

РЕШЕНИЕ

№ 38108

гр. София, 17.11.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 43 състав, в
публично заседание на 01.10.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Весела Цанкова

при участието на секретаря Десислава В Симеонова, като разгледа дело номер **2215** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от ДОПК.

Образувано е по жалба на „Лирекс БГ“ ООД, ЕИК[ЕИК] с адрес [населено място],[жк], [жилищен адрес] ет. партер, представлявано от управителя М. Я. И. срещу Ревизионен акт № Р-32003224001744 – 091 – 001/13.11.2024 г., издаден от М. А. К., орган, възложил ревизията и И. Д. И. – Д., ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 93/30. 01. 2025 г. на директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С..

С ревизионния акт са установени задължения на жалбоподателя по ЗДДС за данъчен период м. 09. 2022 г. в размер на 392 000.00 лева главница и лихви за забава в размер на 104 799.24 лева. Задълженията са в резултат на корекция на основание чл. 78, ал. 4 и ал. 5 от ЗДДС във вр. с чл. 66, ал.2 от ППЗДДС на ползван данъчен кредит по фактура №[ЕГН]/27.12.2019г., издадена от „Алфа адвайс“ЕООД с предмет 100 % авансово плащане по договор за доставка на материали от 23.12.2019 г.

С жалбата се иска отмяна на ревизионния акт като незаконосъобразен, необоснован и постановен при съществени нарушения на административно -производствените правила и принципите на данъчния процес. Правят се възражения, че няма основание за корекция на

ползвания данъчен кредит през м. 09. 2022 г., тъй като не е възникнало право на данъчен кредит. Извършено е плащане по фактура № [ЕГН]/27.12.2019г., издадена от „Алфа адвайс“ ЕООД, но то няма характер на авансово плащане по смисъла на чл. 25, ал. 7 от ЗДДС и съответно не води до изискуемост на данъка. За да е налице авансово плащане, всички елементи на бъдещото данъчно събитие или на облагаема с ДДС доставка следва да са известни и най-вече стоките и услугите следва да бъдат ясно и точно идентифицирани. Фактурата е издадена без да е налице изискуемост на данъка и данъкът е начислен неправомерно, фактурата е с начислен данък, въпреки, че не е следвало да бъде начислен, такива фактури се приемат за погрешно издадени и подлежат на анулиране по чл. 116, ал. 3 от ЗДДС. В този смисъл и решение на СЕС по дело С – 419/02., С -107/13, както и практиката на ВАС на РБ. В ревизионния акт на „Алфа адвайс“ ЕООД също е прието, че извършеното плащане от „Лирекс БГ“ ООД не може да се определи като „авансово плащане по смисъла, вложен в разпоредбата на чл. 25, ал. 7 от ЗДДС“. Органите по приходите са приели, че данъкът по фактурата е начислен неправомерно и се дължи единствено на основание чл. 85 от ЗДДС. Ревизионният акт на доставчика е потвърден с решение на директора на дирекция „ОДОП“, като в решението е посочено, че не са посочени конкретните параметри на доставките на услуги и материали и че бъдещата доставка е била несигурна. След като данъкът не е изискуем, съгласно чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, за получателя по тази фактура не е налице право на данъчен кредит, защото според текста на закона това право не е налице по отношение на данък, който е начислен неправомерно. Правото на данъчен кредит по фактурата не е налице и на друго основание, към 27.12.2019 г. не е извършено плащане. Доставчикът е обявен в несъстоятелност на 04.10.2024г. и не е в състояние да върне авансово платената сума, а също така и доставчикът е с прекратена регистрация по ЗДДС от 05.10.2022 г. Доставчикът „Алфа адвайс“ ЕООД дължи към бюджета ДДС по фактура № [ЕГН]/27.12.2019г., независимо от развалянето на доставката и не е налице правна възможност за него да иска възстановяване от бюджета на тази сума, нито е налице възможност да възстанови на „Лирекс БГ“ ООД полученото авансово плащане. При отчитане на принципите на неутралност и ефективност „Лирекс БГ“ ООД не следва да бъде задължавано да извърши корекция на ползвания данъчен кредит и впоследствие да предявява иск срещу данъчните органи за възстановяване на ДДС, платен във връзка с въпросните аванси. В хода на съдебното производство доводите се поддържат от адв. С.. Направено е искане за присъждане на разноски по списък. Представени са писмени бележки.

Ответникът – директорът на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С., чрез юрисконсулт С., прави искане за оставяне на жалбата без уважение като неоснователна и недоказана. Касае се за издадена фактура със 100% авансово плащане по сключен договор, която следва да бъде включена в СД по ЗДДС, както от издателя, така и от получателя, а при разваляне на договора, да се приложи разпоредбата на чл. 78, ал. 4 от ЗДДС. Поддържа мотивите на решението на директора на дирекция „ОДОП“. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, въз основа на представените по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р- 32003224001744 – 020 – 001/09. 04. 2024 г. , изменена със ЗИ на ЗВР от 15. 07. 2024 г. е възложено извършване на ревизия на „Лирекс БГ“ ЕООД за определяне на задължения по ЗДДС за периода от 01.09.2022 г. до 30.09. 2022 г. ЗВР са издадени от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Контрол“ при ТД на НАП СДО, оправомощена със Заповед № 001/02.01.2024 г. на директора на ТД на НАП СДО.

За резултатите от ревизията е съставен РД № Р – 32003224001744 – 092 – 001/26.09.2024 г. Срещу ревизионния доклад не е подадено възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с Ревизионен акт № Р -32003224001744 – 091 – 001/13.11.2024 г., издаден от М. А. К., орган, възложил ревизията и И. Д. И. – Д., ръководител на ревизията.

При обжалване по административен ред ревизионният акт е потвърден с Решение № 93/30. 01. 2025 г. на директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С..

В хода на ревизионното производство са извършени процесуални действия, описани в констативната част на ревизионния доклад. Изискани са доказателства от задълженото лице, както и такива от трети лица.

В хода на съдебното производство е приета административната преписка в цялост. Приет е и издадения на доставчика „Алфа адвайс“ ЕООД ревизионен акт № Р – 22221221007191 – 091 – 001/13. 06. 2022 г., влязъл в сила на 18. 10. 2022 г. в който е обсъдена процесната фактура № [ЕГН]/27.12.2019г., издадена от „Алфа адвайс“ ЕООД. Изложени са мотиви, че няма настъпило последващо данъчно събитие и последващо извършване на облагаема доставка. Установено е единствено едно движение на парични средства, като няма сигурност, че договорените събития ще се случат. Направен е извод, че данъкът е дължим на основание чл. 85 от ЗДДС.

Представен е Акт за deregистрация по ЗДДС № 220992203592077 от 08.09.2022г., с която е прекратена регистрация по ЗДДС на „Алфа адвайс“ ЕООД, считано от 05. 10. 2022 г.

Прието е заключение на съдебно – счетоводна експертиза, неоспорено от страните, което съдът кредитира като обосновано, компетентно и съответно на доказателствата по делото. Заключение на вещното лице е, че фактура №[ЕГН]/27.12.2019г., издадена от „Алфа адвайс“ ЕООД с получател „Лирекс БГ“ ООД с предмет на доставка: 100% авансово плащане по договор за доставка на материали от 23.12.2019 г. обект Ремонт на сгради във ВР 1348 за настаняване на личен състав от в.ф.22580. Данъчната основа по фактурата е 1 960 000.00 лева, начисления ДДС 20% е в размер на 392 000.00. Правото на данъчен кредит е упражнено в данъчен период м. 12. 2019 г. Общата стойност по фактура №[ЕГН]/27.12.2019г., издадена от „Алфа адвайс“ ЕООД и получател „Лирекс БГ“ ООД в размер на 2 352 000.00 лева е платена от банкова сметка на „Лирекс БГ“ ООД по банкова сметка на „Алфа адвайс“ ЕООД на 30.12.2019 г.

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

Жалбата е подадена в преклузивния 14 - дневен срок по чл. 156 от ДОПК, от лице, което има правен интерес от оспорването и срещу подлежащ на оспорване пред съд акт, поради което е допустима.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

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

Процесният ревизионен акт е издаден от М. А. К., орган, възложил ревизията, оправомощена със Заповед № 001/02.01.2024 г. на директора на ТД на НАП СДО и от И. Д. И. – Д., ръководител на ревизията, вписана в ЗВР № Р- 32003224001744 – 020 – 001/09. 04. 2024 г.

Настоящата инстанция счита, че ревизионният акт е валиден. Същият е издаден от възложителя на ревизията, оправомощен от директора на ТД на НАП СДО и от ръководителя на ревизията, вписан в ЗВР № Р- 32003224001744 – 020 – 001/09. 04. 2024 г.

Ревизионният акт, ЗВР, РД са подписани с квалифицирани електронни подписи, за което са представени удостоверения от ответника на хартиен и магнитен носител. Ревизионният акт е подписан с квалифицирани електронни подписи, по смисъла на Регламент 910/2014 г. на Европейския парламент и на Съвета, издадени от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги. Всички поставени подписи са валидни към момента на поставянето им.

Ревизионният акт е издаден в предвидената форма, съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК, като съдържа всички задължителни реквизити.

Не се установяват допуснати съществени процесуални нарушения и такива не могат да са самостоятелно основание за отмяна на акта, предвид и разпоредбата на чл. 160, ал. 4 от ДОПК.

Правилно е приложен и материалния закон.

Органите по приходите са установили, че „Лирекс БГ“ ООД има сключен договор за обществена поръчка от 23.12.2019 г. с Министерство на отбраната за проектиране и изпълнение № ВИ-06-55/23.12.2019 г. с предмет „Ремонт на сгради във ВР 1348 за настаняване на личен състав от в.ф. 22580“. Представен е договор, сключен на 23.12.2019 г. между „Лирекс БГ“ ООД /възложител/ и „Алфа адвайс“ ЕООД с предмет доставка на материали за изпълнението на обект, възложен по договора за обществена поръчка с обща стойност за изпълнение на всички дейности в размер на 1 960 000,00 лв. без ДДС и 2 352 000,00 лв. с ДДС /ДДС в размер на 392 000,00 лв./. Посочено е, че плащането е 100% авансово. Към договора е представена „Оферта към договор за доставка на материали“, в която са посочени 1 032 отделни позиции видове материали, разпределени в отделни части /стени, таван, фасади, подови настилки, дограми, покрив, кухненско оборудване, вътрешна ВиК инсталация, отопление, вентилация и климатизация, отоплителни тела, тръби, изолации, арматура, електроматериали, електроинсталации, стоманобетонова конструкция, метална покривна конструкция, вентилация, архитектура, управление на отпадъците, пожароизвестителна система, система за наблюдение и охрана, телефонна инсталация и други/, съгласно заданието на горепосочената обществена поръчка, документацията по нея и конкретните технически и финансови параметри.

Представена е фактура №[ЕГН]/27.12.2019 г., издадена от „Алфа адвайс“ ЕООД, с предмет на доставка „100% авансово плащане по договор за доставка на материали от 23.12.2019 г. - обект Ремонт на сгради във ВР 1348 за настаняване на личен състав от в. ф. 22580“ с ДО в размер на 1 960 000,00 лв. и начислен ДДС в размер на 392 000,00лв. Съгласно представено платежно нареждане, на 30.12.2019 г. „Лирекс БГ“ ООД е превело в полза на „Алфа адвайс“ ЕООД сума в размер на 2 352 000,00 лв. на основание „по ф-ра 118/27.12.2019г.“ и аналитичен регистър на счетоводна сметка 401 „Доставчици в лева“ за контрагент „Алфа адвайс“ ЕООД.

Установено е, че „Алфа адвайс“ ЕООД е deregистрирано по ЗДДС на основание чл. 176 от ЗДДС, считано от 05.10.2022 г.

От „Лирекс БГ“ ООД, са представени писмени обяснения от 11.10.2022 г., съгласно които „Лирекс БГ“ ООД е подписало договор на 23.12.2019 г. с „А. адвайс" ЕООД, за доставка на материали за изпълнение на обществена поръчка с Министерство на отбраната на Република България.

Издадена е фактура №[ЕГН]/27.12.2019 г. за авансово плащане и същата е платена на 30.12.2019г.

Доставка не е осъществявана. Сумата не е осчетоводена като разход, а е регистрирана по разчетни сметки. „Л. БГ“ ООД е завело съдебни дела за възстановяване на платения аванс по договора.

„Лирекс БГ“ ООД е изпратило заявление за разваляне на договора за доставка на материали от 23.12.2019 г., поради пълно неизпълнение за повече от две години и осем месеца и липса на смисъл от изпълнението на договора, поради завършване на изпълнението на възложения на „Лирекс БГ“ ООД обект. Заявлението за разваляне на договора съдържа покана за възстановяване на сумата от 2 352 000,00 лв. по банкова сметка на „Лирекс БГ“ ООД. Сделката е развалена на 09.

09. 2022 г.

Изискана е информация от Министерство на отбраната, което е отговорило, че към 30.01.2023 г. възложените на „Лирекс БГ“ ООД дейности са изпълнени и предстои подписване на Акт 15. Договорът е изпълнен чрез осъществени доставки на материали от други дружества, различни от „Алфа адвайс“ ЕООД.

Фактурата, издадена от „Алфа адвайс“ ЕООД е осчетоводена по дебита на счетоводна сметка 444000 /вземания по съдебни спорове/. Изготвена е покана по чл. 103 от ДОПК за корекция на ползвания данъчен кредит по фактурата в СД по ЗДДС за м. 09. 2022 г. Поканата не е изпълнена от „Лирекс БГ“ ООД.

Достигнато е до извод, че „Лирекс БГ“ ООД е предприело действия за разваляне на договор за доставка на материали от 23.12.2019 г. с „Алфа адвайс“ ЕООД, като на 09.09.2022 г. е информирало доставчика и съответно е следвало да коригира ползвания данъчен кредит по фактура №[ЕГН]/23.12.2019 г. в размер на 392 000,00 лв. на основание чл. 78, ал. 4 и ал. 5 от във връзка с чл. 66, ал. 2 от ППЗДДС.

Съгласно чл. 78, ал. 4 от ЗДДС, регистрираното лице е длъжно да коригира размера на ползвания данъчен кредит при разваляне на доставка, за която е издадена фактура 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.

Съгласно чл. 66, ал.1 и ал. 2 от ЗДДС, в случаите по чл. 78, ал. 4 и 5 от ЗДДС, регистрираното лице коригира размера на ползвания данъчен кредит независимо дали доставчикът му е издал кредитно известие, или друг документ, когато документирането следва да се извърши по правилата на законодателството на друга държава членка не по-късно от 5 дни от развалянето на доставката, чрез издаване на протокол, който трябва да съдържа: номер, дата; име и идентификационен номер по чл. 94, ал. 2 от закона на лицето; основание за извършване на корекцията; размер на ползвания данъчен кредит; . номер и дата на документ/и, по който/които е упражнено право на приспадане на данъчен кредит; номер и дата на кредитното известие, когато е издадено такова.

Протоколът по ал. 1 се отразява в дневника за покупки със знак "-" и справка-декларацията за съответния данъчен период. Издаденото от доставчика кредитно известие не се отразява в дневника за покупки. Когато данъкът е изискуем от получателя по доставката, протоколът се отразява и в дневника за продажбите със знак "-" за съответния данъчен период.

Доколкото „Лирекс БГ“ ООД не е извършило корекцията, то органите по приходите са определили допълнителни задължения в размер на 392 000,00 лв. по ЗДДС за м.09.09.2022 г.

Настоящата инстанция счита за правилни правните изводи на органите по приходите.

Съгласно чл. 25, ал. 7 ЗДДС, когато преди да е възникнало данъчно събитие по ал. 2, ал. 3 и ал. 4 се извърши цялостно или частично авансова плащане по доставка, данъкът става изискуем при получаване на плащането (за размера на плащането). Визираната разпоредба е аналогична с нормата на чл. 65 Директива 2006/112/ЕО, която представлява отклонение от правилото на чл. 63 Директива 2006/112/ЕО и като такова трябва да се тълкува стеснително.

За да бъде ДДС изискуем, преди още стоките или услугите да са били доставени, е необходимо всички релевантни елементи на данъчното събитие, т. е. на бъдещата доставка на стоки или услуги, да са вече известни и следователно в частност стоките или услугите да са точно определени в момента на авансовото плащане. При условие че са осъществени авансови плащания за все още неопределени точно доставки, те не подлежат на облагане с ДДС.

От разпоредбите на чл. 86 и чл. 68 ЗДДС, както и от самият механизъм на данъка добавена стойност следва извода, че данъкът добавена стойност при авансови плащания е във функционална зависимост от реалното изпълнение на договорените бъдещи доставки.

Към датата на авансовото плащане на 30.12.2019 г. всички релевантни елементи на бъдещата доставка са били известни и тази доставка тогава е изглеждала сигурна. На 23.12.2019 г. „Лирекс БГ“ ООД е сключило договор с Министерство на отбраната за проектиране и изпълнение №ВИ-06-55/23.12.2019 г. с предмет „Ремонт на сгради във ВР 1348 за настаняване на личен състав от в.ф. 22580“. Във връзка с този договор на 23.12.2019 г. е бил сключен договор с „Алфа адвайс“ ЕООД за доставка на материали за изпълнение на обществена поръчка с Министерство на отбраната на Република България. Към договора с „Алфа адвайс“ ЕООД има приложена спецификация за конкретните материали, количество, единична цена без ДДС, обща стойност без ДДС. Фактурата е издадена с предмет авансово плащане 100% по този договор. Може да се направи извод, че всички елементи на бъдещата доставка са конкретно посочени и известни към датата на авансовото плащане. По процесната фактура „Лирекс БГ“ ООД е ползвало право на данъчен кредит. С ДДС обаче се облагат доставките на стоки или услуги, а не плащанията, извършени като насрещна престация за такива доставки (виж Решение от 9 октомври 2001 г. по дело *Cantor Fitzgerald International*, C-108/99, т. 17, Решение от 21 февруари 2006 г. по дело *BUPA Hospitals and Goldsborough Developments*, C-419/02, т. 50, Решение на СЕС от 3 май 2012 г. по дело C-520/10, *Lebara* т. 26).

При положение, че в продължение на почти две години и осем месеца /към датата на разваляне на договора/ доставки не са осъществени, се поставя въпросът за това налице ли е промяна във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане на ДДС, платен авансово за бъдещи доставки, която е настъпила след изготвяне на справка-декларацията по ДДС, и ако да, налага ли тази промяна корекция на приспаднатия данък. Настоящата инстанция счита, че правилно ДДС е начислен и е ползвано право на припадане на данъчен кредит към датата на авансовото плащане, доколкото към онзи момент са били налице основания за това и обосновано очакване, че последваща облагаема доставка ще бъде осъществена. Съгласно Решение на СЕС от 13 март 2014 г. по дело C-107/13 "Ф.", т. 52 и т. 53 от това решение, СЕС приема, че при обстоятелства, сходни с тези по настоящия правен спор, данъчната администрация може да изисква корекция на приспаднатия от данъчнозадълженото лице ДДС и този извод не може да бъде поставен под въпрос от обстоятелството, че дължимият от доставчика ДДС също не бил коригиран. Това е така, защото в случаите на начислен ДДС при липса на облагаема сделка двете страни не се третират непременно еднакво. От една страна, в съответствие с чл. 85 ЗДДС, транспониращ чл. 203 от Директива 2006/112, издателят на фактура дължи начисления в нея ДДС дори и при липса на облагаема сделка. От друга страна, в съответствие с чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, транспониращ чл. 167 от посочената директива, упражняването на правото на приспадане от получателя на фактурата е ограничено

единствено до данъка по облагаеми с ДДС сделки (виж т. 54 от решението на СЕС по делото Ф. и цитираното там Решение от 31 януари 2013 г. по дело ЛВК-56, С-643/11, т. 46 и т. 47). Правото на приспадане на данъчен кредит е упражнено от жалбоподателя, същият е ползвал данъчно предимство, съответно следва ползваното предимство да се коригира. Съвкупно, изложеното обуславя краен извод за неоснователност на жалбата, поради което следва да се отхвърли съгласно правомощието на съда по чл.160, ал. 1 предл. последно ДОПК.

С оглед изхода на спора и на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК в полза на ответника следва да се присъдят разноски за юрисконсултско възнаграждение в претендиращия размер от 24 520 лева.

Воден от горното, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалба на „Лирекс БГ“ ООД, ЕИК[ЕИК] с адрес [населено място], [жк], [жилищен адрес] ет. партер, представлявано от управителя М. Я. И. срещу Ревизионен акт № Р -32003224001744 – 091 – 001/13.11.2024г., издаден от М. А. К., орган, възложил ревизията и И. Д. И. – Д., ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 93/30. 01. 2025 г. на директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С., с който са установени задължения по ЗДДС за данъчен период м. 09. 2022 г. в размер на 392 000.00 лева главница и лихви за забава в размер на 104 799.24 лева.

ОСЪЖДА „Лирекс БГ“ ООД, ЕИК[ЕИК] с адрес [населено място],[жк], [жилищен адрес] ет. партер, представлявано от управителя М. Я. И. да заплати на Национална агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 24 520 лева.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България, в 14 - дневен срок от съобщението.

С

ЪДИЯ: