

РЕШЕНИЕ

№ 3317

гр. София, 19.05.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 69 състав, в публично заседание на 26.04.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Милена Славейкова

при участието на секретаря Грета Грозданова, като разгледа дело номер **10602** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на „СМАРТ БРОКЕРС“ ООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], и със съдебен адрес [населено място], [улица], ет.1, ап.1, чрез адв. Ц. В., срещу Ревизионен акт (РА) №Р-22220422001009-091-001 от 18.07.2022 г., издаден от Н. И. Б. – орган, възложил ревизията, и П. Р. И. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1566 от 03.10.2022 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) [населено място], относно установени задължения по ЗДДС за данъчен период м.12.2018 г. общо в размер на 20 465.62 лв., от които 15 094.18 лв. главница и 5371.44 лв. лихва за забава, в резултат на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на на 15 000,00 лв. по фактура, издадена от „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], и направена корекция по реда на чл. 73, ал. 8 от ЗДДС, като е намален ползваният данъчен кредит с 94,18 лв.

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на РА поради допуснати съществени процесуални нарушения и неправилно приложение на закона. Счита, че оспореният РА не съдържа собствени правни мотиви и задължителни реквизити съгласно чл.120, ал.1, т.5 ДОПК. Оспорва изводите на ревизиращия екип (РЕ) за непризнаване право на приспадане на данъчен кредит (ДК) в размер на 15 000 лв. по фактура за авансово плащане по предварителен договор, издадена от „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД и счита, че РЕ не е установил релевантните факти по случая. Излага подробни съображения за действителност на предварителния договор,

сключен с „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД като изключителен представител на собственика „ПЕТРОЛ ПЛОВДИВ“ ООД. Сочи, че няма пречка контрагентът му да не е собственик на недвижимия имот, предмет на сделката. Навежда доводи от основната си дейност, свързана с посредничество при закупуване и наемане на недвижими имоти и оспорва извода на РЕ за липса на активни действия от негова страна по сключване на окончателен договор. Твърди, че плащането е пряка индиция, че сделката е реална и указва на воля за сключване на окончателен договор. Навежда доводи от практика на Съда на Европейския съюз (СЕС), според която е достатъчно към момента на авансовото плащане да са известни всички елементи на бъдещата доставка, съотв. стоките и услугите да са точно определени към този момент. Фактът, че собственикът на имота „ПЕТРОЛ ПЛОВДИВ“ ООД е заличен търговец, считано от 27.05.2022 г., не погасявал правото на „СМАРТ БРОКЕРС“ ООД да придобие имота, тъй като евентуално плащане на неговата стойност било основание за възобновяване на производството по несъстоятелност на „ПЕТРОЛ ПЛОВДИВ“ ООД. Претендира за отмяна на акта и присъждане на сторените разности. Излага подробни съображения в писмени бележки от 02.05.2023 г., чрез адв. В., относно изпълнение на всички предпоставки по националното законодателство за признаване правото му на ДК.

Ответникът Директор на ДОДОП [населено място] оспорва жалбата, чрез юрк. В.. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22220422001009-020-001 от 28.02.2022 г., издадена от Н. И. Б. - началник сектор “Ревизии” в Дирекция “Контрол” на ТД на НАП [населено място], е възложено извършването на данъчна ревизия на жалбоподателя от органи по приходите П. Р. И. (ръководител на ревизията), Г. П. П. и Д. Г. Д. за определяне на данъчните му задължения по ЗДДС за данъчен период м.12.2018 г. в тримесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР на 07.03.2022 г. съобразно чл.114, ал.1 ДОПК, т.е. в срок до 07.06.2022 г. ЗВР е издадена във формата по чл.113, ал.1 ДОПК и е връчена на задълженото лице по електронен път.

За доказване компетентността на възложителя на ревизията ответникът е представил Заповед № 3-ЦУ-3287 от 08.11.2021 г. на Г. Д. – заместник изпълнителен директор на НАП, с която на основание чл.12, ал.6 ДОПК са определени органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл.7, ал.1 и чл.8 от ДОПК. Последните разпоредби на ДОПК уреждат компетентността на органите по приходите – обща по чл.7, ал.1 от ДОПК (актовете по този кодекс се издават от орган по приходите, съответно от публичен изпълнител, от компетентната териториална дирекция) и териториална по чл.8, ал.1 от ДОПК.

Съгласно Тълкувателно решение № 2 от 14.05.1991 г. по гр. д. № 2/1991 г., ОСГК на ВС: Административният орган трябва да е компетентен по материя, по място и по степен. Съответно на това некомпетентността може да бъде материална, териториална и по степен. Издадено при действието на З., посоченото ТР № 2/1991 г. възприема разбирането, че „при определени предпоставки по-горестоящият административен орган може и сам да издаде административния акт (вж. чл. 30, ал. 3 З.). С това обаче законът е очертал едно правомощие на по-горестоящия орган, действащ като контролен в производството по обжалване на вече издаден административен акт“.

Според настоящия съдебен състав, този извод в ТР № 2/1991 г. на ВС е ценен с оглед допускане на възможност за „промени“, „изменение“ на компетентността „при определени предпоставки“ в случаите – определени в закон. В подкрепа на този извод е легалното определение за „административен орган“ по пар.1, т.1 от ДР на АПК, според което това е орган, който принадлежи към системата на изпълнителната власт, както и всеки носител на административни правомощия, овластен въз основа на закон. Компетентността на административният орган е законово призната способност на даден орган да издаде точно определен административен акт - по материя, по място и по степен. След като тя произтича от закона, то отново законов нормативен акт може да уреди конкретни хипотези на промяна на компетентността. Такава законова разпоредба е чл.10, ал.9 от ЗНАП, в сила от 01.01.2021 г., според която при необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции изпълнителният директор или оправомощено от него лице може със заповед да нареди служители от една териториална дирекция да осъществяват правомощията си по отношение на лица, за които съгласно правилата на чл.8 ДОПК компетентни са органите на друга териториална дирекция, включително за части от работното време и без промяна на мястото на работа. Очевидно се касае до законоустановена възможност за промяна на териториалната компетентност по чл.8, ал.1 ДОПК и възлагането ѝ на органи от „некомпетентна“ по чл.8, ал.1 от ДОПК териториална дирекция.

Тази възможност безспорно е приложима към ревизионното производство, в което разпоредбата на чл.112, ал.2, т.1 ДОПК урежда компетентност на възложителите на ревизията, определена от териториалния директор на компетентната териториална дирекция. Няма спор, че съгласно чл.8, ал.1, т.1 от ДОПК компетентна ТД на НАП в случая е в [населено място]. Именно посочената териториална компетентност е променена в процесната ревизия на основание законовата възможност по чл.10, ал.9 ЗНАП. Това е сторено със Заповед № 3-ЦУ-3287 от 08.11.2021 г. на Г. Д. – заместник изпълнителен директор на НАП, чиято компетентност произтича от Заповед №3-ЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. на изп. директор на НАП (л.106).

В допълнение, със Заповед № 3-ЦУ-278/28.02.2022 г. на Г. Д. – заместник изпълнителен директор на НАП и приложението към нея териториалната компетентност в конкретното ревизионно производство на „СМАРТ БРОКЕРС“ ООД е иззета от ТД на НАП С. и възложена на ТД на НАП В.. Възложителят на ревизията Н. И. Б. е орган по приходите, посочен в Заповед № 3-ЦУ-3287 от 08.11.2021 г. като такъв, спрямо когото не се прилагат правилата по чл.7 и чл.8, ал.1 от ДОПК. Приложена е Заповед № Д-150 от 01.02.2022 г. на директора на ТД на НАП В., с която по Раздел I, т.10 Н. И. Б. – началник сектор „Ревизии“, в отдел „Ревизии“ на дирекция „Контрол“ в ТД на НАП В. е определена за орган по приходите, притежаващ компетентност по чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК за възлагане на ревизии.

По изложените съображения и при изпълнение на визираните законови предпоставки съдът приема, че процесната ревизия е възложена от компетентен териториален орган по приходите.

Валидността на електронните подписи на приходните органи, подписали ЗВР, РД и РА, се установява от представените от ответника удостоверения на л.95-102 от делото, поради което съдът приема, че документите са подписани с валидни квалифицирани електронни подписи. Доказателствата не са оспорени от противната страна, вкл. по реда на чл.184 ГПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №

22220422001009-092-001/17.06.2022 г., връчен електронно на 27.06.2022 г., ведно с доказателствата.

Ревизията приключва с Ревизионен акт /РА/ №Р-22220422001009-091-001 от 18.07.2022 г., издаден от Н. И. Б. – орган, възложил ревизията, и П. Р. И., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията.

Установено е при ревизията, че дружеството декларира основна дейност посредничество при покупко-продажби и наемане на недвижими имоти на трети лица, както и посредничество при отпускане на банкови кредити. Дейността се извършва от нает офис в [населено място], [улица], ет. 4, офис 5.

Преди да бъде издадена заповедта за възлагане на настоящата ревизия, на „СМАРТ БРОКЕРС“ ООД е извършена проверка за установяване на факти и обстоятелства, приключила с Протокол №П-22220421059101-073-001 от 28.01.2022 г.

Събраните при проверката доказателства са приобщени към доказателствения материал по преписката с Протокол №Р-22220422001009-ППД002/08.06.2022 г.

Установено е, че през данъчен период м. 12.2018 г. ревизираното лице е упражнило правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 15 000,00 лв. по фактура №1/21.12.2018 г., издадена от „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД. Фактурата е с предмет „по предварителен договор“, с данъчна основа 75 000,00 лв. и ДДС 15 000,00 лв.

При проверката, предхождаща ревизията, от „СМАРТ БРОКЕРС“ ООД към фактурата са приложени доказателства, които касаят конкретен недвижим имот в [населено място]. Установено е, че издателят на фактурата - „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД, никога не е бил собственик на имота. Към датата на издаване на процесната фактура имотът е собственост на трето лице - „ПЕТРОЛ ПЛОВДИВ“ ООД с ЕИК[ЕИК].

От „СМАРТ БРОКЕРС“ ООД са представени следните документи:

- копие от фактурата;
- предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот с дата 01.12.2018г., сключен между „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД в качеството му на продавач и „СМАРТ БРОКЕРС“ ООД в качеството му на купувач, заедно с анекс от 20.04.2019 г.;
- договор за изключително представителство от 15.11.2018 г., сключен между „ПЕТРОЛ ПЛОВДИВ“ ООД /като възложител/ и „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД, като изпълнител;
- договор за финансово обслужване от 01.12.2018 г., сключен между „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД и Д. „КМ Г.“;
- уведомление до всички клиенти на „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД, че всички разплащания ще се извършват по банковата сметка на Д. „КМ Г.“ - [банкова сметка].

Въз основа на събраните доказателства е установено, че на 01.12.2018 г. между „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД /продавач/ и „СМАРТ БРОКЕРС“ ООД /купувач/ е подписан предварителен договор за покупко-продажба на поземлен имот с идентификатор 10971.192.68, съгласно кадастралната карта и кадастралните регистри на [населено място], одобрени със Заповед №РД-185/28.01.2008 г. на изпълнителния директор на АГКК, с адрес на поземления имот: [населено място], местност „Ш.“, с площ на имота 11 757 кв. м. Договорената цена за недвижимия имот е в размер на 600 000,00 лв. с ДДС, като е уговорено плащане както следва: 90 000,00 лв. - първоначално плащане в срок до 31.12.2018 г.; 150 000,00 лв. в срок до 30.04.2019 г.; 150 000,00 лв. в срок до 31.08.2019 г.; 210 000,00 лв. - окончателно плащане.

Срокът на договора е до 31.12.2019 г., до която дата страните следвало да оформят сделката в предвидената от закона форма - нотариален акт за придобиването на

недвижимия имот. С анекс от 20.04.2019 г. са променени размерът и срокът на дължимите по предварителния договор суми, като 90 000 лв. следва да се платят до 31.12.2018 г., а разликата в размер на 510 000 лв. – най-късно в деня на сключване на окончателния договор и преди неговото вписване в Имотния регистър.

„МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД се легитимира като продавач с дружествен договор на трето лице - „ПЕТРОЛ ПЛОВДИВ“ ООД от м. 12.2014 г., вписан в службата по вписванията на [населено място] под акт №76, том 18, книга „Прехвърляния“, с вх. №6225/19.12.2014 г. и №6217/19.12.2014 г.

Между „ПЕТРОЛ ПЛОВДИВ“ ООД /възложител/ и „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД /изключителен представител/ е подписан договор за изключително представителство от 15.11.2018 г. С този договор възложителят възлага, а изпълнителят приема да сътрудничи в проучване, събиране и предоставяне на маркетингова информация с крайна цел сключване на сделка за покупко-продажба на имот, собственост на възложителя, а именно: поземлен имот с идентификатор 10971.192.68, съгласно кадастралната карта и кадастралните регистри на [населено място], местност „Ш.“, площ на имота 11 757 кв. м.

Видно от приложените по преписката доказателства, на 21.12.2018 г. и 27.12.2018 г. „СМАРТ БРОКЕРС“ ООД е превело по банкова сметка на трето лице - Д. „КМ Г.“ сумата от 90 000,00 лв. /45 000,00 лв. на 21.12.2018 г. и 45 000,00 лв. - на 27.12.2018 г./, с посочено основание „Проформа фактура [ЕГН]/20.12.2018 г., съгласно договор с „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД. При справка в Програмен продукт „Система за управление на приходи“, „Управленска информационна система“ и ИС „Контрол“ е установено, че банковата сметка /[банкова сметка]/ по която ревизираното лице е превело сумите по процесната фактура е декларирана с титуляр Д. „КМ Г.“. Банковата сметка е закрыта 20 дни след извършване на преводите от „СМАРТ БРОКЕРС“ ООД.

С договор за финансово обслужване от 01.12.2018 г. Д. „КМ Г.“ се задължава да получава суми от клиентите на „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД по разплащателната си сметка [банкова сметка] и да извършва разплащания към доставчиците му. Срокът, за който е сключен договора, е една година, като е определено възнаграждение за този период в размер на 1 20,000 лв.

Д. „КМ Г.“ не е регистрирано по ЗДДС и няма подавани годишни данъчни декларации по чл. 92 от ЗКПО. В дневниците за покупки и продажби на „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД не фигурират документи, издавани от и на Д. „КМ Г.“, т.е. липсват данни за търговски взаимоотношения между страните. В отчетните регистри по чл. 124, ал. 1 от ЗДДС на „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД са включени фактури от и към лица с т. нар. „рисков профил“, с предмет на доставките „строително-монтажни работи“.

За целите на ревизията е извършена проверка в Имотен регистър и в Търговски регистър към Агенция по вписванията по партидата на „ПЕТРОЛ ПЛОВДИВ“ ООД за недвижимия имот от предварителния договор между ревизираното лице и „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД, като е установено следното:

- на 16.12.2014 г. „ПЕТРОЛ ПЛОВДИВ“ ЕООД приема съдружник „ВИДА ИНС“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], като последното апортира собствения си недвижим имот в [населено място], с оценка 506 000,00 лв. Капиталът на дружеството става 506 000,00 лв., а промяна в собствеността на имота е вписана в Служба по вписванията [населено място] с вх. №6225/19.12.2014 г.

- на 23.12.2014 г. е вписано прехвърляне на дружествени дялове по договор от 17.12.2014 г. Съгласно договора „ВИДА ИНС“ ЕООД продава собствените си 506

000,00 дяла, всеки на стойност 1 лев на Д. И. П. - за 15 180,00 лв.

- на 23.04.2015 г. е вписано учредяване на договорна ипотека в полза на „УНИКРЕДИТ БУЛБАНК“ АД с ЕИК[ЕИК] като кредитор, върху поземления имот, обект на горещитирания предварителен договор, а „ПЕТРОЛ ПЛОВДИВ“ ООД е вписан като ипотекарен длъжник;

- на 11.09.2019 г. е вписана възбрана върху горещитирания имот - по изпълнително дело №20198400400877 на ЧСИ М. Ц.. Кредитор е „ОББ“ АД с ЕИК[ЕИК];

- на 03.10.2019 г. е вписана възбрана върху горещитирания имот - по изпълнително дело №20197240400311 на ЧСИ В. Т.. Кредитор е [община];

- на 28.01.2020 г. е вписана възбрана върху горещитирания имот - по изпълнително дело №20198980401827 на ЧСИ С. Н.. Кредитор е „УНИКРЕДИТ БУЛБАНК“ АД.

- с Решение №260197 на Софийски градски съд от 26.10.2020 г., „ПЕТРОЛ ПЛОВДИВ“ ООД е обявено в несъстоятелност, като е определена началната дата на неплатежоспособност - 31.12.2016 г.

Видно от публикуваните баланси на „ПЕТРОЛ ПЛОВДИВ“ ООД, задълженията му през 2016 г. възлизат на 2,093 млн. лв., а през 2017 г. - 8,101 млн. лв., в т.ч. 1,179 млн. лв. данъчни задължения.

При така установените факти и обстоятелства приходните органи са приели, че „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД не е собственик на имота и съответно не може да бъде страна по договор за покупко-продажба на същия, освен в качеството на упълномощено лице. Позовали са се и на т. 2 от Договора за изключително представителство между „ПЕТРОЛ ПЛОВДИВ“ ООД /възложител/ и „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД /изключителен представител/, а именно, че „... изключителният представител има право да преговаря и договаря от името на възложителя, в интерес и със съгласието на възложителя във връзка с продажбата на описания имот. Изключителният представител има право да получава суми по сключен предварителен договор за покупко-продажба на недвижимия имот, като при подписване на окончателния договор дължи цялата сума на възложителя“. Направили са извод, че в противоречие с Договора за изключително представителство „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД сключва от свое име предварителен договор за покупко-продажба на поземления имот в [населено място]. Съобразили се, че към датата на фактура №1/21.12.2018 г. и до датата на издаване на процесния РА, „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД не е било собственик на процесния недвижим имот и следователно - не може да бъде доставчик на нещо, което не притежава. При горните факти ревизиращите са приели, че фактурата не може да се третира като такава за „авансово плащане“, а съгласно закона задължителното обстоятелство, което поражда изискуемост на данъка и корелативно свързаното право да се ползва право на приспадане на данъчен кредит, е наличие на плащане във връзка с бъдещо изпълнение на облагаема доставка. Приели са, че в случая между „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД и ревизираното лице не е възможно да се реализира облагаема доставка по прехвърляне на собствеността на поземления имот в [населено място], тъй като „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД не е собственик на имота. Органите по приходите са съобразили, че „СМАРТ БРОКЕРС“ ЕООД по принцип извършва дейност по посредничество при покупко-продажби и наемане на недвижими имоти, т.е. същото има знанието какви действия следва да бъдат предприети за проверка

относно собствеността, тежестите върху имота и данни за фирмата, с която се сключва сделката, както и опит в осъществяване на такъв тип сделки. Предвид декларираната от ревизираното дружество основна дейност, същото не можело да не знае, че няма да бъде осъществена облагаема доставка на процесния имот от „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД. Въпреки това е подписало предварителен договор и анекс към него с дружество, което не е собственик на имота. Изтъкнали се, че „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД подписва предварителния договор от свое име и при условия, значително отличаващи се от обичайните – плащане на аванс и сключване на сделка в отдалечен бъдещ момент - с крайна дата 15.12.2022 г. – четири години след аванса. Липсвали данни и твърдения за предприети действия от страна на „СМАРТ БРОКЕРС“ ЕООД за придобиване на процесния имот или за връщане на платената сума.

Предвид горното, органите по приходите приели, че предварителният договор с „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД, както и издадената във връзка с това фактура №1/21.12.2018 г., имат белезите на привидна сделка, с която се цели създаване на погрешна представа у трети лица, като страните не желаят сделката да породи правни последици. Ревизиращият екип обосновава абсолютна симулация - сделката не поражда правни последици, а данъкът е начислен неправомерно по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, т. к. изобщо липсва основание да се начисли данък, а е налице само прехвърляне на парични средства, за които няма доказателства да са свързани с бъдеща облагаема доставка. Тъй като начисленият данък по фактурата е без основание, не са налице условията по чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и на това основание на ревизираното лице е отказано правото на данъчен кредит.

Ревизионният акт е връчен електронно на 20.07.2022 г. и оспорен по административен ред с жалба вх. № 53-03-2088 от 26.07.2022 г. Срокът за произнасяне по чл.155, ал.1, вр. чл.146 ДОПК, е до 01.10.2022 г. – събота, неработен ден. В срок е постановено Решение № 1566 от 03.10.2022 г. на директора на ДОДОП С., с което РА е потвърден, в която част и съгласно чл.156, ал.1 ДОПК е предмет на съдебния контрол за законосъобразност.

Решаващият орган е анализирал отношенията между жалбоподателя, изключителния представител „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД и собственика на имота, предмет на предварителния договор от 01.12.2018 г., за да достигне до извод, че по предварителния договор между „М. ПРОДЕКС“ ЕООД и дружеството-жалбоподател, „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД не може да се счита за доставчик на стоката, за придобиването на която е уговорено плащането. С позоваване на 25, ал. 7 и чл. 86, ал. 1 от ЗДДС е приел, че данъкът е дължим от доставчика за авансово плащане, единствено свързано с облагаема доставка, а задължението за начисляване на данъка е за лицето, което има качеството на доставчик - което ще прехвърли правото на собственост, докато „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД е следвало да издаде фактура на възложителя за извършена/и услуга/и /посредничество, представителство/ в изпълнение на договора за изключително представителство с „ПЕТРОЛ ПЛОВДИВ“ ООД. Посочил е, че приспадането на данъчен кредит зависи от това дали авансовото плащане е свързано пряко с бъдеща облагаема доставка и нейното реално изпълнение, докато в случая не може да се приеме, че

издадената от „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД с основание „по предварителен договор“ е издадена за авансово плащане, свързано с реална бъдеща доставка на стока – прехвърляне на право на собственост върху конкретен недвижим имот. В подкрепа на тезата си е изтъкнал, че имотът е собственост на трето лице – „ПЕТРОЛ П.“ ООД, което по данни от Търговския регистър е заличено – обстоятелство, което е вписано на 27.05.2022 г. Имуществото на това дружество, част от което е и описаният в предварителния договор недвижим имот, е разпределено между кредиторите му, включително и съдружниците в него. Липсвали данни в административната преписка, че дружеството, издало като доставчик спорната фактура за авансово плащане, е придобило правото на собственост върху недвижимия имот и в бъдеще би се явило продавач на същия. С прекратяване на дружеството „ПЕТРОЛ ПЛОВДИВ“ ООД били прекратени и отношенията между последното и „М. ПРОДЕКС“ ЕООД, издало спорната фактура като посредник и представител на собственика. Липсвали данни и за това, че „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД представлява новия собственик на недвижимия имот.

Въз основа на изложеното решаващият орган е формирал извод, че към момента на постановяване на решението предварителният договор няма как да бъде изпълнен, още повече при уговорените в него условия. Ето защо и представеният анекс, в който е уговорен нов срок за сключване на окончателен договор с крайна дата за придобиване на имота 15.12.2022 г. се явявал безпредметен и единствено обслужвал защитната теза на жалбоподателя и опита му да обоснове основателно упражнено право на приспадане на данъчен кредит.

В допълнение е посочено в решението, че жалбоподателят е извършил плащане в полза на трето лице, за което е издадена проформа фактура, предхождаща по дата спорната такава. Последното от своя страна поставяло под съмнение действителното наличие на авансово плащане, доколкото нямало данни дали това плащане действително представлява плащане по предварителния договор за продажба на недвижим имот или с друга доставка, нито има данни за отношенията между третото лице и „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД, както и за това, че третото лице е потвърдило получаване на плащането от жалбоподателя по нареждане на „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД, т.е. не била установена по безсъмнен начин връзката между извършеното плащане и твърдяното авансово плащане по предварителния договор, във връзка с което е издадена споранта фактура.

Решение № 1566 от 03.10.2022 г. на ДОДОП С. е връчено на 03.10.2022 г. Жалбата, по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена на 14.10.2022 г. - в срока по чл.156, ал.1 ДОПК, от легитимирано лице и срещу подлежащ на оспорване административен акт, поради което е допустима.

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

При служебната проверка по чл.160, ал.2 ДОПК съдът констатира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.3 ДОПК органи по приходите. Противно на твърденията на жалбоподателя е спазена установената форма по чл.120,

ал.1 ДОПК. Разпоредбата на чл.120, ал.2 от ДОПК предвижда, че ревизионният доклад се прилага към ревизионния акт и е неразделна част от него. Същата е легално основание за позоваване и препращане към мотивите на РД, поради което изтъкнатата от жалбоподателя липса на собствени мотиви на РА не е негов порок, обосноваващ незаконосъобразност на самостоятелно основание. Липсват данни за допуснати в хода на ревизионното производство съществени процесуални нарушения. Спорът между страните е изцяло правен – относно наличието на основание за признаване на право на ДК по фактура №1/21.12.2018 г., издадена от „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД.

Съдът намира за относимо тълкуването, дадено в Решение на СЕС от 13 март 2014 г. по дело С-107/13 „Фирин“ ООД: „За да бъде ДДС изискуем при авансово плащане е необходимо всички релевантни елементи на данъчното събитие, т.е. на *бъдещата доставка на стоки или услуги*, да са вече известни и следователно в частност стоките или услугите да са точно определени в момента на авансовото плащане. Член 65 от Директива 2006/112 не може да се приложи, ако се окаже, че към момента на авансовото плащане *данъчното събитие е несигурно*. Такъв би бил случаят по-специално при наличие на измама. Тъй като отказът да се признае право на приспадане представлява изключение от основния принцип, какъвто се явява това право, компетентният орган по приходите трябва надлежно да установи *обективните данни*, въз основа на които може да се заключи, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или от друг стопански субект нагоре или надолу по веригата от доставки. Само запитващата юрисдикция може да провери дали съответните данъчни органи са установили обективните данни, въз основа на които може да се заключи, че Ф. е знаело или е трябвало да знае, че *авансовото плащане в полза на доставчика му всъщност няма за предмет доставката на стоки*, посочена в издадената от последния фактура“.

Тези принципни положения са възприети и в т.51 от Решение на СЕС от 31 май 2018 г. по съединени дела С-660/16 и С-661/16, според което членове 65 и 167 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите в главните производства правото на приспадане на ДДС, свързан с плащането на аванс, не може да бъде отказано на потенциален купувач, когато този аванс е платен и получен, и когато към момента на плащането всички релевантни елементи на бъдещата доставка са били известни на въпросния купувач и доставката на тези стоки *тогава е изглеждала сигурна*. Т. право обаче може да бъде отказано на въпросния купувач, ако бъде установено с оглед на обективни елементи, че към момента на плащане на аванса е знаел или не е можел логично да не знае, че осъществяването на *доставката е било несигурно*. С уточнението, че обратно на делото в основата на решение от 13 март 2014 г., Ф. (С-107/13, ЕУ:С:2014:151), настоящите производства не се отнасят до случаи на измама с ДДС.

В конкретния случай авансовото плащане е осъществено с цел бъдеща доставка на стока – конкретен недвижим имот, който е индивидуализиран към

датата на издаване на спорната фактура и сключения предварителен договор от 01.12.2018 г., с което е изпълнено уловието предметът на бъдещата доставка да е известен и точно определен. Спорно е изпълнението на изискването дали към момента на авансовото плащане *бъдещото данъчното събитие е сигурно, доколкото при несигурно такова член 65 от Директива 2006/112 не може да се приложи.* В тази връзка съдът споделя крайните изводи на приходните органи, че към датата на издаване на спорната фактура 21.12.2018 г. *бъдещото данъчното събитие е несигурно.* С оглед предмета на бъдещата доставка – недвижим имот, правилно ревизорите са изследвали реалната възможност в един бъдещ момент този недвижим имот да бъде прехвърлен в полза на ревизираното дружество, което фактически да се разпорежда с него като собственик по смисъла на чл.14, пар.1 от Директива 2006/112.

Споделима е тезата на жалбоподателя, че към момента на сключване на предварителния договор от 01.12.2018 г. и издаване на спорната фактура националното законодателство допуска издателят й „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД да не е собственик на процесния недвижим имот. В предварителния договор е записано, че доставчикът/продавачът се легитимира като собственик на имота с дружествен договор на трето лице - „ПЕТРОЛ ПЛОВДИВ“ ООД. Т.е. още към този момент ревизираното дружество е наясно, че сключва предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот с несобственик на този имот, като се е доверило на договор от 15.11.2018 г. за изключително представителство, сключен със собственика „ПЕТРОЛ ПЛОВДИВ“ ООД. Съдът намира това обстоятелство за житейски и икономически нелогично, още повече за дружество с основен предмет на дейност покупко-продажба и наемане на недвижими имоти. По силата на чл.321 ал.1 от ТЗ по искане на купувача *продавачът* е длъжен да издаде фактура, а по съгласие на страните - и други документи. Както с оглед надлежното прехвърляне на правото на собственост върху недвижимия имот, така и съгласно изискванията за документиране на покупко-продажбата, *е логично фактурата за бъде издадена именно от собственика на имота.*

На следващо място, „СМАРТ БРОКЕРС“ ООД е извършило авансовото плащане не към контрагента си „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД, а към трето лице – Дружество по ЗЗД „КМ Г.“, като се е доверило на договор за финансово обслужване между последните дружества, за да преведе в полза на Д. значителна сума в размер на 90 000 лв. Безспорно е установено в хода на ревизията, че банковата сметка [банкова сметка], по която ревизираното лице е превело сумите по процесната фактура с титуляр Д. „КМ Г.“, е *закрита 20 дни* след извършване на преводите от страна на „СМАРТ БРОКЕРС“ ООД. Липсват доказателства по делото „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД реално да е получило авансовата сума от 90 000 лв.

По-нататък, Д. „КМ Г.“ не е регистрирано по ЗДДС и няма подавани ГДД по чл. 92 от ЗКПО. В дневниците за покупки и продажби на „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД не фигурират документи, издавани от и на Д. „КМ Г.“, т.е. липсват данни за реални търговски взаимоотношения между тези търговци, докато участието в системата на косвения данък предполага наличие на реална икономическа дейност и осигурява данъчен неутралитет, т.е. цели да освободи от данъчна

тежест единствено реалните икономически дейности и реално осъществяваните стопански операции.

В хода на ревизията и във връзка с връчено му ИПДПОЗЛ изх.№ Р-22220422001009-040-002 от 25.05.2022 г. управителят на ревизираното дружество е предоставил обяснение, че „има намерение да придобие недвижимия имот, спазвайки условията и срока на подписания с „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД предварителен договор и анекс към него, като дружеството ще предприеме действия по осигуряване на финансиране за доплащане на покупната цена на недвижимия имот“.

Единственото доказателство в подкрепа на тези твърдения е анекс от 20.04.2019 г. към предварителния договор от 01.12.2018 г., с който страните са удължили срока за сключване на окончателен договор – вместо до 31.12.2019 г. – до 15.12.2022 г., с условие до същата дата да бъдат заличени вписаните върху същия имот ипотечи. С анекса е запазена цената на недвижимия имот от 600 000 лв., при първоначално плащане от 90 000 лв. в срок до 31.12.2018 г., но е предоговорено остатъкът от 510 000 лв. да се заплати на продавача в деня на сключване на окончателния договор. Обосновани са доводите на приходните органи, че тези условия са житейски и икономически необосновани като значително отличаващи се от обичайните – плащане на аванс в значителен размер в полза на несобственик и сключване на сделка в отдалечен бъдещ момент - с крайна дата 15.12.2022 г. – четири години след аванса.

Установява се от преписката, че прекият доставчик „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД е deregистриран по ЗДДС, считано от 05.06.2019 г., което е косвено указание за липса на реално участие в търговския оборот след тази дата.

Собственикът на имота „ПЕТРОЛ ПЛОВДИВ“ ООД е обявен в несъстоятелност с Решение №260197 на Софийски градски съд от 26.10.2020 г., с начална дата на неплатежоспособност - 31.12.2016 г. По данни от Търговския регистър е заличен, считано от 27.05.2022 г., което прави изцяло несигурност придобиването на собствеността на имота.

Според показанията на свидетел на жалбоподателя – бивш управител и настоящ съдружник в „СМАРТ БРОКЕРС“ ООД дружеството имало клиент с интереси към конкретния имот в околностите на [населено място]. Индивидуализиращи данни на този клиент не са предоставени, както от свидетеля, така и в хода на ревизията, въпреки твърденията за наличие на „сключен договор за проучване на конкретния имот“. Съдът не кредитира показанията на св. Ч. Я. като нелогични и несъответни на доказателствата по делото. Свидетелят установява, че към 26.04.2023 г. ревизираното дружество отново е в преговори с „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД за покупка на имота, но към тази дата собственикът на имота вече е заличен от търговския регистър, т.е. не съществува като субект на правото. Не са ангажирани доказателства относно собствеността на процесния имот, нито относно основаниято, на което „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД може „да преговаря“ за „продажбата“ на недвижимия имот, доколкото със заличаването на „ПЕТРОЛ ПЛОВДИВ“ ООД като субект на правото, е преустановено действието на договора за изключително представителство. Изтъкнатата от жалбоподателя възможност за възобновяване на производството по несъстоятелност на основание чл.744

от Търговския закон е изцяло хипотетична, поради което не може да обоснове теза, че бъдещото данъчно събитие е сигурно.

По делото са налице множество обстоятелства в подкрепа на тезата на приходните органи, че твърдяната бъдеща доставка е изцяло несигурна. Това е така, както към момента на приключване на устните състезания по спора, така и още към момента на сключване на предварителния договор от 01.12.2018 г. и издаване на спорната фактура.

Към настоящия момент собственикът на недвижимият имот не съществува като субект на правото. Съобразно общото разпределение на доказателствената тежест в процеса по чл.154, ал.1 от ГПК жалбоподателят не ангажира относими доказателства, както относно собствеността на недвижимия имот, така и относно правото на доставчика му „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД да се разпорежда с него, още по-малко относно конкретно предприети действия от страна на „СМАРТ БРОКЕРС“ ООД реално да придобие правото на разпореждане с имота като собственик по смисъла на чл.14, пар.1 от Директива 2006/112/ЕО.

Към момента на сключване на предварителния договор от 01.12.2018 г. и издаване на спорната фактура жалбоподателят не е преговарял, както със собственика на недвижимия имот, за да докаже, че има реално намерение да придобие собствеността му, така и не е заплатил реално авансовата сума от 90 000 лв. в полза на доставчика си „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД. Това е така, тъй като доказателствата по делото сочат, че тази сума е преведена в полза на трето лице, *при липса на доказателства реално и фактически да е получена от „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД.* За целите на данъчното облагане не е достатъчно страните да ангажират доказателства за търговски взаимоотношения, а е необходимо наличие на категорични и несъмнени данни за реално разместване на имуществени блага. В конкретния случай такива липсват по отношение и на двата съществени елемента от договора за покупко-продажба – предмет и цена. Липсват доказателства, както за реално прехвърляне на собствеността на недвижимия имот, така и за реално предоставяне на парични средства в полза на собственика или негов представител, тъй като жалбоподателят не е ангажирал доказателства за реално постъпване на сумата от 90 000 лв. по сметка на „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД.

При така установените обстоятелства по делото приходните органи са се справили с доказателствената си тежест да обосноват необходимите „обективни данни“, че към момента на сключване на предварителния договор от 01.12.2018 г. и издаване на спорната фактура бъдещото окончателно данъчно събитие е изцяло несигурно. Това е така, тъй като ревизираното дружество не е водило преговори, както със собственика на недвижимия имот, така и не е превело авансовата сума в полза на контрагента по предварителния договор. Вярно е, че националното законодателство не урежда императивно условие към датата на сключване на предварителен договор преговори да се водят със собственика, но за целите на приспадане на ДК по авансово плащане е изискуемо бъдещото данъчно събитие да е сигурно, за да се признае данъчното предимство. В случая, съвкупната преценка на доказателствата по делото не навеждат на категоричен и

несъмнен извод за наличие на подобна сигурност.

Дължимо е отхвърляне на оспорването в тази му част.

В хода на ревизията е установено, че през м.12.2018 г. дружеството е извършило корекция (намаление) в размера на данъчния кредит в справка-декларацията по реда на чл. 73, ал. 8 от ЗДДС с 324,10 лв., вместо с 418,28 лв. С разликата между следващата се и направена корекция по реда на чл.73, ал. 8 от ЗДДС в размер на 94,18 лв. е намален данъчният кредит за м. 12.2018 г. Жалбоподателят не излага конкретни възражения срещу така извършената корекция, поради което съдът приема, че посочената корекция е извършена законосъобразно, а изчисленията на органите по приходите са правилни.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК, с оглед цялостното отхвърляне на оспорването, в полза на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 2241.90 лв. съгласно чл.8, ал.1, вр. чл.7, ал.2, т.3 от Наредба № 1 /2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения съобразно обжалваемия интерес от 20 465.62 лв.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, I-во отделение, 69-и състав,

Р Е Ш Е Н И Е :

ОТХВЪРЛЯ ИЗЦЯЛО жалбата на „СМАРТ БРОКЕРС“ ООД, ЕИК[ЕИК], Със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], и със съдебен адрес [населено място], [улица], ет.1, ап.1, чрез адв. Ц. В., срещу Ревизионен акт №Р-22220422001009-091-001 от 18.07.2022 г., издаден от Н. И. Б. – орган, възложил ревизията, и П. Р. И. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1566 от 03.10.2022 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) [населено място], относно установени задължения по ЗДДС за данъчен период м.12.2018 г. общо в размер на 20 465.62 лв., от които 15 094.18 лв. главница и 5371.44 лв. лихва за забава.

ОСЪЖДА „СМАРТ БРОКЕРС“ ООД, ЕИК[ЕИК], Със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], да заплати на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП [населено място] юрисконсултско възнаграждение в размер на 2241.90 лв.

Решението може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

СЪДИЯ: