

РЕШЕНИЕ

№ 965

гр. София, 17.02.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 2 състав, в публично заседание на 14.01.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгения Иванова

при участието на секретаря Евгения Стоичкова, като разгледа дело номер **947** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] , със седалище и адрес на управление [населено място] [улица] ет.1 , ап.3 , представлявано от управителя П. Б. против Ревизионен акт №Р- 22222518007960 -091-001 /06.08.2019 г. издаден от инспектор по приходите при ТД на НАП – С. , в частта с която е потвърден с Решение № 1714/10.10.2019г на Директора на Дирекция „ОДОП ”, [населено място] при ЦУ на НАП, определящо допълнително задължение за ДДС в размер на 83000лв ,в резултат на отказано правото на данъчен кредит по фактура № 19/31.10.2013г ,с предмет „аванс по договор за доставка на техническо оборудване от 24.09.2013г“ , издадена от [фирма]. Жалбоподателят твърди незаконосъобразност на акта по съображения, че е налице авансово плащане по смисъла на чл.25, ал.6 от ЗДДС /в редакцията към настъпване на дан.събитие/ , при което данъкът е станал изискуем и за получателят е възникнало правото на данъчен кредит. В тази връзка счита за необосновани изводите на ревизиращите за липса на доставка по смисъла на чл.6 от ЗДДС. Сочи, че за да е налице право на данъчен кредит ,е достатъчно единствено наличието на фактически осъществено авансово плащане,като цитира съдебна практика на ВАС. Иска се отмяна на ревизионния акт и присъждане на направените по делото разноски.

В съдебно заседание жалбоподателя се представлява от адв. Б. ,който поддържа жалбата на изложените в нея основания . Отделно от това представя доказателства за изпълнение на доставката чрез заместващо техническо оборудване – скенер Р. МХ16, съгласно споразумение №1/04.02.2020г . Моли да се отмени РА №Р- 22222518007960

-091-001 /06.08.2019 г в оспорената част и му се присъдят направените от жалбоподателя разноси .

Ответникът по жалбата, Директора на Дирекция „ОДОП „ С. , оспорва жалбата,но не изразява становище по същество на правния спорлед преценка на събраните по делото доказателства, съдът намира за установено от фактическа страна, следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22222518007960-020-001/18.12.2018 г., връчена по електронен път на 19.12.2019 г., изменена със заповед №Р-22222518007960-020-002 г., е възложено извършването на ревизия на [фирма], за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.01.2013г. до 30.11.2018 г. Заповедите по хода на ревизионното производство са издадени от Л. К. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., съгласно заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. и връчени по реда на чл. 29, ал. 4, във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК,

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22222518007960-092-001/31.05.2019 г., връчен по електронен път на 04.06.2019 г. Ревизията приключва с РА №Р-22222518007960-091-001/06.08.2019 г., издаден от Л. К. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и И. Д. И.-Д., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Ревизионният акт е обжалван по административен ред, като с Решение № 1714/10.10.2019г на Директора на Дирекция „ОДОП ”, [населено място] при ЦУ на НАП ,горепосочения РА е отменен в частта за данъчни периоди м. 10.2017 г., м. 05.2018 г., м. 07.2018 г., м. 08.2018 г. и м. 09.2018 г., м. 10.2018 г. и м. 11.2018 г. и потвърден , в останалата оспорена част за данъчен период м. 05.2014 г.

В хода на ревизията от фактическа страна е установено ,че в данъчен период м. 05.2014 г е издадена фактура №19/31.10.2013г , издадена от [фирма]. Съгласно констатациите на РД, при проверката в законоустановения срок от доставчика не са представени документи за проверка. Установено е, че на [фирма] е извършена ревизия по ЗДДС за периода 01.10.2013 г. – 31.10.2013 г. , която е приключила с издаването на РА №2202-[ЕГН]/01.08.2014 г., като на дружеството са определени задължения в особено големи размери. Констатирани са, че в ревизирия период попада фактура №19/31.10.2014 г., издадена на [фирма], която е включена в дневника за продажбите в данъчния период. Посочили са също, че по справка в информационния масив на НАП няма данни в дружеството да е имало назначени лица по трудов договор, както и не са подавани декларации обр.1 и обр. 6. Установили са, че няма данни за подадена от дружеството годишна данъчна декларация по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за периода от 2013 г. до 2017 г. и публикуван отчет в Агенция по вписванията.

От ревизираното дружество са представени документи, в това число: получената фактура №19/31.10.2013 г., издадена от [фирма] с предмет на доставката „аванс по договор за доставка на техническо оборудване от 24.09.2013 г.“ с данъчна основа в размер на 415_000,00 лв. и начислен ДДС – 83_000,00 лв. Представени са аналитични счетоводни разпечатки на сметките, както и получена оферта за доставка на триизмерен цветен рентгенов скенер за дентални цели със срок на доставката 6-8 месеца от датата на подписване на договора и плащането на аванса. Приложена е и спецификация и договор на 24.09.2013 г. с възложител [фирма] и изпълнител [фирма] с предмет на договора: доставка на триизмерен рентгенов скенер марка Р. 3D

модел Е. СВСТ. Цената на договора е 697_000,00 лв. с включен ДДС със срок на изпълнение най-късно до 01.05.2014 г. Не е установено срокът да е продължаван със сключени анекси и не е установено да са издавани кредитни известия по цитираната фактура. Установено е, че получената доставка е осчетоводена по дебита на сметка 402 „Доставчици по аванс“, по дебита на сметка 4531 „Начислен ДДС при покупките“ и по кредита на сметка 401 „Доставчици“.

Съгласно банково извлечение цялата стойност на фактурата е платена, като последния превод е на 31.10.2013 г. по сметката на [фирма]. Кореспонденцията между двете дружества е водена от управителите П. Б. от [фирма] и Н. В. – управител на [фирма]. Във връзка с горната доставка е изпратена от [фирма] нотариална покана до [фирма], при невъзможност да се достави скенера, [фирма] да върне заплатения аванс в размер на 498_000,00 лв. Констатирано е, че след изпратената нотариално покана не са предприети други действия т.е договора не е развален , а доставката на цитирания скенер не се е осъществила.

На основание чл. 78, ал. 4 от ЗДДС органите по приходите са счели, че регистрираното лице е длъжно да коригира размера на ползания данъчен кредит в размер на 83_000,00 лв. при разваляне на доставка, за която е издадена фактурата за авансово плащане в данъчния период, през който се разваля доставката, по ред, определен с правилника за прилагане на закона, независимо дали авансово платената сума му е възстановена, прихваната или уредена по друг възмезден начин и дали доставчикът му е издал кредитно известие. Предвид, че [фирма] не е извършил такава корекция в нито един данъчен период до момента на РД, с оспорения РА е извършена корекцията на резултата в м. 05.2014 г.

В хода на административното обжалване ,органа по чл.152 от ДОПК е приел , че ревизиращите органи незаконосъобразно прилагат разпоредбата на чл. 78, ал. 4 от ЗДДС в противоречие с документите и с текста на цитираната разпоредба на ЗДДС, която е в сила от 01.01.2017 г. Към датата на осъществената сделка - 24.10.2013 г. и към датата на изтичане на крайния срок на доставка на техническото оборудване 01.05.2014 г. разпоредбата на чл. 78, ал. 4 от ЗДДС е в друга редакция.

Прието е също така ,че предоставянето на аванс, без да е налице доставка по смисъла на закона, е приравнено по последици на данъчното събитие за начисляване на данъка по смисъла на чл. 25, ал. 6 от ЗДДС, съответно за правото на признаване на данъчен кредит по смисъла на чл. 68, ал. 1, т. 2 от ЗДДС. Плащането на аванс не е данъчно събитие по чл. 25, ал. 2, 3 и 4, но по силата на закона представлява юридически факт, който води до изискуемост на данъка. За да възникнат тези последици обаче е необходимо наличието на основание за извършване на това авансово плащане. Приспадането на данъчен кредит зависи от това дали плащането е свързано с реално осъществена облагаема доставка съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. В тази връзка, разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 2 от ЗДДС касаеща авансово плащане, отново има предвид възникнало в следствие данъчно събитие по облагаема доставка. Фактурата издадена за авансово плащане не преклудира необходимостта от преценка за наличие на последващо извършване на облагаема доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС в случая- доставка на стока. Предвид непредставянето на достатъчно убедителни доказателства за осъществена доставка на триизмерен ренгенов скенер марка Р. 3D модел Е. СВСТ е направен извод за липса на такава съотв. за непризнаване на ползувания данъчен кредит през дан.период м. 05.2014г по фактура № 19/31.10.2013г издадена от [фирма].

Предвид установеното от фактическа страна, съдът прави следните правни изводи: Жалбата е подадена от легитимирано лице, в срока по чл.156 ДОПК и след изчерпване на възможността за обжалване по административен ред и в частта потвърдена с Решение № 1714/10.10.2019г на Директора на Дирекция „ОДОП”, [населено място] при ЦУ на НАП, поради което се явява ДОПУСТИМА.

При извършване на задължителната проверка по чл.160, ал.2 ДОПК, съдът констатира, че ревизията е възложена от компетентен орган и е приключила в определения от него срок. Ревизионният акт е издаден от компетентния орган и определя данъчни задължения за периода, за който е възложена ревизията, поради което обжалваният ревизионен акт не страда от пороци влечащи неговата нищожност.

Разгледана по същество ,жалбата е ОСНОВАТЕЛНА.

Спор по фактите в настоящето производство не се формира , спорен между страните е въпроса, възникнало ли е за купувача /жалбоподател в процеса / по договора от 24.09.2013г за доставка на триизмерен ренгенов скенер марка Р. 3D модел Е. СВСТ, правото на данъчен кредит за извършеното от него авансово плащане по договора ?

При разрешаване на така формирания спор, съдът съобрази следното:

Съгласно разпоредбата на чл.68, ал.1 от ЗДДС, данъчният кредит се определя като сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за: 1/ получени от него стоки или услуги по облагаема доставка; 2/ извършено от него плащане, преди да е възникнало данъчното събитие за облагаема доставка; 3/ осъществен от него внос; 4/ изискуемия от него данък като платец по глава осма. Съгласно ал.2 на същата разпоредба, правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем, т.е. на датата на възникване на данъчното събитие по чл.25, ал.2 и 3 ЗДДС. В този момент възниква и задължението на доставчика да начисли ДДС.

Разпоредбата на чл.25, ал.2 и 3 от ЗДДС сочи, че данъчното събитие по смисъла на ЗДДС възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена, както и в специфичните случаи описани в чл.25, ал.3 ЗДДС. За разлика от отменения ЗДДС, не е предвидено на датата на авансовото плащане да възниква данъчно събитие, но по силата на чл.25, ал.6 ЗДДС, данъкът става изискуем и в този случай, т.е. за регистрираното лице възниква задължението да го начисли и при получаване на плащане, преди да е прехвърлена собствеността. В тази връзка, независимо, че законът не придава на авансовото плащане характера на данъчно събитие, разпоредбата на чл.68 ЗДДС предвижда данъчен кредит да се ползва и от лице извършило плащане преди възникването на данъчно събитие, тъй като принципът е, че правото на данъчен кредит възниква в момента, в който данъкът стане изискуем.

Предвид изложеното, неправилно органите по приходите са изследвали ирелевантни в случая факти за възникването на правото на данъчен кредит – дали към момента на сключване на договора, продавачът е разполагал с вещите, имал ли е възможност и намерение да извърши доставката и т.н., тъй като във фактурата по която е отказан данъчният кредит, изрично е посочено, че се издава за авансово плащане.Това не означава ,обаче не следва да се държи сметка дали доставката е реално осъществена. За да възникне право на ДК за платеща на аванса е необходимо наличието на основание за извършване на това авансово плащане.

Съгласно нормата на чл. 25, ал. 7 от ЗДДС, когато се касае за „аванс“, единственото

обстоятелство, при което се поражда изискуемост на данъка и корелативно свързаното с това право да се ползва законосъобразно правото на данъчен кредит, е наличие на плащане на данъчната основа по съответната фактура. В случая в хода на административното производство, [фирма] не е доказал изпълнение на процесния договор.

В хипотезата на разваляне на договора, за който е извършено авансовото плащане, доставчика – регистрирано по ЗДДС лице, е длъжен в изпълнение на разпоредбата на чл.115 от ЗДДС, да издаде на получателя ДКИ. Съгласно чл.124, ал.2 от ЗДДС, доставчикът (издателят на ДКИ) следва да го отрази в дневника за продажби, а получателят следва да го отрази в дневника за покупки. ДКИ се включва в отчетните регистри през периода, през който е издадено. В ДКИ основата и данъка се посочват със знак „минус“, което означава, че включвайки го в дневника за продажби, доставчикът ще намали размера на данъка за периода по доставките, по които е изпълнител, а включвайки го в дневника за покупки, получателят ще намали данъчния кредит за периода, по доставките, по които е получател. Така се постига баланс – доставчикът придобива вземане от бюджета за данък начислен от него в предходен период, но на отпаднало основание, а получателят се задължава за приспаднатия в предходен момент данък, поради отпаднало основание. Така се уреждат отношенията на страните по повод разчета с ДДС, а облигационния ефект от развалянето на доставката се изчерпва с връщането на платената от купувача цена. Данни за такова развитие на отношенията в настоящия казус липсват. Изпратената нот.покана /стр.155 от делото / не е достатъчно основание да се приеме, че договора от 24.09.2013г е развален. Обстоятелството, че не са предприети действия по реализация на този договор след отправянето на нот.покана не може да обоснове извод, за липса на доставка. Във всеки един последващ момент по взаимната воля на страните може да се удължи срока за изпълнение, да се изпълни извън срока предвиден в договора и т.н. В настоящия казус са представени доказателства в съд. заседание от 24.09.2020г, а именно: Споразумение № 1 от 24.09.2013 г., приемно-предавателен протокол към споразумение № 1/04.02.2020 г., складова приходна разписка от 02.04.2020 г., счетоводна справка за налична стока към 23.09.2020 г. и характеристики на скенера, които установяват, че жалбоподателя е приел изпълнение на договора от 24.09.2013г извън срока, уговорен в последния. Съгласно Споразумение № 1 от 04.02.2020г / стр.179 от делото / сключено между [фирма]- възложител, съгласно договора от 24.09.2013г и [фирма]- изпълнител, страните се споразумяват вместо договореното техническо оборудване, представляващо три броя триизмерен рентгенов скенер марка Р. 3D, модел Е. СВСТ, с цел изпълнение на договора от 24.09.2013г, изпълнителя да достави заместващо техническо оборудване, което е скенер марка Р. МХ16, с параметри съгласно спецификацията приложена към споразумението. Оборудването щяло да бъде доставено най-късно до 15.06.2020, на посочения в анекса адрес на възложителя, а платената по фактура от 31.10.2013г сума от 498000лв, ще се счита за цена на заместващото оборудване и с това плащане ще бъде изплатена изцяло уговорената цена по договора от 2013г. С приемно-предавателен протокол от 27.05.2020г. уговореното заместващо оборудване е предадено на жалбоподателя и същото е заприходено на склад, видно от складова приходна разписка и справката за налична стока към 23.09.2020г. Представените допълнителни доказателства, преди приключване на устните състезания по делото не са оспорени от насрещната страна, макар да е даден 10 дневен

срок за становище и оспорване.

При действието на чл. 142, ал. 2 от АПК ,съдът определя факта на изпълнение на договора от 24.09.2013г , като факт от действителността, който имат спрямо спорното правоотношение значение на юридически, доказателствен факт, чието настъпване следва да се зачете при определяне на публичните задължения на жалбоподателя. Действително , съответствието на РА с материалния закон , се преценява към момента на издаването му ,но съгл.ал.2 от същата разпоредба, правно значение по делото имат и онези нови факти, които може да променят съществуващото към момента на издаването на административния акт правно положение и на които по силата на нормативен акт е предадено обратно действие, или факти, които са съществували към момента на издаването на акта, но не са били известни на административния орган или на адресата на акта.

В случая ,както беше уточнено и по-горе ,тъй като задължението за начисляване на ДДС при авансово плащане настъпва към момента на плащане респ. купувача може да претендира ,данъчно облекчение / ДК/ преди възникването на данъчно събитие, тъй като принципът е, че правото на данъчен кредит възниква в момента, в който данъкът стане изискуем. Настоящата инстанция , като съд по същество ,съобразявайки представените преди приключване на устните състезания нови доказателства ,установяващи реално извършване на доставка по договор от 24.09.2013г и плащане на данъчната основа по договора ,намира че незаконосъобразно е отказан данъчен кредит на [фирма] ,по фактура № 19/31.10.2013г ,с предмет „аванс по договор за доставка на техническо оборудване от 24.09.2013г“ , издадена от [фирма],което налага отмяна на Ревизионен акт №Р- 22222518007960 -091-001 /06.08.2019 г. издаден от инспектор по приходите при ТД на НАП – С. , в частта с която е потвърден с Решение № 1714/10.10.2019г на Директора на Дирекция „ОДОП ”, [населено място] при ЦУ на НАП.

При този изход от процеса ответника ще следва да заплати на жалбоподателя ,сторените разноси по делото в размер на 4610лв ,съгласно списък по чл.80 от АПК / стр.206 от делото / .

Водим отгорното ,съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] , със седалище и адрес на управление [населено място] [улица] ет.1 , ап.3 , представлявано от управителя П. Б. , Ревизионен акт №Р- 22222518007960 -091-001 /06.08.2019 г. издаден от инспектор по приходите при ТД на НАП – С. , в частта с която е потвърден с Решение № 1714/10.10.2019г на Директора на Дирекция „ОДОП ”, [населено място] при ЦУ на НАП катонезаконосъобразен

ОСЪЖДА Дирекция „ОДОП ”, [населено място] при ЦУ на НАП да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК] , със седалище и адрес на управление [населено място] [улица] ет.1 , ап.3 , представлявано от управителя П. Б. ,сумата 4610лв представляваща разноски по делото
Решението подлежи на обжалване пред ВАС в 14 дневен срок от съобщението на страните.

СЪДИЯ: