

РЕШЕНИЕ

№ 1249

гр. София, 28.02.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 6 състав,
в публично заседание на 12.02.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Боряна Бороджиева

при участието на секретаря Елеонора М Стоянова, като разгледа дело номер **81** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [жк], [жилищен адрес] представлявано от управителите А. Т. И. и Н. И. Б., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22220617008800-091-001 / 14.08.2018 г., издаден от Т. Б. Г. – орган, възложил ревизията, и А. Л. И. – ръководител на ревизията, в частта потвърдена с Решение № 1752/ 13.11.2018 г. на директора на дирекция ОДОП – С..

В жалбата се навеждат доводи, че РА е неправилен, незаконосъобразен и необоснован, както и издаден в нарушение на процесуалния закон и в противоречие с материалноправните разпоредби на Закона за добавената стойност (ЗДДС). Искането до съда е РА да бъде отменен в оспорената част. Претендира присъждане на разноски по списък. Допълнителни съображения излага в писмени бележки.

Ответникът – директор на дирекция ОДОП - С., чрез юрк. С. оспорва жалбата като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Подробни съображения излага в писмени бележки

Софийска градска прокуратура - редовно призована не изпраща представител.

Съдът, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

По допустимостта на жалбата:

Жалбата е допустима като подадена в срок (решението е връчено на 16.11.2018г., а

жалбата е подадена чрез куриер на 30.11.2018г.), след изчерпване на възможността за оспорване на ревизионния акт по административен ред, от легитимирано лице, което има правен интерес да го обжалва в неотменената му част пред съда.

По фактите:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22220617008800-020-001 от 14.12.2017 г., връчена на 19.12.2017 г., изменена със ЗИЗВР № Р-22220617008800-020-002 от 13.02.2018 г. и ЗИЗВР № Р-22220617008800-020-003 от 07.03.2018 г., издадени от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощен със Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на дирекция ОДОП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма], ЕИК[ЕИК] за определяне на задължения по ЗДДС за данъчни периоди от 01.09.2015 г. до 30.11.2016 г.

Със Заповед № Р-22220617008800-023-001 от 20.04.2018 г., връчена на 23.04.2018 г., на основание чл.34, ал.1, т.2 ДОПК е постановено спиране на ревизионното производство до приключване на административното производство по обжалване пред директора на дирекция ОДОП – С. на РА № Р-22002217005382-091-001 от 21.03.2018 г., издаден на [фирма].

Със Заповед № Р-22220617008800-143-001 от 04.07.2018 г., връчена на 13.08.2018 г., на основание чл. 35 Д. е възобновено производството по извършване на ревизия, спряно със № Р-22220617008800-023-001 от 20.04.2018 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р 22220617008800-092-001 от 09.07.2018 г., връчен на 17.07.2018 г. Срещу констатациите на РД не е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА № Р-22220617008800-091-001/14.08.2018 г., издаден от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и А. Л. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 24.08.2018 г. С РА на [фирма] са установени задължения за довносяне общо в размер на 648 030,66 лв., в т.ч. ДДС в размер на 540 99,02 лв. и лихви в размер на 107 040,64 лв. Задълженията произтичат от включено от ревизираното дружество в дневника за продажби за данъчен период 08.2016г. непризнато кредитно известие № 2...15/01.08.2016г. с предмет „съгласно договор за лизинг 30.06.2015г. –чл.19“ на стойност на 4 350 000 лв. и ДДС 870 000 лв. с получател [фирма].

Непризнатото кредитно известие е издадено във връзка с фактура № 20000000014/30.06.2015г., издадена от жалбоподателя [фирма] на [фирма] и декларирана в дневника за продажби в данъчен период , за който по прилагането на ЗДДС на [фирма] е извършена ревизия (за периодите от 01.06.2015 г. до 31.08.2015 г.), приключила с издаден РА №Р-22002217005382-091-001/21.03.2018 г., с установени задължения по ЗДДС в размер на 900 000,00 лв. /главница/ и лихви в размер на 245 392,26 лв. В това ревизионно производство в констатациите на РА, за данъчен период 01.06.2015г. до 30.06.2015г., когато [фирма] е включило в дневника за продажби фактура № 20000000014/30.06.2015г., е прието, че данъкът по тази фактура е начислен неправомерно, без да е налице основание за това, без да е настъпило данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС но се дължи от ревизираното лице на основание чл.85 от ЗДДС, че данъкът е изискуем и от всяко лице, което посочи данъка във фактура. РА в тази част е отменен с Решение № 4818/10.07.2019г. по адм.дело № 7445 по описа за

2018г. на АССГ, 64 състав, оставено в сила в тази част с Решение № 3834/12.03.2020г. по адм.дело № 13308/2019г. на ВАС на РБ, Осмо отделение. Мотивите на двете съдебни решения са, че макар и да са налице предпоставки за прилагане на чл.85 от ЗДДС, тъй като жалбоподателят е издал фактура при наличие на факти, които е знаел и именно поради които е невъзможно да бъде извършена доставка (сградата не е завършена, извършвани са строителни дейности, цената не е платена) и съответно данъкът би бил дължим от него, предвид издаденото впоследствие кредитно известие, се променя данъчната основа и от тази дата следва да се приеме, че данък не следва да се дължи.

С Протокол № 1251315 от 19.04.2018 г. към настоящата ревизия са приобщени доказателствата, събрани в хода на предходната ревизия на дружеството, приключила с РА № Р-22002217005382-091-001/ 21.03.2018 г., потвърден с Решение № 795/ 08.06.2018 г. на директора на дирекция ОДОП - С..

Основна дейност на [фирма] през ревизирия период е инвестиции в недвижими имоти с цел продажба и отдаване под наем.

С оглед изясняване на фактите по случая, проверяващият екип е отправил искане за представяне на документи и писмени обяснения от РЛ с № Р-22220617008800-040-001/ 19.12.2017 г. На 06.02.2018 г. от [фирма] са представени документи с опис вх. № 17-00-77/ 06.02.2018 г.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на други задължени лица, които се явяват получатели по издадени от жалбоподателя фактури. Резултатите от проверките са документирани с протоколи, както следва: ПИНП № П-22221018002357-141-001/20.04.2018 г. – относно [фирма] с ЕИК 10293528 и ПИНП № П-29002918003406-141-001/28.02.2018 г. – относно [фирма] с ЕИК[ЕИК]. [фирма] не е открито на декларирания адрес за кореспонденция, съответно от дружеството не са представени изисканите документи във връзка с полученото кредитно известие

Съставен е Протокол № 1226679/ 08.02.2018 г., с който е документирана проверка на първични и вторични документи във връзка с извършената ревизия.

В хода на ревизията е установено, че на 30.06.2015 г. между жалбоподателя като лизингодател и [фирма] лизингополучател е подписан договор за лизинг (л.197 и сл. от приложението по делото) . Съгласно чл. 1, ал.1 от договора лизингодателят се задължава да предостави за ползване срещу възнаграждение при условията на договора на лизингополучателя, свои недвижими имоти, разположени в УПИ ХХ-6,7,8 от квартал 159 по плана на [населено място], [улица],72,74, местност „Зона Б-4“, целият с площ 1 206 кв.м., намиращи се в масивна жилищна сграда с подземни и надземни гаражи, офиси, апартаменти и ателиета, разделена на две секции „А“ и „Б“, изброени като 40 недвижими имота. Срещу така предоставеното ползване на гореописаните недвижими имоти, лизингополучателят дължи цена в размер на 4 500 000 лв. без ДДС. Плащанията се извършват на лизингови вноски ежемесечно, съгласно двустранно подписан погасителен план, неразделна част от договора. В текста на чл. 2, ал. 2 от договора е предвидено, че върху горепосочената сума общо в размер на 4 500 000 лв., следва да бъде начислен еднократно ДДС в размер на 900 000 лв., при предоставяне на фактическото ползване на гореописаните имоти съгласно приемо-предавателен протокол, неразделна част от договора. В чл.3 от договора страните уговарят, че правоотношенията между страните се регулират от разпоредбите за финансов лизинг съгласно чл.342 от ТЗ и следващите, а в ал.2 е

посочено, че лизингополучателят се задължава да придобие собствеността върху сградата от лизингодателя след извършване на всички посочени плащания. С чл.19, ал.1 от договора е уговорено, че лизингодателят има право да развали договора по всяко време на действието му в случай, че лизингополучателят е в забава повече от 90 дни от настъпване на падежа на което и да е от плащанията, изцяло или частично.

В изпълнение на договора от страна на жалбоподателя е издадена фактура № [ЕГН]/30.06.2015 г. към [фирма], с данъчна основа 4 500 000 лв. и начислен ДДС в размер на 900 000 лв. Във фактурата е вписан предмет на доставка - съгласно договор от 30.06.2015 г.

Между лизингодателя [фирма] и [фирма] лизингополучател е сключен анекс от 20.06.2016 г. към договора за лизинг (л.204 от приложението), в който изрично е констатирано, че до момента не са извършени плащания по договора за лизинг и страните се споразумяват, че променят сроковете за плащане, както следва: 1. лизингополучателят [фирма] се задължава да плати на лизингодателя две лизингови вноски - за м. 06.2016 г. и за м. 07.2016 г., всяка в размер на 90 000 лв. с ДДС. 2. Лизингодателят се задължава да плаща на лизингодателя занапред от 31.08.2016г. лизинговите вноски по договора за лизинг в размер на 90 000 лв. с включен ДДС до последно число на всеки календарен месец, до погасяване на цялата сума по договора. Приложени са банкови извлечения за получени плащания в размер на 90 000 лв. на 22.06.2016 г. и 23.06.2016 г. като наредител на плащанията е [фирма].

Въпреки изпълнението на клаузата по анекса от 20.06.2016г., а именно плащане на две лизингови вноски, от жалбоподателя [фирма] е отправено на 29.07.2016г. уведомление за разваляне на договор за лизинг от 30.06.2015г. до [фирма]. Уведомлението е изискано и приложено по делото на л.230. Съгласно уведомлението [фирма] е изпълнило своето задължение по договора и е предоставило за ползване описаните в чл. 1 от договора обекти. Въпреки това, [фирма] не изпълнявало поетите в договора за лизинг от 30.06.2015 г. задължения, като е платило само две лизингови вноски по описания договор. Във връзка с изложеното, с уведомление от жалбоподателя е заявено, че с оглед дългото забавяне от страна на лизингополучателя за изпълнение на поетите с договора задължения и липсата на интерес от страна на жалбоподателя от толкова закъсняло изпълнение, счита сключеният между страните договор за лизинг от 30.06.2015 г. за развален, на основание чл. 87 от ЗЗД и чл. 19, ал. 1 от договора. Няма данни уведомлението да е получено от [фирма].

Във връзка с уведомлението за разваляне на договора за лизинг от [фирма] е издадено кредитно известие № [ЕГН]/ 01.08.2016 г. (л.182 от приложението по делото) с предмет „съгласно договор за лизинг 30.06.2015 г. - чл. 19“, с отрицателни стойности на данъчната основа -4 350 000 лв. и ДДС -870 000 лв., издадено към получател [фирма]. В кредитното известие няма подпис на получателя.

Ревизиращите органи се позовават на РА №Р-22002217005382-091-001/21.03.2018 г., касаещ данъчния период на фактурата на договора за лизинг от 30.06.2015г. и потвърждаващото го решение на директора на ДОДОП-софия, че издаденото кредитно известие през м. 08.2016 г. е ирелевантно към доказването на наличието на доставка на стока по смисъла на чл. 6, ал. 2, т. 3 от ЗДДС, за която е издадена процесната фактура през данъчен период м. 06.2015 г., тъй като кредитното известие не променяло факта, че такава доставка не е извършена. Нещо повече, с включването на кредитното известие в дневника за продажби с отрицателен знак, ревизираното лице на практика е намалило дължимия ДДС за внасяне за данъчния период, в който е

включено това кредитно известие. Доколкото процесното кредитно известие е издадено на основание фактура, която не обективира реално извършена доставка на стока, то кредитното известие е издадено без основание според ревизиращите. По отношение издаването на кредитни известия в чл. 115 от ЗДДС е посочено, че такива се издават при изменение на данъчната основа или при развалянето на доставка, за която е издадена фактура. От тълкуването на този текст следва изводът, че между дружествата доставчик и клиент следва да е налице реално извършена облагаема доставка, за да е налице основателно издаването на кредитно известие. С оглед гореизложеното е обобщено, че в случая между [фирма] и жалбоподателя не е налице реално извършена облагаема доставка, следователно не е изпълнено условието за издаване на кредитно известие и същото се явява издадено неправомерно. Направен е извод, че с издаването на фактурата и кредитното известие дружеството не е намалило риска от данъчни загуби, тъй като и фактурата и кредитното известие са издадени, когато е налице данък за внасяне, който в първия случай е компенсиран от упражненото право на данъчен кредит, а във втория случай е намален чрез издаване на кредитното известие. В тази насока не би следвало на дружеството да бъде предоставено правото да коригира неправомерно начислен данък, тъй като не отговаря на поставеното условие за отстраняване на риска от данъчни загуби.

Отбелязано е още, че съставените от жалбоподателя документи, включително и издаденото кредитно известие са съставени след като по отношение на получателя на доставката е извършено ревизионно производство, при което е отказано правото на данъчен кредит във връзка с получената фактура от [фирма]. Жалбоподателят е съставил сключения анекс, уведомлението за разваляне на договора и е издадено кредитното известие, след проведено ревизионно производство, при което е установена липсата на доставка между ревизираното лице и [фирма]. Последното според ревизиращите не потвърждава добросъвестно и навременно издаване на кредитното известие.

В заключение е прието, че тъй като не са изпълнени условията, посочени в чл. 115 от ЗДДС, процесното кредитно известие № [ЕГН]/ 01.08.2016 г., с предмет - съгласно договор за лизинг 30.06.2015 г. - чл. 19, с отрицателни стойности на данъчната основа -4 350 000,00 лв. и ДДС -870 000,00 лв., с получател [фирма], е издадено без основание.

В съответствие с горното с РА е изменен декларирания от дружеството резултат за данъчен период от 01.08.2016г. до 30.08.2016г. - ДДС за възстановяване в размер на 323 197,85 лв. и е установен резултат ДДС за внасяне в размер на 546 802,15 лв. Определени са лихви за просрочие в размер на 106 179,24 лв.

В следствие на корекцията на резултата за м. 08.2016 г. и последваща промяна в процедура по приспадане по реда на чл. 92 от ЗДДС, за данъчен период м. 10.2016 г. с РА са установени допълнителни задължения за лихви в размер на 861,40 лв.

С жалба вх. № 53-06-5592/07.09.2018 г. по описа на ТД на НАП-С. РА е оспорен по административен ред.

С решение № 1752 / 13.11.2018 г. на директора на дирекция ОДОП-С., РА е потвърден в частта на установен резултат по ЗДДС за данъчни периоди от 01.08.2016 г. до 31.08.2016 г. и от 01.10.2016 г. до 31.10.2016 г. ведно със съответните лихви.

Последвало е настоящото съдебно обжалване.

С оглед изясняване на спора от фактическа страна по делото е допусната и приета съдебно-счетоводна експертиза, от която се установява следното:

В счетоводството на [фирма] е осчетоводена фактура № [ЕГН] от 30.06.2015 г. към [фирма] с данъчна основа 4 500 000 лв. и ДДС 900 000 лв. Фактурата е издадена въз основа договор за лизинг от 30.06.2015 г. и е осчетоводена при [фирма] като дебитирана сметка 411 „Клиенти“ и са кредитирани сметки 412 „Клиенти по аванси“ и 453 – 002 „ДДС – продажби“. Това осчетоводяване представя вземане на [фирма] от [фирма] на стойност 5 400 000 лв., като междуременно показва и задължение към [фирма] в размер на 4 500 000 лв. Това осчетоводяване на фактурата не представлява стопанска операция по сделка за финансов лизинг.

[фирма] е издало кредитно известие № 20000000015 от 01.08.2016 г. към [фирма] с данъчна основа -4 350 000 лв. и ДДС -870 000 лв. и основание „Съгласно договор за лизинг 30.06.2015 г. – чл.19“. Кредитното известие е осчетоводено при [фирма], като е дебитирана сметка 411 „Клиенти“ с отрицателни стойности и са кредитирани сметки 412 „Клиенти по аванси“ и 453 – 002 „ДДС – продажби“ също с отрицателни стойности. Така неплатеният остатък по фактура № [ЕГН] от 30.06.2015 г. на вземането в размер на 5 220 000 лв. е сторнирано.

Задължението на [фирма] към [фирма] по фактура № [ЕГН] от 30.06.2015 г. на стойност 150 000 лв., представляващо разликата между начисленото задължение по кредита на сметка 412 „Клиенти“ /4 500 000 лв./ и сторнираното с КИ № 20000000015 от 01.8.2016 г. /4 350 000 лв./ не е закрито.

При [фирма] са осчетоводени плащания по разплащателна сметка в „Д Б.“, като е дебитирана сметка 5037 и е кредитирана сметка 411 „Клиенти“. Плащанията са, както следва:

- По отчет по сметка № 1 от 22.06.2016 г. по разплащателна сметка на [фирма] в [фирма] има постъпление на сума в размер на 90 000 лв. с основание „Плащане по договор от 30.06.2015 г. от името на „Я. БГ“ с наредител [фирма].;

- По отчет по сметка № 2 от 23.06.2016 г. по разплащателна сметка на [фирма] в [фирма] има постъпление на сума в размер на 90 000 лв. с основание „Плащане по договор от 30.06.2015 г. от името на „Я. БГ“ с наредител [фирма].

С издаденото от [фирма] КИ № 20000000015 от 01.08.2016 г. не е закрито задължението на дружеството към [фирма] по фактура № [ЕГН] от 30.06.2015 г. на стойност 150 000 лв.

Вещото лице посочва, че фактура № [ЕГН] от 30.06.2015 г. е осчетоводена неправилно, тъй като не представлява сделка по отчитане на финансов лизинг съгласно изискванията за отчитане на лизинга по СС № 17 – Лизинг, следователно и издаденото към нея КИ е неправилно осчетоводено.

Според вещото лице, ако се продължи логиката на жалбоподателя при осчетоводяването на фактурата, то разликата от 150 000 лв., оставаща като задължение към [фирма], е следвало да бъде осчетоводена при [фирма] като приход и да се обложи с корпоративен данък. Същият приход от 150 000 лв. би се получил, но като финансов приход, ако жалбоподателя беше осчетоводил лизинга съгласно счетоводните стандарти. Също така, ако беше спазил стандарт № 17 – Лизинг, щял да отчете и текущ приход от продажби все едно е продал отдадения на лизинг актив и прихода да се обложи с корпоративен данък, това обаче не е сторено от [фирма].

КИ № 20000000015 от 01.8.2016 г. не съдържа информация за това към коя

фактура е издадено, но според вещото лице данъчната му основа е съобразена с чл.115, ал.6 ЗДДС.

Фактура № [ЕГН] от 30.06.2015 г. съдържа гриф „копие“. Върху нея няма подпис и печат, поради което вещото лице не може да направи извод за оригинал на фактурата. Фактурата не е приложена по делото, а част от ревизионната преписка са КИ № 20000000015 от 01.8.2016 г. и договор за лизинг от 30.06.2015г.

Съдът кредитира заключението на ССЧЕ като обективно и компетентно.

По делото допълнително са представени писмени доказателства по опис от жалбоподателя, по които е работило вещото лице, както и констативен акт за установяване годността на приемане на строежа и три броя протоколи, касаещи изграждането на имотите, обект на лизинга.

По искане на ответника е представено доказателство разрешение за ползване на лизинговите имоти – № ДК-071С-157 от 17.08.2016г., от което е видно, че на 17.08.2016г. е разрешено ползването на сградата.

Изискани и приложени са заверени копия от решение № 4818/10.07.2019г. по адм.дело № 7445/2018г. на АССГ, 64 състав и по обжалването му решение на ВАС № 3834/12.03.2020г. по адм.дело № 13308/2019г., както и РА № Р-22002217005382-091-001/21.03.2018г. и РД към него, предмет на обжалване по това дело, приложено е за послужване посоченото.

От представените от ответника (л.237 и следващите по делото) извлечения от информационната система на НАП, за данъчните периоди от м.08.2016г., когато е издадено процесното КИ №[ЕГН]/01.08.2016г. до м.05.2018г., когато [фирма] е дерегистрирано по ЗДДС е видно, че в дневниците за покупки на дружеството за посочените периоди не е включвано цитираното кредитно известие. По отношение на фактура №[ЕГН]/30.06.2015 г., издадена от [фирма] на [фирма], доставчикът е отразил фактурата в дневника за покупки за м.06.2015г. и е упражнил правото на данъчен кредит за начисления с нея данък в размер на 900 000 лв. На [фирма], по ЗДДС има издаден РА № Р-22002216002883-091-001/12.12.2016 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С. за периода, в който е отразена фактура №[ЕГН]/ 30.06.2015 г., като с влязло в сила решение на АССГ № 5335/09.08.2019г. по адм.дело № 10610 по описа за 2017г. жалбата срещу този РА е отхвърлена и на доставчика [фирма] не е признато право на приспадане на данъчен кредит по фактура №[ЕГН]/30.06.2015 г., издадена от [фирма].

При така установената фактическа обстановка съдът формира следните **правни изводи**:

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваността на РА. Относно нищожността съдът следи служебно. Тази преценка включва дали РА е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му и в случая е както следва:

Съдът намира, че не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да повлияят на законосъобразността на процесния акт. Спазени са процесуалните правила за започване, извършване и приключване на ревизионното производство, ревизираното лице е надлежно уведомявано за съответните процесуални

действия и издавани актове в хода на ревизията, събирани са относимите доказателства, чрез допустимите способи и доказателствени средства.

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи и в рамките на предоставените им от закона правомощия по чл. 119 - 120 от ДОПК, като са представени доказателства относно електронните подписи на органите по приходите. Спазена е предвидената форма, изложени са правни и фактически съображения за установените задължения на дружеството.

Що се касае до доводите за допуснато нарушение по чл.32 ДОПК при връчване на ИПДПОЗЛ, то такива факти не съставляват основания за незаконосъобразност на РА, нито като нищожен, нито като унищожаван акт, доколкото съгласно чл.160, ал. 2 ДОПК съдът е инстанция по същество.

В тази връзка съдът констатира, че от формална страна в хода на ревизионното производство са събирани доказателства и такива са представени от страна на жалбоподателя по предвидени в ДОПК способи - чрез връчване на ИПДПОЗЛ.

Относно приложението на материалния данъчен закон съдът намира следното:

Предмет на настоящия спор е следва ли при определяне на задълженията по ЗДДС на жалбоподателя за данъчен период м.01.08.2016г. да се взима предвид кредитно известие № [ЕГН]/01.08.2016 г., имало ли е основание да се издава такъв данъчен документ, уведомлението въз основа на което се сочи, издадено документираща ли приключване на правоотношение по реална доставка, имаща съответния данъчен ефект, чийто последици следва да се зачитат.

Правната уредба на този вид данъчни документи в чл. 115, ал.1 от ЗДДС предвижда, че при изменение на данъчната основа на доставка или при развалянето на доставка, за която е издадена фактура, доставчикът е длъжен да издаде известие към фактурата. Ал.2 посочва, че известието се издава задължително не по-късно от 5 дни от възникване на съответното обстоятелство по ал. 1, а в ал.3 се определя, че при увеличение на данъчната основа се издава дебитно известие, а при намаление на данъчната основа или при разваляне на доставки - кредитно известие. Ал.4 указва реквизитите, които трябва да съдържа известието към фактурата - освен реквизитите по чл. 114 задължително съдържа и номера и датата на фактурата, към която е издадено известието и основанията за издаване на известието.

Допълнително установените на [фирма] с оспорения РА № Р-22220617008800-091-001/ 14.08.2018 г. задължения са вследствие от констатирани в хода на ревизията обстоятелства за неправилно издадено кредитно известие по чл.115 ЗДДС с отрицателни стойности на данъчната основа в размер на -4 350 000 лв. и ДДС -870 000 лв. към получател [фирма], като основният довод на ревизиращите органи са констатациите в РА № Р-22002217005382-091-001/21.03.2018 г., издаден на жалбоподателя за предходен период и приетото, че фактура № [ЕГН] от 30.06.2015 г. от страна на [фирма] към [фирма] е издадена без да е настъпило данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС и данъкът по издадената фактура от ревизираното лице е начислен неправомерно, без да е налице основание за това, но се дължи съгласно чл.85 от ЗДДС.

В случая във връзка с данъчните задължения по фактура № [ЕГН] от 30.06.2015 г. са издадени три РА и по повод съдебното им обжалване са образувани три дела, едното от които настоящото, като с влезлите в сила съдебни решения по две от тях са изложени констатации и са направени изводи относно договора за лизинг и неговите последици за данъчното облагане на двете страни по доставката - [фирма] като доставчик и [фирма] като получател. В съдебно решение № 4818 от 10.07.2019г. по адм.дело № 7445/2018г. на АССГ по обжалване на РА № Р-22002217005382-091-001/21.03.2018 г., касаещ фактура № [ЕГН] от 30.06.2015 г. и задълженията на жалбоподателя [фирма] като издател, е прието, че липсва реално изпълнение по договора за лизинг, тъй като нито лизинговият имот е ползван поради липса на разрешение за ползване, нито е платена цената за ползването, с изключение на две вноски, като изводът е, че данъкът по фактурата е начислен неправомерно, без да е налице основание. Отчитайки обаче издаденото кредитно известие съдът е приел, че [фирма] не дължи начисления данък по фактурата, въпреки предпоставките на чл.85 от ЗДДС, защото е издадено кредитното известие, предмет на настоящото производство. В решението на АССГ по обжалване на РА на [фирма] за същия този договор за лизинг, но като ползващ данъчен кредит по фактурата към него, е приета за правилна констатацията на ревизиращите органи за непризнаване на данъчен кредит за начисления ДДС по „фактура, която не е обвързана с реална стопански операция от посочения в нея доставчик“ и е прието, че чрез тази фактура претендиращият кредит „участва в сделки, свързани с данъчна злоупотреба“.

Изводът от горните две решения по повод фактурирания договор за лизинг от 30.06.2016г. между жалбоподателя и [фирма] е, че не се установява реално изпълнение на договора за лизинг, като по едно или друго съображение [фирма] не дължи начисления ДДС по фактурата (предвид кредитното известие), а [фирма] не следва да ползва данъчния кредит за данъка по нея. В този контекст и събраните по настоящото дело доказателства относно издаването на кредитното известие към фактурата се налага извод, че кредитното известие не документира реално осъществено се основание за издаването му, предвид, че между жалбоподателя [фирма] и [фирма] не се установяват действително възникнало и развило се правоотношение по лизинг, което да е валидно развалено с приложеното уведомление. Аргументите на съда за това са следните:

Всички съображения в двете посочени по горе съдебни решения относно липсата на реалност на доставката за лизинг на незавършения имот на жалбоподателя се споделят от съда по настоящото дело. Не е вярно, че по делото за кредитното известие съдът не следва да преценява реалността на договора за лизинг, тъй като по този въпрос е налице влязло в сила съдебно решение за периода, в който е издадена фактурата, документираща лизинга. Кредитното известие се основава на разваляне на твърдяното като реално правоотношение, поради което следва да се прецени дали то е възникнало и съществувало, за да може да бъде прекратено. Доказателствата по делото и по приложеното за послужване 7445/2018г. дело на АССГ сочат, че към момента на сключване на договора за лизинг на недвижими имоти не е било

възможно да бъде изпълнен предметът му, който е предаване на имоти за ползване срещу възнаграждение, тъй като сградата, в която са тези имоти, не е била в завършен и годен за ползване вид. От представеното по делото разрешение за ползване на сградата се установява, че е въведена в експлоатация чак на 17.08.2016г., което е след издаване на кредитното известие на 01.08.2016 г. Съответно през цялото време от сключване на договора на 30.06.2015г. и твърдяното предоставяне за ползване на имота за ползване (формално документирано с протокол) до твърдяното му прекратяване с уведомление от 29.07.2016г. изпълнението на договора за лизинг не е било възможно чрез ползването му от лизингополучателя, не е и доказано такова ползване, напротив сградата не е била доизградена, но и са извършвани строителни дейности по изграждането ѝ, видно от събраните по приложеното дело писмени договори и издадени актове, сключени от Д. „Българска моравя“ на учредителите на правото на строеж в сградата, жалбоподателят като инвеститор и изпълнители трети лица.

Следва да се отбележи, че наред с невъзможното и недоказано ползване на имота от лизингополучателя през целия договор до прекратяването му, е видна липсата на плащане на фактурираната цена за имота от данъчна основа 4 500 000 лв. и ДДС 900 000 лв. Малко преди жалбоподателят да изпрати уведомлението за разваляне, едва през м.06.2016г. двете страни са анексирали договора и са платени единствено две вноски за м.06.2016г. и м.07.2016г. в размер на 180 000лв.

Дори и счетоводното отчитане на фактурата за договора за лизинг и КИ към нея са осчетоводени неправилно - не като отчитане на сделка по финансов лизинг, съгласно изискванията за отчитане на лизинга по СС № 17 - Лизинг, както се посочва в т. 3 от заключението на вещото лице (п.128 по делото). Без да има пряко доказателствено значение, това е една косвена индиция, че между страните не е имало реални намерения и отношения за лизинговане на имота.

Що се отнася до възражението, че РА № Р-22002217005382-091-001/21.03.2018 г., на който се позовават органите по приходите е отменен в частта, относно непризнатата доставка към [фирма] по фактура № 14/30.06.2015г. – конкретно дължимия на основание чл.85 от ЗДДС данък по фактурата в размер на 900 000 лв., начислен неправомерно и е установена недължимост на данъка по чл.85 от ЗДДС не означава, че е налице основание за КИ, защото такова се издава именно да коригира с обратен знак начислен ДДС и без да е начислен и дължим такъв данък, неговото издаване е лишено от основание. Доколкото процесното кредитно известие е издадено на основание фактура, която не обективира реално извършена доставка на стока, то кредитното известие е издадено без основание, а не че то може да изиграе роля да коригира изначалната липса на доставка(вслучая не се твърди от страните, че не е имало доставка, а че впоследствие е развалена занапред). Следва да се сподели доводът на ответника, че със самото издаване на процесното КИ от жалбоподателя не се изключва риска от загуба на данъчни приходи, тъй като получателят по доставката не е получил и отразил кредитното известие в данъчните си регистри (в дневника си за покупки) и не е увеличил покупките за съответния период, съответно на извършеното от жалбоподателя намаление

на продажбите в дневника за продажби с КИ. След като не се доказва във връзка с издадените без основание данъчни документи (от фактурата до КИ) добросъвестно поведение и отстраняване на риска от данъчни загуби то не са изпълнение стандартите в решения на СЕС по дело С-107/13 и С-454/98г. С невключването на кредитното известие в дневниците за покупки на [фирма] не е избегната загубата на данъчни приходи.

Процесното КИ е лишено от основание, не само защото лизинговото правоотношение не е реално изпълнявано от страните, но и защото по правилата за разваляне на договорите не може да се приеме, че уведомлението отправено от лизингодателя е произвело своето действие, тъй като не се установява същото да е достигнало до лизингополучателя. Представеното по делото писмо носи само подписа на отправящата го страна и няма доказателства да е достигнало до адресата си. Съгласно разпоредбите на ЗЗД относно развалянето на договорите – чл.87 и следващите, когато развалянето се извършва извънсъдебно, прекратителното действие настъпва от момента на получаване на предупреждението от длъжника и изтичането на срока, а когато срок не се изисква, договорът се смята за развален от момента, в който уведомлението достигне до длъжника. След като по делото не се събраха доказателства, че уведомлението по чл.87 от ЗЗД е получено и достигнало до длъжника [фирма], не се доказва разваляне, което да основе издаване на процесното КИ.

Извън множеството индикации по делото, че между страните по договора за лизинг предметът му не е изпълняван реално и документиращата го данъчна фактура е издадена без основание, прави впечатление, че дори и формално не е било налице заявеното в представеното уведомление основание за разваляне на договора за лизинг, тъй като по силата на анекса му от 20.06.2016г. плащането на вноските е предоговорено, променени са сроковете за плащане - две лизингови вноски до м.30.06.2016г. и уговорените вноски за м.06. и м.07 на 2016г. са платени на 22.06.2016г. и на 23.06.2016г. , пък договорът се разваля още през м.07.2016г. с цитираното уведомление, преди да е настъпил падежа на вноска на 31.08.2016г. (т.2 от анекса, л.204 от приложението по делото).

Всички тези данни по делото относно договора за лизинг и неговото разваляне не дават основание да се приеме, че страните по тези формално документирани, но без реално съдържание отношения, са добросъвестни, а съществува риск от загуба на данъчни приходи при отчитане на данъчни документи, издадени без основание – фактура и кредитно известие.

С оглед всичко изложено дотук, съдът намира, че с РА законосъобразно не е признато кредитното известие от [фирма] и са установени задължения за донасяне на ДДС за данъчен период м.08.2016г. вследствие това непризнаване. Жалбата следва да се отхвърли като неоснователна.

Предвид изхода на делото и заявеното от ответника, представляван от юрисконсулт, искане за присъждане на разноски е основателно и следва да се уважи. Претендираното юрисконсултско възнаграждение, изчислено по реда на чл.8, ал.1, т.5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, възлиза на 9065 лв. и в този му размер следва да се присъди на дирекция ОДОП-гр.С..

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от ДОПК, съдът

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] с ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт № Р-22220617008800-091-001/14.08.2018 г., издаден от Т. Б. Г. – орган, възложил ревизията, и А. Л. И. – ръководител на ревизията, в обжалваната част, потвърдена с Решение № 1752/13.11.2018 г. на директора на Дирекция "ОДОП"-С..

ОСЪЖДА [фирма] да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-С. при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 9065 лв. (девет хиляди шестдесет и пет лева). Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд на РБ в 14 - дневен срок от съобщаването му.

СЪДИЯ: