

РЕШЕНИЕ

№ 7574

гр. София, 31.12.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав, в публично заседание на 16.11.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наталия Ангелова

при участието на секретаря Елена Георгиева и при участието на прокурора Куман Куманов, като разгледа дело номер **3218** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно-осигурителния и процесуален кодекс /ДОПК/. Делото е образувано по жалба на [фирма] с ЕИК[ЕИК] и седалище С., против Ревизионен акт № Р-22002219001101-091-001/03.10.2019 г., издаден от Г. И. М.-орган, възложил ревизията и А. Н. - ръководител на ревизията, и двамата органи по приходите при ТД на НАП С., потвърден с Решение № 159/30.01..2020г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на НАП - С..

С жалбата се иска от съда да постанови отмяната на РА, с който е извършена корекция на начисления ДДС във връзка с издадено кредитно известие № 1601/02.02.2018г. към [фирма], в резултат на което са установени следните задължения: за м. 07.2017г. ДДС в размер на 600 000,00лв. и лихви 130 010лв., за м. 02.2028г. - ДДС в размер на 6 607,89лв. и лихви в размер на 1042,6блв. Прието е, че от събраните доказателства не се установяват основанията по чл.115 ЗДДС за издаването на кредитно известие от страна на жалбоподателя. Конкретно се касае за издадените от жалбоподателя фактура №1600/28.07.2017г. с данъчна основа 3 млн.лв. и ДДС в размер на 600х.лв. - с предмет аванс по договор и кредитно известие № 1601/02.02.2018г. със същите размери на данъчната основа и ДДС.

Пред съда жалбата се поддържа чрез адв. Н., по искане от негова страна съдът е допуснал заключение на вещо лице по съдебно-икономическа експертиза, по приемането на което адвокатът в писмено изявление по делото не е възразил.

Претендира основателност на жалбата.

Ответникът чрез юрк. В. – Д. оспори жалбата изцяло, като в ход по същество и в писмена защита претендира неоснователност и иска от съда да постанови отхвърлянето ѝ. Претендира се по същество, че в случая не са налице реални стопански отношения, в който смисъл е дадено мнение и от вещото лице. Изложени са и доводи за сложността на системата от отношения по делегация. и привидност на схемата, за което способствало и липсата на дати върху представените платежни нареждания, констатирано и от състава на съда. Счита, в случая е издадена фактура без основание, по която не е постъпило плащане, а издателят на фактурата -жалбоподателят не е внесъл дължимия данък в бюджета. Нереални били и отношенията по връщане на сумата по спорното кредитно известие. Доколкото същата никога не е била върната, не е налице и основание за признаването на спорното кредитно известие. Обратното означава да се върне на издателя на известието данък, какъвто никога не е бил внасян в бюджета и да се нанесе директна щета на фиска. Аналогични аномалии се наблюдавали и по повод издаването на спорното кредитно известие и последващото връщане /уреждане/ на „платените“ аванси.

По делото са приети доказателствата по административната преписка, изслушано е и заключение на вещо лице по съдебно-икономическа експертиза, неоспорена от страните.

Съдът като обсъди доказателствата по делото, взе предвид доводите и възраженията на страните, извърши дължимата проверка на оспорения РА на основанията по чл.160, ал.2 ДОПК, от фактическа и правна страна приема следното:

По допустимостта на жалбата съдът приема следното:

С РА на на основание чл. 86 от ЗДДС е извършена корекция на начисления ДДС в размер на 600 000,00 лв.. като е прието неправомерно издадено кредитно известие №1601/02.02.2018 г. от жалбоподателя към [фирма], ЕИК[ЕИК], и лихви в размер на 451,56 лв., както и начислени лихви в м. 07.2017 г. в размер на 130 010,40 лв. за деклариран, но невнесен данък в размер на 600 000,00 лв. РА, оспорен по административен ред с жалба от 25.11.2019г., е потвърден с Решение № 159/30.01..2020г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на НАП - С..

Решението на директора е връчено на 03.02.2020г., а жалбата до съда е от дата 17.02.2020г. - понеделник, като срокът по чл.156, ал.1 ДОПК за оспорването на РА пред съда е изтичал в неделя, неработен ден. Предвид на изложеното, жалбата по делото е подадена в срок. Същата е и процесуално допустима по чл.156, ал.2 ДОПК, доколкото с решението на директора е потвърден РА, както и, че решението е издадено в срока по чл.155, ал.1 ДОПК и от връчването му започва да тече срокът по чл.156, ал.1 ДОПК за оспорването на РА пред съда.

По издаването на РА от компетентен орган, спазването на изискванията за съдържание и форма и процесуалните правила, съдът приема следното:

Процесното ревизионно производство е образувано на основание чл. 155, ал.4 ДОПК със Заповед за възлагане на ревизия №Р-22002219001101-020-001/21.02.2019 г.. изменена със ЗВР /06.06.2019 г. и от 03.07.2019 г., издадени от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен да възлага ревизии съгласно Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С., представена по делото.

Със ЗВР е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС, за периодите от 01.07.2017 г. до 28.02.2018 г.

Извършената ревизия е повторна, по реда на чл. 155, ал. 4 от ДОПК, и е във връзка с Решение №284/15.02.2019 г. на директора на дирекция ОДОП С., е отменен РА №Р-22221518002199-091-001/15.11.2018 г. за задължения за същите данъчни периоди.

За установеното при ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22002219001101-092-001/23.08.2019 г. от посочените в ЗВР ревизиращи органи, срещу доклада не е подадено възражение.

Въз основа на РД е издаден и оспорения по делото РА №Р-22002219001101 -091 -001 от 03.10.2019 г., издаден от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и А. А. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. -ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 11.11.2019 г.

В хода на ревизионното производство на жалбоподателя са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице /ИПДПОЗЛ/ изх. №Р-22002219001101 -040-001 /15.04.2019 г. и

№Р-22002219001101-040-002/19.06.2019 г. във връзка с Предварителен договор за поръчка от 17.07.2017 г.. сключен между [фирма] и [фирма], документи и търговска кореспонденция с [фирма], ЕИК[ЕИК] и др. Документи не са представени.

С Протокол №Р-22002219001101-ППД-001/13.08.2019 г. са приобщени събраните при предходната ревизия доказателства.

Органите по приходите в хода на ревизията са извършили проверка на счетоводството на дружеството-жалбоподателя в офиса на фирмата, където се намират документите и се води счетоводството му, като се извършили проверка на платежните документи и са предоставени допълнителни документи и обяснения за обстоятелствата, свързани с извършените плащания на аванса по предварителния договор за поръчка и връщането му. Проверката е извършена в офис на [фирма], където се води счетоводството на жалбоподателя.

Поради неосъществяване на контакт с [фирма], в хода на ревизията е изпратено ново ИПДПОЗЛ до ревизираното лице, с което е изискано оказване на съдействие за установяване на контакт с въпросното лице за извършване на проверка на оригиналните счетоводни документи в счетоводството на дружеството. Отговор на искането не е получен.

В хода на ревизията са отправени ИПСДПОТЛ до [фирма] и [фирма], с които е изискана информация за връзката на дружествата с [фирма] и [фирма]. Такива не са представени.

По фактите, относими към материалната законьсообразност на РА съдът приема следното:

Органите по приходите приемат, че основната дейност на [фирма] през ревизираните периоди е продажба на стоки и услуги в областта на строителството и поупко - продажба на недвижими имоти.

Установено е при ревизията, че за данъчен период м. 07.2017 г. в дневника за продажби дружеството е отразило фактура №1600/28.07.2017 г. с данъчна основа в размер на 3 000 000,00 лв. и ДДС в размер на 600 000,00 лв., с предмет на доставката „аванс по договор“, с получател [фирма]. В данъчен период м. 02.2018 г. е отразено кредитно известие №1601/02.02.2018 г. с данъчна основа в размер на 3 000 000,00 лв. и ДДС в размер на 600 000,00 лв., с отрицателен знак и основание изтекъл срок на договора, с получател [фирма].

Предмет по фактурата, издадена от [фирма] на [фирма]. е авансово плащане по договор. Същата е издадена във връзка с предварителен Договор за поръчка от 17.07.2017 г.. сключен между [фирма]. в качеството му на доверител и [фирма]. в качеството на довереник. По силата на този договор, доверителят се задължава да заплати на довереника, срещу прехвърляне на негово име и в изискващата се нотариална форма на правото на собственост върху имотите, описани в договора, на цена от 9 500 000.00 лв. без ДДС, която ще изплатена по банков път на две вноски: авансово до 31.07.2017 г. - 3 000 000.00 лв. без ДДС и в едноседмичен срок от сключване на окончателен договор - останалите 6 500 000.00 лв.. без ДДС. Страните са се задължили да сключат окончателен договор до 31.01.2018 г., който срок може да бъде изменен само с писмено споразумение между страните. Уговорени са неустойки за виновно неизпълнение: доверителят дължи на довереника неустойка в размер на 300 000,00 лв., а довереникът дължи на доверителя неустойка в размер на 300 000,00 лв. , с цел спазване на поетите с договора задължения. Сключването на окончателния договор трябва да предхожда датата на придобиване на собствеността върху недвижими имоти с параметри, описани в договора.

След проверка на банковите документи в офиса, където се води счетоводството на дружеството-жалбоподател, органите по приходите не са установили постъпили или възстановени суми по банковите сметки на [фирма] в [фирма]. Упълномощеното лице е потвърдило, че няма движение по сметките и че представените в процеса на обжалване на предходния РА банкови извлечения касаят преводи, съгласно платежни инструкции от банкова сметка на [фирма] на 28.07.2017 г.. на сума в размер на 3 600 000.00 лв. с получател [фирма] и основание съгласно платежни инструкции на [фирма]. която сума [фирма] е превело впоследствие /на 02.02.2018 п/ на [фирма]. с посочено основание кредитно известие на [фирма].

В хода на тази проверка на органите по приходите е представено Споразумение от 02.02.2018 г. към Предварителен договор за поръчка от 17.07.2017 г.. с което страните взимат решение същият /със срок до 31.01.2018 г./ да не бъде подновен и да бъде прекратен, считано от датата на споразумението. В същия данъчен период е издадено кредитно известие № 1601/02.02.2018 г. с основание изтекъл срок на договора.

По отношение на връщане на сумата във връзка с кредитното известие, е представена платежна инструкция от [фирма] до [фирма]. съгласно която получената на 28.07.2017 г. от него сума да бъде преведена по банкова сметка на [фирма] в [фирма], клон Дървеница. За удостоверяване на това обстоятелство е приложено извлечение от банкова сметка на [фирма].

Не са представени доказателства по ИПДПОЗЛ до [фирма] и [фирма], за връзката на дружествата с [фирма] и [фирма], основанието за получаването на 3 600

000.00 лв.. документи за разплащане - получаване и връщане на сумата и др. Такива не са представени.

При тези обстоятелства, органите по приходите са направили извод, че няма доказателства за реално платен аванс по договора, а отразеният данък в издадената фактура, е начислен неправомерно. Въпреки това е прието, че данъкът е изискуем. на основание чл. 85 от ЗДДС. С оглед обстоятелството, че декларираният данък за този период не е внесен, е начислена лихва в размер на 130 010,40 лв. За неправомерно е прието и издаденото в последствие кредитно известие №1601/02.02.2018 г., тъй като не било налице нито едно от основанията по чл. 115. ал. 1 от ЗДДС - изменение на данъчната основа или разваляне на договора, за да се приеме, че са налице обстоятелства за издаване на кредитно известие. Не били налице и доказателства за връщане, прихващане или уреждане по друг възмезден начин на аванса. На основание чл. 115, ал. 1 и ал. 3 от ЗДДС, с акта е извършена корекция в периода, в който неправомерно е включено КИ - м. 02.2018 г.

От данните по делото се установява, че действително няма пряко фактическо прехвърляне на парични средства по Предварителен договор от 17.07.2017 г. между [фирма]. в качеството му на доверител и [фирма] - довереник. Тази теза на органите по приходите следва да се приеме от съда за потвърдена и от изслушаното и прието заключение на вещото лице, като плащането поред жалбоподателя било извършено „по делегация“ от трето за правоотношението лице. Представени са "платежни инструкции" от [фирма] към [фирма], съгласно които задължението по фактура №1600/28.07.2017 г. в размер на 3 600 000.00 лв. следва да се плати по банкова сметка на [фирма]. Също е представено платежно нареждане от 28.07.2017 г., от което се установявало, че [фирма] е получател на сума в размер на 3 600 000.00 лв. но не съдържа данни за наредител на сумата, за което в хода на ревизията от страна на жалбоподателя е пояснено (счетоводната фирма), че платежното нареждане касае извършен превод, съгласно платежни инструкции. от банковата сметка на [фирма].

В хода на производството пред решаващия орган е изпратено Писмо изх. №23-22-2220#1/09.01.2020 г. до [фирма]. От получения отговор с вх. №23-22-2220/17.01.2020 г.е приел за установено и действително се установява, че в банката са налице данни за такъв вътрешно банков превод от 28.07.2017 г., с получател [фирма] и наредител [фирма], на сума от 3 600 000,00 лв. Органът е приел, че това обстоятелство е в противоречие, както с представените платежни инструкции от [фирма] към [фирма], така и с писмените обяснения на упълномощеното лице от счетоводството на дружеството.

По искане на жалбоподателя съдът е допуснал изслушване на заключение от вещо лице по съдебно икономическа експертиза, прието като доказателство по делото, и което съдът цени като такова - относно фактическите констатации: по поставените въпроси, а именно:

По въпрос първи, вещото лице е дало отговор на въпроса извършено ли е авансово плащане от страна на [фирма] към [фирма] по Фактура № 1600/28.07.2017 г., - в това число да установи финансовите и счетоводните аспекти и основанията. Според вещото лице е извършено е авансово плащане от страна на [фирма] към [фирма], като са използвани следните способности:

1. [фирма] дължи на [фирма] по Предварителен договор и Фактура № 1600/28.07.2017 г. аванс в размер на 3 600 000.00 лв. с ДДС.
- 2.. [фирма] има задължение счетоводно отразено към "А. ИН"

Е. в размер на 3 600 000.00 лв. [фирма] нарежда на [фирма] /по делегация/, дължимата му от последното дружество сума в размер на 3 600 000.00 лв. да бъде преведена за погасяване на неговите задължения към [фирма].

3."Гъвкави конструкции" Е. има вземане за аванс в размер на 3 600 000.00 лв. от [фирма] по сключен между тях предварителен договор и по издадена Фактура № 398/28.07.2017 г. | [фирма] нарежда на ".И. строителство" АД /по делегация/ дължимата му от последното дружество сума да бъде преведена на [фирма], като действително от [фирма] е извършен превод на 3 600 000.00 лв. на 28.07.2017 г. в полза на [фирма] с основание „Съгласно платежни инструкции на [фирма]"

По втори въпрос - възстановен ли е платения аванс по т.1, по какъв способ е и в какъв размер и как е документирано и счетоводно отразено при двете дружества и въз основа на какви доказателства и финансови разчети между [фирма], [фирма] и [фирма]. Според вещото лице след като предварителният договор между [фирма] и [фирма] е прекратен, платения аванс е възстановен, като са използвани следните способи:

- [фирма] издава на [фирма] КИ № 1601 /02.02.2018 г., съгласно което разплатената сума в размер на 3 600 000.00 лв. следва да бъде върната.

„ - [фирма] издава Инструкция до получателя на сумата 3 600 000.00 лв. - [фирма] да върне същата на този. от който е получила същата, а именно: [фирма], от своя страна последното дружество [фирма] връща сумата от 3 600 000.00 лв. на [фирма], тъй като тази сума е била дължима от [фирма] на [фирма] по издадено от [фирма] КИ № 27/02.02.2018 г.. съгласно прекратен Предварителен договор от 01.07.2017 г.

Според вещото лице, от извършените счетоводни записвания в счетоводствата на [фирма] и [фирма], в резултат на които са възникнали разчети, съгласно КИ № 1601/02.02.2018 г. , издадено от жалбоподателя и в размер на /-3 600 000.00 лв./ са закрити след извършените преводи „по делегация".

В съдебно заседание вещото лице поясни и следното. Вещото лице е извършило проверка в счетоводството на жалбоподателя, като потвърди, че [фирма] има задължения към жалбоподателя в размер на 3 600 000 лв., но не е правило проверка в счетоводството на [фирма] . Вещото лице е проверило задълженията по двете счетоводни сметки – 498 и 499 в счетоводството на жалбоподателя, като на въпроси на ответника даде отговори за счетоводното отразяване по двете сметки и взаимоотношенията за задълженията на [фирма] към [фирма], като посочи, че според нея [фирма] имало само качеството на кредитор към [фирма]. Според вещото лице платежните инструкции, които са без датата на издаването им, са издадени на датите на фактурите към които се отнасят, а именно датата е 28.07.2017 г. Плащането на Фактура № 1600/28.07.2017 г. е извършено съответно на база на платежните инструкции, и от [фирма] и от [фирма], а [фирма] връща парите на този, от който ги е получил, а той ги е получил от [фирма], независимо, че има взаимоотношения с [фирма].

Правният спор по делото:

По делото не е налице спор по факти, а по приложението на материалния закон.

Ответникът в решението си е направил извод, че при положение, че [фирма] е имало търговски взаимоотношения с [фирма], то нямало пречка да изиска от своя клиент [фирма], сумата по пряката сделка да бъде преведена на трето дружество, за удовлетворяване на неговото вземане, но за това не е представено доказателство. Прието е за недоказани задължения и основанията им между [фирма] и [фирма], във връзка с плащането по процесната фактура, не били ясни и причините, поради които сумата е наредена от банкова сметка на [фирма], при положение, че същото няма пряко участие в процесната доставка, а доказателства за връзката му с останалите дружества не са представени.

По тези допълнителни съображения ответникът е приел, че за платежното нареждане за сумата от 3 600 000,00лв., не може да се приеме, че касае авансово плащане по процесната фактура №1600/28.07.2017 г., издадена от [фирма] на [фирма]. По тези съображения е направен извод, че процесната фактура е издадена без основание, респ. данъкът по нея е начислен неправомерно. Въпреки това, на основание чл. 85 от ЗДДС, данъкът е изискуем от всяко лице, което посочи данъка във фактура и/или известие по чл. 112 от същия закон, а тъй като начисленият в м. 07.2017 г. данък не е внесен, е прието за правилно начислените лихви в размер на 130 010,40 лв. с РА.

По отношение на основанията за издаване на процесното КИ, ответникът е приел, че не са налице основанията по чл.115, ал.1 за издаването му - възникнало основание за изменение на данъчната основа или разваляне на доставката, не били изпълнени и условията на ал. 2 на чл. 115 от ЗДДС.,тъй като не били налице доказателства, удостоверяващи по категоричен начин връщането, прихващането или уреждането по друг възмезден начин на аванса във връзка с представените платежни инструкции по веригата от дружества.

Защитната теза на жалбоподателя по делото е, че е извършено авансово плащане и съответно връщане на аванса по процесната фактура, а органите по приходите се позовават на обстоятелства, относими към реалното извършване на услуга по договор. Също дружеството се позовава на банкови извлечения и счетоводни документи за авансово плащане по предварителния договор и от трето лице, като в случая е налице т.нар. делегация - кредиторът на един длъжник му нарежда да плати на трето лице, на което на свой ред кредиторът дължи, счита делегацията за валиден правно регламентиран способ за погасяване на задължения. При условията на делегация, кредиторът /в случая [фирма]/ не бил длъжен да доказва пред длъжника си, комуто нарежда да плати другиму / [фирма], какви са вътрешните му отношения с неговия кредитор /в случая [фирма]. В случая като резултат от тези взаимоотношения, жалбоподателят не получава парични средства по договора му с [фирма], но и не извършва разплащане към своя кредитор [фирма]. По тези съображения счита за неправилна тезата, че няма авансово плащане и връщането му. Също поддържа, че процесното КИ е издадено в съответствие с чл. 115 от ЗДДС в хипотезата на разваляне на договора за доставка, а с двете обратни нареждания, съответно от [фирма] до [фирма] и от [фирма] до [фирма] е поискано възстановяване на платения аванс и това било извършено с банковото извлечение с основанийето на превода по

кредитно известие на [фирма].

В заключение дружеството претендира, че като краен резултат било недопустимо да се коригира начислен ДДС, който вече е бил сторниран от задълженото лице, защото така се постига двойно данъчно облагане, в която връзка се позовава на Решение на Съда на ЕС по дело C-107/13 и сочи, че в случай, че ревизираното лице е извършило корекция на начисляването, тя следва да бъде взета предвид при издаване на акта.

Правна преценка на съда по материалната законосъобразност на РА

Установено е и не се спори между страните по делото, че за данъчен период м. 07.2017г. в дневника за продажби жалбоподателят е отразил фактура № 1600/28.07.2017г. с данъчна основа в размер на 3 000 000,00лв и ДДС в размер на 600 000,00 лв., с предмет на доставката по фактурата „аванс по договор“, с получател [фирма]. Основанието за издаване на фактурата е предварителен договор за поръчка от 17.07.2017г. В данъчен период м. 02.2018 г. е отразено кредитно известие №1601/02.02.2018 г. с данъчна основа в размер на 3 000 000,00 лв. и ДДС в размер на 600 000,00 лв., с отрицателен знак и основание изтекъл срок на договора, с получател [фирма].

В казуса по делото обаче няма данни за изпълнение на каквато и да е конкретна доставка, свързана с придобиване на недвижим имот във връзка с предварителния договор и спорната фактура. Жалбоподателят не е представил предварителен договор за покупко-продажба на конкретен недвижим имот по параметрите на предварителния договор за поръчка от 17.07.2017г. - нито към момента на този договор нито впоследствие до сключването на споразумението да не се продължи действието на предварителния договор, който е изтекъл на 31.01.2018г. , **или каквито и да са други договорености за закупуване на имот.** Единствено в предварителният договор за поръчка са договорени плащания , а предметът по чл.1 от предварителния договор за поръчка е проучване на пазара с крайна цел закупуване на недвижими имоти от името на довереника и за сметка на доверителя „урегулирани поземлени имоти, находящи се в [населено място] с обща площ не по-малка от 40 000 кв.м. и да са предвидени за жилищно застрояване или за обслужване, а договорената цена включва възнаграждение на довереника за правни и фактически действия с крайна цел закупуването на имотите, разходите за изпълнение на задълженията, вкл. нотариални такси, както и цената на самите имоти. Договорено е цената да бъде изплатена по банков път авансово - до 31.07.2017г. 3 млн.лв. и остатъка в едномесечен срок от сключване на окончателния договор.

Видно е от обстоятелствата по делото, че към датата на издаване на фактурата, а дори и впоследствие, довереникът - дружеството - жалбоподател, не е изпълнил услуги, респективно не е придобил никакви

вещни права върху имоти според параметрите по договора, които впоследствие да е доказано, че е прехвърлил на жалбоподателя.

В казуса по делото, доколкото органите по приходите са установили, че жалбоподателят [фирма] има за основна дейност продажбата на стоки и услуги в областта на строителството и покупко-продажбата недвижими имоти. Следователно, не може да се презюмира, че предварителният договор за поръчка е сключен с предмет, който дружеството не е могло да изпълни или съставлява изкуствена правна конструкция. Що се касае до въпроса, дали действително дружеството като доставчик е получило предвиденото в договора авансово плащане, то според настоящият състав на съда следва да се отговори отрицателно, но това е без значение като краен резултат за извършване на дължимите корекции на данъка във връзка с издадена фактура с начислен данък, деклариран като задължение към бюджета от страна на жалбоподателя, без да е осъществено данъчно събитие.

В краен резултат, ефективно Б. Т. Е. не получава плащане на парична сума, с която да изпълни поетите задължения по предварителния договор за поръчка. Същественото в случая е обратното възстановяване на платения аванс - по веригата от взаимоотношения, очертани в заключението на вещото лице, и които не са спорни.

Съществено в случая е обстоятелството, че като краен резултат фактура № 1600/28.07.2017г. не обективира настъпило данъчно събитие свързано с авансово плащане за бъдеща доставка, която действително е осъществена и свързана с недвижим имот по смисъла на чл.6, ал.1 ЗДДС или чл.14, ал.1 от Директива 2006/112. Корекцията на данъка следва да се разглежда като краен резултат именно от неосъществената доставка, доколкото административната и съдебната практика признават правото на данъчен кредит по издадени фактури, за които към момента на издаването им действително не е настъпило данъчно събитие по смисъла на чл.25 ЗДДС, но действително е настъпило в по-късен от издаването на фактурата момент. По този въпрос настоящият състав на съда съобрази следното:

1. По прилагането разпоредбата на чл. 72 от ЗДДС, и конкретно при издадена фактура и упражнено право на приспадане на данъка преди да е настъпило данъчното събитие, според които : „Когато в нарушение на разпоредбата на чл. 72, ал. 1 от ЗДДС, получателят по фактура, издадена преди настъпването на данъчното събитие, съответно авансовото плащане, е включил същата в справката - декларация и дневника за покупки, отнасящи се за данъчния период на издаването на фактурата, а не в този, през който е настъпило данъчното събитие, съответно авансовото плащане, то правото на данъчен кредит е ползвано преди периода на възникването му. Същевременно, ако се установи съобразно посоченото в т. 2.2, че всички условия по глава седма от ЗДДС за възникването на това право са налице, за данъчно задълженото лице възниква задължение за заплащане на лихва за забава върху така преждевременно упражнено право на данъчен кредит. Лихвата се дължи на основание чл. 72 от ЗДДС във връзка с чл. 1 от ЗЛВДТДПДВ, когато в резултат на така упражненото право на данъчен кредит е намален подлежащият на внасяне съгласно чл. 89, ал. 1 от ЗДДС данък,

съответно на основание чл. 128, ал. 2 от ДОПК, когато е възстановена, прихваната или приспаданата по-голяма сума в случаите на чл. 92 от ЗДДС. В този смисъл срв. решение на ВАС № 6634 от 07.12.2004 г. по адм. дело № 10553 от 2002 г.“ Така в писмо изх. № 24-00-17 от 08.11.2007 г. на изпълнителния директор на НАП.

2. Изложеното в указанията становище е потвърдено и в последващата съдебна практика на ВАС - Решение № 5772 от 27.04.2011 г. по адм. д. № 13005/2010 г., I отд. на ВАС. Видно от Решение № 1126 ОТ 03.02.2016 г. по адм. д. № 15192/2014 г., VIII отд. на ВАС, е възприета идентична теза:

„В конкретния случай фактурата е издадена преди настъпване на данъчното събитие и преди данъкът да стане изискуем, съгласно разпоредбата на чл. 25, ал. 7 от ЗДДС. Съгласно разпоредбата на чл. 115, ал. 1 от ЗДДС при изменение на данъчната основа на доставка или при развалянето на доставка, за която е издадена фактура, доставчикът е длъжен да издаде известие към фактурата. От анализа на разпоредбата се налага изводът, че при съставена фактура при първоначална липса на данъчно събитие по нея не може да се издаде кредитно известие, а следва да бъде анулирана по реда на чл. 116 от ЗДДС. При наличие на издадена фактура преди настъпване на данъчното събитие, не може да се приеме, че същата е неправомерно издадена. Същата като частен писмен документ не налага извода, че фактите няма да се случат в по-късен момент. Последващо настъпване на данъчно събитие, съответно авансово плащане, валидира издадената фактура.“

3. Идентично становище, според което „В конкретния случай безспорно е установено последващото настъпване на данъчното събитие, което следва да се приеме, че е валидирано издадените фактури.“ е възприето и в Решение № 5023 от 26.04.2016 г. по адм. д. № 2867/2016 г., I отд. на ВАС.

4. На цитираното по-горе разяснение на изпълнителния директор на НАП се е позовал и съдът в Решение № 6317 от 15.05.2018 г. по адм. д. № 117/2018 г., I отд. на ВАС, и конкретно: „Следва да се посочи също, че в разяснение № 24-00-47/08.11.2007 г. на Изпълнителния директор на Националната агенция по приходите в т. 2.2. от него изрично се приема, че когато се установи, че фактурата е издадена преди настъпването на данъчното събитие, не може автоматично да се приеме, че същата е издадена неоснователно или неправомерно, съответно априори да се приеме, че не е налице право на данъчен кредит. Освен това в т. 2 от същото разяснение е налице позоваване на чл. 113, ал. 1 ЗДДС, която разпоредба съдържа задължение за данъчнозадължените лица да издават фактури след настъпване на данъчно събитие, респ. след получаване на авансово плащане, като в този смисъл е и чл. 220 от Директивата, като изрично изпълнителният директор на НАП посочва, че чл. 113, ал. 4 ЗДДС посочва само крайния срок за издаване на фактура и не поставя изрични изисквания или забрани по отношение на началния момент, в който тя може да се издаде.“

На следващо място, следва да бъде съобразено даденото тълкуване от Съда на ЕС по въпроса за плащане на аванс за придобиване на стока без последваща доставка конкретно по **Решение от 31 май 2018г., по съединени дела A. Kollro** (C-660/16) **и E. W. (C-661/16)**. В посоченото решение съдът на ЕС е дал

тълкуване за случаи на авансови плащания, които не касаят измама с ДДС. Съдът на ЕС е посочил по т.40-42 от решението, че при изключението по чл.65 от Директива 2006/112, когато трябва да се извърши авансово плащане, преди стоките или услугите да бъдат доставени, **ДДС става изискуем при получаването на плащането и върху получената сума, но „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.** Като следствие от това чл. 65 от директивата не може да се приложи, когато се окаже, че осъществяването на доставката на стоките или услугите е несигурно към момента на плащане на аванса. За да се прецени елементът на сигурност по отношение на осъществяването на доставката на стоките или услугите, обуславяща изискуемостта на ДДС във връзка с авансовото плащане и съответно възникване на правото на приспадане, **следва да се разгледа моментът на плащане на този аванс.** Съдът заключава, че правото на приспадане на ДДС във връзка с авансово плащане, при положения като разглежданите в главното производство, **не може да бъде отказано на потенциален купувач, когато този аванс е платен и получен и когато към момента на плащането всички релевантни елементи на бъдещата доставка са могли да се приемат за известни от въпросния купувач и тази доставка е изглеждала сигурна.** Липсата на уточнение на датата на доставката според СЕС само по себе си не може да постави под въпрос сигурността на доставката. Следва да се разгледа и евентуалното съществуване на елемент на несигурност от естество да изключи прилагането на член 65 от Директива 2006/112. В случая става въпрос за деянията, в резултат на които **е станало невъзможно осъществяването на доставките и които в казуса пред СЕС са станали известни след датата на авансовото плащане.** При тези обстоятелства, СЕС е приел за заключение, че чл.65 и чл.167 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелствата по главните производства правото на приспадане на ДДС, свързан с плащането на аванс, не може да бъде отказано на потенциален купувач на въпросните стоки, **когато този аванс е платен и получен, и когато към момента на плащането всички релевантни елементи на бъдещата доставка са били известни на въпросния купувач и доставката на тези стоки е изглеждала сигурна.** Такова право обаче може да бъде отказано на въпросния купувач, ако бъде установено с оглед на обективни елементи, че към момента на плащане на аванса е знаел или не е можел да не знае, че осъществяването на доставката е било несигурно.

По т.2 от диспозитива на цитираното решение на СЕС е дадено тълкуване на чл. 185 и чл.186 от Директива 2006/112, че при обстоятелствата по главните производства допускат национално законодателство и практика, което/която има за последица обвързване на корекцията на ДДС във връзка с плащането на аванс за доставка на стока с връщането на този аванс от доставчика.

Следователно, същественото обстоятелство, касаещо правният спор по

същество е свързано единствено с неосъществена доставка, във връзка с която е издадена фактура № 1600/28.07.2017г. Нито правото на ЕС, в това число разтълкувано и от Съда на ЕС в цитираното решение, нито националното право и съдебна практика приемат, че издадената при такива обстоятелства фактура обективира данъчно събитие и съставлява документ, въз основа на който може да бъде упражнено и съответно признато право на данъчен кредит, а за доставчика съответно възниква задължение да издаде кредитно известие. Логиката както на нормите на директивата, така и на националните транспониращи норми - чл. 86 ЗДДС, изискват издаването на фактура и начисляването на данъка поради изискуемостта му след като е настъпило данъчно събитие по смисъла на чл.25 от същия закон, в това число и за авансово плащане за бъдеща доставка. Що се касае до доставчика, то същият е задължен и за него настъпва изискуемост да внесе данъка, като включи издадената от него фактура в дневника си за продажби и съответно намери отражение в резултата по справката декларация за данъчния период - по арг. от чл.86, ал.2 ЗДДС. Съгласно тази разпоредба, данъкът е дължим от регистрираното лице за данъчния период, през който е издаден данъчният документ, а в случаите, когато не е издаден такъв документ или не е издаден в срока по този закон - за данъчния период, през който данъкът е станал изискуем. В случая е относима първата хипотеза - издаден данъчен документ към задълженията на жалбоподателя за м. 07.2017г. по ЗДДС.

В съответствие с даденото тълкуване от Съда на ЕС по т.2 от цитираното решение, следвало да бъде издадено кредитно известие за данъка по фактурата за авансово плащане, по която не е доставка.

В съответствие с даденото тълкуване по т.2 от решението на СЕС е следвало да бъдат издадени кредитно известие тъй като действително сделка, предмет на предварителния договор не е осъществена.

Съгласно чл.25, ал.1 от ЗДДС данъчно събитие по смисъла на ЗДДС е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица. Данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. Съгласно ал.7 от същата разпоредба изключение правят случаите, при които преди да е възникнало данъчно събитие по чл.25, ал.2, ал.3 и ал.4 от ЗДДС, се извърши цялостно или частично авансово плащане по доставка. В хипотезите по ал.7 данъкът става изискуем при получаване на плащането.

Съгласно чл.113, ал.4 от ЗДДС фактурата се издава задължително не по-късно от 5 дни от датата на данъчното събитие за доставката, а при авансово плащане - не по-късно от датата на получаване на плащането. В казуса по делото към датата на издаване на спорната фактурата не е извършено прехвърляне на собственост върху имоти и не е извършено и плащане, в това число чрез друго лице, равностойно на плащане във връзка с предмета на фактурата. Поради това към момента на издаване на тази фактура не са изпълнени изискванията на чл. 25, ал. 7 от ЗДДС за доставчика - дружеството-жалбоподател не е възникнало задължение за издаването ѝ, съответно за начисляване на данъка към датата на фактурата, съгласно чл.113, ал.4 ЗДДС.

Следователно, по тези правни съображения, правилно като краен резултат е следвало да бъде издадено кредитно известие, на основание цитираната практика на Съда на ЕС за да се „анулира“ издадената фактура и начисления данък без да е осъществена доставка.

За пълнота следва да се посочи, в това число предвид цитираната по-горе административна и съдебна практика по фактурите за авансово плащане, по които впоследствие е извършено плащане и действително е осъществена доставката, в казуса по делото не се касае за погрешно издадена фактура и приложимост на чл.116 ЗДДС за анулирането ѝ. Това е така, доколкото поетото задължение от жалбоподателя по предварителния договор за поръчка е свързано с предмета му на дейност, но изпълнението му е било поставено в зависимост от предлагането на недвижими имоти от трети лица, доколкото по предварителния договор не се касае за конкретен имот, собственост на жалбоподателя и въобще за конкретни имоти, а само за имоти с определени параметри. Изпълнението на договора е било поставено от в зависимост от предлагането на такива имоти.

Различен е въпроса дали е следвало да се признае правото на данъчен кредит на получателя по фактурата на основание чл.68, ал.1, т.1 и ал.2 ЗДДС и дали в съответствие с чл.78, ал.1 от същия закон следва да бъде извършена корекция на ползвания данъчен кредит. Този въпрос не е предмет на правен спор по делото, доколкото предмет на ревизионното производство е само издадената фактура и кредитно известие от доставчика - Б. Т. Е. .

На настоящия състав на съда е служебно известна административна практика на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика в обратния смисъл, в която застъпва тезата, че при неосъществена доставка и издадена фактура за авансово плащане е следвало да бъде издадено кредитно известие - така Решение №1261/08.08.2017г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при Централно управление на Националната агенция за приходите, издадено по повод на получателя по доставката, и която настоящият състав на съда, на основание цитираната практика на Съда на ЕС е приел за правилна, като ненамира основание и в казуса по настоящото дело да се отклони от нея.

Видно е, че за данъчен период м. 07.2017г. органите по приходите са възприели, че начислената по фактурата от жалбоподателя сума е и дължима, както е и декларирана от него в дневника му за продажби, т.е са приели изискуемост на данъка, което е правилно, тъй като е посочен в издаден данъчен документ. С РА е извършена корекция на декларирания резултат за месец 02. 2018г., като не е признато издаденото кредитно известие по фактурата. В заключение следва да се отбележи, че правилно органите по приходите са начислили лихви за декларирания, но невнесен за данъчен период м. 07.2017г. в размер на 600 000лв. в дневника за покупки данък, произтичащ от спорната фактура - лихви в размер на 130 010,40лв., но неправилно са извършили корекция в размер на 600 000 лв. на декларирания резултат за м. 02.2018г. като не са признали процесното кредитно известие. Следва да се приеме, че правомерно кредитното известие № 1601/02.02.2018г. е включено в този данъчен период, като без съмнение е

налице воля на страните за неизпълнение на предварителния договор за поръчка от 17.07.2017г. Органите по приходите не са представили доказателства за обратното. Следва да се приеме, че и в съответствие със срока по чл.115, ал.2 ЗДДС е издадено кредитното известие, предвид, че срокът на действие на предварителния договор е изтекъл на 31.01.2018г., а както е записано изрично в него, срокът му на действие може да бъде продължен единствено с допълнително писмено споразумение.

На основание изложеното, съдът следва да постанови отмяна на РА в оспорената пред съда част за извършена корекция за м. 02.2018г. - в размер на 600 000лв. и да отхвърли жалбата срещу РА за начислените лихви за декларирания но невнесен данък за м. 07.2017г. - 130 010,40лв.,

На основание изложеното и чл.160, ал.1 ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма] с ЕИК[ЕИК] и седалище С., Ревизионен акт № Р-22002219001101-091-001/03.10.2019 г., издаден от Г. И. М.- орган, възложил ревизията и А. Н. - ръководител на ревизията, и двамата органи по приходите при ТД на НАП С., потвърден с Решение № 159/30.01..2020г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на НАП - С., в частта за извършена корекция за м. 02.2018г. на декларирания резултат в сравката декларация по ЗДДС- в размер на 600 000,00 лв.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] с ЕИК[ЕИК] и седалище С., Ревизионен акт № Р-22002219001101-091-001/03.10.2019 г., издаден от Г. И. М.- орган, възложил ревизията и А. Н. - ръководител на ревизията, и двамата органи по приходите при ТД на НАП С., потвърден с Решение № 159/30.01..2020г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на НАП - С., в частта за начислените лихви за декларирания, но невнесен данък за м. 07.2017г. по справката декларация по ЗДДС - лихви в размер на 130 010,40лв.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховен административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му.

Съдия: