

РЕШЕНИЕ

№ 94

гр. София, 06.01.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 70 състав,
в публично заседание на 06.12.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Радина Карамфилова

при участието на секретаря Илияна Тодорова, като разгледа дело номер **3356** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на „КАРИ А21“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет. 1, ап. Офис № 1 и със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет. 2, офис № 10, чрез адв. И. М. срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221421003172-091-001/13.10.2021 г., издаден от В. И. И. на длъжност „Началник на сектор“, възложил ревизията и Т. А. Т. на длъжност главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, потвърден с решение № 163/31.01.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите /Д „ОДОП“ при ЦУ на НАП/, с който на основание чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 102, ал. 4 от ЗДДС във вр.чл. 25, ал. 8 от ЗДДС е начислен ДДС за данъчен период м.03.2021 г. на „КАРИ А21“ ЕООД в размер на 27 500 лева, върху данъчна основа в размер на 137 500 лева, съставляваща продажна цена имот, собственост на дружеството и ДДС в размер на 13 743,33 лева върху данъчна основа в размер на 68 716,67 лева, представляваща цената на извършени СМР съгласно договор за СМР от 23.03.2021 г., или общо е определен ДДС в размер на 41243,33 лева, съставляващи дължим ДДС за месец 03/2021 г. и е определена лихва за просрочие върху дължимата сума в размер на 2 085,25 лв.

Жалбоподателят счита, че оспореният РА е нищожен, тъй като ревизионният доклад не е подписан от ревизиращите органи. Изложени са доводи и за незаконосъобразност на

РА, като издаден в нарушение на материалния и процесуалния данъчен закон. Твърди се, че неправилно органите по приходите са приели, че на 23.03.2021 г. задълженият данъчен субект е формирал облагаем оборот по смисъла на чл. 96, ал. 1, изр. 2 и ал. 2 от ЗДДС в размер на 50000 лева, за два последователни месеца, а именно - със сумата от 165 000 лева във връзка с извършена облагаема доставка по чл. 17, ал. 1 от ЗДДС съгласно нотариален акт за покупко-продажба на недвижим имот, изграден в груб строеж № 164/23.03.2021 г., том III, рег. № 8527, дело № 489/2021 г., по описа на нотариус Г. Н.. Счита за неприложима разпоредбата на чл. 102, ал. 4 ЗДДС в процесния случай, като се релевират доводи за нейното противоречие с Общностното право и практиката на СЕС, свързана с нарушаване принципа на равнопоставеност и еднакво третиране на икономическите субекти, принципа на пропорционалност, както и основополагащият правен принцип за забрана налагането на санкции в различни производства за едно и също нарушение. Твърди се, че е налице хипотезата на чл. 96, ал. 3 от ЗДДС и продажбата на недвижимия имот има инцидентен характер, поради което не са включени в облагаемия оборот за регистрация по ЗДДС. Сочи, че извършената продажба на недвижимия имот не е свързана с основната дейност на дружеството, а съставлява разпореждане с дълготраен материален актив, който не се включва в облагаемия оборот и следователно не следва да се начислява ДДС. Поради този факт сделката с недвижимия имот не покрива понятието „облагаем оборот“. В тази връзка цитира становище № 273/16.01.2013 г. на Директора на НАП - [населено място], изготвено в отговор на въпроси, свързани с приложението на нормите на чл. 96, ал. 1, ал. 2, ал.3 и ал. 4 от ЗДДС, чл. 113, чл. 25, ал. 8 от ЗДДС, ДР на ЗДДС §1, т.5 и т.6. Относно доставката по договора за СМР на продадения апартамент твърди, че по отношение на тази доставка е спазен 7-дневният срок за подаване на заявление за регистрация, т.к. фактурата по договора за СМР е издадена на 26.03.2021 г. С оглед на изложеното моли обжалвания РА да бъде прогласен за нищожен, а в условията на евентуалност същият да бъде отменен като неправилен и незаконосъобразен. Не претендира разноски

В съдебно заседание жалбоподателя, редовно призован не се представлява и не ангажира допълнителни доказателства, освен тези приложени към жалбата. По същество се претендира отмяна на ревизионния акт. Не претендира разноски. Не представя писмени бележки.

Ответникът – директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – [населено място] при Централно управление на Националната агенция за приходите, се представлява от юрк. Н., която оспорва жалбата. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура – редовно призована, не се представлява и не изразява становище по жалбата.

Административен съд София- град, III отделение, 70 състав, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221421003172-020-001/03.06.2021 г., е възложено извършването на ревизия на „КАРИ А21“ ЕООД за установяване на данък по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчни периоди от 23.03.2021 г. до 30.04.2021 г. ЗВР е издадена от В. И. И., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП П., оправомощена със Заповед № 3-ЦУ-1659/05.05.2021 г. и Заповед

З-ЦУ-2051/02.06.2021 г. на зам. изпълнителния директор на НАП.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221421003172-092-001/21.09.2021 г., връчен по електронен път на 24.09.2021 г. Срещу констатациите на РД не е подадено възражение в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА № Р-22221421003172-091-001/13.10.2021 г., издаден от В. И. И. - орган, възложил ревизията и Т. А. Т., на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, с който са установени задължения за внасяне общо в размер на 43 328,58 лв., в т.ч. ДДС в размер на 41 243,33 лв. и лихви в размер на 2 085,25 лв.

В хода на ревизията са предприети редица процесуални действия с цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на ревизираното лице, подробно изброени в ревизионния доклад, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК се явява неразделна част от ревизионния акт.

Органите по приходите установили, че икономическата дейност на дружеството жалбоподател е свързана със строителство на жилищни и нежилищни сгради, с оглед декларирания от него предмет с код 4120. Дружеството било регистрирано по ЗДДС, считано от 21.04.2021 г., на основание чл. 96, ал. 1 от ЗДДС - задължителна регистрация за лице, установено на територията на страната, във връзка с облагаем оборот, като с Протокол № 1687580/15.06.2021 г. към доказателствения материал по преписката е приобщен акт за регистрация по ЗДДС № 220422101460163/15.04.2021 г., ведно със събраните при проверката за регистрация по ЗДДС доказателства.

На 01.04.2021 г. жалбоподателят на основание чл. 96, ал. 1 от ЗДДС, подал заявление за регистрация по ЗДДС с вх. № 0000-0085323, като декларирал оборот в размер на 247 460,00 лв., реализиран за два месеца: м. 02.2021 г. и м. 03.2021 г., от продажбата на Недвижим имот /апартамент № 21 с административен адрес [населено място], район „Л.“, [улица], вх. А. ет. 6, с площ от 165,21 кв.м., заедно с мазе № 21 с площ от 3,47 кв.м./, както и оборот от реализирани СМР по Договор за СМР.

Пред ревизиращите били представени от жалбоподателя НА № 164 от 23.03.2021 г. за покупко-продажба на недвижим имот, изграден в груб строеж, с който жалбоподателят продава на две физически лица апартамент № 21 в [населено място], район „Л.“, [улица], вх. А, ет. 6, за сумата от 165 000,00 лв., като преди подписване на нотариалния акт, „КАРИ А21“ ЕООД е получило от купувачите по банков път сумата 17 000,00 лв., а остатъкът в размер на 148 000,00 лв., е уговорено да бъде платен от купувачите също по банков път. Продавачът „КАРИ А21“ ЕООД придобива апартамент № 21 в [населено място], район „Л.“, [улица], вх. А, ет. 6, чрез непарична вноска от „КАРИ ИНЖЕНЕРИНГ 2012“ ООД с ЕИК[ЕИК] - едноличен собственик на капитала на ревизираното дружество. Датата на вписване на непаричната вноска е 18.12.2018 г. и към тази дата вносителят не е регистриран по ЗДДС, същият е с активна регистрация по ЗДДС от 08.04.2019 г.

Представен бил и Договор за СМР от 23.03.2021 г., подписан между купувачите на гореописания апартамент, в качеството им на възложители и „КАРИ А21“ ЕООД /изпълнител/, с който изпълнителят е поел задължението да извърши срещу възнаграждение Довършителни СМР /подробно описани в Приложение № 1/ върху недвижимите имоти, собственост на възложителите, описали в т. А на договора. Страните се Договарят възложителите да заплатят на „КАРИ А21“ ЕООД за извършените СМР - сума в общ размер па 82 460,00 лв. Срокът за изпълнение е до 20

дни от подписване на договора. Заедно с договора са представени и копия на Приложение №1 и Протокол/Акт образец 19 за изпълнени СМР.

Въз основа на така приобщените в ревизионната производство доказателства бил направен извод от органите по приходите, че съгласно § 1, т. 5, буква „б“ от допълнителните разпоредби на ЗДДС, оборотът от продажба на нов имот не попада в обхвата на освободените доставки по чл. 45, ал. 3 от ЗДДС и формира облагаем оборот по чл. 96, ал. 2 от ЗДДС. Предвид това било прието, че жалбоподателят е достигнал облагаем оборот за регистрация по ЗДДС на 23.03.2021 г. и съгласно чл. 96, ал. 1, изречение второ е следвало да подаде заявление за регистрация по ЗДДС най-късно до 30.03.2021 г. Заявлението е подадено на 01.04.2021 г. с два дни закъснение. Прието било, че е налице специалната разпоредба на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС за определяне на данъчните задължения на лицето в случаите по чл. 96, ал. 1, изречение второ, когато е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок и, че за облагаемата доставка, с която се надхвърля облагаемият оборот, се дължи данък. Позовавайки се на разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС във връзка с чл. 67, ал. 2 от ЗДДС и във връзка с чл. 53, ал. 2 от Правилника за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност /ППЗДДС/, ревизиращите органи определят, че за извършените облагаеми доставки на недвижимия имот и СМР на обща стойност 247 460,00 лв. дружеството дължи ДДС общо в размер на 41 243,33 лв.

С жалба вх. № 53-06-5392/30.05.2019 г. по регистъра на ТД на НАП С., вх. №23-22-1117/05.06.2019 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., „АВИСАГА“ ЕООД, е оспорило Ревизионен акт №Р-22220518006167-091-01/14.05.2019 г. и Ревизионен акт № П-03001919090338-003-001/21.05.2019 г. за поправка на ревизионен акт, издадени от П. Т. П. - орган, възложил ревизията и А. К. Н. - ръководител на ревизията.

След преценка на събраните в хода на ревизията доказателства и направените въз основа на тях фактически констатации, директорът на дирекция „ОДОП“ намерил изложените в жалбата възражения за неоснователни, а ревизионният акт за обоснован и законосъобразен е потвърден.

При така изложената фактическа обстановка, съдът приема от правна следното:

По допустимостта на жалбата:

Ревизионният акт е обжалван по административен ред с подадена от „КАРИ А21“ ЕООД жалба, поради което жалбата е процесуално допустима, като изпълнила абсолютната процесуална предпоставка на чл. 156, ал. 1 и 2 ДОПК при съдебното обжалване на ревизионен акт.

Събраните по делото доказателства установяват, че решението на директора на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ при ЦУ на НАП е връчено на 08.02.2022 г., а жалбата до съда е депозирана чрез директора на дирекция „ОДОП“ с дата 22.02.2022 г., поради което е спазен срокът за оспорване, като е спазено и изискването по чл.156, ал. 2 ДОПК.

Наред с посоченото жалбата е процесуално допустима, тъй като е подадена срещу подлежащ на оспорване акт и от негов адресат.

Предвид изложеното жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана по същество.

По същество на спора:

Разгледана по същество жалбата е неоснователна по следните съображения:

Предмет на оспорване в настоящото производство е ревизионен акт № Р-22221421003172-091-001/13.10.2021 г., издаден от В. И. И. на длъжност „Началник

на сектор“, възложил ревизията и Т. А. Т. на длъжност главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, потвърден с решение № 163/31.01.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите /Д „ОДОП“ при ЦУ на НАП/, с който на основание чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 102, ал. 4 от ЗДДС във вр.чл. 25, ал. 8 от ЗДДС е начислен ДДС за данъчен период м.03.2021 г. на „КАРИ А21“ ЕООД в размер на 27 500 лева, върху данъчна основа в размер на 137 500 лева, съставляваща продажна цена имот, собственост на дружеството и ДДС в размер на 13 743,33 лева върху данъчна основа в размер на 68 716,67 лева, представляваща цената на извършени СМР съгласно договор за СМР от 23.03.2021 г., или общо е определен ДДС в размер на 41243,33 лева, съставляващи дължим ДДС за месец 03/2021 г. и е определена лихва за просрочие върху дължимата сума в размер на 2 085,25 лв.

При служебна проверка на оспорения акт на основанията по чл. 160, ал.2 ДОПК, настоящият състав на съда намира следното:

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Атакуваният в настоящето производство ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите съобразно изискването на чл.119, ал. 2 ДОПК, като ревизията е възложено надлежно образувано ревизионно производство съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК.

Оспореният ревизионен акт е издаден в писмена форма и е със съдържанието, предвидено с чл.120 от ДОПК - РА е мотивиран, като неразделна част от него е и ревизионният доклад с посочени фактически констатации и съображения на екипа.

Доказателствата, послужили за издаването на РА, са събрани по предвидения в ДОПК ред. Не се установяват съществени нарушения на процесуалния ред за издаването на акта.

Неоснователни са изложените от страна на жалбоподателя доводи за нищожност на РА, тъй като РД не бил подписан. Всички актове в ревизионното производство - ЗВР, РД и РА са издадени от органи по приходите, които са притежавали квалифициран електронен подпис. Съгласно чл. 3 от Закон за електронния документ и електронни удостоверителни услуги /ЗЕДЕУУ/ 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.), наричан по-нататък "Регламент (ЕС) № 910/2014".(2) (Доп. - ДВ, бр. 85 от 2017 г.) Съгласно ал. 2 на посочената норма, писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ съдържащ електронно изявление. Съгласно чл.4 от 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 от 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, ЗВР, РД, както и РА, са създадени като електронни документи по смисъла на чл. 3, ал. 1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал. 2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронни документи, подписани от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, те са изпратени като електронни съобщения и връчени на ревизираното дружество 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 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 електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство. Квалифициран електронен подпис, съгласно ал. 3 и ал. 4 е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16 и именно той има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, следователно е необходимо да е спазено изискването на чл. 16, ал. 1, т. 1, според което той трябва да е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за КЕП, отговарящо на изискванията на чл. 24 и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Автентичността на всеки един документ /частен свидетелстващ и официален свидетелстващ или диспозитивен/ може да бъде оспорена по реда на чл. 193 ГПК и в този случай съдът е длъжен да провери дали този документ действително материализира изявление, направено от лицето /органа/, сочен като негов автор или не. По делото са представени Удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги, със съдържанието по чл. 24, ал. 1 ЗЕДЕУУ, които обосновават извод за това, че ЗВР, РД, РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в ал. 4 на чл. 13 ЗЕДЕП е въведена фикция за саморъчен подпис.

Наред с това, документите са представени и в електронен вид, като в случая процесуалният представител на жалбоподателя не е оспорил нито представените документи на хартиен носител, нито представения документ в електронен вид.

В тази насока неоснователен е доводът на жалбоподателя, че ревизионният акт е нищожен поради липса на компетентност у лицата издали РД.

По материалната законсьобразност на акта:

За да издадат обжалвания акт органите по приходите са приели, че съгласно §

1, т. 5, буква „б“ от допълнителните разпоредби на ЗДДС, оборотът от продажба на нов имот не попада в обхвата на освободените доставки по чл. 45, ал. 3 от ЗДДС и формира облагаем оборот по чл. 96, ал. 2 от ЗДДС и жалбоподателят е достигнал облагаем оборот за регистрация по ЗДДС на 23.03.2021 г., като съгласно чл. 96, ал. 1, изречение второ е следвало да подаде заявление за регистрация по ЗДДС най-късно до 30.03.2021 г., което не е сторено в срок, а с два дни закъснение - на 01.04.2021 г. Прието било, че е налице специалната разпоредба на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС за определяне на данъчните задължения на лицето в случаите по чл. 96, ал. 1, изречение второ, когато е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок и, че за облагаемата доставка, с която се надхвърля облагаемият оборот, се дължи данък. Позовавайки се на разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС във връзка с чл. 67, ал. 2 от ЗДДС и във връзка с чл. 53, ал. 2 от Правилника за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност /ППЗДДС/, ревизиращите органи са определили, че за извършените облагаеми доставки на недвижимия имот и СМР на обща стойност 247 460,00 лв. дружеството дължи ДДС общо в размер на 41 243,33 лв.

Тези изводи са правилни.

Съгласно разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, приложена от органите по приходите в разглеждания казус, 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.

Спорно в настоящето производство е законосъобразното приложение на разпоредбите на чл. 96, ал. 1, изречение второ и чл. 102, ал. 4 от ЗДДС.

Приходният орган е приел, че ревизираното лице като е достигнал облагаем оборот за регистрация по ЗДДС на 23.03.2021 г., не е изпълнило задължението да подаде заявление за регистрация по ЗДДС в срок и регистрацията на жалбоподателя е по реда на чл. 96, ал. 1, изр. второ от ЗДДС, поради което в случая е приложима специалната разпоредба на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, която урежда длъжимостта на ДДС при закъснение в срока за подаване на заявление.

Съгласно разпоредбата на чл. 96, ал. 1 от ЗДДС, уреждаща предпоставките за задължителна регистрация по ЗДДС, 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. Според чл. 87, ал. 2 от ЗДДС данъчният период е едномесечен за всички регистрирани лица и съвпада с календарния месец освен в случаите по глава осемнадесета.

От анализа на цитираните разпоредби се установява, че законодателят е регламентирал два различни фактически състава, с осъществяването на всеки от които за лицата възниква задължение за регистрация по ЗДДС, като регламентираната в чл. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС /изм. – ДВ, бр. 97 от 2017 година, в сила от 1.01.2018 година/ хипотеза е специална спрямо общото правило за задължителна регистрация по ЗДДС по чл. 96, ал. 1, изречение първо от ЗДДС. При неизпълнено задължение за подаване на заявление за регистрация или при забавено изпълнение на това задължение е дължим ДДС, чиито размер се определя по правилата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС и се установява с РА. На плоскостта на конкретния казус, от доказателствата по делото се установява, че на 23.03.2021 г. с извършване на продажба на недвижим имот, изграден в груб строеж, представляващ апартамент № 21 в [населено място], район „Л.“, [улица], вх. А, ет. 6, за сумата от 165 000,00 лв. и със сключения на същата дата договор за извършване, в качеството му на изпълнител на СМР за сумата от 68 716,67 лв., дружеството е достигнало облагаем оборот в рамките само на месец – м. 03.2021 г. от облагаеми доставки в общ размер общо 247 460,00 лв.

Жалбоподателят възразява, че е реализирал „облагаем оборот“ по смисъла на чл.96 ал.2 от ЗДДС. Твърди, че оборотът реализиран от дружеството е изцяло от продажба на ДМА, попадащи в изключението на чл. 96, ал. 3 от ЗДДС. Тези доводи не се споделят от настоящия състав на съда.

Съгласно чл. 102, ал. 3 от ЗДДС за определяне на данъчните задължения на лицето, в случаите, когато е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок, се приема, че лицето дължи данък за извършените от него облагаеми доставки и облагаеми вътреобщностни придобивания и за получените облагаеми доставки на услуги, за които данъкът е изискуем от получателя:

1. За периода от изтичането на срока, в който е следвало да бъде издаден актът за регистрация, ако лицето е подало заявлението за регистрация в срок, до датата на която е регистрирано от органа по приходите;

2. За периода от изтичането на срока, в който е следвало да бъде издаден актът за регистрация, ако лицето е подало заявлението за регистрация в срок, до датата, на която са отпаднали основанията за регистрация.

По силата на чл. 96, ал. 4 от ЗДДС задълженията по чл.102, ал. 3 от ЗДДС се определят с ревизионен акт по реда на ДОПК. Съгласно представените в хода на ревизията документи, органите по приходите са приели, че съгласно § 1, т. 5, буква „б“ от допълнителните разпоредби на ЗДДС, оборотът от продажба на нов имот не попада в обхвата на освободените доставки по чл. 45, ал. 3 от ЗДДС и формира облагаем оборот по чл. 96, ал. 2 от ЗДДС.

Извършените продажби на недвижими имоти и отдаване под наем на такива по посочените и описани фактури в настоящото решение, представляват облагаеми доставки по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС във връзка с чл.12 от ЗДДС. Съгласно чл. 12, ал. 1 от ЗДДС облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС, когато е извършена от

данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго. Видно от определението, за да бъде една доставка облагаема за целите на ЗДДС, то същата следва да е с място на изпълнение на територията на страната и да не е сред изрично посочените в глава четвърта от ЗДДС „Освободени доставки и придобивания“. Нормата на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС определя като доставка на стока прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. Несъмнено продажбата на недвижим имот е доставка на стоки по смисъла на чл. 6 ал. 1 от ЗДДС, доколкото е извършено прехвърляне на собствеността, което се установява от приетия нотариален акт по делото. Извършването на СМР във връзка с недвижимият имот, представлява доставка на услуга по смисъла на чл. 9 ал. 1 от ЗДДС. Доставките на стоки и услуги са извършени на територията на страната от данъчно задължено лице и не попадат в обхвата на чл. 45 ал. 3 от ЗДДС „Освободени доставки и придобивания“.

Съгласно чл. 45, ал. 3 от ЗДДС, освободена доставка е доставката на сгради или на части от тях, които не са нови. Определението за „сгради, които не са нови“, се извежда по аргумент за противното от определението, дадено в § 1, т. 5 от ДР на закона. С визираната норма е дадена дефиниция за „нови сгради“, а именно: а) които към датата, на която данъкът за доставката им е станал изискуем, са с етап на завършеност „груб строеж“ или б) за които към датата, на която данъкът за доставката им е станал изискуем, не са изтекли 60 месеца, считано от датата, на която е издадено разрешение за ползване по реда на Закона за устройство на територията /ЗУТ/.

Предвид изложеното по аргумент от цитираните разпоредби в настоящия случай се касае за доставка на сграда, която по смисъла на закона е „нова сграда“ и не попада в хипотезата на закона за освободена доставка, т.е. същата следва да се приеме за облагаема доставка. В случая се касае за нова сграда в степен на завършеност „груб строеж“, към датата, на която данъкът за доставката им е станал изискуем, поради което правилни е възприето от органите по приходите, че е формиран облагаем оборот по смисъла на чл. 96, ал. 2 от ЗДДС.

Основното възражение на жалбоподателя е, че процесните продажби на недвижими имоти, попадат в изключенията на чл. 96, ал. 3 от ЗДДС и не следва да се включват според жалбоподателя в облагаемия оборот.

По смисъла на ал. 3 на чл. 96 от ЗДДС, в облагаемия оборот не се включват доставките на дълготрайни материални или нематериални активи, използвани в дейността на лицето. За да се приложи изключението на чл. 96, ал. 3, предложение 2 от ЗДДС следва да са налице кумулативно и двете предпоставки визираны в закона. Първо, предмет на доставката да е дълготраен материален или нематериален актив и второ този актив да е използван в дейността на лицето. При липсата на която й да е от двете предпоставки, изключението на закона не може да се приложи. Под използване в дейността на лицето следва да се има предвид използване на актива непосредствено в независимата икономическа дейност, когато същият допринася за извършването й, като е налице пряка или косвена обусловеност

между използването на актива и извършването от лицето доставки, без самите активи да са предмет на доставка. В този смисъл е и съдебната практика /Решение № 3428/10.03.2011г. на ВАС, I-во отделение по адм.дело № 13101/2010 г., Решение № 14627/02.12.2009г. на ВАС – I-во отделение по адм.дело № 8128/2009 г./ Разпоредбите на ЗДДС са императивни и е недопустимо те да бъдат тълкувани разширително.

За да е налице тази хипотезата т.е. за да попаднат спорните активи в посоченото изключение, продаденият недвижим имот следва да е използван в дейността на жалбоподателя. От представените по делото доказателства се установява, така както е посочил и решаващия орган, че имотът е апортиран от „Кари инженеринг 2012“ ООД като непарична вноска в капитала на дружеството жалбоподател, като липсва спор, че посоченото дружество е собственик на капитала както на „КАРИ А21“ ЕООД, така и на други юридически лица, в които, както и при жалбоподателя е било установено от органа по приходите, че не са били регистрирани по ЗДДС, не са развивали търговска дейност и липсвало деклариране в дневниците за продажби на облагаеми доставки.

Използване в дейността означава активът да се използва за производството и/или доставката/продажбата на активи или услуги, за отдаване под наем, за административни или за други цели, т.е. да отговаря на определението за ДМА съгласно СС 16. Процесните недвижими имоти не са използвани в дейността на дружеството.

В конкретния случай, недвижимия имот, предмет на продажбата, за които продажби на стоки са издадени от жалбоподателя фактури, което обстоятелство не е спорно по делото, не могат да се квалифицират като дълготрайни материални активи, които участват непосредствено в независимата икономическа дейност и допринасят за извършването ѝ. Това е така, тъй като самите тези активи са предмет на продажба. Освен това както се посочи по-горе, с оглед на констатираната от органите по приходи еднотипна фактическа обстановка, целта на дружеството жалбоподател е било не извършване на активна икономическа дейност, а на продажба на апортирания апартамент. Това означава, че тези имоти, се държат за директна продажба. Т.е. тези имоти не допринасят за независимата икономическа дейност на жалбоподателя, а самите те формират предмета на независимата икономическа дейност, която е покупко-продажба на имоти. В тази връзка възражението на жалбоподателя, че продажбата на имотът има инцидентен характер е неоснователно.

Въз основа на тези констатации в РА правилно е прието, че в случая спрямо дружеството следва да бъде приложена разпоредбата на чл. 96, ал. 1 изр. второ от ЗДДС, тъй като оборотът е достигнат за период не по-дълъг от два последователни месеца, включително текущия. Предвид това и съобразно чл. 96, ал. 1, изр. второ, във връзка с чл. 102, ал. 4 от ЗДДС с РА са определени в тежест на дружеството данъци по ЗДДС за м. 03.2021 г., като установеният резултат е в размер на 41243,33 лв., ведно със съответните лихви в размер на 2085,25 лева.

С изречение второ чл. 96, ал. 1 от ЗДДС е предвиден специален случай на задължителна регистрация, изискващ ежедневно определяне на облагаемия

оборот на данъчно задълженото лице за всеки период не по-дълъг от два последователни месеца, включително текущия. При колизия между двете предвидени хипотези на задължителна регистрация по чл. 96, ал. 1 от ЗДДС предимство има специалния ред по изречение второ на посочената разпоредба. 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 лева 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, изречение първо от ЗДДС – от изтичането на данъчния период, през който е достигнат оборотът, а по чл. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС – от датата, на която е достигнат оборотът. В този смисъл е и практиката на ВАС (Решение № 12561 от 25.09.2019 г. на ВАС по адм. д. № 3523/2019 г.).

Органите по приходите правилно са приложили материалния закон, доколкото е доказано, че са налице предпоставките на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, правомерно е начислен данъка за данъчен период м. 03.2021 г. Ревизираното дружество е подало заявление за задължителна регистрация по ЗДДС на 01.04.2021 г., като срокът за изпълнение на това задължение е изтекъл на 30.03.2021 г. Ето защо от 30.03.2021 г. дружеството е в неизпълнение на това свое задължение. Изложените от жалбоподателя доводи за недължимост на данъка, респективно за материално-правните последици от служебната регистрация/регистрацията по инициатива на юридическото лице са несъстоятелни, доколкото не се опират на обективните правни норми.

Закъснелият с регистрацията правен субект не може да черпи по-благоприятни последици от своето неправомерно поведение, само защото регистрацията му е била извършена въз основа на негово заявление, а не "служебно". Съответно не може да бъде споделена тезата, развита от оспорващото дружество, че носител на задължението за данък по чл. 102, ал. 4, изречение второ от ЗДДС, може да бъде само лице, регистрирано по ЗДДС по инициатива на органа по приходите. Независимо, че регистрацията на „КАРИ А21“ ЕООД е извършена въз основа на подаденото от самото дружество заявление, то след като заявлението за регистрация не е било подадено в срок от задълженото за това лице, то същото дължи данък за облагаемите доставки в хипотезата по чл. 102, ал. 4 от ЗДДС. В този смисъл е и практиката на ВАС (Решение № 7636 от 24.06.2021 г. на ВАС по адм. д. № 2450/2021 г., Решение № 6330 от 27.05.2021 г. на ВАС по адм. д. № 2150/2021 г. и др.)

Както е посочено в решение № 8/30.06.2020 г. на К. съд на РБ по к. д. № 14/2019 г. различният режим на облагане в чл. 102, ал. 4 ЗДДС е израз, на конституционното изискване на чл. 19, ал. 2 от КРБ 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, за периода от достигане на оборота до датата на регистрацията.

От съдържанието на приложимите законови разпоредби цитирани по-горе е

видно, че от значение за регистрацията по ЗДДС е достигането на конкретен оборот, който законодателно е определен на 50 000 лв. и свързано с него задължение за регистрация. При неизпълнение на това задължение в срок е предвидено начисляване на ДДС върху сделката, с която се формира оборота.

По изложените съображения оспореният РА е законосъобразен, не са налице основания за неговата отмяна, поради което жалбата срещу него следва да се отхвърли като неоснователна.

По разноските по производството:

Предвид изхода на спора, в полза на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 4116,28 лв. на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, определено съобразно чл. 8, ал. 2, т. 4 от Наредба № 1 от 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения
Водим от горното, Административен съд София-град, 70-ти състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „КАРИ А21“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет. 1, ап. Офис № 1 и със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет. 2, офис № 10, чрез адв. И. М. срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221421003172-091-001/13.10.2021 г., издаден от В. И. И. на длъжност „Началник на сектор“, възложил ревизията и Т. А. Т. на длъжност главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, потвърден с решение № 163/31.01.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите /Д „ОДОП“ при ЦУ на НАП/, с който за данъчен период м. 03.2021 г. е начислен ДДС в размер на 41234,33 лева и лихва за забава в размер на 2085,25 лева.

ОСЪЖДА „КАРИ А21“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на **4116,28 лева**.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: