

РЕШЕНИЕ

№ 1665

гр. София, 16.01.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 45 състав, в публично заседание на 17.12.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгени Стоянов

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **8417** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Производството е образувано по жалба на Р. Б. Р., ЕГН [ЕГН], с адрес за кореспонденция и адрес по чл. 8 от ДОПК: [населено място], ж. к. М. – 4, [жилищен адрес] етаж 7, ап. 65, чрез адвокатско дружество „Г., И., А. и К.“, със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет. 3, срещу РА № Р – 22221523000402 – 091 – 001 / 25.09.2023 г., издаден от Х. Б. М. на длъжност началник - сектор „Ревизии“ – орган, възложил ревизията, и Д. П. Д. – на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 851 от 21.06.2024 г. на директора на дирекция „ОДОП“ – София.

В жалбата е посочено, че по същество действителният смисъл на относимите разпоредби от ЗДДС е разделянето на категориите субекти на база специфика в търговската им дейност, а именно – сезонна дейност. Разделянето само на база бързината на достигане на прага на оборота за задължителна регистрация, без да се отчитат допълнителните специфики, нарушава принципа на равенство пред закона и недискриминация. Според жалбоподателя, този принцип изисква съпоставимите ситуации да не бъдат третираны по различен начин, освен ако различен подход е обективно аргументиран. (Решение на СЕО от 25 октомври 1978 по съединени дела 103 и 145 / 77 и от 25 октомври 1978 по дело 125 / 77). Нарушение на принципа на равно третиране е налице, когато две категории лица, чиито правни и фактологически ситуации са сходни, биват третираны по различен начин или когато различни ситуации биват третираны по един и същ начин (вж. т. 50 от Решение от 15 март 1994

по дело Т – 100 / 92 La Pietra на СЕО). Нарушава се забраната на дискриминацията. Посочва се чл. 40, т. 3, ал. 2 от ДФЕС, която представлява специфичен израз на общия принцип за равенство, който е сред основните принципи на общностното право. Този принцип изисква съпоставимите ситуации да не бъдат третирани по различен начин, освен ако различен подход е обективно аргументиран. Очевидно е, че при идентични ситуации, а именно достигане на облагаем оборот за задължителна регистрация, се подхожда по различен начин, без да има обективно аргументиране за това, което е недопустимо. От гледна точка облагането на прехвърлящата границата доставка се констатира същото противоречие. Ако си закъснял с подаване на заявление за задължителна регистрация, когато облагаемият за това оборот е достигнат в общия случай за 12 последователни месеца, тази доставка е необлагаема. Когато лицето е закъсняло за подаване на заявление при достигнат облагаем оборот за два последователни месеца, тогава тази доставка е облагаема. Тоест при идентични ситуации, свързани със закъснение на подаване на заявление за задължителна регистрация се пораждат различни правни последици. С разпоредбите на чл. 96, ал. 1, изр. 2 – ро и чл. 102, ал. 4 от ЗДДС се нарушава принципът на данъчна неутралност.

В жалбата се посочва още, че трябва да се имат предвид мотивите на вносителите на законопроекта. Според мотивите на ЗИД на ЗДДС, одобрен с Решение № 656 от 30.10.2017 г. на МС, целта на изменението е да се противодейства на лицата, които избягват регистрацията по ЗДДС при извършване на облагаема дейност за определен период от годината (осъществяване на дейност в сезонни обекти в рамките на 2 – 3 месеца годишно). Същите съображения са изложени и във Формуляра за частична предварителна оценка на въздействието. Предвид изложеното, жалбоподателят правилно е приложил закона, като е подал заявление за регистрация по ЗДДС в хипотезата на чл. 96, ал. 1, изр. 1 – во от ЗДДС, т. е. след изтичане на данъчния период, в който е достигнат облагаем оборот за задължителна регистрация.

В съдебно заседание жалбоподателят – редовно призован- не се явява. Представява се от адв. Н. К.. Иска от съда да се отмени РА. Претендират се разноси под формата на заплатен хонорар за адвокат в размер на 12050. 00 лева.

Ответникът – директор на дирекция „ОДОП“ – редовно призован, не се явява. Представява се от юристконсулт А. Й.. Ииска от съда да отхвърли жалбата като недоказана и неоснователна. Ииска се потвърждаване на РА. Претендира съдебни разноси. Прави възражение за прекомерност на претендирания хонорар от ответната страна.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена, не изпраща прокурор за участие в производството по делото.

Административен съд София – град, след като обсъди доводите и възраженията на страните, както и събраните по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа страна следното:

Ревизионен акт (РА) № Р – 22221523000402 – 091 – 001 / 25.09.2023 г. е издаден от Х. Б. М. на длъжност началник - сектор „Ревизии“ – орган, възложил ревизията, и Д. П. Д. – на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 851 от 21.06.2024 г. на директора на дирекция „ОДОП“ – София.

Ревизионното производство на Р. Б. Р., ЕГН [ЕГН], е възложено и извършено въз основа на Заповед за възлагане на ревизия № 22221523000402 – 020 – 001 / 30.01.2023 г., връчена на данъчно задълженото лице електронно на дата 01.02.2023 г.

В хода на ревизията са извършени процесуални действия. Изпратено е искане № Р – 22221523000402 – 040 – 001 / 31.03.2023 г. Искането е връчено на Р. Б. Р. електронно на дата 01.02.2023 г., чрез електронен адрес. Представени са доказателства – придружително писмо вх. № Р – 22221523000402 – ПРД – 001 – И / 14.02.2023 г. за представени документи – издадени фактури ведно с авиза за получени плащания, както и копия на договори за правна помощ и съдействие и предоставяне на адрес; договор за наем и анекс към него, ведно с фактури; справка за облагаем оборот; справка за наличните недвижими имоти, моторни превозни средства, вземания от трети лица.

Установено е, че Р. Б. Р. е лице, което упражнява адвокатска професия, т. е. свободна професия. Вписан е в регистър БУЛСТАТ с ЕИК[ЕИК] и дата на започване на дейност – 20.12.2012 г. Няма регистрирани фискални устройства.

През ревизирания период е установено, че жалбоподателят е предоставял услуги, за които са издадени следните фактури: 1) фактура № [ЕГН] от дата 15.11.2022 г. с получател “Нивало“ ЕООД на стойност 44490. 83 лева, дължимо ДДС 8898. 17 лева; 2) фактура № [ЕГН] от дата 15.11.2022 г. с получател “Ник Фууд“ ЕООД на стойност 206283. 33 лева, дължимо ДДС в размер на 41256. 67 лева; 3) фактура № [ЕГН] от дата 17.11.2022 г. с получател “Ник Фууд“ ЕООД на стойност 81810 лева, дължимо ДДС в размер на 16362 лева; 4) фактура № [ЕГН] от 18.11.2022 г. на „Холид“ ЕООД на стойност 38254. 17 лева, дължимо ДДС 7650. 83 лева; 5) фактура № [ЕГН] от 21.11.2022 г. на “Ник Фууд“ ЕООД на стойност 213 905 лева, дължимо ДДС 42781 лева; 6) фактура № [ЕГН] от 21.11.2022 г. на „Венстара“ ЕООД на стойност 102 660 лева, дължимо ДДС 20532 лева; 7) фактура № [ЕГН] от 21.11.2022 г. на „Сами Мийт БГ“ ЕООД на стойност 206 213. 33 лева, дължимо ДДС 41242. 67 лева; 8) фактура № [ЕГН] от 22.11.2022 г. на „Гависел“ ЕООД на стойност 199 221. 67 лева, дължимо ДДС 39844. 33 лева; 9) фактура № [ЕГН] от 22.11.2022 г. на „Холид“ ЕООД на стойност 232 366. 67 лева, дължимо ДДС 46473. 33 лева; 10) фактура № [ЕГН] от 23.11.2022 г. „Интернешънъл Мъшруум Груп – ИМГ“ АД на стойност 116 830. 83 лева, дължимо ДДС 23366. 17 лева; 11) фактура № [ЕГН] от 23.11.2022 г. „Вибе Ро Импорт Експорт“ ЕООД на стойност 42287. 5 лева, дължимо ДДС 8457. 5 лева; 12) фактура № [ЕГН] от 24.11.2022 г. на „Ник Фуд БГ“ ЕООД на стойност 73 246. 67 лева, дължимо ДДС 14649. 33 лева; 13) фактура № [ЕГН] от 25.11.2022 г. на „Фюнекс“ ЕООД на стойност 59950 лева, дължимо ДДС 11990 лева; 14) фактура № [ЕГН] от 25.11.2022 г. на С. К. С. на стойност 192 385 лева, дължимо ДДС 38477 лева; 15) фактура № [ЕГН] от 28.11.2022 г. на „Максит“ ЕООД на стойност 237 908. 33 лева, дължимо ДДС 47581. 67 лева; 16) фактура № [ЕГН] от 30.11.2022 г. на „Ник Фуд БГ“ ЕООД на стойност 56 545. 83 лева, дължимо ДДС 11309. 17 лева.

В резултат на осъщественото ревизионно производство е издаден ревизионен доклад (РД). Той е издаден на дата 15.05.2023 г. и е връчен на жалбоподателя на дата 16.05.2023 г. Срещу РД е подадено възражение, в което е било посочено, че не е трябвало да се начисляват данъчни задължения по ДДС и лихви върху главниците за периода от 10.11.2022 г. – 30.11.2022 г. Според изложеното във възражението, дори заявлението да е било подадено на дата 17.11.2022 г., съществува вътрешна процедура на органа по приходите, въз основа на която да се стигне до връчване на акт за регистрация по ДДС. В срок от 7 дни от постъпване на заявлението органът по приходите извършва проверка на основанието за регистрация, т. е. в случая до 24.11.2022 г. В срок 7 дни от приключване на проверката, органът по приходите

издава акт, с който извършва или мотивирано отказва да извърши регистрация. Този 7 – мо дневен срок изтича на дата 01.12.2022 г. Според Р. Б. Р., той има право да осъществява дейност от свободната си професия и да сключва договори за правна помощ без да начислява ДДС. Ревизиращият екип би могъл да извърши корекция за данъчни задължения, но за периода от 01.12.2022 г. до 21.12.2022 г. жалбоподателят не е реализирал доход, върху който да бъде извършена корекция на данъчното задължение. Неправилно за периода от 10.11.2022 г. до 30.11.2022 г. му е начислен ДДС в размер на 429 760. 67 лева, както и на основание чл. 175 от ДОПК му е определена дължима лихва върху невнесената сума в размер на 20 432. 80 лева.

Въпреки подаденото възражение от страна на Р. Р., е издаден оспореният РА, в който се възприемат изводите на ревизиращия екип. В издадения РА № Р – 22221523000402 – 091 – 001 / 25.09.2023 г., издаден от Х. Б. М. на длъжност началник - сектор „Ревизии“ – орган, възложил ревизията, и Д. П. Д. – на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, е посочено, че през ревизиращия период от 10.11.2022 г. до 21.12.2022 г. жалбоподателят Р. Р. не е бил регистриран по ЗДДС. От него са извършвани услуги – адвокатско представителство и правна помощ. Той е подал Заявление за регистрация по ЗДДС с вх. № 0000 – 0113952 / 06.12.2022 г. по реда на чл. 96, ал. 1 ЗДДС. При проверката по повод на заявлението за регистрация е установено, че жалбоподателят има реализиран облагаем оборот от извършени услуги – правна помощ и предоставяне на адрес за кореспонденция и за седалище към 30.11.2022 г. в размер на 2 583 764. 00 лева, като за периода 01.11.2022 г. – 10.11.2022 г. е реализиран оборот в размер на 53 333. 00 лева от предоставени правни услуги, свързани с процесуално представителство на българско юридическо лице. Според посоченото в РА, Р. Р. не е спазил разпоредбите на чл. 96, ал. 1, изр. 2 – ро от ЗДДС (в сила до 31.12.2022 г.) да подаде заявление за регистрация в 7 – мо дневен срок от датата, на която е достигнат оборотът. Оборотът, според тезата на органите по приходите, е достигнат за период не по – дълъг от два последователни месеца, включително текущия, тъй като за периода от 01.11.2022 г. до 10.11.2022 г. е реализиран оборот в размер на 53 333. 00 лева. Предвид на това жалбоподателят – физическо лице – е трябвало да подаде заявление за регистрация по ЗДДС до 17.11.2022 г. включително. Заявлението е подадено на дата 06.12.2022 г., т. е. със закъснение от 19 дни.

Във връзка с подаденото заявление за регистрация по ЗДДС извън установения от закона срок е съставен АУАН № F690211 на дата 22.12.2022 г.

Според органите по приходите, разпоредбата на чл. 96, ал. 1 от ЗДДС е обща и гласи, че всяко данъчно задължено лице, което е установено на територията на страната, с облагаем оборот 50 000 лева или повече за период не по – дълъг от последните 12 последователни месеца преди текущия месец е длъжно в 7 – мо 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 – мо дневен срок от датата, на която е достигнат оборотът. По подаденото заявление за регистрация по ЗДДС е издадена Акт № 220422204695368 от 20.12.2022 г., връчен на дата 22.12.2022 г.

Според органите по приходите към дата 10.11.2022 г. облагаемият оборот на жалбоподателя Р. Р. е в размер на 53 333. 00 лева по фактура № [ЕГН] / 10.11.2022 г., издадена за предоставени на „МАКСИТ“ ЕООД услуги, във връзка със сключен

договор. Жалбоподателят дължи данък и за извършени от него облагаеми доставки в периода от 11.11.2022 г. – 21.12.2022 г., на основание разпоредбите на чл. 102, ал. 3, т. 1 ЗДДС.

Недоволен от така издадения РА жалбоподателят Р. Р. го оспорва по административен ред пред Директор на дирекция „ОДОП“. В резултат от това оспорване е издадено Решение № 851 от 21.06.2024 г. По същество в това решение се възприемат мотивите, които са изложени и в РА, като последният е потвърден в оспорената част.

Недоволен от това решение, жалбоподателят оспорва РА пред състав на АССГ.

При така установената фактическа обстановка, съдът намира от правна страна следното:

Жалбата е допустима. Решението на директор на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП София е получено по електронен път от жалбоподателя на дата 03.07.2024 г. Жалбата е подадена чрез административния орган до съда на дата 12.07.2024 г. Тоест същата е подадена в срок. По делото е представено платежно нареждане за внесена държавна такса по сметка на АССГ в размер на 10 лева.

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 изрично са 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.

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по приходите. Видно от представената по делото Заповед № РД-01-849/31.10.2022 г., издадена от директора на ТД на НАП-София, 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. В точка 16 от тази заповед е посочено лицето Х. Б. М., на длъжност Началник сектор „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП София, като компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 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 жалбоподателя Р. Р..

В жалбата до съда е направено искане за преюдициално запитване до Съда на ЕС. Първо, дали Директива 2006 / 112 / ЕО на Съвета допуска национална правна уредба, съгласно която на лице, което не се занимава със сезонна дейност, но чиито оборот в рамките на два последователни надхвърля сумата, посочена в националния закон, е задължено да подаде заявление за регистрация в ускорен срок ? Второ, дали Директива 2006 / 112 / ЕО на Съвета допуска национална правна уредба, при която при едни и същи условия на нарушение, изразяващо се в неподаване на заявление за регистрация в законоустановения срок, да има различно правно третиране на прехвърляща границата на задължителния облагаем оборот доставка в зависимост от това дали субектът следва да се регистрира в нормален или ускорен срок ?

С протоколно определение от дата 17.12.2024 г. съдът, на основание чл. 629, ал. 2 от ГПК, е оставил без уважение направеното в жалбата искане за отправяне на

преюдициално запитване по формулираните в жалбата два въпроса.

Между страните по делото липсва спор по фактите. Противоположните им позиции са по тълкуването и прилагането на разпоредби от материалния данъчен закон.

Съдът намира за необходимо да посочи, че при постановяване на своето решение трябва да съобрази Решението на Съда на ЕС от 11 април 2024 г. по дело С – 122 / 23 с предмет преюдициално запитване, отправено на основание чл. 267 ДФЕС от ВАС. В това решение (по – конкретно в т. 39) е посочено, че Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба, приета от държава членка в приложение на чл. 287 от тази директива, която поставя предвиденото в посочената директива за малките предприятия право на освобождаване от ДДС в зависимост от условието данъчно задълженото лице, чийто годишен оборот или оборот в рамките на два последователни месеца надхвърля сумата, посочена за тази държава членка в тази разпоредба, да подаде в определен срок заявление за регистрация по ДДС.

В т. 41 от Решението на Съда на ЕС от 11 април 2024 г. по дело С – 122 / 23, е посочено, че националните юрисдикции са длъжни да проверят дали размерът на санкцията не надхвърля необходимото за постигането на целите за осигуряване на правилното събиране на данъка и за предотвратяване на измамите, като вземат предвид обстоятелствата по случая, и най – вече каква е конкретната сума на наложената санкция и евентуалното наличие на измама или заобикаляне на приложимото законодателство от страна на данъчно задълженото лице, наказано за липсата на регистрация. Същите принципи важат и за увеличения размер на данъка, който, ако има характер на данъчна санкция, не трябва да бъде прекомерен спрямо тежестта на нарушението на задълженията от страна на данъчно задълженото лице (вж. в този смисъл решение от 9 юли 2015 г., *Salomi* и *Oltean*, С – 183 / 14, EU:C:2015:454, т. 51 и 52 и цитирана съдебна практика).

В т. 42 от Решението на Съда на ЕС от 11 април 2024 г. по дело С – 122 / 23 е посочено, че за да се прецени дали определена санкция е съобразена с принципа на пропорционалност, следва да се вземат предвид по – специално видът и тежестта на нарушението, което се наказва с тази санкция, както и правилата за определяне на нейния размер (решение от 8 май 2019 г., *EN.SA.*, С – 712 / 17, EU:C:2019:374, т. 40 и цитираната съдебна практика).

В т. 49 от това решение на Съда на ЕС е посочено, че запитващата юрисдикция, която единствена е компетентна да тълкува и прилага националното право, следва да провери дали по отношение на посочените в т. 47 от решението данъчно задължени лица разглежданата в главното производство национална правна уредба предвижда санкция по смисъла на практиката на Съда.

В т. 50 от това решение на Съда на ЕС е посочено, че запитващата юрисдикция трябва да провери дали тази правна уредба, от една страна, спазва принципа на ефективност в борбата с нарушенията на хармонизираните правила в областта на ДДС, и от друга страна, дали отговаря на изискванията за пропорционалност в съответствие с практиката на Съда, посочени в т. 41 – 43.

В т. 2 от диспозитива на решението на Съда на ЕС от 11 април 2024 г. по дело С – 122 / 23 е посочено, че Директива 2006 / 112, изменена с Директива 2009 / 162, трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба, която предвижда, че нарушението от страна на данъчно задълженото лице да подаде в срок заявление за регистрация по данък ДДС, води до възникване на данъчно задължение, при условие че тази правна уредба, когато и доколкото не се ограничава до събиране на ДДС за

сделките, извършени в периода, в който този данък е щял да бъде начислен, ако данъчно задълженото лице беше изпълнило в срок задължението си за регистрация по ДДС, от една страна, спазва принципа на ефективност в борбата с нарушенията на хармонизираните правила в областта на ДДС, и от друга страна, отговаря на изискванията за пропорционалност в съответствие с практиката на Съда. Посоченото е отговор на поставен от ВАС преюдициален въпрос: По какви критерии, изведени от тълкуването на Директивата за ДДС, трябва да се преценява дали посочената национална правна уредба, която предвижда възникване на данъчно задължение в случай на късно подаване на заявление за задължителна регистрация по ДДС, има санкционен характер? Тълкуването на т. втора от диспозитива на решението на Съда на ЕС води до извод, че не се изключва априори възможността националната правна уредба (чл. 102, ал. 4 от ЗДДС) да има санкционен характер (т. е. да представлява данъчна санкция). Тя няма санкционен характер, ако се ограничава само до събиране на ДДС за сделките, извършени в периода, в който този данък, така или иначе, е щял да бъде начислен, ако данъчно задълженото лице беше изпълнило в срок задължението си за регистрация по ДДС. (в този смисъл Решение № 7243 от 12.06.2024 г. по адм. д. № 12086 от 2021 г. на ВАС, Осмо отделение) Ако обаче при прилагането на разпоредбата са обхванати хипотези за събиране на ДДС и в период, в който принципно нямаше да бъде начислен ДДС, то тогава националната юрисдикция трябва да прецени дали в конкретния случай са спазени два принципа – на ефективност в борбата с нарушенията на хармонизираните правила в областта на ДДС и на пропорционалност. В този случай националната юрисдикция може да прецени облагането за допустимо, само ако то съответства на тези два принципа. (Решение № 7243 от 12.06.2024 г. по адм. д. № 12086 от 2021 г. на ВАС, Осмо отделение)

Съобразно разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, в относимата към фактите по настоящото дело редакция, в случаите на достигнат в рамките на два последователни месеца оборот, който надхвърля 50 000 лева, данъчно задълженото лице, което не е подало заявление за регистрация в срок, дължи данък за облагаемите доставки. Срокът за подаване на заявление за регистрация е определен в чл. 96, ал. 1, изр. 2 – ро от ЗДДС (в приложимата редакция). Той е 7 – мо дневен – считано от датата, на която е достигнат оборотът. Данъкът върху ДДС, в случаите когато лицето не е подало заявлението своевременно, се дължи за определен период. Този период е от датата на надвишаване на оборота, до датата, на която лицето е регистрирано от органа по приходите. Следователно, с разпоредбата на чл. 96, ал. 1, изр. 2 – ро от ЗДДС се установява своеобразно субективно право на освобождаване от ДДС, в зависимост от условието данъчно задълженото лице, чийто оборот в рамките на два последователни месеца надхвърля сумата от 50 000 лева, да подаде в 7 – мо дневен срок заявление за регистрация по ДДС. Тоест, ако данъчно задълженото лице подаде заявлението в този срок, то принципно не би имало правно задължение да начисли ДДС за доставката, с която е надвишен минималният праг. Ако 7 – мо дневният срок бъде спазен, това би довело до освобождаване от задължение за начисляване на ДДС и по отношение на доставките от датата, на която е надвишен минималният праг, до датата, на която лицето е регистрирано от орган по приходите. Правото на освобождаване от ДДС е поставено в зависимост от изпълнението в кратък срок на задължение за подаване на заявление за регистрация по отношение на този данък. В решението на Съда на ЕС по дело С – 122 / 23 е използван изразът „право на освобождаване от ДДС“, което е предвидено за малките предприятия. (вж. т. 30 от решението по дело С – 122 / 23).

Следователно спорният по делото въпрос е по отношение на това, дали в конкретния случай прилагането на разпоредбата на чл. 102, ал. 4 ЗДДС (в относимата към фактите по делото редакция) се ограничава до събиране на ДДС за сделките, извършени в периода, в който този данък е щял да бъде начислен, ако данъчно задълженото лице беше изпълнило в срок задължението си за регистрация по ДДС. При прилагането на тази разпоредба трябва да се отчита кои доставки на услуги, извършени от жалбоподателя, така или иначе щяха да бъдат обложени, ако лицето беше подало заявление в срок, от една страна, и кои доставки нямаше да бъдат обложени с ДДС, ако лицето беше спазило срока, от друга. Разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС безспорно не ограничава своето приложно поле само до събиране на ДДС за доставките, извършени в периода, в който този данък е щял да бъде начислен, ако данъчно задълженото лице беше изпълнило в срок задължението си за регистрация по ДДС. Разпоредбата предвижда облагане и на освободени по принцип доставки, спрямо които данъкът нямаше да бъде начислен, ако беше спазен срокът за подаване на заявление. Следователно, настоящият състав има задължението да провери, дали при прилагането на разпоредбата, в светлината на конкретните факти по делото, са спазени принципите на ефективност в борбата с нарушенията на хармонизираните правила в областта на ДДС, и от друга страна, дали отговаря на изискванията за пропорционалност в съответствие с практиката на Съда (т. 51 от Решението на Съда на ЕС от 11 април 2024 г. по дело С – 122 / 23). В правомощието на настоящия състав е да провери, дали увеличеният размер на данъка не е прекомерен спрямо тежестта на нарушението на задълженията от страна на данъчно задълженото лице (т. 41 от Решението на Съда на ЕС от 11 април 2024 г. по дело С – 122 / 23). В този смисъл относно обхвата на съдебния контрол е и практиката на ВАС (Решение № 10690 от 09.10.2024 г. по адм. д. № 10167 от 2022 г. на ВАС, Първо отделение).

Съдът трябва да прецени дали определената санкция е съобразена с принципа на пропорционалност. Това означава, че трябва да се вземат предвид по – специално видът и тежестта на нарушението, което се наказва с тази санкция, както и правилата за определяне на нейния размер (решение от 8 май 2019 г., *EN.SA.*, С – 712 / 17, EU:C:2019:374, т. 40 и цитираната съдебна практика)

Фактите в конкретния случай обуславят следния извод: прилагането на разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, спрямо жалбоподателя Р. Р., е в нарушение както на принципа на ефективност, така и на принципа на пропорционалност. Между страните не е спорно, че заявлението за регистрация е трябвало да бъде подадено от жалбоподателя Р. Р. най – късно до дата 17.11.2022 г. Според чл. 101, ал. 6 от ЗДДС органът по приходите извършва проверка на основанието за регистрация в срок от 7 дни от подаване на заявлението, а според ал. 7 на същия член в срок от 7 дни от приключване на проверката органът по приходите издава акт. Това означава следното: органът по приходите е трябвало да извърши проверка на условията за регистрация по ДДС до 24.11.2022 г. В срок от 7 дни от приключване на проверката органът по приходите издава акт, с който извършва или мотивирано отказва да извърши регистрацията, т. е. до дата 01.12.2022 г. Жалбоподателят е имал право да осъществява дейност от свободната си професия до дата 01.12.2022 г. Ако беше спазил срока за подаване на заявление, за Р. Р. нямаше да възникне задължение да начислява ДДС. Напротив - в неговата правна сфера щеше да възникне субективното право да не начислява ДДС („право на освобождаване от ДДС“). В конкретния случай, видно от доказателствата по делото, от жалбоподателя не се издавани фактури за

предоставени услуги след дата 30.11.2022 г.

Съгласно практиката на ВАС (Решение № 11631 от 30.10.2024 г. по административно дело № 6652 / 2023 г. на ВАС, Първо отделение) в тези случаи органите по приходите имат право да начислят ДДС, само ако са спазени принципите на ефективност и пропорционалност. Ако облагането на доставките в този период не отговаря на стандартите, установени с тези два принципа, то е незаконосъобразно. Принципно данъкът върху добавената стойност е дължим за облагаемите доставки за период от датата, на която хипотетично е трябвало да се издаде актът за регистрация на ДДС (в случая периодът започва след 1.12.2022 г. до 22.12.2022 г. – датата на която Актът за регистрация е връчен на жалбоподателя Р. Р.). Беше посочено, че не са издавани фактури за осъществени доставки на услуги след дата 30.11.2022 г.

Видът и тежестта на нарушението в конкретния случай не са взети предвид от органите по приходите при прилагането на материалноправната разпоредба на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС. Не се установява от събраните по делото доказателства наличие на измама или заобикаляне на приложимото законодателство от страна на жалбоподателя. Р. Б. Р. е подал заявление за регистрация по ЗДДС на дата 06.12.2022 г. Видно от представеното от него в хода на ревизионното производство възражение срещу РД, той е формирал представа, че трябва да подаде заявлението в 7 – дневен срок, считано от изтичането на периода, през който е надвишил минималния оборот. Тоест до 7 декември 2022 г., което е 7 дни след края на данъчния период м. 11.2022 г. Това обстоятелство не би могло да се тълкува в смисъл, че е налице опит от страна на жалбоподателя за измама или заобикаляне на данъчното законодателство. (т. 41 от Решението на Съда на ЕС от 11 април 2024 г. по дело С – 122 / 23) Напротив – той сам е подал заявлението в срок, който е намирал за законосъобразен.

Санкцията не е съобразена с принципа на пропорционалност. Установен е дължим ДДС в размер на 429 760. 67 лева, както и лихва в размер на 24 249. 76 лева, за извършени от Р. Р. адвокатски услуги. Размерът на начисления (увеличения) данък не отговаря на критерия за пропорционалност. Той се явява прекомерен спрямо тежестта на нарушението на задълженията от страна на данъчно задълженото лице (в този смисъл решение от 9 юли 2015 г., *Salomi и Oltean*, С – 183 / 14, EU:C:2015:454, т. 51 и 52 и цитарана съдебна практика). Всички доставки на услуги, осъществени от Р. Р. за периода от 10.11.2022 г. до 30.11.2022 г., са определени за облагаеми. Вече беше посочено, че ако заявлението беше подадено на 17.11.2022 г., при стриктно спазване на разпоредбите на чл. 101, ал. 6 и ал. 7 от ЗДДС, в правната сфера на Р. Р. не би възникнало задължение за начисляване на ДДС за предоставените от него услуги. Съгласно практиката на Съда на ЕС, принципът на пропорционалност изисква кумулирането на процедури за търсене на отговорност и санкции, предвидено в национална правна уредба, да не превишава границата на онова, което е уместно и необходимо за постигане на легитимните цели, преследвани от тази правна уредба, като се има предвид, че когато съществува избор между няколко подходящи мерки, трябва да се прибегне до мярката, която създава най – малко ограничения, а породените от нея неудобства не трябва да са несъразмерни спрямо поставените цели (решение от 5 май 2022 г., *BV*, С – 570 / 20, EU:C:2022:348, т. 34 и цитираната съдебна практика).

Отделно от изложеното дотук, от доказателствата по делото се установява, че спрямо Р. Р. е бил съставен АУАН по повод на подадено заявление за регистрация по ЗДДС. Актът за установяване на административното нарушение № F 690211 / 22.12.2022 г. е

върчен на жалбоподателя на същата дата – 22.11.2022 г. Съгласно разпоредбата на чл. 178 от ЗДДС, данъчно задължено лице по този закон, което е длъжно, но не подаде заявление за регистрация, се наказва с глоба – за физическите лица, които не са търговци, в размер от 500 до 5000 лева. В конкретния случай е налице съставен акт за установяване на административно нарушение (АУАН), за което се предвижда глоба. Изпълнителното деяние на това нарушение е под формата на бездействие - неподаване в срок на заявлението за регистрация по ЗДДС. В това отношение съдът е длъжен да съобрази т. 46 от Решение на Съда на ЕС от 4 май 2023 г. по дело С – 97 / 21 г. В тази точка е посочено, че степента на тежест се преценява в зависимост от максималното наказание, предвидено в релевантните разпоредби (вж. в този смисъл решение на ЕСПЧ от 9 октомври 2003, *Ezeh* и *Connors* срещу О. кралство, СЕ:ЕCHR:2003:1009JUD003966598, § 120) От тази гледна точка, предвиденото за нарушение на разпоредбата на чл. 178 от ЗДДС наказание е тежко. Максималната (горната) граница е в размер на 5000 лева, а минималната (долната) – 500 лева. Това тълкуване кореспондира и с практиката на Съда на ЕС. В т. 48 от Решение на Съда на ЕС от 4 май 2023 г. по дело С – 97 / 21 г. е прието, че имуществената санкция е тежка, защото не може да бъде по – малко от 500 BGN, като едновременно с това е налице и възможност „да достигне 2000 BGN”.

Посоченото води до извод, че по отношение на жалбоподателя Р. Р. приложението на материалноправната разпоредба на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС не отговаря на условията да е пропорционално. Съставен е АУАН за нарушение, за което се предвижда глоба в размер от 500 до 5000 лева и заедно с това е увеличен и размерът на данъка, като е начислен данък върху добавената стойност.

С оглед на гореизложеното РА е незаконосъобразен и трябва да бъде отменен.

По отношение на разноските

Съгласно разпоредбата на чл. 161, ал. 1 от ДОПК, на жалбоподателя се присъждат разноските по делото и възнаграждението за един адвокат за всяка инстанция съразмерно уважената част на жалбата. На ответника се присъждат разноски съобразно отхвърлената част от жалбата. На администрацията вместо възнаграждение за адвокат се присъжда за всяка инстанция юрисконсултско възнаграждение в размера на минималното възнаграждение за един адвокат. В конкретния случай от процесуалния представител на жалбоподателя пред АССГ е представена фактура за заплатен аванс по договор за правна защита и съдействие № 0336 / 01.07.2024 г. – изготвяне на жалба и процесуално представителство. Претендират се разноски в размер на 12 050. 00 лева. При материален интерес в размер на 454 010. 43 лева, приложима е разпоредбата на чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения. Съгласно чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г., при интерес от 100 000 лв. до 500 000 лв., възнаграждението се определя на 8650 лв. плюс 4 % за горницата над 100 000 лв. Претендираният размер от страна на пълномощника на жалбоподателя не надвишава минималните размери. Напротив – той е значително под минималния праг. В този смисъл възражението на процесуалния представител на ответника е неоснователно. Доказани са плащания за 12 000 лева хонорар за адвокат и заплатена държавна такса в размер на 10. 00 лева. Тоест трябва да се присъдят разноски в полза на жалбоподателя в размер на 12 010. 00 лева.

Така мотивиран и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, Първо отделение, 45 – ти състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на Р. Б. Р., РА № Р – 22221523000402 – 091 – 001 / 25.09.2023 г., издаден от Х. Б. М. на длъжност началник - сектор „Ревизии“ – орган, възложил ревизията, и Д. П. Д. – на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 851 от 21.06.2024 г. на директора на дирекция „ОДОП“ – София.

ОСЪЖДА ТД на НАП София да заплати на Р. Б. Р., ЕГН [ЕГН], разноски по делото в размер на 12 010. 00 лева.

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