

# РЕШЕНИЕ

№ 2211

гр. София, 04.04.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 47 състав**, в публично заседание на 21.03.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Катя Аспарухова**

при участието на секретаря Евелина Пеева, като разгледа дело номер **7338** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл.156 от ДОПК.

Образувано е по жалба на „АРМОНИ“ЕООД ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място] [улица] срещу Ревизионен акт №Р-22002221002569-091-001/22.03.2022г., издаден от К. Г. М. - орган, възложил ревизията и от Е. М. И.-Г. - ръководител на ревизията, потвърден с решение №954 от 16.06.2022г. на директора на дирекция „ОДОП“-НАП, с което са установени допълнително задължения за данък върху добавената стойност /ДДС/ в размер на 600 000лв. за данъчен период м.12.2018г. и лихви за забава в размер на 193 848,84 лв..

По изложените в жалбата съображения –се моли да се уважи същата. На първо място относно доставчика „Билд Ренд“АД и сключения със същия договор –се подчертава, че абсурдни са изводите на ответника за липса на плащане. Изтъква се, че РЛ непосредствено преди да заплати доставката на доставчика е продало свой имот, за да обезпечи плащането си. Подчертава се, че доставчикът има материалната и кадрова обезпеченост да изпълни доставката, отразил е издадената фактура в счетоводството си. Визира се, че при отказ да се признае правото на данъчен кредит /ДК/ –следва да се установи данъчна измама, каквито обстоятелства няма. По отношение на доставчика „Кисаки“ЕООД се излагат същите съображения, че има възможността да изпълни доставката. Изводите на органите по приходите касателно предходния му доставчик –не следва да се противопоставят на РЛ вкл. и констатациите за доставчика, че няма материална, кадрова и техническа обезпеченост. Подчертава се, че между страните –РЛ, първия и втория доставчик има споразумение за делегация, видно от

което „Билд Рент“ АД има вземане към „Кисаки“ ЕООД, РЛ дължи плащане към „Кисаки“ ЕООД и страните се договарят, че „Кисаки“ ЕООД нарежда на „Армони“ ЕООД да плати дължимото по предварителен договор от 05.12.2018г. на „Билд Рент“ АД /т.е вместо РЛ да плати на „Кисаки“ ЕООД, а то на „Б. Р.“, направо РЛ плаща на „Билд Рент“ ЕООД/. Подчертава се и характера на доставката- ангажимент по предварителен договор, при който по дефиниция не може да има започнало изпълнение предвид подготвителния му характер. Визира се, че същият е и прекратен, поради което е недопустимо с РА да се „коригира“ начисляването на ДДС, който вече е бил сторниран. Относно доставката от „Корпорация Топливо“ АД – също се подчертава, че същата е изпълнена, тъй като има покупка на описаните строителни материали, платено е, фактурите са осчетоводени. Касателно транспорта се обръща внимание на това, че последното е отделен вид услуга, по която РЛ не е страна. Твърди се, че пред ответника при оспорването на РА са представени доказателства за последващата реализация на предмета на доставката, които не са съобразени. С оглед изложеното – се визира, че не може доставката да бъде симулативна, каквито са изводите на ответника. Прави се позоваване на практиката на ВАС и СЕС. С оглед изложеното се моли да се уважи жалбата.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв.Н., който преди първото по делото заседание с молба на л.272 е изразил становище за поддържане на жалбата и са направени доказателствени искания. С молба от 21.03.2023г. е изразено становище по заключението по съдебно –счетоводната експертиза /ССчтЕ/ и се прави искане за присъждане на разноски.

Ответната страна чрез юрк.М. –оспорва жалбата и моли като неоснователна да се отхвърли. Претендира юрк.възнаграждение.

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. ГРАД КАТО СЪОБРАЗИ СТАНОВИЩАТА НА СТРАНИТЕ НАМЕРИ ЗА УСТАНОВЕНО СЛЕДНОТО:**

Жалбата от 11.07.2022г. по отношение на решение №954 от 16.06.2022г., връчено на 27.06.2022г. /л.28/ -е в срок, от адресат на акта, поради което следва да се разгледа по съществото си.

На първо място от посоченото решение, съдът съобразява извършете от органите по приходите следните действия:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22002221002569-020-001/29.04.2021г., връчена на 10.05.2021г., е възложено извършването на ревизия на „АРМОНИ“ ЕООД, за определяне на задълженията по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчен период м. 12.2018г.. На основание чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от датата на връчване на ЗВР, започва да тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията, който изтича на 10.08.2021г.. Със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22002221002569-020-002/10.08.2021г., е удължен срокът за извършване на ревизията до 08.10.2021г. Ревизията е спряна със Заповед за спиране №Р-22002221002569-023-001/24.08.2021г., считано от 24.08.2021г. и възобновена със Заповед №Р-22002221002569-143-001/25.11.2021г., считано от 25.11.2021г..Срокът за приключване на ревизията след възобновяването е до 10.01.2022г..

Заповедите по хода на ревизионното производство са издадени от К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., изпълняваща функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК, съгласно заповед №РД-01-128/28.02.2020г..

За резултатите от ревизията е съставен ревизионен доклад /РД/

№Р-22002221002569-092-001/28.02.2022г., връчен на дружеството на 01.03.2022г. по електронен път. Възражение не е подадено срещу констатациите на РД.

Ревизията приключва с Ревизионен акт /РА/ №Р-22002221002569-091-001/22.03.2022г., издаден от К. Г. М., на длъжност началник сектор при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Е. М. И.-Г. - на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Съобразно констатациите РА е връчен електронно на 30.03.2022г..

Ревизия е повторна и е възложена във връзка с Решение на директора на дирекция ОДОП С. №613/16.04.2021г., с което е отменен РА №Р-22221519003370-091-001/10.02.2020г. и върнат с указание за възлагане на втора ревизия за същия период и задължение.

С издадения РА са установени задължения по ЗДДС в размер на 600 000лв. и лихви в размер на 193 848,84 лв. за данъчен период м.12.2018г., при деклариран от задълженото лице резултат по ЗДДС – 0,00 лева.

Предмет на спор са определените задължения за ДДС в размер на 600 000лв. за данъчен период м.12.2018г. в резултат на непризнато право на данъчен кредит по фактури, издадени от „БИЛД РЕНТ“ АД, ЕИК[ЕИК] с предмет „аванс по договор“; „КИСАКИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] с предмет „по договор“, /в дневника за покупки предметът е посочен като „продажба на материали“/ и „КОРПОРАЦИЯ ТОПЛИВО“ АД, ЕИК[ЕИК] с предмет на доставките „аванс за строителни материали“ и „цимент и чували“, „цимент“, както и начислените лихви в размер на 193 848,84 лв..

През ревизирия период дружеството е декларирало дейност, свързана с доставка на строителни материали. Установено е, че единствен клиент през ревизирия период е „АЛНУАМИ ГРУП“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] по фактура № [ЕГН]/20.12.2018г. за продажба на имот на цена 3 000 000лв. и начислен ДДС в размер на 600 000лв.. Имотът е вписан по имотната партида на купувача.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК до ревизираното дружество е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ с изх. №Р-22002221002569-040-001/30.06.2021г., връчено на 05.07.2021г. на декларирания от дружеството електронен адрес. С придружителни писма са предоставени част от изисканите документи и писмени обяснения, необходими за провеждане на ревизията.

С Протокол за присъединяване на документи от друго производство №Р-22002221002569-П.-001/18.02.2022г. са приобщени доказателства от производство УИН: Р-22221519003370, събраните в хода на извършената предходна ревизия на ревизираното лице, приключила с издаването на отменения РА №Р-22221519003370-091-001/10.02.2020г..

На основание чл.45 от ЗДДС са извършени насрещни проверки на доставчиците на ревизираното дружество: „БИЛД РЕНТ“ АД, „КИСАКИ“ ЕООД, и „КОРПОРАЦИЯ ТОПЛИВО“ АД и клиента „АЛНУАИМИ ГРУП“ АД, ЕИК[ЕИК]. При проверките са връчени искания за представяне на документи и писмени доказателства от задълженото лице /ИПДПОЗЛ/ по електронен път. В отговор, с изключение на „КИСАКИ“ ЕООД, са представени изисканите документи. Съставени са протоколи, в които са описани извършените процесуални действия и събраните доказателства.

1.Органите по приходите са констатирани, че за данъчен период м.12.2018г. ревизираното дружество е включило в „Дневник за покупки“ фактура №[ЕГН]/27.12.2018г., с данъчна основа 1 500 000лв. и ДДС 300 000лв., издадена от

„БИЛД РЕНТ“ ЕООД, която е отразена в и „Дневник за продажби“ от доставчика. Съгласно констатациите при проверката на „БИЛД РЕНТ“ ЕООД с придружително писмо вх. №П-22221721094325-ПРД-001-И/12.07.2021г. са представени документи, представляващи: банково извлечение; хронология на сметка 411 „Клиенти“ от 01.01.2018 г. до 31.12.2021 г. и предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот от 22.10.2018 г. между „БИЛД РЕНТ“ АД и А. ЕООД. Съобразно вписания предмет на договора, продавачът се задължава да прехвърли на купувача с окончателен договор за покупко-продажба собствеността на недвижимите имоти изброени в договора /поземлени имоти и УПИ/, срещу цена от 3 000 000лв. с ДДС. За първи път /такъв не е бил представен при предходната ревизия/ е приложен анекс 1, към предварителния договор за покупко-продажба на недвижим имот от 21.12.2020г., съгласно който срокът на договора се удължава до 31.12.2022г..

Ревизиращите органи са констатирани, че „БИЛД РЕНТ“ АД е включило в дневника за продажби за данъчен период м.12.2018г. фактура №320/27.12.2018г. с данъчна основа 1 500 000лв. и ДДС 300 000лв., издадена на „АРМОНИ“ ЕООД с отразено основание „аванс“. Констатирани са, че дружеството има имотни партии в Службите по вписванията в Б., С., Т. и Н., по които са направени вписвания за собственост на сгради за търговия, апартаменти, гаражи, селскостопанска сграда и множество поземлени имоти, както и регистрирани в КАТ моторно-превозни средства /МПС/. При проверка за регистрирани трудови договори са установили, че дружеството има 2 лица по трудов договор на длъжности: финансов мениджър и мениджър инвестиционни проекти. Ревизиращите органи са отбелязали, че дружеството има подадена годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл.92 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за 2018г. и годишен финансов отчет /ГФО/ за 2018г.. Посочили са, че по данни на публикувания счетоводен баланс, дружеството отчита земи, сгради, машини, съоръжения и други, както и дълготрайни материални активи /ДМА/ в процес на изграждане с обща балансова стойност 13 786 хил.лв.. От извършените проверки приходните органи са заключили, че „БИЛД РЕНТ“ АД е обезпечено с активи за извършване на реална икономическа дейност, но не е представило доказателства за извършена доставка по фактура №[ЕГН]/27.12.2018г., издадена на „АРМОНИ“ ЕООД.

2.Органите по приходите са констатирани, че за данъчен период м.12.2018г. ревизираното дружество е включило в дневника за покупки процесната фактура №26/27.12.2018г. с данъчна основа 1 000 000лв. и ДДС в размер на 200 000лв. с посочен предмет „продажба на материали“, издадена от „КИСАКИ“ ЕООД. Самата фактура обаче е с предмет „по договор“, което противоречи на записа в дневника за покупки. Посочено е, че тя е отразена в „Дневник за продажби“ на доставчика „КИСАКИ“ ЕООД за същия период отново с вписан предмет „покупка на материали“, при положение, че фактурата е с предмет „по договор“. В същия данъчен период м.12.2018г. „КИСАКИ“ ЕООД е отразило в дневника за покупки фактура №191/21.12.2018 г. на стойност в размер на 1 000 000лв. и ДДС в размер на 200 000лева, издадена от „БУЛАРКО ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД с вписан предмет „услуга“.

Въз основа на анализ на записите в дневниците за покупки и продажби е констатирано са, че на 10.06.2019г. от „БУЛАРКО ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД е издало кредитно известие №[ЕГН]/10.06.2019г. с данъчно основа 1 000 000лв. и ДДС 200 000лв. към фактура №[ЕГН]/21.12.2018г. и фактурата е сторнирана. Посочили са, че проверяваното дружество за периода има едно лице по трудов договор на длъжност

„управител търговия на дребно“. Ревизиращите органи са цитирали установени факти от извършена ревизия на „КИСАКИ“ ЕООД за определяне на задълженията за ДДС за периодите от 01.10.2017г. до 31.12.2018г., приключила с РА №Р-22221519002856-091-001/25.11.2019г.. В цитирания РА е отразено, че не са представени документи и доказателства за придобиване на собственост върху стоки или услуги, поради което не е установена реалността на отразените в дневниците за продажби фактури /включително и за м.12.2018 г./. В посочения РА е прието, че доставки не са осъществени, но съгласно чл. 85 от ЗДДС посочения във фактурите данък е дължим. Резултатите от извършените насрещни проверки и проверките в програмните продукти на НАП, Службата по вписвания и КАТ са обосновали извода на органите по приходите, че проверяваното дружество „КИСАКИ“ ЕООД не притежава материална, кадрова и техническа обезпеченост за осъществяване на доставките.

3. Органите по приходите са констатирани, че РЛ е включило в дневник за покупки на фактура №[ЕГН]/07.12.2018г. с данъчна основа 500 000лв.и ДДС в размер на 100 000лв., издадена от „КОРПОРАЦИЯ ТОПЛИВО“ АД, с вписан предмет „покупка на материали“. От представеното копие на тази фактура е видно, че същата е с предмет „аванс за строителни материали“. Соченото за издател на фактурата „КОРПОРАЦИЯ ТОПЛИВО“ АД също е вписало като предмет на фактурата в дневника за продажби „покупка на материали“, а не „аванс за строителни материали“. При извършена насрещна проверка е връчено ИПДПОЗЛ, в отговор на което са представени изисканите документи за проверка, в това число процесната фактура с предмет „аванс за строителни материали“ и седем фактури с предмет на доставка „цимент 25кг торби“ в които е отразено приспадане на аванс по фактура №[ЕГН]/07.12.2018г., с получател „АРМОНИ“ ЕООД. Приложени са приемо-предавателни протоколи и „продажба на цимент и чували“ по останалите. Представени са още 12 покупни фактури от 2013г. и 2014г. с приемо-предавателни протоколи, аналитични регистри на сметки от група 20, аналитичен регистър на счетоводна сметка 304 „Стоки на склад“, 2 банкови извлечения, платежна ведомост за м.12.2018г., рекапитулация, нотариален акт №26/14.02.2017г. за собственост на недвижим имот, оборотна ведомост за м.12.2018г., главна книга на сметка 401 за доставчиците, главна книга на сметка 411 за клиента, писмени обяснения, постановление за възлагане на недвижим имот, справки за наетите лица. Съгласно предоставените писмени обяснения от „АРМОНИ“ ЕООД са закупени строителни материали /насипен цимент и чували/. Предходни доставчици са „ТОПЛИВО 2“ ЕООД, „ВАРТЕКС“ ЕООД и „ГЛОБУС БИЛД“ ЕООД. През периода от закупуването до продаването на материалите те са съхранявани в складово помещение, собственост на дружеството, находящо се в [населено място], [улица] – бивша база на Г. – О.. Констатирано е, че фактурите са отразени в счетоводните регистри на „КОРПОРАЦИЯ ТОПЛИВО“ АД и в дневника за продажби през м.12.2018г.. Представени са фактури от предходни доставчици от 2013г. и 2014г. и счетоводни регистри на сметка 401 за период 01.11.2013г. – 31.12.2014г. Представени са и документи за доказване наличието на материална, техническа и кадрова обезпеченост за извършване на дейността.

Органите по приходите са констатирани, че не са представени транспортни документи. Посочили са, че в приложените приемо-предавателни протоколи към фактурите няма данни за мястото на доставка или обекта на който са предадени стоките, както и за лицата които са приели и предали стоките. Установено е, че

гореописаните фактури са включени в дневника за продажби на „КОРПОРАЦИЯ ТОПЛИВО“ АД за м.12.2018г..

При извършени проверки в информационната система на НАП, Имотния регистър и информационния масив на КАТ е установено, че дружеството разполага с недвижими имоти, транспортни средства и персонал за осъществяване на дейността.

Органите по приходите са приели, че не е доказан произхода на стоката – цимент, предмет на продажба по фактурите, издадени на „АРМОНИ“ ЕООД, тъй като представените фактури от предходни доставчици са от 2013г. и 2014г.. Следователно не би могло да са обект на продажба стоки, които са с изтекъл срок на годност, съгласно представените документи за произход на стоки. В заключение на установеното ревизиращите органи са стигнали до извода, че доставките не са реално осъществени, тъй като не е доказан произходът им, приемо-предаването и транспорта на документните доставки на цимент.

По отношение на „КИСАКИ“ ЕООД е направен извод, че не притежава материално техническа обезпеченост, във връзка с осъществяване на търговска дейност и последващи облагаеми доставки към ревизираното дружество. Не е подало годишен финансов отчет /ГФО/ за 2018 г..

Прието е, че липсват доказателства за извършено плащане на аванса при „БИЛД РЕНТ“ АД, както и за други документи, доказващи получени и осчетоводени плащания по доставките. Липсват доказателства за извършени плащания по процесните авансови фактури, издадени от „БИЛД РЕНТ“ АД и „КИСАКИ“ ЕООД. Обобщено е, са издадени фактури без основание, същите отразяват привидни правоотношения и е с цел да се намали данъчното задължение на ревизираното дружество, възникнало в същия период от продажба на „АЛНУАИМИ ГРУП“ АД. Декларираният резултат за периода м.12.2018 г. е ДДС за внасяне в размер на 0,00 лева и е формиран чрез включване в дневника за продажби на фактура № 13/20.12.2018 г. с начислен ДДС в размер на 600 000,00 лева, издадена на „АЛНАУМИ ГРУП“ ЕООД, а в дневника за покупки - на описаните по-горе три фактури, предмет на спора, по които общо начисления ДДС е в размер на 600 000,00 лева.

С оглед изложеното с РА на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 25, ал.6 от ЗДДС с оспорения РА не е признато правото на данъчен кредит на „АРМОНИ“ ЕООД в размер на 600 000лв. за данъчен период м.12.2018 г.

Пред ответника жалбоподателят е акцентирал на обстоятелството, че е налице авансово плащане при „БИЛД РЕНТ“ АД и фактурата е правилно издадена. Изложени са били и съображения във връзка с предмета по фактурата от „КИСАКИ“ ЕООД като е подчертано, че след като е неясен предмета ѝ как е обявена за нереална.

Подчертава, че авансово плащане има, защото делегацията е валиден правно регламентиран способ за погасяване на задължения. Посочели е, че представените доказателства от „КОРПОРАЦИЯ ТОПЛИВО“ АД са достатъчни за удостоверяване реалността на доставките - доставчикът е регистриран по ЗДДС, начислил е ДДС в издадените фактури, притежава материална, техническа и кадрова обезпеченост. Представител е документи, събрани в хода на ревизията.

Ответникът е потвърдил РА с РЕШЕНИЕ №954 от 16.06.22г. по следните съображения:

1. По отношение на фактура № 320/27.12.2018 г., издадена от „БИЛД РЕНТ“ АД с предмет „аванс по договор“ с данъчна основа в размер на 1 500 000лв. и ДДС в размер на 300 000лв.

Подчертано е, че ревизиращите органи се позовават на липса на доказателства за извършено плащане, липса на доказателства за изпълнена облагаема доставка - реално прехвърляне на собственост - в случая на недвижими имоти – поземлени и УПИ, съгласно предварителен договор от 22.10.2018г.. Правните основания са разпоредбите на чл. 25, ал.7 от ЗДДС, чл. 68 – чл.69 от ЗДДС.

По отношение на доказателствата за плащане, е констатирано, че като доказателство е представен писмен документ, който не е наименован и държащ следните данни: IBANBG41SOMB91301065176504 с отбелязване „Разплащателна сметка на търговски предприятия в лева“; вальор: 27.12.2018г.; Основание: „издаден директен превод [банкова сметка] нар-л А. ЕООД осн. Аванс по договор доп-е“ и сумата от 1 800 000лв. Прието е, че т.нар „банково извлечение“, не е представено в цялост – не носи информация за титуляра на банковата сметка, както и заверка на банката, няма данни и да е извлечение от интернет банкиране и не е заверен и от лицето, което го представя, поради което този документ от ответника –не е кредитира.

На следващо място е подчертано, че издадената фактура с предмет „аванс по договор“ следва да бъде преценена както в съвкупност с доказателствата, които я придружават, така и самостоятелно, доколкото законът урежда както основания за възникване на правото на данъчен кредит – чл. 68 – чл. 69 от ЗДДС, така и **условия за упражняването му – чл.71, ал.1 от ЗДДС**. За да може да упражни правото на приспадане на данъчен

кредит данъчнозадълженото лице трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с изискванията на чл. 114 и чл. 115 от ЗДДС. В конкретния случай оформянето на фактурата като „аванс по договор“ не съдържа задължителната информация, която се изисква в чл.114, ал.1, т.9 – **количеството и вида на стоката, вида на услугата**; чл.114, ал. 1, т. 10 – **датата на която е получено плащането**, чл.114, ал.1, т.11 – **данъчната основа на доставката**, както и предоставените търговки отстъпки; чл. 114, ал. 1 т.13 – **сумата за плащане, ако тя се различава от данъчната основа**.

Посочено е, че съответствието с тези изисквания в конкретния случай е съществено не само за обосноваване на конкретните параметри на доставката, но и обезпечава преценката на фактурата в контекста на съвкупния анализ на доказателства на относимите факти и действителното фактическо положение.

Визирано е, че обосноваване на правото на данъчен кредит за платен аванс е необходимо именно обосноваване на връзката на аванса с конкретните параметри на облагаема доставка.

Ответникът е приел, че този извод следва както от разпоредбите на ЗДДС, уреждащи основанията за възникване на данъчен кредит – чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС и обезпечаващи механизма на функциониране на ДДС, така и в практиката на СЕС. В тази връзка в Решение от 13 Март 2014 г. по дело C-107/13 „Фирин“ ООД - т.36 е посочено, че **за да бъде ДДС изискуем в случай на плащане преди настъпване на данъчното събитие, е необходимо всички релевантни елементи на данъчното събитие, т.е – на бъдещата доставка на стоки или услуги, да са вече известни, следователно стоките или услугите да са точно определени в момента на авансовото плащане**. В този смисъл е и Решение от 21 февруари 2006 г. по дело BUPA Hospitals и Goldsborough Develfpments – т.48. С Решение по дело „Ф.“ СЕС се подчертава, че режимът на приспадане на ДДС съгласно Директива 2006/112 цели да увеличи точността на приспаданията така, че да осигури неутралитета на ДДС по начин, че осъществените на предходния етап операции да продължат да предоставят право на приспадане на данъчен кредит **само доколкото служат за извършването на облагаеми с такъв данък доставки**. Така този механизъм има за цел да създаде тясна и пряка връзка между правото на приспадане на платения ДДС и използването на съответните стоки или услуги за облагаеми впоследствие операции Решение от 18.10.2012 г. по



дело Т. Х., С-234/11, т.30 и 31.

По отношение на облагаемата доставка, във връзка с която се твърди плащането на аванс по спорната фактура са направени изводи, че в случая е представен предварителен договор от 22.10.2018г. между „БИЛД РЕНТ“ АД в качеството на продавач и „АРМОНИ“ ЕООД в качеството на купувач, в които са описани обектите на бъдещата продажба, представляващи седем поземлени имота и два урегулирани поземлени имота, индивидуализирани в договора. С Договора е уговорена обща цена за всички недвижими имоти в размер на 3 000 000лв. и плащане на авансово сума в размер на 1 500 000,00 лв. при предоставяне на фактура до 31.12.2018г. т.е. – видно е, че страните уговарят безусловно плащането на аванс, но за останалата част от цената не са предвидени срокове и условия за плащане. В клаузата по т.7 от договора като задължение на купувача е залегнало плащането на договорената цена по начина, в срока и в размера, посочени в договора, но това задължение очевидно не е обезпечено с гаранции за продавача за цялостното му изпълнение, предвид липсата на клаузи за половината от цената на договора. Анализ на предварителния договор сочи, че клаузите му са общи и не съдържат гаранции за нито една от страните – купувач и продавач относно сключването на окончателния договор. Тези общи клаузи указват, че страните не са проявили дължимата грижа на добър търговец за защита на свои икономически интереси съгласно чл.302 от ТЗ. За непроявена грижа свидетелства и липсата на каквито и да било волеизявления за неизпълнение на договора между страните

Прието е, че РЛ иска да запълни липсата на реална сделка в срока по предварителния договор – до 31.12.2020г. като представя за първи път в хода на ревизията в условията на чл.155, ал.4 от ДОПК анекс към предварителния договор от 21.12.2020г., който за първи път е представен в настоящата ревизия и с оглед посочената в него дата е било възможно да бъде представен и при предходната ревизия, с жалба с вх. № 53-04-1044/09.02.2021г. по регистъра на ТД на НАП С. срещу Ревизионен акт №Р-22221519003370-091-001/10.02.2020г., издаден от К. Г. М. - орган, възложил ревизията, и И. Р. Н. - ръководител на ревизията, отменен с указания за нова ревизия с решение № 613 от 16.04.2021г. на ДОДОП. В тази жалба не е твърдяно съществуването на анекс към предварителния договор с който е

удължен срокът за сключване на окончателен договор до 31.12.2022г.. Изложеното налага извод, че договорът е сключен за целите на процеса във връзка с мотивите, изложени в решение № 613 от 16.04.2021г..

Прието, че не е налице основание за издаване на фактура № 320/27.12.2018г. с предмет „аванс по договор“, не са налице условията за възникване на правото на данъчен кредит съгласно разпоредбите на чл. 68, чл.69, във връзка с чл. 25, ал.7 от ЗДДС, както и не е налице условие за упражняването му предвид нередовността на фактурата с оглед изискванията на чл.71, т.1 от ЗДДС във връзка с чл.114 и мл.115 от ЗДДС.

**2.** По отношение на непризнат данъчен кредит в размер на 200 000,00 лв. по фактура №[ЕИК]/27.12.2008 г., издадена от „КИСАКИ“ ЕООД с предмет „по договор“.

Прието е за необосновано твърдението на оспорация, че ревизиращите органи не са установили предмета на доставката, тъй като неяснотата произтича от противоречивото съдържание на процесната фактура и на записа в дневниците за покупки и продажби съответно на получателя и издателя, както и от бланкетно изписания предмет „по договор“, за което съображения бяха изложени по-горе в решението в смисъл, че фактура с подобен предмет не отговаря на изискванията на чл.71, т.1 от ЗДДС. Визирано е, че това е поредната фактура от същата дата и включена в същия данъчен период – м.12.2018г., както и предходно разгледаната фактура, издадена от „БИЛД РЕНТ“ ЕООД.

Визирано е, че фактура № 26/27.12.2018г. е отразена в дневника за продажби на доставчика „КИСАКИ“ ЕООД като „продажба на услуга“, а в дневника за покупки на ревизираното лице „АРМОНИ“ ЕООД като „покупка на материал“. Ответникът е направил извода, че изложеното сочи на абсолютна липса на яснота относно конкретното съдържание на стопанската операция, респ. – предмета на доставката, а от там и определянето на правнорелевантните факти за доказване на реалното изпълнение. Посоченото е достатъчно основание за отказ на претендираното право на данъчен кредит по тази фактура.

Въпреки изложеното с оглед с принципа на обективност и служебно начало –е подчертано, че ревизиращите органи са предприели процесуални действия за събиране и на други доказателства. Подчертано е, че при проверка на връчванията на

документи и писмени обяснения на ревизираното лице „АРМОНИ“ ЕООД и неговите доставчици „БИЛД РЕНТ“ ЕООД и „КИСАКИ“ ЕООД е установено, че трите дружества са посочили един и същ електронен адрес – [електронна поща], исканията и документите са връчвани именно на този адрес, т.е – процесът на представяне на доказателства по процесните фактури се ръководи от едно и също място, за което свидетелстват и еднотипно оформените придружителни писма за представяне на доказателства.

В след връчено ИПДПОЗЛ от 30.06.2021 г. на „КИСАКИ“ ЕООД доказателства са представени доказателства, представляващи спорната фактура № 26/27.12.2018г., Кредитно известие № 27/11.06.2019г., споразумение за прекратяване на предварителен договор от 11.08.2019г., счетоводен регистър 411, оборотна ведомост и главна книга. Дадено е лаконично обяснение, че е сключен предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот с „АРМОНИ“ ЕООД от декември 2018г., има издадена данъчна фактура по която са извършени две плащания и договорът е прекратен със споразумение от 11.09.2019г..Към м.юли сумата по кредитното известие не е върната.

От страна на ревизираното дружество „АРМОНИ“ ЕООД са ангажирани процесната фактура и банкови документи.

Ответникът е приел, че така представените документи следва да бъдат преценени в тяхната съвкупност, независимо, че трудно би могла да се намери връзка между спорната фактура с предмет „по договор“ с представените доказателства.

Приложен е предварителен договор от 05.12.2018 г. между „КИСАКИ“ ЕООД в качеството на продавач и „АРМОНИ“ ЕООД в качеството с който продавачът поема задължение да прехвърли собствеността на идеални части от поземлени имоти. Клаузите на договора са аналогични на клаузите на предварителния договор от 22.10.2018 г. между „БИЛД РЕНТ“ ЕООД и „АРМОНИ“ ЕООД. Плащането на аванса е обвързано с представяне на фактура в срок до 31.12.2018г.. Срокът за сключване на окончателния договор е до 30.04.2019г..

Подчертано е, че доказателствата за плащане представляват платежни нареждания, които следва да се преценят в контекста на верига от предварителни договори между.

Прието е, че ревизиращите органи са анализирали и служебно известния им предварителен договор между „КИСАКИ“ ЕООД /в качеството на купувач/ и „БУЛАРКО ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД, с който

последният се задължава да прехвърли на „КИСАКИ“ ЕООД /купувач/ с окончателен договор за покупко-продажба собствеността на следните собствени недвижими имоти: 1/8 идеални части от поземлен имот с идентификатор 68134.19432778, находящ се в [населено място], район В., в.з. Б., с площ от 264 кв. м., 15/1323 идеални части, равняващи се на 1/13 от поземлен имот с идентификатор 68134.1932.2203, находящ се в [населено място], район В., [улица] с площ от 1323 кв. м., срещу цената и при условията, определени в предварителния договор. **Така описаните недвижими имоти са идентични с имотите, описани в предварителния договор от 05.12.2018 г. между „КИСАКИ“ ЕООД и „АРМОНИ“ ЕООД** /т.е. въз основа на предварителния договор с „БУЛАРКО ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД, по който „КИСАКИ“ ЕООД е купувач, същият се легитимира като продавач/собственик по предварителния договор с „А.“/. В чл. 4 от договора между „БУЛАРКО ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД и „КИСАКИ“ ЕООД е посочено, че продавачът се задължава да прехвърли на купувача собствеността на гореописаните недвижими имоти срещу цена от от 1 000 000 лв. без ДДС. Съгласно чл. 5, ал. 1 от договора, купувачът се задължава да заплати на продавача договорената продажна цена авансово, след предоставяне на фактура до 31.12.2018г. Съгласно чл. 8 от договора, страните се съгласяват и задължават в срок до 31.03.2019г. да сключат окончателен договор под формата на нотариален акт за прехвърляне правото на собственост върху имотите. Този срок може да бъде променян само по взаимно съгласие на страните с допълнително писмено споразумение. Сделка не е извършена.

Посочено е, че видно от приложените към преписката платежни нареждания от 21.12.2018г. и 28.12.2018г. за по 600 000лв., с които се цели да се докаже плащане по цитираната по-горе фактура, че същите са наредени в полза на „БИЛД РЕНТ“ АД с наредител „КИСАКИ“ ЕООД. Реално те изобщо не касаят авансово плащане на суми от „АРМОНИ“ ЕООД към „КИСАКИ“ ЕООД по предварителния договор от 05.12.2018г..

Анализирано е споразумението по делегация, където е записано „КИСАКИ“ ЕООД нарежда на „АРМОНИ“ ЕООД да плати дължимото по предварителен договор за покупко-продажба на имот на трето лице „БИЛД РЕНТ“ АД, доколкото „КИСАКИ“ ЕООД се явява кредитор на „АРМОНИ“ ЕООД по цитирания предварителен договор за покупко-продажба на имот от 05.12.2018

г., а „БИЛД РЕНТ“ АД, притежава вземане от „КИСАКИ“ ЕООД, произтичащо от договор за временна финансова помощ от 01.01.2018г.. С оглед това е прието, че разгледани в съвкупност приложените документи, в т.ч. и въпросното споразумение фактически не доказват извършено разплащане по издадената фактура.

В подкрепа на горното е и обстоятелството, че от „КИСАКИ“ ЕООД е издадено кредитно известие №[ЕГН]/11.06.2019г., към фактура №[ЕГН]/27.12.2018г., което е включено в дневника за продажби на доставчика и в дневника за покупки на жалбоподателя за данъчен период м. 06.2019г.. При извършена служебна проверка от настоящият решаващ орган установи, че жалбоподателят е отразил издаденото кредитно известие на стойност ДДС 200 000,00 лв. със знак „минус“ за данъчен период м. 06.2019 г., но няма данни за връщане на суми, за което е налице признание в хода на насрещната проверка. Подчертано е, че липсата на връщане на сумата от 1 000 000 лева е обусловена от липсата на действително плащане по фактура № 26/27.12.2018г..

Ответникът от правна страна е визира, че съгласно чл. 115, ал. 1 от ЗДДС кредитно известие се издава при изменение на данъчната основа на доставката или при разваляне на доставката, за която е издадена фактурата. Съгласно ал.2 на същия член, известието се издава задължително не по-късно от 5 дни от възникване на съответното обстоятелство по ал.1, а когато се издава за доставка, за която е издадена фактура с начислен данък за получено авансово плащане, в 5-дневен срок от датата на връщането, прихващането или уреждането по друг възмезден начин на авансово преведената сума за размера на върнатата, прихваната или уредената по друг възмезден начин сума.

В случая не са налице доказателства за основанието за издаване на кредитното известие, т. е. липсва яснота дали е налице изменение на данъчната основа или разваляне на доставката. Не са изпълнени и условията на ал. 2 на чл.115 от ЗДДС, тъй като не са налице доказателства, удостоверяващи по категоричен начин връщането, прихващането или уреждането по друг възмезден начин на аванса. В хода на ревизията и пред ответника последният е маркирал, че такива доказателства не са представени.

Подчертано е, че движенията на парични средства на банка и на каса се удостоверяват със съответните документи- вносна бележка, касов ордер, платежно нареждане и банкови извлечения,

такива документи не са ангажирани в хода на проверките се ревизионни производства и пред настоящата инстанция. В представените платежни документи няма заверка на банката /подпис и печат/, нито е обосновано и посочено основанието от какво произтича размерът на задължението, което следва да се плати. С оглед на това и поради липсата на каквито и да са други годни доказателства, не може да се установи достоверността на вписаните данни в банковите документи, както и връзката с извършено авансово плащане по договора. Валидни документи за платен аванс не са ангажирани.

В подкрепа на гореизложеното е резултатът от извършената ревизия на „БУЛАРКО ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД, издало авансова фактура №191/21.12.2018г. на „КИСАКИ“ ЕООД, което от своя страна е фактурирало авансово плащане към „АРМОНИ“ ЕООД. Издадените фактури за аванси по предварителни договори касаят едни и същи имоти, описани в тези договори. Ревизията на Б. И.“ ЕООД /предходния доставчик/ е приключила с РА №Р-22221519005098-091-001/23.01.2020г. Предмет на доставката по цитираната фактура е авансово плащане по предварителен договор за покупко-продажба на имот от 07.03.2018г.. Според предварителния договор „БУЛАРКО ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД в качеството си на продавач се задължава да прехвърли на „КИСАКИ“ ЕООД /купувач/ с окончателен договор за покупко-продажба собствеността на следните собствени недвижими имоти: 1/8 идеални части от поземлен имот с идентификатор 68134.19432778, находящ се в [населено място], район В., в.з. Б., с площ от 264 кв. м., 15/1323 идеални части, равняващи се на 1/13 от поземлен имот с идентификатор 68134.1932.2203, находящ се в [населено място], район В., [улица]с площ от 1323 кв.м., срещу цената и при условията, определени в предварителния договор. В чл. 4 от договора е посочено, че продавачът се задължава да прехвърли на купувача собствеността на гореописаните недвижими имоти срещу цена от 1 000,000лв. без ДДС. Съгласно чл. 5, ал. 1 от договора, купувачът се задължава да заплати на продавача договорената продажна цена авансово, след предоставяне на фактура до 31.12.2018 г. Съгласно чл. 8 от договора, страните се съгласяват и задължават в срок до 31.03.2019 г. да сключат окончателен договор под формата на нотариален акт за прехвърляне правото на собственост върху имотите. Този срок може да бъде променян

само по взаимно съгласие на страните с допълнително писмено споразумение.

Визирано е, че видно от РА не е представен окончателен договор или нотариален акт. През м.06.2019г. „БУЛАРКО ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД е издало кредитно известие, което е отразило в дневника си за покупки за м. 06.2019г.. С РА е установено, че липсва основание за издаване на авансова фактура и кредитното известие към нея, тъй като реално няма извършено авансово плащане и доставка на имотите. РА е обжалван и потвърден с постановено Решение №2993/30.03.2022 г. на ВАС по адм. дело №5412/2020г., с което е прието за неоснователно издаденото КИ към фактура №191/21.12.2018г. Касационната инстанция намира за правилни изводите на ревизиращите, че няма годен платежен документ, обосноваващ извършеното разплащане по фактура №191/21.12.2018г., поради което липсват предпоставките на чл.115, ал.1 от ЗДДС за издаване на КИ и законосъобразно не е признато КИ при ревизията.

Прието е, че е аналогична ситуацията и при процесната фактура № 26/27.12.2018 г., и КИ № 27/11.06.2019 г., издадени от „КИСАКИ“ ЕООД на „АРМОНИ“ ЕООД.

От изложеното ответникът в решението си прави извода, че „КИСАКИ“ЕООД не е бил получател по фактури за доставки, издадени от „БУЛАРКО ИНЖЕНЕРИНГ“ЕООД, на основание предварителен договор за покупко-продажба на същите имоти, за които в последствие е издало ф.000000026/27.12.2008г. с получател ревизираното дружество с предмет „по договор“. Предвид изложеното е прието, че процесната фактура е издадена неправомерно, тъй като не е налице възникнало данъчно събитие по чл.25, ал.7 от ЗДДС. За неправомерно следва да се приеме и издаденото впоследствие кредитно известие е издадено неоснователно.

**3.** По отношение на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 100 000лева по фактура №[ЕГН]/07.12.2018г., издадена от „КОРПОРАЦИЯ ТОПЛИВО“АД с предмет с предмет „аванс за строителни материали“.

Посочено е, че „КОРПОРАЦИЯ ТОПЛИВО“ АД представя банково извлечение от банковата сметка на „КОРПОРАЦИЯ ТОПЛИВО“ АД, от която е видно, че на 07.12.2018г. е извършен превод на аванс общо в размер на 600,000,00 лв. от „АРМОНИ“ ЕООД. Представени са още шест фактури, издадени през м.12.2018 г. с предмет цимент

25 кг и чували, с отбелязване приспадане, издадени от доставчика за същия период.

Фиксирано е, като в т.1 от решението във връзка с фактура №320/27.12.2018г., издадена от „БИЛД РЕНТ“ АД с предмет „аванс по договор“, издадена от „БИЛД РЕНТ“ ЕООД, че за да възникне правото на данъчен кредит във връзка с извършено предварително плащане по облагаема доставка, следва да се докаже по категоричен начин връзката между плащането и реалността на доставката. Твърдяло се е, че плащането е във връзка с аванса са получени строителни материали – основно цимент. За да се направи категоричен извод за реалност на една доставка на стоки, каквито в настоящия случай са оспорените доставки от „КОРПОРАЦИЯ ТОПЛИВО“ АД следва на първо място да се докаже, че доставчикът е разполагал с необходимите количества стоки и то към посочената във фактурата дата на данъчното събитие и едва след това да се установява начина на прехвърляне. В тази връзка е Решение С-78/12, т. 35 на СЕС, според което дадена сделка може да бъде окачествена като „доставка на стоки“ по смисъла на член 14, параграф 1 от Директива 2006/112, когато чрез тази сделка определено данъчно задължено лице прехвърля материална вещ и овластява другото лице да се разпорежда фактически с нея като неин собственик, без за това да е от значение формата на придобиване на право на собственост върху въпросната вещ. Установяването на факта на реалното, физическото съществуване на фактурираната стока, съответно нейното предаване на разпореждане на получателя, предполага изследването на въпроса за предходните продажби, за съхранението и транспортирането на стоката, заприходяването и физическата ѝ наличност при получателя. Само при данни за тези обстоятелства може да се направи обоснован извод за реално съществуваща стокова верига, участниците в която са установими, а стоката - подлежаща на идентифициране.

Във връзка с това – е прието, че не е доказана физическата възможност на издателят на спорните фактури да прехвърли материалната вещ, предмет на описаните стопански операции. В отговор на връчено ИПДПОЗЛ от „КОРПОРАЦИЯ ТОПЛИВО“ АД са представени с придружително писмо доказателствата, описани в констативната част на РД и това са протоколи към процесните фактури, 12 фактури за предходни доставки от 2013г. и 2014г. с приемо-предавателни протоколи, аналитични регистри на сметки



от група 20, аналитичен регистър на счетоводна сметка 304 „Стоки на склад“, 2 банкови извлечения, платежна ведомост за м.12.2018г., нотариален акт №26/14.02.2017г. за собственост на недвижим имот, оборотна ведомост за м.12.2018г., аналитични регистри на счетоводни сметки, писмени обяснения, справки за наетите лица. Предходни доставчици са „ТОПЛИВО 2“ ЕООД, „ВАРТЕКС“ ЕООД, „ГЛОБУС БИЛД“ ЕООД. Обяснено е, че през периода от закупуването до продаването на материалите, те са съхранявани в складово помещение, собственост на дружеството, находящо се в [населено място], [улица] – бивша база на Г. – О.. Според данните на счетоводна сметка 304 „Стоки на склад“, документално стоките са отразени в наличност, но ответникът е приел, че липсват доказателства, от които да се установи получаване на съответната стока по вид, количество и мерна единица, транспорт и завеждане при доставчика, както и изписване на тези стоки при продажбата им. От доставчика не са представени фактури за придобиване на стоката, стокони разписки с данни за вида и марката на същата, обект на продажба към ревизираното дружество.

Ответникът е приел, че не са годни доказателства и представените в хода на ревизията от доставчика фактури за предходни доставки за период 2013г. и 2014г., както и приемо-предавателните протоколи, ангажирани от страните и целящи да удостоверят предаването на конкретния вид стока. Същите са напълно идентични с процесните фактури и не съдържат конкретни данни за мястото на предаване на стоката, данни за материално-отговорните лица предали и приели стоката, както и други данни, индивидуализиращи доставката, в т. ч. съхранение, товарене, разтоварване. Подчертано е, че поради липсата на каквито и да било съпътстващи документи и най-вече, складови разписки, транспортни документи, не се доказва, че доставчикът е получил и заприходил и е имал в наличност, вписаната във фактурите и протоколите стока, с които са документирали прехвърляне на собствеността им.

Ответникът е направил извода, че събраните в хода на ревизионното производство доказателства и допълнително приложените към жалбата, ангажирани всички при ревизията, не установяват очертаните по-горе, подлежащи на установяване обстоятелства за реално извършване на доставките.

Липсват доказателства за последваща реализация на стоките. По

преписката е наличен протокол по чл.66, ал. 1 от ППЗДДС, подписан и подпечатан от „АРМОНИ“ ЕООД, за корекция на данъчен кредит по реда на чл.79, ал.1 и ал.3 от ЗДДС, като е посочен размер на дължимия данъчен кредит: 100 000лв.. Записано е основание за извършване на корекцията: продажба. При преглед на данъчните регистри /СД и дневници за покупки и продажби/ настоящата инстанция не установява така съставения протокол да е отразен на данъчния период, нито в следващите се. Направен е извода, че има документално оформена сделка, която фактически не е реализирана между посочените страни. Недоказани остават изложените в жалбата твърдения за наличието на реално извършена доставка. Не са ангажирани доказателства, които да се противопоставят на тезата на ревизиращите органи за липса на доставка.

Подчертано е, че основен принцип в ЗДДС е, че фактурите, издадени от пряк доставчик следва да удостоверяват реално осъществени доставки на описаните в тях стоки и/или услуги. При липсата на такива доказателства за лицето - получател по тези фактури, няма да възникне право на приспадане на данъчен кредит, поради липса на доставка по смисъла на чл. 6 или чл. 9 от ЗДДС.

Констатирано е, че при липса на доставка по спорната фактура между жалбоподателя и горепосочения доставчик -има една правна привидност, зад която не стои нищо, порази което е приет за правилен извода в РА, че не следва да се признае право на приспадане на данъчен кредит в размер на 100,000,00 лв. по фактура по ф. №[ЕГН]/07.12.2018г., издадена от „КОРПОРАЦИЯ ТОПЛИВО“ АД и РА следва да се потвърди и в тази част като законосъобразен.

С оглед изложеното – в цялост е потвърден РА.

В СЪДЕБНОТО ПРОИЗВОДСТВО: е изслушано заключението на вещото лице М. Н., което СЪДЪТ принципно кредитира, но което не установява съществено различни факти от установените в хода на ревизията, годни да породят други правни изводи. Съдът изрично с определението за допускане на ССЕ е констатирал, че част от въпросите са правни /по възражението на ответника/, но е посочил, че по същество ще цени изводите в тази връзка. Видно от заключението:

1.За контрагент „КИСАКИ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] е установено, че „Кисаки“ ЕООД издава на „Армони “ ЕООД фактура №

26/27.12.2018г. с ДО 1 000 000лв. и ДДС 200 000лв. с основание „плащане по договор“. Основанието е договор за покупко-продажба на недвижим имот от 05.12.2018г.. Плащането на фактурата е извършено от „А. ЕООД към „Билд рент“ АД /превод към кредитор на получателя по нареждане на същия/ по банков път на 21.12.2018г. и 28.12.2018г.. Страните представят договорни, банкови и счетоводни доказателства, от които се установява, че счетоводните и финансовите разчети са редовно и правилно съставени.

Правилно е издадено и осчетоводено кредитно известие № 27/11.06.2019г, с ДО 1 000 000лв. и ДДС 200 000лв. от „Кисаки“ ЕООД към „Армони“ЕООД, поради прекратяване на предварителния договор със споразумение от 11.06.2019г.. **Няма представени доказателства за възстановяване на сумата от 1 200 000лв..**

2. За контрагент „КОРПОРАЦИЯ ТОПЛИВО“ АД с ЕИК[ЕИК] е посочено, че жалбоподателят и доставчика разполагат с доказателства за фактурираните стоки/материали. Представената счетоводно-отчетна информация от дружествата е редовно и правилно съставена и от същата се установява придобиването и последващата реализация на материалите.

На следващо място е визира, че в оспорените от ревизията фактури се съдържат всички нормативно определени реквизити. Фактурите отговарят на формалните изисквания на Закона за счетоводството, издадени са от регистрирано по ЗДДС лице, описани са. в дневниците за продажби на доставчика и са включени в справките -декларации по ЗДДС за съответните данъчни периоди. ДДС е начислен по реда на чл.8б от ЗДДС.

Посочено е, че от проверените и анализирани от ССЕ счетоводни записвания при жалбоподателя и доставчика може да се направи извод за заприходяване, съответно изписване като вид и количество на доставените по процесите фактури стоки/материали. Счетоводните записвания във връзка с доставките са редовно и правилно съставени.

При доставчика „Корпорация Топливо“ АД са налице първични и вторични документи, доказващи произхода и придобиването на процесите стоки/материали. Придобитите от жалбоподателя материали са предмет на последваща реализация към. клиент „Нефтена търговска компания 2007“ ЕООД по фактура №9 14/08.09.2021г. на стойност 500 000лв..

3. За контрагент „БИЛД РЕНТ“ АД с ЕИК[ЕИК] е посочено, че е извършено е авансово плащане от страна на „Армони“ ЕООД към „Билд Рент“ АД по фактура № 320/27.12.2018г. издадена с основание „аванс по договор“. Плащането е извършено по банков път на 27.12.2018г. в размер на 1 800 000лв. Доставката е документирана с първичен счетоводен документ издаден въз основа на сключен договор между страните. Счетоводната отчетност при жалбоподателя и доставчика е редовно и правилно съставена.

СЪДЪТ констатира, че нови писмени доказателства в съдебното производство не са представени.

#### **С оглед изложеното СЪДЪТ НАМИРА СЛЕДНОТО:**

РА е издаден от посочените в чл.119, ал.2 от ДОПК лица- от органа възложил ревизията /К. М./ и от ръководителя на същата. Следва да се има предвид, че ЗВР и останалите са издадени от К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., изпълняваща функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК, съгласно заповед №РД-01-128/28.02.2020г..

РА е издадено като електронен документ, от лицата прижежаващи КЕП, за което са представените доказателства от ответника на диск.

В ревизионното производство не са допуснати процесуални нарушения вкл.съществени такива. Спорът между страните е по същество във връзка с интерпретацията на установените факти.

С издадения РА са установени задължения по ЗДДС в размер на 600 000лв. и лихви в размер на 193 848,84 лв. за данъчен период м.12.2018г., при деклариран от задълженото лице резултат по ЗДДС – 0,00 лева. Предмет на спор са определените задължения за ДДС в размер на 600 000лв. за данъчен период м.12.2018г. в резултат на непризнато право на данъчен кредит по фактури от 3-ма доставчика.

1.Първата е фактура №[ЕГН]/27.12.2018г. с ДО 1 500 000лв. и ДДС 300 000лв., издадена от „БИЛД РЕНТ“ АД с предмет „аванс по договор“; м.12.2018г..

Същата е включена от РЛ в „Дневник за покупки“ и в „Дневник за продажби“ от доставчика. Към нея има банково извлечение; хронология на сметка 411 „Клиенти“ от 01.01.2018г. до 31.12.2021г. и предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот от 22.10.2018г. между „БИЛД РЕНТ“ АД и „АРМОНИ“ ЕООД. По

договора -продавачът се задължава да прехвърли на купувача с окончателен договор за покупко-продажба собствеността на недвижимите имоти изброени в договора /поземлени имоти и УПИ/, срещу цена от 3 000 000лв. със срок до 31.12.2022г с ДДС. /Съгласно анекс 1, към предварителния договор за покупко-продажба на недвижим имот от 21.12.2020г., срокът на договора се удължава до 31.12.2022г/..

Прието, че от органите по приходите, че доставчикът има обезпеченост да изпълни доставката, по ГДД за 2018г. има отчетени отчетени земи, сгради, машини, съоръжения и други, както и дълготрайни материални активи /ДМА/ в процес на изграждане с обща балансова стойност 13 786 хил.лв., но няма данни за изпълнението ѝ. Прието е обаче, че няма данни за плащане. Същият извод е потвърден от ответника, като пред него е представен документ за плащане от 27.12.2018г./банково извлечение/, който не е кредитиран, тъй като не бил заверен.

Съдът приема, че плащане има и за това се позовава на СИЕ, видно от която плащане от 1 800 000лв. е извършено на 27.12.2018г.. Вещото лице потвърждава установеното от органите по приходите за редовна счетоводна отчетност, но изводът дали има или не доставка е правен. Същият се основава на цялостен анализ на вида на доставката и обстоятелствата по изпълнението ѝ. Не е спорно, което е констатирано от органите по приходите, че доставчикът може да изпълни доставката /което при предмета на доставката не следва да има каквато и да е тежест/, но тези изводи са относими не към предварителния договор, а към окончателния, тъй като предварителният е поемането на ангажимент да се сключи окончателен за прехвърлянето на определени имоти. В този предварителен договор има задължение за бъдещия продавач /"Б. Р."/, и обикновено се плаща сума, като обезпечение за сключване на окончателния договор, а не е цената на имотите, предмет на продажба. Във фактурата е посочена сумата от 1 800 000лв. отразена като аванс по договор -фактура №00000000320 от 27.12.2018г. с ДО 1 500 000лв. и ДДС 300 000лв. платена на същата дата /л.119/. Самият договор е представен на л.120 и сл. и е от 22.10.2018г. и има за предмет задължението на „Билд Рент“АД да прехвърли 7 имота на РЛ първоначално със срок от 31.12.2020г. като видно от чл.4 и чл.5 -цялата цена на прехвърлените имоти е 3 000 000лв., а сумата от 1 500 000лв./без ДДС/, платима до 31.12.2018г. е именно аванс по договора.

Съдът намира за правилен извода на органите по приходите и

ответника, че посочената фактура е издадена без правно основание, поради което не може да доведе до възникване на право на ДК по чл. 68 – чл. 69 от ЗДДС. Правилно е прието, че при авансово плащане трябва параметрите на доставката да са ясни, в който смисъл е съдебната практика на СЕС /в Решение от 13 Март 2014 г. по дело C-107/13 „Фирин“ ООД - т.36 е посочено, че за да бъде ДДС изискуем в случай на плащане преди настъпване на данъчното събитие, е необходимо всички релевантни елементи на данъчното събитие, т.е – на бъдещата доставка на стоки или услуги, да са вече известни, следователно стоките или услугите да са точно определени в момента на авансовото плащане. В този смисъл е и Решение от 21 февруари 2006 г. по дело BUPA Hospitals и Goldsborough Developments – т.48./ Т.е. за да има авансово плащане, зад същото трябва да стои реална и обозрима доставка, а не бъдеща и несигурна. Трябва да е ясно, че ще има покупко-продажба, а не бъдещ ангажимент за сключването на такъв договор –какъвто. В този предварителен договор е посочено каква е авансоката сума и до кога ще се плати, но не и за остатъка от цялата цена – за него не е ясно кога ще се плати. В действителост след като се сключи окончателния договор първоначално до 31.12.20г., а след това до 31.12.22г.- следва да се приеме, че ще се плати остатъка, но самото сключване на окончателния договор е неясно. На това навежда и анализа на самия предварителен договор. Правилно ответникът е приел, че клаузите са му неясни, без гаранции за сключването на окончателен такъв. Съставът ще добави, че обикновено „живота“ на предварителния договор е кратък, след него непосредствено следва окончателния договор. Сключва се, за да гарантира, че имотът ще се запази за бъдещия купувач, докато продавачът например се снабди с необходимите документи или купувача за кратко време има възможност да подsigури продажната цена. Продължителният срок от 2 години първоначално определен, и впоследствие с още 2 години продължен, не е типичен за предварителен договор, при който дори S от продажната цена е предоставена авансово. Нещо повече – в чл.11 на договора на л.121- е посочено, че при просрочие от 1 месец по причина, че продавачът не може да се снабди с документи или купувачът загуби интерес – се връща платеното и договорът се разваля. При същия срок на просрочие по вина на продавача има неустойка от 10 пункта. Следователно целта на бъдещия купувач е да купи възможно най-скоро имотите, като обезпечи сключването на окончателния договор не със сума от S от цената на имотите, която да бъде на разположение на бъдещия продавач години наред.

Самият начин на оформяне на предварителния договор, размера на аванса, срока за сключването на окончателен договор, отговорностите /загуба на интерес/, разкриват, че целите са други и водят не към изпълнението на договора, а обратното към неговото неизпълнение, прикриват други правоотношения, симулативни са, на придадения вид, поради което платената сума не може да бъде като аванс на договора за покупко-продажба. Следва да се допълни, че правилно е ценен от ответника и представеният анекс /непредставен при първата ревизия/ за продължаване на срока като такъв документ, съставен с оглед процеса. Следователно -не е налице основание за издаване на фактура № 320/27.12.2018г. с предмет „аванс по договор“, не са налице условията за възникване на правото на данъчен кредит съгласно разпоредбите на чл. 68, чл.69, във връзка с чл. 25, ал.7 от ЗДДС, както и не е налице условие за упражняването му предвид нередовността на фактурата с оглед изискванията на чл.71, т.1 от ЗДДС във връзка с чл.114 и мл.115 от ЗДДС.

2. Втората е фактура №26 от 26.12.2018г. с ДО 1 000 000лв. и ДДС от 200 000лв., издадена от „КИСАКИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] с предмет „по договор“, отразена в дневника за покупки на РЛ като **покупка на материал**, а в дневника за продажба на доставчика като **продажба на услуга**.

Видно от СИЕ основанието за плащане по тази фактура –посочено като основание „плащане по договор“ касае договор за покупко-продажба на НИ от 05.12.2018г. /заб.на съда предварителен договор/ като РЛ не е платило на доставчика сумата от 1 200 000лв., а на трето лице-„Билд Рент“АД на 21.12. и на 28.12.2018г..

Вещото лице сочи, че на 11.06.2019г. от „Кисаки“ЕООД към РЛ е издадено кредитно известие, поради прекратяване на предварителния договор със споразумение от 11.06.2019г., която сума не е върната.

Правилно е прието, че са налице основанията за отказ да се признае право на ДК по тази фактура във връзка с неяснота на предмета /съответната стопанска операция/- посочено е по договор, а е отразено като покупка на материал и продажба на услуга, което са различни неща. Отделно вещото лице обвързва фактурата с трето основание по обяснения на РЛ по време на ревизията и представените предварителен договор, плащания и КИ.

За предварителния договор съдът приема, че се отнася вече изложеното по т.1-този предварителен договор /на л.45 и сл./ няма за цел да се сключи окончателен такъв, има неясни клаузи относно тази цел /ако е такава/, предоставена е сумата от 1 200 000лв. е почти цялата стойност от предмета на окончателния договор /цялата е 1 220 000лв./. Тук срока от предварителния договор от 05.12.2018г. до сключването на окончателния не е голям- до 30.04.2019г., но не е типично да се заплаща почти пълната цена на имотите на база предварителна уговорка. Освен това се касае за поемане на ангажимент за предхвърляне на ид.ч. /незначителни 1/8 и 15/1323/ по неурегулирани ПИ първия с площ от общо 264кв.м., а втория от 1323кв.м.. Също така самата цена, посочена общо за 2-та имота и другите неясноти, липсата на договор за покупко-продажба –сочат, че посочената сума, не може да бъде платена на основание фактура №26 от 27.12.2018г. Самото КИ от 11.06.2019г. потвърждава тези намерения и установеното от в.л., че сумата и понастоящем не е върната. Няма данни от датата, посочена като дата на сключване на окончателния договор -30.04.2019г. до 11.06.2019г. да са платени неустойки съгласно предварителния договор.

Правилно ответникът е акцентирал на обстоятелствата относно имотите, предмет на договора. Същите не са собственост на доставчика, а той се е задължил да ги придобие от „БУЛАРКО ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД., с който „Кисаки“ЕООД има предварителен договор за покупко-продажба на имот от 07.03.2018г.. Според предварителния договор „БУЛАРКО ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД в качеството си на продавач се задължава да прехвърли на „КИСАКИ“ ЕООД /купувач/ с окончателен договор за покупко-продажба собствеността на следните собствени недвижими имоти: 1/8 идеални части от поземлен имот с идентификатор 68134.19432778, находящ се в [населено място], район В., в.з. Б., с площ от 264 кв. м., 15/1323 идеални части, равняващи се на 1/13 от поземлен имот с идентификатор 68134.1932.2203, находящ се в [населено място], район В., [улица]с площ от 1323 кв.м., срещу цената и при условията, определени в предварителния договор. В чл. 4 от договора е посочено, че продавачът се задължава да прехвърли на купувача собствеността на гореописаните недвижими имоти срещу цена от 1 000,000лв. без ДДС. Съгласно чл. 5, ал. 1 от договора, купувачът се задължава да заплати на продавача договорената



продажна цена авансово, след предоставяне на фактура до 31.12.2018г.. Съгласно чл. 8 от договора, страните се съгласяват и задължават в срок до 31.03.2019 г. да сключат окончателен договор под формата на нотариален акт за прехвърляне правото на собственост върху имотите. Този срок може да бъде променян само по взаимно съгласие на страните с допълнително писмено споразумение.

Следователно за състава изложеното още веднъж потвърждава факта, че поетите от „Кисаки“ЕООД и РЛ ангажменти –са привидни. Няма как да бъдат осъществени, тъй като „Кисаки“ЕООД не е собственик на имотите, има ангажимент за придобиването им, който не е завършил. Отделно няма логика това дружество, което действа като посредник, да използва подобна схема. Няма и логика в почти пълното плащане на цената, по договора за покупка, който още към поемането на предварителен аргажимент по сключването му – е ясно, че няма да се осъществи. Също така и по отношение на този предварителен договор е видно, че „БУЛАРКО ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД е издало кредитно известие, което е отразило в дневника си за покупки за м. 06.2019г. като за това дружество е установено по време на ревизията му, че липсва основание за издаване на авансова фактура и кредитното известие към нея, тъй като реално няма извършено авансово плащане и доставка на имотите.

Следователно правилно е констатирано, че не са налице условията за възникване на правото на данъчен кредит съгласно разпоредбите на чл. 68, чл.69, във връзка с чл. 25, ал.7 от ЗДДС, както и не е налице условие за упражняването му предвид нередовността на фактурата с оглед изискванията на чл.71, т.1 от ЗДДС във връзка с чл.114 и мл.115 от ЗДДС.

3. Третата фактура е №[ЕГН]/07.12.2018г. от „КОРПОРАЦИЯ ТОПЛИВО“АД, данъчна основа 500 000лв. и ДДС в размер на 100 000лв., с предмет на доставките „аванс за строителни материали“ и „цимент и чували“, „цимент“.

Не е спорно, че на 07.12.2018г. е платено, както и че фактурата е осчетоводена, има всички реквизити- обстоятелства, установено и от ССТВЕ. Не е спорно изложеното за в.л., че доставчикът разполага с посочените по вид материали, но следва да се установи, че именно същите са били предмет на доставка към РЛ. Вещото лице е установило и посоченото в РД, че след 07.12- са издадени още 7 фактури на РЛ към процесната фактура с

конкретизация на предмета –цимент 25кг. -22 500бр. и т.н., за които е посочето като основание приспадна аванс към фактурата №10000007213/07.12.2018г..Вещото лице обаче прави извода за наличност при доставчика на цимент и материали въз основа на представените фактури от 2013г. и 2014г. и доколкото се касае за стоки от даден вид, то СЪДЪТ приема за правилни изводите на ответника – че не може да се установи произхода на фактурираната доставка. Отделно не е логично от 2013 и 2014г. до 2018г. да се съхранява описаното количествено цимент, в склада на доставчика, защото е свързано с разходи, както и има срок на годност- общоизвестно е, че всеки един месец съхранение под въздействието на влагата циментът губи 15% от своята активност /данни от интернет/. В тази връзка правилно от ответника е допълнено, че според данните на счетоводна сметка 304 „Стоки на склад“, документално стоките са отразени в наличност, но липсват доказателства, от които да се установи получаване на съответната стока по вид, количество и мерна единица, транспорт и завеждане при доставчика, както и изписване на тези стоки при продажбата им. От доставчика не са представени фактури за придобиване на стоката, стокони разписки с данни за вида и марката на същата, обект на продажба към ревизираното дружество. Следователно притежаването към момента на доставката само на стока от дадения вид –нищо не означава и още повече, че е процесната доставка. Правилно не са кредитирани документите от 2013 и 2014г. във връзка с произхода на стоката от дадения вид при доставчика –освен, че няма индивидуализиращи признаци на доставката, няма складови разписки, транспортни документи, то като количество има пълна идентичност, поради което не е логично такова многогодишно „запазване на стоката“ от дадени вид, за да бъде впоследствие продадена точно на РЛ. По-скоро се касае за документи, създадени с оглед процеса.

Касателно последващата реализация на стоката и изводите на в.л. –то е неотнормо, след като РЛ не може да докаже, че именно фактурираният доставчик е доставил цимента, то дали впоследствие РЛ разполага със същата по вид и количество стока и накъде я е реализирало – причинната връзка е прекъсната.

Правилни и напълно се споделят и констатациите на органите по приходите във връзка с протокол по чл.66, ал. 1 от ППЗДДС, подписан и подпечатан от „АРМОНИ“ ЕООД, за корекция на данъчен кредит по реда на чл.79, ал.1 и ал.3 от ЗДДС, като е

посочен размер на дължимия данъчен кредит: 100 000лв.. Записано е основание за извършване на корекцията: продажба. При преглед на данъчните регистри /СД и дневници за покупки и продажби/ настоящата инстанция не установява така съставения протокол да е отразен на данъчния период, нито в следващите се. Следователно и по отношение на фактура №[ЕГН]/07.12.2018г., издадена от „КОРПОРАЦИЯ ТОПЛИВО“АД, данъчна основа 500 000лв. и ДДС в размер на 100 000лв. –са обосновани изводитена ответника да не се признае правото на данъчен кредит, поради липса на реална стопанска операция. Не е достатъчно да има плащане и стоката по вид и количество на фактурираната да се намира при РЛ, а следва да се установи, че е придобита именно от доставчика. Макар транспортът да е отделна сделка- както се твърди в жалбата, то следва да е ясно как е траспортирано посоченото количество цимент- от кого, с какво МПС и т.н.. Странно е, че се представят от доставчика фактури за произход от 2013 и 2014, а липсват данни за транспорта от доставчика на доставчика. Отделно видно от предмета на дейност на доставчика -„КОРПОРАЦИЯ ТОПЛИВО“АД е регистрирана именно да извършва дейност- търговия със строителни материали. Тази дейност предполага текучество , а не съхранение на посоченото количество цимент. Приложените приемно-предавателни протоколи към фактурите /напр.гръб на л.101,102 и т.н./ няма данни за мястото на доставка или обекта на който са предадени стоките, както и за лицата които са приели и предали стоките. По съдържание същите са идентични с фактурите, като само е сменено наименованието. Не това е целта на ППП-от същият следва да се почерпят допълнително обстоятелства,свързани с доставката, от вече известните по фактурата.

Следователно жалбата е неоснователна и като такава следва да се отхвърли. Не следва да се обсъждат доводите в жалбата за начина на разплащане, както и дали е имало РЛ възможност да плати, доколкото по този въпрос, съдът споделя становището на оспоравият, че плащане по доставките има, но то не е достатъчно, за да се направи извода за реалност на доставката. Следователно на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 25, ал.6 от ЗДДС с РА правилно не е признато правото на данъчен кредит на „АРМОНИ“ ЕООД в размер на 600 000лв. за данъчен период м.12.2018г. по доставките от „БИЛД РЕНТ“ АД, „КИСАКИ“ ЕООД и „КОРПОРАЦИЯ ТОПЛИВО“, както и

обосновано са начислени лихви за забава в размер на 193 848,84 лв.

С оглед изхода от спора и направеното искане- на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение по чл.7, ал.1 т.5 -в размер на 26 731лв..

ВОДИМ СЪДЪТ

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ като неоснователна жалбата на „АРМОНИ“ЕООД ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място] [улица] срещу Ревизионен акт №Р-22002221002569-091-001/22.03.2022г., издаден от К. Г. М. - орган, възложил ревизията, и Е. М. И.-Г. - ръководител на ревизията, потвърден с решение №954 от 16.06.2022г. на директора на дирекция „ОДОП“-НАП, с което са установени допълнително задължения за данък върху добавената стойност /ДДС/ в размер на 600 000лв. за данъчен период м.12.2018г. и лихви за забава в размер на 193 848,84 лв.

ОСЪЖДА „АРМОНИ“ЕООД ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място] [улица] –да заплати на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 26 731лв..

Решението може да се обжалва в 14-дневен срок от връчването му с касационна жалба, подадена чрез АССГ, пред ВАС. Преписи на страните.

Съдия: