

РЕШЕНИЕ

№ 5214

гр. София, 18.08.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав, в публично заседание на 28.05.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калин Куманов

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **4941** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на А. Б. П. от [населено място], ЕГН: [ЕГН], против Ревизионен акт № Р-22221019004046-091-001/ 23.01.2020 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 786/13.05.2020 г., издадено от Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, с който на жалбоподателя са определени задължения по ЗДДС за данъчен период м.декември 2018 г. в размер на 33 333,33 лв., ведно с лихва от 3 463,24 лв.

Жалбоподателят изтъква, че щом регистрацията му по ЗДДС е извършена по негова инициатива, нормата на чл.102, ал.4 ЗДДС е неприложима. Настоява, не е имал качеството на задължено лице по чл.3 ЗДДС. В тази връзка се позовава на еднократност на сключения договор за консултантски услуги. Поддържа, че РА е немотивиран и издаден при неизяснена фактическа обстановка, поради което моли Съда да отмени РА. В с.з. жалбоподателят не се явява, а процесуалният му представител адв.Липчински поддържа жалбата и претендира присъждане на разноски. Представя писмени бележки с подробни съображения.

Ответникът – Директорът на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител юк.Й. намира, че жалбата е неоснователна и моли Съда да я остави без уважение, като присъди на ответника юрисконсултско

възнаграждение.

Административен съд - София град, след като обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, становищата на страните и при направената служебна проверка за законосъобразността на акта, съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намира следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. Решението на Директора на Д"ОДОП"-гр.С. е постановено в срока по чл.156, ал.6 ДОПК, във връзка с постъпила жалба срещу РА до Съда, която е постъпила в едномесечния срок за оспорване на мълчаливо потвърден РА. Жалбата е подадена от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което е процесуално допустима.

Съдът приема за установено следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221019004046- 020-001/28.06.2019 г., издадена от Г. И. М. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., е възложена ревизия на жалбоподателя за установяване на задължения по ЗДДС за периода от 14.12.2018 г. до 30.04.2019 г. За ревизиращи органи са определени Ю. С. Т.-С. – глинспектор по приходите при ТД на НАП-гр.С., ръководител на ревизията, и Р. К. Докторова-П. – инспектор по приходите при ТД на НАП-гр.С.. Заповедта е връчена по електронен път на 05.07.2019 г., като е определено ревизията да бъде извършена в тримесечен срок от връчването ѝ. Със ЗИЗВР № Р-22221019004046-020-002/04.10.2019 г. е определен срок за завършване на ревизията до 05.11.2019 г. Органът по възлагането е оправомощен със Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.24).

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221019004046-092-001/19.11.2019 г., връчен по електронен път на 20.11.2019 г. Лицето е подало възражение вх.№ 59-00-1282/02.12.2019 г., което е обсъдено от органите по приходите в издадения РА.

Ревизията приключва с РА № Р-22221019004046-091-001/23.01.2020 г., издаден от Г. И. М. - "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С. – орган, възложил ревизията и Ю. С. Т.-С. – глинспектор по приходите при ТД на НАП-гр.С. - ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 24.01.2020 г.

С обжалвания РА са установени задължения общо в размер на 36 796,57 лв., в т.ч. ДДС в размер на 33 333,33 лв. и лихва от 3 463,24 лв.

В хода на ревизията, отговор на връчено му искане за представяне на документи и писмени обяснения, жалбоподателят е представил писмени обяснения, Договор за услуги от 30.09.2018 г., банкови извлечения за периода; преводно нареждане за сумата от 200 000 лв., служебна бележка за получени доходи от трудови правоотношения за 2018 г., изплатени от [фирма].

Въз основа на така представените документи и писмени обяснения ревизията е установила, че жалбоподателят е упражнявал трудова дейност в [фирма] до м.октомври 2018 г. по трудов договор на длъжност „Ръководител на отдел по продажбите“, и в [фирма] до м.октомври 2018 г. на длъжност „Оперативен директор“. За периода от м.ноември 2018 г. до м.март 2019 г. за лицето няма данни за действащи трудови договори.

С Договор за услуги от 30.09.2018 г., сключен между [фирма] като възложител и жалбоподателя като изпълнител (л.104), страните са се споразумели, че изпълнителят

приема срещу възнаграждение да предоставя на възложителя услуги, свързани с интеграцията на операциите на новопридобитото предприятие [фирма], изразяващи се в предварителен и последващ контрол от името на възложителя върху планираните процеси, а именно: интеграция на софтуерите и на процесите в складовете на Р. с тези на [фирма]; намаляване на броя на складовете на Р. до 3 броя – С., Р. и С. и промяна на съпътстващите процеси; промяна на процесите по обслужване на ключовите клиенти на Р. и прехвърлянето им към звено Градска логистика на [фирма]; намаляване на персонала до 160 служители; намаляване на автопарка на „Р.“ до 80 МПС. Уговорено е възнаграждение за изпълнителя в размер на 200 000 лв., платимо в срок до 31.12.2018 г.

На 14.12.2018 г. банков път жалбоподателят е получил възнаграждение по договора от 30.09.2018 г., в размер на 200 000 лв.

Съгласно представените при ревизията писмени обяснения, експертните услуги са свързани с планирането и осъществяването на предварителен и последващ контрол върху интеграцията на операциите на придобитото от възложителя [фирма] предприятие [фирма], а именно: интеграция на софтуерите и на процесите в складовете на двете търговски дружества; намаляване на броя на складовете на „Р.“ до 3 броя и промяна на съпътстващите процеси; промяна на процесите по обслужване на ключовите клиенти и прехвърлянето им към звено Градска логистика на [фирма]; намаляване на персонала до 160 служители; намаляване на автопарка на „Р.“ до 80 МПС. Описаните дейности не изискват притежаване на лицензи или разрешителни от лицето. Цената на услугите е съобразена с пазарните условия и цени за този вид дейност и управление на описаните процеси.

За реализираните доходи е подадена Годишна данъчна декларация вх.№ 2210И0633595/19.04.2019 г. по чл.50 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица с деклариран данък в размер на 15 000 лв., платен на 22.04.2019 г.

Жалбоподателят е подал Заявление за регистрация по ЗДДС вх.№ 223911900842801/04.04.2019 г. В тази връзка му е възложена проверка, при която е установено, че на 14.12.2019 г. на жалбоподателя е преведена сума в размер на 200 000 лв., представляваща възнаграждение за извършени консултантски услуги. С това А. Б. П. е реализирал облагаем оборот за регистрация по чл.96 ал.1 ЗДДС. При проверката е установено, че в качеството си на данъчно задължено лице П. е следвало да подаде заявлението за регистрация по ЗДДС до 21.12.2018 г. – в 7-дневен срок от датата, на която е достигнат оборотът, за период не по-дълъг от последните два последователни месеца, включително текущия месец. За резултатите от проверката е издаден Акт за регистрация по ЗДДС № 220421900974872/16.04.2019 г., с който жалбоподателят е регистриран по ЗДДС, считано от 18.04.2019 г. Указаните доказателства са приобщени към ревизионното производство с Протокол №1527047/15.10.2019 г.

Според ревизиращите органи в конкретния случай е извършена еднократна сделка, като е реализиран облагаем оборот в размер на 200 000 лв. с дата 14.12.2018 г. На основание чл.102, ал.4 ЗДДС (ред. в сила от 01.01.2018 г.) и чл.96, ал.1, изр.второ ЗДДС, тъй като облагаемият оборот е достигнат за период не по-дълъг от два последователни месеца, включително текущия, е прието, че за облагаемата доставка, с която се надхвърля облагаемият оборот, се дължи данък. При това положение на жалбоподателя е начислен ДДС за извършена облагаема доставка за периода от 14.12.2018 г. (датата, на която е надвишен оборотът), до 18.04.2019 г. (датата, на която

лицето е регистрирано по ЗДДС). Посочено е, че с оглед разпоредбите на чл.67, ал.2 ЗДДС и чл.53, ал.2 ППЗДДС дължимият данък е включен в продажната цена и е в размер на 33 333,33 лв. За забавата е начислена лихва от 3 463,24 лв.

Недоволен от издадения му ревизионен акт, жалбоподателят го е оспорил по административен ред. Жалбата заедно с окомплектованата административна преписка е постъпила при решаващия орган на 18.02.2020 г. (л.148). В срока по чл.155, ал.1 ДОПК решаващият орган не е постановил решение и по този начин обжалваният РА е мълчаливо потвърден. След подаването на жалбата до съда, в хипотезата на чл.156, ал.6 във вр.с ал.5 ДОПК, с Решение № 786/13.05.2020 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, обжалваният РА е потвърден. Съдът намира, че след като е започнал да тече предвиденият в чл.156, ал.5 ДОПК 30-дневен срок за обжалване пред Съда на мълчаливо потвърдения РА, и подадена от дружеството жалба срещу същия, в случая е налице изключението за произнасяне от решаващия орган по чл.156, ал.6 във вр.с ал.5 ДОПК. Поради това, че жалбата срещу мълчаливо потвърдения РА е в срок, решаващият орган има правото да се произнесе с решение в седмодневен срок от момента на подаване на жалбата до съда, по аргумент от чл.156, ал.6 ДОПК. С постановеното на решение на Д"ОДОП" този срок е спазен. Решението е постановено в рамките на законоустановения 7-дневен срок за изпращане на преписката в съда съгласно чл.150, ал.1 ДОПК. В този смисъл е ТР № 7 от 11.12.2008 г. на Общото събрание на колегиите на ВАС, постановено по тълкувателно дело № 3/2008 г.

По делото беше допусната съдебно-счетоводна експертиза с вещо лице Д. П., която даде заключение по следните задачи:

1. Жалбоподателят А. П. бил ли е регистрирано самоосигуряващо се лице към момента на сключване на Договора от 30.09.2018 г., съответно към момента на изплащане на възнаграждението по договора на 14.12.2018 г. и към момента на регистрацията по ЗДДС на 16.04.2019 г.
2. Деклариран ли е полученият доход по Договор от 30.09.2018 г. от А. Б. П. в ГДД по чл.50 от ЗДДФЛ за 2018 г. и ако да - в кое приложение на ГДД и под какъв код.
3. Да установи дали А. Б. П. има други договорни отношения в периода от 14.12.2018 г. – датата на плащане по Договор от 30.09.2018 г. до 16.04.2019 г. – регистрацията по ЗДДС. По какъв начин е извършено плащането по Договор от 30.09.2018 г.
4. Да установи дали от страна на Възложителя [фирма] има други плащания по Договор от 30.09.2018 г. към А. Б. П..
5. След проверка в счетоводството на [фирма] да се установи как е отразен счетоводно Договор от 30.09.2018 г., сключен с А. Б. П., в т.ч. и извършеното плащане към него на 14.12.2018 г.
6. В какъв размер и по кои доставки на жалбоподателя е доначислен ДДС.
7. Към коя дата жалбоподателят е достигнал облагаемия оборот за регистрация по ЗДДС и кога същият е подал заявление за регистрация по ЗДДС.

Съдът кредитира експертното заключение като компетентно изготвено и даващо отговор на поставените задачи. Същото е мотивирано, съответства на събраните доказателства и следва да се приеме и за обосновано, предвид подробно изложената от вещото лице аргументация, послужила за формиране на експертните изводи. Експертът е анализирал коректно събраните доказателства и е изградил последователни, компетентни и вътрешно непротиворечиви изводи. Отговорил е изчерпателно на поставените въпроси, след съвкупна проверка и анализ на всички

относими към спора факти.

Към доказателствения материал по делото се приобщиха следните писмени доказателства:

Представени от жалбоподателя: с молба от 18.12.2020 г. – ГДД за 2018г.; справка за изплатени доходи на физически лица за 2018г.; справка от У. Б. С. – движение по сметка (л.176); в с.з. на 15.04.2021 г.

Представени от ответника: с молба от 08.01.2021 г. – писмени доказателства по преписка № 220421900974872/16.04.2019 г. по Акт за регистрация по ЗДДС, ведно с пояснение, че същият не е обжалван и е влязъл в сила (л.209, л.239).

Представени от третото неучастващо в процеса лице [фирма] - доказателствата, използвани от вещото лице при изготвяне на заключението извън кориците на делото (л.271).

Представени от доставчика на удостоверителни услуги [фирма] - информация и доказателства за издадени квалифицирани електронни подписи и период на тяхната валидност за органите по приходите Г. И. М., Ю. С. Т.-С. и Р. К. Докторова-П. (л.164).

При така установената фактическа обстановка Съдът достигна да следните правни изводи:

На първо място, следва да се отбележи, че е спазен срокът по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство – ревизионното производство е образувано със ЗВР № Р-22221019004046-020-001/28.06.2019 г., т.е в рамките на 5-годишния срок за първата ревизирана година - 2018 г.

С оглед делегирането на правомощия по реда на чл.112, ал.2, т.1 ДОПК във вр.с чл.11, ал.3 ЗНАП по делото е представена Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. (л.24), издадена от Директора на ТД на НАП-гр.С., с която Г. И. М., Началник на отдел "Ревизии и проверки", е определен за компетентен орган да издава заповеди за възлагане на ревизии на основание чл.112, ал.2, т.1 ДОПК. Съгласно разпоредбата на чл.112, ал.2 ДОПК ревизията може да се възлага от: органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция или изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. Предвид представената по делото заповед следва изводът, че първоначалната и последващата ЗИЗВР е издадена от компетентен за целта орган на приходната администрация, както и че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Ето защо следва да се приеме, че ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.118, ал.2 ДОПК във вр.с чл.7, ал.1, т.4 ЗНАП и чл.119, ал.2 ДОПК, в кръга на определените им правомощия (в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС).

Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл.120, ал.1 ДОПК и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 от кодекса, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на

административно-производствените правила.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл.16, ал.1, т.1 ЗЕДЕУУ, по делото са представени заверени копия на електронни съобщения за издаването на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с приключилото ревизионно производство.

Всички актове в ревизионното производство – ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени от органи по приходите, които са притежавали квалифициран електронен подпис.

Съгласно чл.3 ЗЕДЕУУ (ред. - ДВ, бр. 85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл.3, т.35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ.

Съгласно чл.4 ЗЕДЕУУ автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл.13 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16. Електронният подпис по ал.3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал.1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл.3, т.10 от Регламент (ЕС) № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал.3 и ал.4 ЗЕДЕУУ препащат към същия регламент и съгласно тях "усъвършенстван електронен подпис" означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл.26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях; а "квалифициран електронен подпис" означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се

основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл.26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. По делото са представени удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги със съдържанието по чл.24, ал.1 ЗЕДЕУУ, обосновава извод за това, че заповедта за възобновяване на ревизия и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал.3 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

По делото са представени справки от публичните регистри на [фирма] за издадени електронни подписи и удостоверения за квалифициран електронен подпис на органите по приходите, подписали РА. Такива удостоверения са приобщени и за лицата, издали ЗВР, ЗИВР и РД. Съдът намира, че тези доказателства не са необходими, предвид разпоредбата на чл.25, т.1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгласно чл.52 от 01.07.2016 г., както и на чл.5, т.2, предл.2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО НА ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Т.е. доказателства за КЕП не следва да бъдат представяни, макар това да е сторено от ответника в настоящото производство, а освен това са събрани и служебно от Съда.

Според чл.28, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), доставчикът на удостоверителни услуги води електронен регистър (база данни), в който публикува удостоверенията, които използва в дейността си като доставчик, издадените удостоверения и списъка на прекратените удостоверения. Последната разпоредба е доразвита в чл.37, ал.2 от Наредба за дейността на доставчиците на удостоверителни услуги, реда за нейното прекратяване и за изискванията при предоставяне на удостоверителни услуги, според която регистърът съдържа: 1. удостоверенията за квалифициран електронен подпис, които използва в дейността си като доставчик на удостоверителни услуги; 2. списък на издадените удостоверения за квалифициран електронен подпис; 3. списък на прекратените удостоверения; 4. удостоверения за време за представяне на електронен подпис, създаден за определен електронен документ, в случаите, когато такива се издават от доставчика на удостоверителни услуги; 5. информация по чл.28, ал.3 ЗЕДЕУУ. Следователно публичният електронен регистър на доставчика съдържа информацията относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия.

Видно е от съдържащите се в делото справки – извлечения от информационната система, че лицата, подписали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, издаден от В-Т. О. СА Q., с валидност за периода на подписване на документа. Освен това от публичния регистър, поддържан от доставчика на удостоверителни услуги и достъпен на адрес: <https://www.b-trust.org/bg>, може да се извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран електронен подпис. ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, отнасящи се до ревизията, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията – Г. И. М., както и че Ю. С. Т.-С. и Р. К. Докторова-П. - органи по приходите при ТД на НАП-гр.С. са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на РД и РА в ревизията.

На следващо място, наличието на КЕП на органите, издали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, се установява по категоричен начин от приетото по делото удостоверение, издадено от трето лице, издател на КЕП – [фирма]. От същото се установява, че към датите на издаване на оспорения РА, заедно с приложените към него РД, ЗВР и ЗИЗВР, квалифицираните подписи са валидни и са издадени на органите по приходи, подписали електронните документи. Ето

защо, Съдът намира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са надлежно подписани.

Предвид гореизложеното Съдът намира, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма и е постановено в рамките на преклузивния срок по чл.109 ДОПК.

По приложените на материалния закон Съдът намира следното:

По силата на чл.96, ал.1 ЗДДС (ред. ДВ, бр.97 от 2017 г., в сила от 1.01.2018 г.), всяко данъчно задължено лице 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. С цитираната норма е въведена ускорена процедура по регистрация за целите на ЗДДС.

Правният спор в случая се свежда до това дали са предпоставките за приложение разпоредбата на чл.102, ал.4 ЗДДС. Нормата (ред. в сила от 01.01.2018 г.) предвижда, че 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. 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. Ал.1 на същия нормативен текст предвижда, че когато орган по приходите установи, че лице не е изпълнило в срок задължението си за подаване на заявление за регистрация, той го регистрира с издаване на акт за регистрация, ако условията за регистрация са налице.

С влязъл в сила АРЗДДС е установено, че към 14.12.2018 г. А. П. е реализирал оборот от над 50 000 лв. с получаване на сумата 200 000 лв. от [фирма]. Правилно органите по приходите е приели, че за дата на получаване на процесната сума следва да се приеме датата на паричния превод, която дата не е спорна по делото. Допуснатата по делото ССЕ даде заключение, че задължението на жалбоподателя за подаване на заявление за регистрация по ЗДДС изтича на 21.12.2018 г.

Продажбата на услуга, за която е заплатена процесната парична сума, представлява доставка по смисъла на чл.6 ЗДДС, извършена на територията на страната и същата е облагаема. Същевременно с тази доставка е реализиран оборот за регистрация по ЗДДС. Т.е. на 14.12.2018 г. е налице данъчно събитие по смисъла на чл.25, ал.1 и ал.2 ЗДДС, което се равнява на сумата в размер на 200 000 лв. Следователно на указаната дата за задълженото лице е възникнало задължение за подаване на заявление за регистрация по ЗДДС по см. на чл.96, ал.1, изр.второ ЗДДС.

В разпоредбата на чл.96, ал.1 от закона ясно са разграничени две хипотези, в които задължените лице имат задължение да подадат заявление за регистрация по ЗДДС. Едната хипотеза визира достигане на оборот за регистрация по ЗДДС от 50 000 лв. през дванадесет последователни данъчни периода, а другата визира случаите, при които е достигнат оборот за регистрация от 50 000 лв. през два последователни данъчни периода. И в двете хипотези данъчно задължените лица имат задължение за подаване на заявление в 7-дневен срок от датата, на която е достигнат оборотът. Тази хипотеза е специална спрямо общото правило за задължителна регистрация по ЗДДС по чл.96, ал.1, изр.първо ЗДДС.

С изменението на чл.96, ал.1 ЗДДС /ДВ, бр.97 от 2017 г., в сила от 01.01.2018 г. / 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 ЗДДС предимство има специалния ред по изречение второ на посочената разпоредба. Това нормативно разрешение цели своевременното регистриране по ЗДДС на данъчните субекти, които в относително кратък времеви период - до два месеца, извършат облагаеми доставки на значително висока стойност, реализирайки облагаем оборот от 50 000 лв. или повече. Целта на законодателя имплицитно се извлича и от предвидените различни моменти, от които започва да тече срокът за подаване на заявление за регистрация, съответно по чл.96, ал.1, изр.първо - от изтичането на данъчния период, през който е достигнат оборотът, а по чл.96, ал.1, изр.второ - от датата, на която е достигнат оборотът.

В случая жалбоподателят е достигнал оборот за регистрация по ЗДДС на 14.12.2018 г. На тази дата е извършена облагаема доставка по смисъла на ЗДДС. Няма основание да се приеме, че е налице различна дата на данъчното събитие от тази на паричния превод. Именно и поради тази причина за лицето възниква задължение за регистрация по ЗДДС при спазване на разпоредбата на чл.96, ал.1 изр.второ ЗДДС, а именно реализиран е облагаем оборот в рамките на два последователни месеца, които надвишава 50 000 лв.

Следва да се има предвид, че разпоредбата на чл.96, ал.1 ЗДДС не свързва задължението на субекта с изпълнение някъде във времето, а е посочено точно до кога може да бъде подадено заявлението: в 7-дневен срок от датата на достигае на оборота. Този срок категорично е задължителен, като всяко действие извършено след този 7-дневен срок се смята, че е извършено след законовия срок. Налице е процесуално бездействие за изпълнение на установено в закона задължение.

В настоящия казус от значение са две основни обстоятелства: 1. да е възникнало задължение за задължителна регистрация по ЗДДС; 2. лицето да не е подало заявление за регистрация по ЗДДС в предвидения от закона срок. В случая и двете предпоставки са налице. Механизмът за установяване размера на оборота, датата, на която лицето е следвало да се регистрира, и размерът на дължимия данък се определят след данъчен контрол. Констатациите и определените задължения се обективират единствено в ревизионен акт. Следователно механизмът, с който може да се задължи данъчния субект да изпълни своето задължение за внасяне на данъка, е установяване на размера му с ревизионен акт. Точно така е процедира на приходната администрация.

Съгласно разпоредбата на чл.102, ал.4 ЗДДС /в указаната приложима редакция/ за облагаемата доставка, с която се надхвърля облагаемия оборот, се дължи данък.

Когато се касае за случай на първоначална регистрация по ЗДДС съгласно сега действащия закон, в хипотезата, когато регистрацията се извършва по инициатива на органа по приходите, същата е занапред, но за периода от датата, на която е надвишен оборотът, до датата на регистрация законодателят използва правна фикция, като приравнява нерегистрираното задължено лице през този период на регистрирано такова. По тази причина всички задължения, вменени в тежест на едно добросъвестно, доброволно регистрирало се лице, се считат вменени в тежест и на пропусналото да извърши регистрацията си лице. Обратното би било равносилно на дискриминация и на черпене на допълнителни права от собственото противоправно поведение на закъснелия с регистрацията си данъчен субект.

Несподелимо е основното оплакване в жалбата за еднократния и инцидентен характер на разглежданата доставка. В мотивите на вносителя на законопроекта при изменението на чл.102, ал.4 ЗДДС е заложена целта на същото: да се обхванат случаите, при които данъчният субект извършва множество по принцип облагаеми доставки в рамките на кратък времеви период, като с въвеждането на новата разпоредба, изискваща подневно изчисляване на достигнатия оборот, се предотвратява избягването от регистрация по ЗДДС на такива данъчни субекти. Законодателят недвусмислено е използвал израза „облагаемите доставки“ в множествено число. Ето защо разпоредбата е приложима в случаите, в които лицата

извършват множество облагаеми доставки.

В случая клаузите на договора за услуги (в заглавието на същия страните са употребили израза услуги, в множествено число) сочат, че волата на страните е изпълнителят да предоставя на възложителя множество разнообразни услуги, свързани с интеграцията на операциите на новопридобитото предприятие [фирма], изразяващи се в предварителен и последващ контрол от името на възложителя върху планираните процеси. Тук са намерили място и интеграция на софтуерите, и намаляване на броя на складовете, и промяна на процесите по обслужване на ключовите клиенти, и намаляване на персонала, и намаляване на автопарка. Обстоятелството, че страните са уговорили еднократно плащането, не променя факта, че същото са дължи за множеството описани услуги с различни срокове за изпълнение. Съдът взе предвид и Решение № 8 от 30.06.2020 г. на Конституционния съд по конст.дело № 14/2019 г., по което Съдът е отхвърлил искането за установяване на противоконституционност на чл.102, ал.4 ЗДДС. В мотивите на решението се посочва, че 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 икономическа 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. 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. Осъществявайки дейността си, лицата, които не са изпълнили задължението си за регистрация, са получили от крайния потребител, който е фактическият платец на данъка, сума, която като икономическо изражение включва и размера на ДДС, събран от добросъвестните лица в полза на държавния бюджет. 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 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 облагаемият 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 предпоставя 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 осъществят механизмът и целта на данъка, и трябва да плати от собствените си приходи размера на начисления с ревизионния акт ДДС.

Ревизията е съобщила правилото по чл.67, ал.2 ДДС, според което когато при договаряне на

доставката не е изрично посочено, че данъкът се дължи отделно, приема се, че той е включен в договорената цена. Размерът на задължението е изчислен с използване формулата в чл.53, ал.2 ППЗДДС, приложима в случаите, когато данъкът се приема за включен в обявената или договорената цена.

Съдът намира, че правилно органите по приходите са приложили разпоредбата на чл.102, ал.4 във вр.с чл.96, ал.1, изр.второ ЗДДС, като са начислили дължим ДДС в размер на 33 333,33 лв., определен върху сумата на реализирания приход по договора за услуги. Този извод не се променя от установения от ССЕ факт, че жалбоподателят е декларирал получения доход по договора в подадената от ГДД по чл.50 ЗДДФЛ за 2018 г., като е заплатил данък в размер на 15 000 лв. Така заплатеният данък е пряк данък върху доходите, а спорът по делото е свързан с начисляване и внасяне на косвен данък. Освен това в.л е установило, че през м.септември 2018 г., когато е сключен договорът за услуги, жалбоподателят не е бил регистриран като самоосигуряващо се лице; не е бил регистриран като самоосигуряващо се лице нито към момента на изплащане на възнаграждението по договора, нито към момента на регистрацията по ЗДДС.

Правилно на основание чл.175 и чл.1 ЗЛДТДПДВ е начислена лихва от 3 463,24 лв. до датата на издаване на РА.

В заключение Съдът формира извод за законосъобразност на издадения Ревизионен акт № Р-22221019004046-091-001/23.01.2020 г. на ТД на НАП-гр.С., поради което жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

С оглед изхода на спора в полза на ответника следва да се присъди претендираното от него юрисконсултско възнаграждение, което е своевременно заявено. Изчислено на базата на чл.8, ал.1, т.4 от Наредба № 1/09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, същото възлиза на 1 097,97 лв.

Така мотивиран и на основание чл.160 и чл.161 от ДОПК, Съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на А. Б. П. от [населено място], ЕГН: [ЕГН], против Ревизионен акт № Р-22221019004046-091-001/ 23.01.2020 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 786/13.05.2020 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно определените му задължения по ЗДДС за данъчен период м.декември 2018 г. в размер на 33 333,33 лв., ведно с лихва от 3 463,24 лв.

ОСЪЖДА А. Б. П. от [населено място], ЕГН: [ЕГН], да заплати на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, разноски по делото в размер на 1 097,97лв. (хиляда деветдесет и седем лева и 97 ст.).

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването на страните за неговото изготвяне.

СЪДИЯ: