

РЕШЕНИЕ

№ 3583

гр. София, 28.05.2014 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 14
състав, в публично заседание на 31.03.2014 г. в следния състав:
АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Пламен Горелски**

при участието на секретаря Наталия Г Дринова, като разгледа дело номер **2018** по описа за **2013** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е проведено по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс, вр. Закона за данък върху добавената стойност. Образувано е по жалба от [фирма], против Ревизионен акт № [ЕГН]/21.05.2012 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП – С., потвърден от директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – С., с Решение № 2893/06.12.2012 г. В съдебното заседание жалбоподателят, представляван от упълномощен адвокат Е. Б. поддържа жалбата, като ангажира съдебносчетоводна експертиза и представя нови доказателства, които не са били представени по време на ревизията, вкл. Анекс от 15.11.2010 г., към предварителния договор от 20.11.2009 г., който е в основата на спора по делото. Изрично заявява, че не претендира разноски. Допълнително е представил писмени бележки.

Ответникът – директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ - С., чрез юрисконсулт оспорва жалбата, поддържайки мотивите, изложени в решението от 06.12.2012 г. Счита, че допълнително представеният анекс не следва да бъде взет предвид, като отрича и относимостта към предмета на спора, на останалите, допълнително представени от жалбоподателя документи. Желаете юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. – ГРАД приема следното от фактическа страна.

Процесната ревизия на [фирма] е повторна и е възложена с редовно издадена заповед от оправомощен за това орган по приходите, за определяне на задължения по ЗДДС, за

данъчен период м. 11.2009 г. След приключването ѝ е съставен от екипа ревизионен доклад (л. 32 от делото), въз основа на който е издаден оспорваният РА № [ЕГН]/21.05.2012 г. (л. 23). С този ревизионен акт, на дружеството не е признато правото да приспадне данъчен кредит, в размер на 400 000 лв. (четиристотин хиляди лева), начислен с издадената от [фирма] данъчна фактура № 1635/30.11.2009 г. (л. 57). С фактурата е документирано авансово плащане на сумата от два милиона лева, във връзка с предварителен договор от 20.11.2009 г. (л. 111), сключен между дружеството – жалбоподател (купувач) и [фирма] – продавач на жилищна сграда с разгърната площ от 1 597, 13 кв.м., УПИ XI-200, кв. 181 по плана на [населено място], местността „Г. глава”. За да откажат да удовлетворят претенцията за приспадане на данъчния кредит ревизиращите са приели, че с предварителния договор от 20.11.2009 г. е уговорена (чл. 2, изр. първо) цена за имота – 3 359 288, 27 лева (без ДДС) и авансово плащане на 2 000 000 лева (без ДДС), в срок до 30.11.2009 г., което е документирано с процесната спорна данъчна фактура. Според второто изречение на чл. 2 от договора, продавачът се е задължил да учреди в полза на купувача договорна ипотека върху имота, в срок до три месеца. Според чл. 3 от предварителния договор, срокът за сключване на окончателния е „до две години”, считано от 20.11.2009 г., т.е. – до 20.11.2011 г. Представен е и Анекс от 16.02.2010 г. (л. 118), с който обаче е договорено само изменение на срока, определен с чл. 2, изр. второ от предварителния договор, касаещ учредяване на договорна ипотека, като е прието удължаването му с три месеца. Както по време на първото ревизионно производство, така и по време на процесното такова, от страна на [фирма] не са представени други допълнителни споразумения, касаещи изменения на други клаузи от предварителния договор от 20.11.2009 г., вкл. на тази на чл. 3, определяща срок за сключване на окончателен договор. Едва в хода на настоящото съдебно производство, на вещото лице, изготвило съдебносчетоводната експертиза е представен анекс с дата 15.11.2010 г. (л. 523), в т. 2 от който е записано, че страните „удължават срока за изповядане с още две години, поради наличието на финансови затруднения по реализация на сделката, като срокът става 20.11.2013 г.”.

В ревизионния доклад (л. 36 от делото) и в РА (на л.л. 26-29) са изложени още следните констатации и заключения, които Съдът намира за значими:

А) към датата на сключване на предварителния договор от 20.11.2009 г.

управител на [фирма] е бил А. А. Б., който по същото време е бил и собственик на [фирма] – дружество, регистрирано в К. и едноличен собственик на капитала на [фирма], като, считано от 18.02.2010 г. Б. е станал и управител на последното дружество - жалбоподател по настоящото дело;

Б) [фирма] е заемодател на „Ви ем консулт

интернешанъл”, на сумата от 950 849, 90 лева по договор за заем от 29.12.2008 г., изменен с договор от 01.09.2009 г.;

В) с НА № 73/16.04.2010 г. недвижимите имоти, предмет на предварителния договор от 20.11.2009 г. са заложили като обезпечение (ипотекирани) в полза на „Инвест банк”, за получен от жалбоподателя [фирма] кредит;

Г) проверката в информационната система на НАП, за „Ви ем консулт интернешанъл” Е. е показала, че за данъчен период м. 11.2009 г. дружеството е начислило авансово платения от „Х. проджект” по процесната фактура № 1635/30.11.2009 г. ДДС – 400 000 лева, като за периода е имало задължение: ДДС за внасяне - 133 605, 30 лева, който е приспаднал по реда на чл. 92, ал. 1 ЗДДС и не е бил реално внесен;

Д) авансово платената по процесната фактура сума от 2 000 000 лева е

осчетоводена от „Ви ем консулт интернешанъл” по сметка „412 – задължения към клиенти”, но приход „все още не е формиран”;

Е) ДДС, платен авансово от „Х. проджект” по процесната фактура

№ 1635/30.11.2009 г. „се покрива” от [фирма] с авансови плащания към [фирма], за доставка на строителни материали, които, към 28.02.2010 г. не са доставени; „С. 1859” „покрива начисления ДДС с покупки от [фирма] и от [фирма]. Извършени са проверки на последните две фирми, като е установено, че: за м. 11.2009 г. „Нотен -187” е получател на доставки от „Инвест ВГ” и от „Н. 479”, но последната не е декларирала покупки за м. 11.2009 г.

Отказът да бъде признато правото на приспадане на данъчния кредит по фактура № 1635/30.11.2009 г. е мотивиран с обобщаващия извод за „липса на данъчно събитие, по смисъла на чл. 25, ал. 2 ЗДДС, за извършена между „Ви ем консулт интернешанъл” и „Х. проджект” облагаема доставка за продажба на недвижим имот и авансовото плащане не е свързано с облагаема доставка, по смисъла на чл. 6 ЗДДС”.

В хода на съдебното производство дружеството – жалбоподател ангажира счетоводна експертиза, със задачи, посредством които да обоснове защитната си теза за неоснователност на отказа да бъде приспаднал претендирания данъчен кредит, вкл. посредством твърдения, че издателят на спорната фактура за авансово плащане („Ви ем консулт интернешанъл”) е осъществявал действия, целящи да завърши строителството на сградата – предмет на предварителния договор от 20.11.2009 г. В тази връзка са представени: разпечатки от дневниците за покупки и такива за продажби (л.л. 572-666) на [фирма], [фирма]; Инвест ВГ” Е., [фирма], [фирма], Х. „пътища”, [фирма], [фирма]; договори за доставки на строителни материали (л.л. 669-700), сключени от [фирма] със [фирма], с [фирма].

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. - ГРАД приема, че жалбата е процесуално допустима, за да бъде разгледана по същество. Постановеното от ответника Решение № 2839/06.12.2012 г. е валидно. С него е потвърден ревизионният акт в оспорената по реда на Глава осемнадесета ДОПК част, като са изложени мотиви за законосъобразност и обоснованост на акта.

Жалбата е неоснователна.

Основният спор по делото е изцяло правен и се ограничава до това, изпълнени ли са материалноправните изисквания за приспадане на данъчния кредит от 400 000 лв. (четиристотин хиляди лева), начислен с издадената от [фирма] данъчна фактура № 1635/30.11.2009 г. (л. 57), с която е документирано авансово плащане на 2 000 000 лв. (два милиона лева), във връзка с предварителен договор от 20.11.2009 г. (л. 111), сключен между дружеството – жалбоподател (като купувач) и [фирма] – продавач на жилищна сграда с разгърната площ от 1 597, 13 кв.м., УПИ XI-200, кв. 181 по плана на [населено място], местността „Г. глава”. Предвид мотивите на Решение № 2839/06.12.2012 г. (стр. 4, л. 8 от делото) на решаващия административен орган, както и предвид изявленията на неговия процесуален представител по време на съдебното производство, Съдът приема, че ответникът не оспорва извършването на плащане по фактурата. Заключениета на съдебносчетоводната експертиза (основно и допълнително) Съдът възприема само като индикация за наличие на евентуално действителни търговски взаимоотношения между собственика на сградата, предмет на процесния предварителен договор - „Ви Ем консулт интернешанъл”, и посочените по – горе дружества.

ЗДДС дефинира в чл. 68, ал. 1, т. 1 данъчния кредит, като сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за

получени от него стоки или услуги по облагаема доставка (чл. 9, ал. 1, вр. чл. 8), а правото на приспадане на данъчния кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем (чл. 68, ал. 2). Практическата цел на установения режимът на приспадане е „да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност“ и гарантира спазване на принципа на данъчен неутралитет. Правото на приспадане на ДДС възниква тогава, когато е възникнало данъчно събитие - получена (извършена) е доставка, която е облагаема. Според чл. 25, ал. 5, т. 1 (в действащата до 31.12.2009 г. и приложима за процесната данъчна фактура редакция на текста), данъкът става изискуем за облагаемите доставки и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли на датата на възникване на данъчното събитие по ал. 2, т.е. датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. Алинея 6 (номерацията до 31.12.2009 г., сега ал. 7) на чл. 25 ЗДДС допуска, „Когато, преди да е възникнало данъчно събитие по ал. 2, 3 и 4, се извърши цялостно или частично авансово плащане по доставка“, данъкът да е изискуем при получаване на плащането (за размера на плащането). Но дори при фактурирано авансово плащане, какъвто е процесният случай законът, предвид цитираните разпоредби поставя изискуемостта на данъка, не само в зависимост от получаването на плащането, но в крайна сметка и от реалността на доставката. Неизпълнението дори само на едно от тези изисквания ще дефинира ДДС като неправомерно начислен. Именно с тази разпоредба жалбоподателят обосновава претенцията си да приспадне ДДС, начислен в спорната фактура № 1635/30.11.2009 г. Нормата на чл. 6 (сега – ал. 7) на чл. 25 ЗДДС не изисква да е настъпило данъчно събитие към момента на извършване на цялостното или на частичното авансово плащане, и затова заключението на издателя на ревизионния акт (л. 29 от делото) за „липса на данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 2 ЗДДС“, с което е мотивиран отказът да бъде признат данъчния кредит, е неточно. Директива 2006/112 ЕО и в съответно ЗДДС не обвързват правото на приспадане на данъчен кредит при авансово плащане, с конкретен срок за окончателно реализиране на доставката, във връзка с която е извършено това плащане. Утвърдено е разбирането, с оглед и на многобройните решения на Съда на ЕС, относно прилагането на Директивата за ДДС, че за да стане ДДС изискуем, преди още стоките или услугите да са доставени, е необходимо към момента на авансовото плащане всички елементи на бъдещата доставка на стоки или на услуги да са били известни, съответно - стоките или услугите да са точно определени към този момент (аргументи от: решение от 21 февруари 2006 г. по дело C-419/02, решение от 19 декември 2012 г., по дело C-549/11). В процесния по настоящото дело случай съдържанието на предварителния договор от 20.11.2009 г. сочи на пръв поглед, че изискването за ясно и точно определяне на предмета на бъдещата доставка е изпълнено, следователно, след като се признава от ответника и извършено авансовото плащане по фактура № 1635/30.11.2009 г., ДДС е станал изискуем и за [фирма] е възникнало правото да го приспадне, на основание чл. 68, ал. 1, т. 2, вр. чл. 25, ал. 6 (сега – ал. 7) ЗДДС. Това свое право дружеството е заявило с подадена СД, вх. № 2204-1106710/12.12.2009 г. Десет дни след това – на 22.12.209 г. е била възложена ревизия за периода от 18.02.2008 г., до 30.11.2009 г. (РД № 1001878/15.04.2010 г. – л. 715 от делото) и е издаден РА № [ЕГН]/09.07.2010 г. (л. 739), който е отменен с Решение № 159/31.01.2011 г. (л. 711), след което е издаден процесният за делото РА № [ЕГН]/21.05.2012 г. В контекста на казаното по – горе, относно условията да бъде признат ДДС, представляващ авансово плащане, е необходимо да се има предвид и следното. Наличието на втори по време ревизионен акт и уговореното с предварителния договор прехвърляне на собствеността върху имотите в срок до 20.11.2011 г., който не е бил

изтекъл към датата на издаване на първия РА, но е изтекъл преди издаването на процесния, налага (арг. чл. 142 АПК, вр. § 2 ДР ДОПК) съобразяване, включително с настъпилите факти и обстоятелства към датата на процесния РА – 21.05.2012 г.

Както се каза по – горе, с предварителния договор (чл. 3) е уговорено, прехвърлянето на собствеността върху недвижимите имоти да бъде извършено с нотариален акт, „в срок до две години”, т.е. до 20.11.2011 г. Органите по приходите са отказали да признаят правото на приспадане с процесния РА № [ЕГН], който е издаден на 21.05.2012 г., т.е. след уговорения с предварителния договор срок за прехвърляне собствеността върху имотите. До приключване на съдебното производство оспорващото дружество не представи доказателства за оформена с нотариален акт сделка, а само споменатия по – горе анекс от 15.11.2010 г. (л. 523). Този анекс очевидно е създаден специално за съдебното производство, понеже, като частен документ няма достоверна дата. Ако действително е бил подписан от договарящите страни на посочената дата, дружеството – жалбоподател щеше да го представи на органите по приходите, извършили процесната, втора ревизия, имайки предвид и указанията на решаващия орган, дадени с Решение № 159/31.01.2011 г., с което е отменен предходния РА. Предвид клаузата на чл. 5 от предварителния договор (л. 116), щом собствеността върху имотите не е била прехвърлена в срока, уговорен с чл. 3 до 20.11.2011 г., предварителният договор „се счита развален по право“ след тази дата. Извършеното на основание чл. 2, предл. първо от предварителния договор авансово плащане представлява част от общата уговорена цена, а не задатък, по смисъла на чл. 93, ал. 1 ЗЗД. Уговорени са отделно и неустойки – чл.чл. 15-17. Считано от 21.11.2011 г. договорът е бил развален по волята на страните и този юридически факт е обусловил бъдеща несигурност за настъпване на данъчното събитие, във връзка с което е било извършено авансовото плащане.

Посредством събраните по време на повторната ревизия доказателства и с изложените в ревизионния акт мотиви органите по приходите са обосновавали успешно наличието на данъчна измама, в която е участвало и дружеството – жалбоподател. Доказателство за такова твърдение са констатациите, които бяха изложени по – горе в решението, в пунктове от А до Е. Наличието на: свързаност между лицата собственици и представляващи [фирма] и [фирма]; сключен между тях договор за паричен заем; предоставянето на процесните имоти като обезпечение за получен от жалбоподателя банков кредит обоснова извода, че фактура № 000...1635/30.11.2009 г. е била издадена с цел да бъде упражнено право на приспадане на начисления ДДС, но без да съществува разумна сигурност относно окончателното сключване на сделката. Изминал е значителен период от време след подаване на СД, вх. № 2204-1106710/12.12.2009 г., с която е било заявено искане за приспадане на данъка, но независимо от развалянето на предварителния договор, настъпило по волята на договарящите и въпреки, че имотите не са прехвърлени в собственост на [фирма], „Ви ем консулт интернешанъл” Е. не е върнал авансово платената му сума. В същото време платецът, макар да е лишен от възможността да се облагодетелства от имотите, част от стойността на които е платил авансово, не е предприел каквито и да било правни и фактически действия за връщане на сумата в своя патримониум.

В заключение, оспореният ревизионен акт е издаден в резултат на правилно прилагане на относимите материалноправни разпоредби на ЗДДС, съобразен е с установените в ДОПК процесуални правила. Актът е законосъобразен и обоснован. Постановен е от компетентен орган по приходите, в съответствие с изискванията за

форма.

Изходът на спора определя като основателна заявената от представителя на ответника претенция за юрисконсултско възнаграждение, което Съдът, на основание чл. 161, ал. 1, изр. трето ДОПК и чл. 7, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1/2004 г. на Висшия адвокатски съвет, определя в размер на 12 530 лева.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, ал. 2, чл. 161, ал. 1 ДОПК, Административен съд София - град, 14^{-ти} състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ ОСПОРВАНЕТО по жалбата от [фирма] на РЕВИЗИОНЕН АКТ № [ЕГН]/21.05.2012 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП – С., потвърден от директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – С., с Решение № 2893/06.12.2012 г.

ОСЪЖДА [фирма] - ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: С., ул. Б. “ № 70, етаж 4, ап. 12, представлявано от управителя А. А. Б., да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” – С., при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение, в размер на 12 530 лв. (дванадесет хиляди, петстотин и тридесет лева).

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд, в 14 - дневен срок от съобщаването.

СЪДИЯ: