н. и
- фактура №[ЕГН]/21.08.2018 г. на стойност 28 502,00 лв. с клиент С. П. Н..

Във фактурите като основание е записано: възнаграждение по договор от 30.11.2012 г., а платените суми са наредени по банков път от Адвокатско дружество О. К. с дата 23.08.2018 г. Приходите са осчетоводени от [фирма] по кредита на счетоводна сметка 703 - „Приходи от продажби на услуги“ в м. 08.2018 г.

Органът по приходите е посочил, че съгласно чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, за определяне на данъчните задължения на лицето в случаите по чл. 96, ал. 1, изречение второ /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/, 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 50 000,00 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. Лицето дължи данък и за получените облагаеми доставки на услуги, за които данъкът е изискуем от получателя и за облагаемите вътреобщностни придобивания, осъществени през този период.

Предвид цитираната разпоредба, според ревизиращия орган за периода от 21.08.2018 г. /датата, на която е надвишен оборотът/ до 19.09.2018 г. ревизираното лице дължи данък за облагаемите си доставки. В този период [фирма] е издало следните фактури:

- фактура №[ЕГН]/23.08.2018 г. на стойност 28 502,00 лв. с предмет - възнаграждение по договор от 30.11.2012 г., с клиент Д. П. Н. с ЕГН 760602xxxx и постъпила сума по сметка на 23.08.2018 г. в размер на 28 502,00 лв. с наредител Адвокатско дружество О. К.;

- фактура №[ЕГН]/24.08.2018 г. на стойност 28 502,00 лв. с предмет - възнаграждение по договор от 30.11.2012 г. с клиент Н. П. Н. с ЕГН 690301xxxx и постъпила сума по сметка на 27.08.2018 г. в размер на 28 502,00 лв. с наредител Адвокатско дружество О. К..

Общата стойност на двете фактури е 57 004,00 лв. и същите обективират облагаеми доставки на услуги, по смисъла на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС, като приходите са осчетоводени по счетоводна сметка 703.

Ревизиращият орган е изследвал въпроса коя е облагаемата доставка, с която лицето надхвърля облагаемия оборот от 50 000,00 лв. и на коя дата е тя. Посочил е, че следвайки хронологията на номерата на издадените от [фирма] фактури, първата от извършените облагаеми доставки е тази с фактура №[ЕГН]/21.08.2018 г. на стойност 28 502,00 лв. С издаването на тази първа фактура облагаемият оборот от 50 000,00 лв. не е превишен. Втората издадена фактура е с №[ЕГН]/21.08.2018 г. на стойност 34 202,00 лв., с която оборотът на дружеството за двата последователни месеца, включително текущия, надхвърля сумата от 50 000,00 лв. Изречение второ на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС гласи, че за облагаемата доставка, с която се надхвърля облагаемия оборот, се дължи данък. Тази доставка е именно по фактура №[ЕГН]/21.08.2018 г. на стойност 34 202,00 лв., за която следва да се дължи данък, заедно с останалите издадени след това фактури, а именно: №[ЕГН]/21.08.2018 г., №[ЕГН]/21.08.2018 г., №[ЕГН]/ 23.08.2018 г. и №[ЕГН]/24.08.2018 г. всяка една от тях на стойност 28 502,00 лв. Общо оборотът, на базата на който следва да се начисли дължимият ДДС, на основание чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, е определен в размер на 148 210,00 лв.

Съгласно изложеното, за периода от 21.08.2018 г. до 31.08.2018 г., на основание чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, върху данъчна основа в размер на 123 508,34 лв., изчислена по реда на чл. 67, ал. 2 от ЗДДС, органът по приходите е начислил данък в размер на 24 701,66 лв., ведно с лихви за просрочие в размер на 3 218,33 лв.

При така установената фактическа обстановка, съдът прави следните правни изводи: Жалбата е подадена в преклузивния 14-дневен срок по чл. 156 от ДОПК, от лице, имащо правен интерес от оспорване, и срещу подлежащ на съдебен контрол акт, поради което е допустима.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

На основание чл. 160, ал. 2 от ДОПК Съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевирани доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Процесният РА, в оспорената му част, е издаден от компетентен орган. Видно от представената по делото Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г., издадена от директора на ТД на НАП-С., лицето, издало ЗВР и РА, е определено да осъществява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 и чл. 119, ал. 2 от ДОПК.

РА е издаден в предвидената форма, съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК, като съдържа всички задължителни реквизити. В ревизионното производство не са допуснати съществени процесуални нарушения.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи. По делото са представени заверени копия на електронни съобщения за издаване на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с ревизионното производство по отношение на [фирма].

Между страните по делото липсва спор по фактите. Противоречивите им позиции са по приложението на материалния данъчен закон.

В разпоредбата на чл. 96, ал. 1, изречение първо от ЗДДС е даден общият случай на задължителна регистрация по ЗДДС при достигане от страна на данъчно задължено лице на облагаем оборот от 50 000 лева или повече за период не по-дълъг от последните 12 последователни месеца преди текущия месец. С изменението на чл. 96, ал. 1 от ЗДДС /ДВ, бр. 97 от 2017 година, в сила от 01.01.2018 година/ и въвеждането на изречение второ на посочената правна норма, законодателят е предвидил специален случай на задължителна регистрация, изискващ ежедневно определяне на облагаемия оборот на данъчно задълженото лице за всеки период не по-дълъг от два последователни месеца, включително текущия. При колизия между двете предвидени хипотези на задължителна регистрация по чл. 96, ал. 1 от ЗДДС предимство има специалния ред по изречение второ на посочената разпоредба. Предвидени са различни моменти, от които започва да тече срокът за подаване на заявление за регистрация, съответно по чл. 96, ал. 1, изречение първо от ЗДДС - от изтичането на данъчния период, през който е достигнат оборотът, а по чл. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС - от датата, на която е достигнат оборотът.

В разглеждания случай е осъществен фактическият състав на чл. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС, тъй като за периода 21.08.2018 г. – 19.09.2018 г. облагаемият оборот, достигнат от дружеството-жалбоподател, е 176 712 лв., което означава, че от дружеството е следвало до 28.08.2018 г. да бъде подадено заявление за регистрация по ЗДДС. Това обаче е сторено на 03.09.2018 г. Актът за регистрация по ЗДДС, издаден на 14.09.2018 г. Доколкото органът по регистрация е приел, че регистрацията е на основание чл. 96, ал. 1, изр.второ от ЗДДС, то в случая приложима при определяне на задължение за ДДС е нормата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС. Съгласно разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС /в приложимата редакция ДВ, бр. 97 от 2017 г., в сила от 1.01.2018

г. /, за определяне на данъчните задължения на лицето в случаите по чл. 96, ал. 1, изречение второ, когато е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок, се приема, че то дължи данък за облагаемите доставки, с които надхвърля облагаемия оборот от 50 000 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 облагаемия оборот, се дължи данък.

Без да оспорва, че е дължало подаване на заявление за регистрация по ЗДДС на 28.08.2018 г., в жалбата дружеството заявява, че по силата на чл. 101, ал. 7 вр., ал. 6 ЗДДС ако е бил спазен срокът за подаване на заявление за регистрация по ЗДДС, то нито една процесна фактура не би попаднала в облагаемия оборот.

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. Целите на административната санкция са да се предупреди и превъзпита нарушителят към спазване на установения правен ред и да се въздейства възпитателно и предупредително върху останалите граждани, като те са принципно различни от фискалните цели на данъчното облагане с косвени данъци. Поради това, както е приел и Конституционния съд, прилагането на чл. 102, ал. 4 ЗДДС не касае наказание или санкция, а възстановяване на причинените вреди на фиска от неправомерно поведение на задълженото лице.

Разпоредбата на чл. 102, ал. 4 ЗДДС разширява обхвата на облагането с ДДС в случаите когато лицето е пропуснало да изпълни задължението си за регистрация в законово определения срок, като СЕС е имал възможността да се произнесе по значението на неизпълнението на това задължение и съвместимостта с правото на Съюза на увеличения размер на данъка, поискан от данъчната администрация. Държавите-членки, при липсата на хармонизация на законодателството на Съюза в областта на санкциите, приложими при неспазване на условията, предвидени от установен в това законодателство режим, запазват своята компетентност да избират санкциите, които според тях са подходящи, като са длъжни да упражняват своята компетентност при спазване на правото на Съюза и на неговите общи принципи, а следователно и при спазване на принципа на пропорционалност. Принципът на пропорционалност изисква когато държавите-членки предвидят в съответните си национални законодателства подходящи санкции за неспазване на задължението за регистриране по ДДС, с цел осигуряване на правилното събиране на данъка и предотвратяване на измамите, тези санкции все пак да не надхвърлят необходимото за постигането на тези цели. Налагането на увеличения 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, както беше изложено по-горе, че санкцията е пропорционална на извършеното нарушение и не надхвърля необходимото за постигане на целите на законодателството./ решение по дело С- 183/14 СЕС. В тази връзка СЕС посочва, че компетентна да провери дали санкцията съответства на посочените критерии е националната юрисдикция, а при преценката на

пропорционалността следва да се вземат предвид обстоятелствата по случая и най-вече видът и тежестта на нарушението, каква е конкретната сума на наложената санкция, начинът за определянето на нейния размер и евентуалното наличие на измама или заобикаляне на приложимото законодателство от страна на данъчнозадълженото лице, наказано за липсата на регистрация.

В случая, при установяването на процесното задължение не е спазен принципът на пропорционалност и не е съобразена тежестта на извършеното от дружеството нарушение, изразяващо се в несвоевременно подаване на заявление за регистрация по ЗДДС. От установените в хода на ревизионното и съдебното производство факти, не може да се направи извод за недобросъвестни действия от страна на дружеството-жалбоподател, целящи избягване на данъчно облагане, тъй като заявлението за регистрация е подадено по негова инициатива и то само с три дни закъснение. Преценено съобразно с тълкуването, дадено от СЕС в обсъжданата по-горе практика, от гледна точка на вида и тежестта на извършеното нарушение, а именно подаване на заявлението за регистрация три дни след изтичане на определения в закона за това срок, без данни за измамна цел, съдът приема, че установеното задължение с РА в оспорената му част е несъразмерно. Разпоредбата на чл. 102, ал. 4 ЗДДС не дава възможност да се отчете поведението на лицето и дали пропусъкът се дължи на измама или грешка, то настоящата инстанция счита, че в случая РА следва да бъде отменен изцяло, тъй като това решение в най-голяма степен ще съответства на принципа на пропорционалност, застъпен в Директива 2006/112/ЕО./така и решение № 15158 от 08.12.2020г. на ВАС по адм. дело № 2161/2020год. на ВАС, VIII отд./

С оглед изложеното РА е незаконосъобразен и следва да бъде отменен.

Така мотивиран и на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София-град, III отделение, 36 състав

#### **РЕШИ:**

**ОТМЕНЯ** по жалба на [фирма], РА № Р-22002219005210-091-001/27.12.2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-С., потвърден с Решение № 437/19.03.2020 г. на Директора на дирекция ОДОП-С., в частта, в която са установени задължения за ДДС в размер на 24 701,66 лв., ведно с лихви в размер на 3 218,33 лв.

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

#### **СЪДИЯ:**