

# РЕШЕНИЕ

№ 4424

гр. София, 29.06.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав**, в публично заседание на 10.02.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Калин Куманов**

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **2267** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и следващите от Данъчно-осигурително процесуалния кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на [фирма] със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], [жилищен адрес] ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-22221320003060-091- 001/09.11.2020 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., в частта, потвърдена с Решение № 138/26.01.2021 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно доначислен ДДС в размер на 10 960 лв. за данъчен период м.февруари 2020 г., ведно с лихва от 724,64 лв.

В жалбата са изложени твърдения за незаконосъобразност, неправилност и необоснованост на издадения РА. Дружеството-жалбоподател се оплаква, че фактическите констатации на органите по приходите не се подкрепят от събраните в хода на ревизията доказателства. Подробни съображения излага в депозираната жалба. Претендира отмяната на РА в обжалваната част. В с.з. дружеството-жалбоподател не изпраща представител. С молба от 10.02.2022 г. процесуалния му представител моли Съда да отмени оспорения ревизионен акт и претендира сторените по делото съдебно-деловодни разноски.

Ответникът – Директорът на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез юк.С. излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата, моли Съда да я остави без уважение, като присъди юрисконсултско възнаграждение в полза на ответника.

Административен съд-София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи

служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. Решението на Директора на ДОДОП е връчено на жалбоподателя на 28.01.2021 г. (л.10). Жалбата е подадена до Съда на 05.02.2021 г. видно от поставения върху същата вх.№ 4089, от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221320003060- 020-001/27.05.2020 г., издадена от М. Й. С. - Началник на отдел "Ревизии" в ТД на НАП-гр.С., е възложена ревизия на [фирма] за установяване на задължения по ЗДДС за периода от 20.08.2019 г. до 30.04.2020 г. ЗВР е връчена по електронен път на ревизираното дружество на 08.06.2018 г. (л.13). Органът по възлагането е оправомощен със Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.11).

За резултатите от извършената ревизия е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22221320003060-092-001/14.09.2020 г., връчен на ревизираното лице на 17.09.2020 г. (л.16). Жалбоподателят не е направил възражение срещу РД.

Ревизионният акт, предмет на настоящето производство, с № Р-22221320003060-091-001 е издаден на 09.11.2020 г. от М. Й. С. - Началник на отдел "Ревизии" в ТД на НАП – орган, възложил ревизията, и Б. В. М. – гл.инспектор по приходите в ТД на НАП-гр.С. – ръководител на ревизията. Същият е връчен на ревизираното дружество на 10.11.2020 г. С него са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях.

С оспорвания РА на дружеството са определени допълнителни задължения по ЗДДС в общ размер на 41 767.25 лв., произтичащи от доначислен ДДС в размер на 37 899.43 лв. и лихви за забава.

Недоволен от така издадения РА, жалбоподателят го е оспорил по административен ред, и с Решение № 138/26.01.2021 г. на Директора на ДОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, същият е отменен за начисления ДДС в размер на 26 939.42 лв. за данъчен период м.август 2019 г. и е потвърден в частта на установения резултат по ЗДДС за данъчен период м.февруари 2020 г. в размер на 10 960.00 лв., ведно с лихва от 724,64 лв.

При ревизията е установено, че предметът на дейност на задълженото лице през ревизираните периоди е подготовка за продажба на недвижими имоти.

В хода на ревизията на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от 09.06.2020 г., с което са изискани документи, справки и писмени обяснения за дейността на дружеството, начина на финансиране, място на осъществяване, първични и вторични документи и счетоводни регистри за ревизирания период, банкови и касови документи и др. Ревизираното лице е представило същите по електронен път.

С Протокол № 1742267/23.06.2020 г. и Протокол № 1744660/ 26.08.2020 г. са приобщени предоставени документи и писмени обяснения от дружеството във връзка с регистрацията му по ЗДДС.

Извършена е проверка на първични счетоводни документи, регистри, справки, търговска и банкова документация с Протокол № 1744656/20.08.2020 г.

В хода на ревизията е установено, че с Акт за регистрация по ЗДДС № 220422001243287/24.03.2020 г. дружеството е регистрирано по ЗДДС на основание

чл.96, ал.1 ЗДДС, във връзка с подадено заявление за регистрация вх.№ 223912001093118/10.03.2020 г. В хода на извършената проверка за регистрация по ЗДДС е установено, че дружеството е формирало облагаем оборот за регистрация по ЗДДС в размер на 134 607.10 лв. на 20.08.2020 г. и е следвало да подаде заявление за регистрация по ЗДДС на 27.08.2020 г. Облагаемият оборот е осъществен с Нотариален акт № 104/20.08.2019 г. Предмет на сделка е учредяване на право на строеж от Т. Е. С. на приемателя [фирма], върху свой собствен недвижим имот – УПИ с идентификатор 68134.1383.810, находящ се в [населено място], [улица], за построяване на сграда за обществено обслужване, състояща се от подробно описание в акта имот. Констатирано е, че данъчната оценка на правото на строеж е в размер на 114 697.10 лв. Срещу учредяването на право на строеж [фирма] следва да събори съществуващите в имота постройки и да почисти и подготви строителна площадка, както и да заплати на учредителя на правото на строеж сумата в размер на 20 000 лв. по следния начин: 5 000 лв. при подписване на предварителния договор; 5 000 лв. в деня на подписване на договора, и 10 000 лв. при издаване на Акт 15. Страните са се договорили, че на основание чл.25, ал.2 ЗННД сумата в размер на 20 000 лв. е действително уговорено плащане по сделката във връзка с учреденото право на строеж на недвижимия имот, описан в НА.

Органите по приходите са установили, че Т. Е. С. запазва за себе си склад №1 със застроена площ от 7.44 кв.м; склад №2 със ЗП от 4.51 кв.м; гараж №1 със ЗП от 19.14 кв.м; ателие №1 със ЗП от 56.51 кв.м; ателие №3 със ЗП от 58.82 кв.м и паркомясто №2; а [фирма] става собственик на склад №3 със ЗП от 23.76 кв.м; склад №4 със ЗП от 3.90 кв.м; склад №5 със ЗП от 3.09 кв.м; склад №6 със ЗП от 3.08 кв.м; склад №7 със ЗП от 3.08 кв.м; склад №8 със ЗП от 4.08 кв.м; гараж №2 със ЗП от 18.18 кв.м; гараж №3 със ЗП от 15.92 кв.м; гараж №4 със ЗП от 18.16 кв.м; ателие №2 със ЗП от 41.37 кв.м; ателие №4 със ЗП от 44.37 кв.м; ателие №5 със ЗП от 55.01 кв.м; ателие №6 със ЗП от 47.84 кв.м; ателие №7 със ЗП от 65.41 кв.м; паркомясто №1 и паркомясто №3.

Органите по приходите са се позовали на чл.130, ал.1 ЗДДС, като са приели, че са налице две насрещни доставки при условията на учредяване на право на строеж от физическото лице срещу задължението за строеж. Посочено е, че данъчното събитие за доставките възниква по общите правила на чл.130, ал.2 ЗДДС. Прието е, че щом физическото лице не е регистрирано по ЗДДС и след като цената на правото за строеж е определена на 134 697.14 лв., за дружеството е налице облагаем оборот за регистрация по ЗДДС в размер на 134 697.14 лв., съгласно чл.96, ал.1, изр.второ ЗДДС и е следвало да бъде подадено заявление за регистрация до 27.08.2019 г. Ревизиращите органи са приели, че законовият срок за регистрация не е спазен, а за извършените доставки от този момент е приложима нормата на чл.102, ал.4 ЗДДС. В тази връзка задълженията за извършените облагаеми доставки е определен дължим ДДС в размер на 10 960 лв. по фактура № 0...02/26.02.2020 г. с предмет: "довършителни работи за построяване на ателие №7 и право на ползване на паркомясто 1 и 2", и фактура № 0...03/26.02.2020 г. с предмет: "продажба на право на строеж на недвижим имот", начислен за данъчен период м.февруари 2020 г.

Във връзка с всички описани по-горе констатации на жалбоподателя е определена и лихва за ДДС, посочена в таблицата на РА.

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

Поставени от жалбоподателя:

1. Към кой момент е възникнало основание за задължителна регистрация на дружеството [фирма] по ДДС.

Поставени от Съда:

2. По кои доставки или сделки ревизията е доначислила ДДС и в какъв размер. Какъв е предметът на същите сделки.

3. Кога е подадено заявлението за регистрация по ЗДДС.

4. Какъв облагаем доход е посочен в подаденото заявление и как е формиран.

Съдът ще коментира експертното заключение при излагане на правните си изводи.

Към доказателствения материал по делото се прибиха като писмени доказателства:

Представени от ответника в с.з. на 04.11.2021 г. – АРЗДДС № 220422001243287/24.03.2020 г. (л.113).

Представени от доставчици на удостоверителни услуги [фирма] - информация и доказателства за издадени квалифицирани електронни подписи и период на тяхната валидност за М. Й. С., Б. В. М. и А. Ц. В. (л.110).

При така установената фактическа обстановка Съдът достигна до 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-22221320003060-020-001/27.05.2020 г., т.е в рамките на 5-годишния срок за първата ревизирана година - 2019 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.11/ на Директора на ТД на НАП-гр.С., с която М. Й. С. е определена за компетентен орган да издава заповеди за възлагане на ревизии на основание чл.112, ал.2, т.1 ДОПК. Съгласно 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 НАП или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. От представената по делото заповед следва изводът, че ЗВР 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.

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 ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от РД, който представлява неразделна част от РА. Оспореният РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени 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 на основание § 2 от 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 препращат 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 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 информация 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, РД и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, издаден от В-Т. О. СА QES, 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, РД и РА, отнасящи се до ревизията, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията – М. Й. С., Б. В. М. и А. Ц. В. - 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.

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

Предвид изложеното оспореният акт е издаден 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 приложението 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 налице ли 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, изр.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 № 220422001243287/24.03.2020 г. е установено, че за периода от 01.03.2019 г. до 29.02.2020 г. [фирма] е декларирало реализиран облагаем оборот в размер на 54 800 лв., формиран на 26.02.2020 г. – 19 000 лв. от довършителни работи за построяване, и 35 800 лв. от продажба правото на строеж за недвижими имоти – ателие №2 и склад №5, ателие №4, склад №6 и гараж №4. За тези имоти е представен НА за продажба на право на строеж за недвижими имоти № 104, том № I, рег.№ 1952/26.02.2020 г., като за декларирания оборот са издадени приходни Фактура № 0...02/26.02.2020 г. със стойност 19 000 лв. и фактура № 0...3/26.02.2020 г. със стойност 35 800 лв. Установено е, че дружеството е реализирало облагаем оборот в размер на 134 697.10 лв. от учредяване право на строеж върху недвижим имот срещу задължение за строителство – бартерна сделка на "Сграда за обществено обслужване", находяща се в [населено място], [улица], подробно описано в НА № 104, том III, рег.№ 8886, дело № 459/20.08.2019 г. с учредител Т. Е. С.. За периода от 01.03.2019 г. до 29.02.2020 г. [фирма] има реализиран облагаем оборот в общ размер на 189 497.10 лв. В тази връзка органите по приходите са приели, че за дата на възникване на задължението за регистрация следва да се приеме датата на учредяване правото на строеж – 20.08.2019 г., във връзка с която са издадени цитираните фактури. Съгласно приетото по делото заключение на ССЕ, основанийето за задължителна регистрация е възникнало при установен реализиран облагаем оборот в размер на 54 800 лв. по отношение на издадените две фактури за периода от 01.03.2019 г. до 29.02.2020 г. Вещото лице не е взело предвид НА за учредяване на право на строеж върху недвижим имот срещу задължение за строителство № 104/20.08.2019 г., с който според ревизиращите органи е достигнат облагаемият оборот за регистрация по ЗДДС. Вещото лице заяви, че отговорът на поставената задача 1 е съобразен с фактура №2 и фактура №3 и там е налице основание за плащане.

Съдът намира, че правилно органите по приходите са определили датата, на която е следвало ревизираното дружество да подаде заявление за задължителна регистрация – а именно до

10.09.2019 г. Правилно е прието, че върху определената от ревизиращите органи данъчна основа в размер на 104 697.14 лв. е неотнормирана нормата на чл.102, ал.4 ЗДДС и не следва да бъде начисляван данък. Правилно е прието от решаващия орган, че съгласно чл.25, ал.8 ЗДДС ДДС върху авансово плащане не се губи, тъй като същият ще бъде начислен при завършване на строителната услуга. Правилно е прието, че такъв е дължим по отношение на доставките, документиращи с фактура № 0...02/26.02.2020 г. и фактура № 0...3/26.02.2020 г.

Продажбата на услуги, за които са заплатени сумите в размер на 19 000 лв. и 35 800 лв., представляват доставки по смисъла на чл.6 ЗДДС, извършени на територията на страната и същите са облагаеми. Същевременно с тези доставки е реализиран оборот за регистрация по ЗДДС. Т.е. на 20.08.2019 г. е налице данъчно събитие по смисъла на чл.25, ал.1 и ал.2 ЗДДС. 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 ЗДДС ясно са разграничени две хипотези, в които задължените лица 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, извършват 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 доставките, документиращи с фактура № 0...02/26.02.2020 г. с данъчна основа 19 000 лв. и фактура № 0...03/26.02.2020 г. с данъчна основа 35 800 лв., са облагаеми по смисъла на чл.102, ал.4 ЗДДС. Правилно е прието, че начисленият с РА данък е дължим с оглед на това, че доставките са осъществени след датата, когато ревизираното лице е превишило облагаемия оборот за задължителна регистрация по ЗДДС – 20.08.2019 г. и е следвало да подаде в 7-дневен срок заявление за регистрация, а именно до 10.09.2019 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 тези доставки. 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, който 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 достигане 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. Това бездействие на свой ред поражда друго бездействие –



за начисляване на ДДС, което е отстранено от ревизията с начисляване на данъка по процесните фактури.

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 нормата 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 закона, в хипотезата, когато регистрацията се извършва по инициатива на органа по приходите, същата е занаяпред, но за периода от датата, на която е надвишен оборотът, до датата на регистрацията 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 регистрирано 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 се установява, че действително доставката по учредяване право на строеж в полза на [фирма] е освободена към датата на възникване на данъчното събитие – 20.08.2019 г. на основание чл.45, ал.2 ЗДДС, но доставката по изграждане на недвижимите имоти в полза на учредителите е облагаема и формира облагаем оборот за регистрация по ЗДДС. Този факт се удостоверява и от издадените към учредителите фактури с предмет: "авансово плащане". Този вид доставка е определящ за формиране на облагаемия оборот. Правилно е прието, че по отношение на получените авансови плащания от нерегистрирани по ЗДДС лица, приложение намира нормата на чл.25, ал.8 ЗДДС, според която, когато нерегистрирано по този закон лице получи авансово плащане по облагаема доставка и фактически извърши тази доставка след датата на регистрацията си по този закон, смята се, че полученото авансово плащане съдържа данъка, който става изискуем на датата, на която става изискуем данъкът по доставката. В тази връзка РА е отменен за установения резултат за данъчен период м.август 2019 г.

Но предвид чл.25, ал.8 ЗДДС ДДС върху авансовото плащане не се губи, а ще бъде начислен при завършване на строителната услуга – документирана с процесните фактури, издадени на 26.02.2020 г., които правилно са определени като облагаеми доставки по смисъла на чл.102, ал.4 ЗДДС.

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.

Ето защо правилно ревизията е приложила чл.102, ал.4 във вр.с чл.96, ал.1, изр.второ ЗДДС, като е начислила ДДС в размер на 10 960 лв., определен върху сумата на реализирания приход по договора за услуги. РА е правилен и законосъобразен, поради което жалбата против него следва да се отхвърли.

Тъй като се потвърждават задълженията за ДДС, произтичащи от допълнително начисления ДДС, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главните задължения. Правилно на основание чл.175 ЗДДС и чл.1 ЗЛДТДПДВ е начислена лихва от 724,64 лв. до датата на издаване на РА.

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 и във връзка с установения общ материален интерес по делото 11 684.64 лв., същото възлиза на 880,54 лв.

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

## Р Е Ш Е Ш И:

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма] със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], [жилищен адрес] ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-22221320003060-091-001/09.11.2020 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., в частта, потвърдена с Решение № 138/26.01.2021 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно доначислен ДДС в размер на 10 960 лв. за данъчен период м.февруари 2020 г., ведно с лихва от 724,64 лв.

**ОСЪЖДА** [фирма] със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], [жилищен адрес] ЕИК по Булстат:[ЕИК], да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение в размер на 880,54 лв. (осемстотин и осемдесет лева и 54 ст.).

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

СЪДИЯ: