

РЕШЕНИЕ

№ 2734

гр. София, 03.06.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 65
състав**, в публично заседание на 20.05.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ванина Колева

при участието на секретаря Ирена Йорданова и при участието на прокурора Яни Костов, като разгледа дело номер **10943** по описа за **2015** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК)

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място] 1303, район В., [улица], срещу ревизионен акт (РА) № 22221714002561-091-001 от 09.06.2015г., издаден от орган по приходите, възложил ревизията и орган по приходите, ръководител на ревизията, мълчаливо потвърден, на осн. чл.156, ал.4 ДОПК, от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (“ОДОП”) - С., при ЦУ на НАП. С РА на дружеството са установени задължения за ДДС в общ размер 758,156,66 лв. главница и 103382,31 лв. лихви за ревизирания период - за начисляване на данък (ДДС) върху декларирана данъчна основа по фактура, издадена на клиент по ВОД, за която е прието, че продажбата е на територията на страната и за корекция на декларирана данъчна осно-ва на получени доставки и на данъчния кредит, във връзка с непризнато право на приспадане на данъчен кредит на "Х. Т. К.-ЛТ" Е. по фактури, издадени от [фирма] и [фирма], през ревизирания период от 01.03.2012г. до 31.10.2014г.

Жалбоподателят твърди, че ревизионният акт в обжалваната част е неправилен, издаден в противоречие с материалноправните разпоредби на закона и при съществено нарушение на процесуалните правила. В жалбата са изложени подробни доводи за незаконосъобразността на оспорения РА, свързани предимно с несъответствието му с материалния закон. Твърди, че процесните доставки са реални, както и че са налице законовите предпоставки за приспадане право на данъчен

кредит. Моли съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт в обжалваната му част. Претендира присъждане на направените разноски.

Ответната страна, директорът на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител оспорва жалбата и моли да бъде отхвърлена като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Представителят на Софийска градска прокуратура изразява становище за законосъобразност на оспорения РА.

След преценка на събраните в производството доказателства по отделно и в тяхната съвкупност, съдът приема за установено от фактическа страна следното:

Началото на ревизионното производство е поставено със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221714002561-020-01/ 24.11.2014, изменена със заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия № 22221714002561-020-002/ 04.03.2015г, с обхват на ревизията установяване на задължения за ДДС за периода от 01.03.2012 до 31.10.2014г.

Органите, издали ЗВР, са надлежно определени като орган по чл. 112 и чл. 119 от ДОПК със заповед № РД-01-180 от 10.02.2014г. на директора на ТД на НАП С., издадена на основание чл.11, ал.1, т.1 и ал.3 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП), във вр. с чл.112, ал.2, т.1 и чл.119, ал.2 от ДОПК.

В рамките на срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК определеният със ЗВР екип е изготвил Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221714002561-092-001 /15.05.2015 г., връчен на жалбоподателя по електронен път на 20.05.2015 г. Срещу РД не е подадено възражение.

Производството е приключило с издаването на на осн. чл. 119, ал. 2 от ДОПК на РА № Р-2222171402561-091-001 от 09.06.2015г., издаден от Б. Н. Н. на длъжност Началник сектор, възложил ревизията, и Ц. К. Х. - главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, при ТД на НАП – С.. РА е връчен по електронен път на 10.06.2015 г. С РА на [фирма] са установени задължения по ЗДДС: за м.04.2012 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит по 4 бр. фактури от [фирма], в резултат на което са определени задължения за довносяне на ДДС в размер на 52 243.94 лв. с лихви в размер на 6 404.70 лв. към 09.06.2015 г.; за м.12.2013 г. е начислен ДДС на основание чл.86, ал.1 и 2 вр. чл.25 ЗДДС по I. № 1/20.12.2013 г. с получател "MT FOOD" EL800322680 с данъчна основа 1 986 963.09 лв. в размер на 397 392.62 лв. и са начислени лихви в размер на 56 522.94 лв. към 09.06.2015 г.; за м.04, м.05, м.06 и м.07.2014 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит по 8 бр. фактури от [фирма], в резултат на което са определени задължения за довносяне на ДДС за тези данъчни периоди в поредността им съответно в размер на 125 423.67 лв., 42 084 лв., 100 283.33 лв., 40 550 лв. и за тези главници са начислени лихви съответно в размер на 13 650.92 лв., 4 217.29 лв., 9211.83 лв. и 3374.63 лв. Общият размер на задълженията на [фирма] съгласно РА са 758,156,66 лв. главница и 103382,31 лв. лихви за ревизионния период.

Ревизионният акт е обжалван по административен ред с жалба вх. № 53-06-3587/24.06.2015 г. по описа на ТД на НАП – С. пред директора на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, който не се е произнесъл по жалбата в срока по чл.155, ал.1 ДОПК. На основание чл.156, ал.4 ДОПК РА е мълчаливо потвърден в обжалваната част.

В хода на ревизията е установено, че дружеството не е декларирало пред НАП код на основна дейност. В националния търговския регистър е отразен предмет на дейност:

покупка на стоки и други вещи с цел продажба в първоначален, преработен или обработен вид, консултантска дейност, реклама, търговско представителство и посредничество.

В хода на ревизията, с цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на жалбоподателя, са извършени процесуални действия, подробно описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от РА, по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ с изх.№ Р-22221714002561-020-01/24.11.2014 г., с изх.№ Р-22221714002561-040-01/01.12.2014 г., с изх.№ Р-22221714002561-040-002/22.04.2015 г., с които са изискани търговски и счетоводни документи, свързани с осъществяваната дейност на дружеството през ревизирания период.

В отговор ревизираното дружество е представило документи, които след анализ от страна на ревизиращия екип са намерили отражение при формиране на фактическите констатации в РД.

На основание чл. 37, ал. 5 от ДОПК на фирма „ИНВЕСТИТОР БГ“ Е. с ЕИК[ЕИК] е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от трети лица с изх. №Р-22221714002561-041-02/11. 12.2014г. Представени са предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот от 18.06.2011г. между [фирма], продавач, и [фирма] купувач; договор за бартер от 02.12.2011г. на посочения недвижим имот и предплатени услуги на мобилните оператори М., В. и Г. за комуникация в ел. вариант; 2 броя анекси от 22.08.2011 г. към предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот от 18.07.2011г., с които е променен срокът за сключване на окончателния договор и изповядване на сделките; предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот от 14.07.2011г., сключен между [фирма], БУЛСТАТ[ЕИК] и [фирма] и анекс за удължаване на срока до 31.12.2014 г.

От “Агенция за пренаемане на персонал” О. е представена декларация от управителя А. К., че предварителният договор не е влизал в сила.

Направена е справка в информационната система на Агенция по вписванията, от която се установява, че към момента на подписване на предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот от 14.07.2011 г., сключен между [фирма], БУЛСТАТ[ЕИК] и [фирма], БУЛСТАТ ВС200747292, имотът, обект на договора, не е бил собственост на [фирма]. Бил е отчужден преди тази дата.

Ревизиращите са приели, че поради липса на предмет на доставката сключеният договор е нищожен, а доставчикът [фирма] е начислил данък по фактури, издадени към клиентите, без да е имал основание.

При извършена насрещна проверка на основание чл. 37, ал. 5 от ДОПК от [фирма] са представени: обяснителна записка и деклариране на обстоятелства; договор от 01.08.2013г.; фактури за продажби на [фирма]- 8бр; възлагателен протокол-8бр; протокол обр.19-8бр.; банкови извлечения за получени плащания.

При анализ на събраните доказателства ревизиращите са стигнали до извод, че предмет на доставките по издадените фактури е "съгласно договор", без да са посочени индивидуализиращи данни за самия договор. Тъй като не са представени доказателства за произхода на вложените материали, как е извършен транспортът до обектите на възложителя, кой е извършил товаро-разтоварните работи, доказателства за извършени допълнителни разходи за командировки и работно облекло на

работниците, не са представени договори с подизпълнители и превъзлагането на услугите на трети лица, както и наемане на техника за извършване на услугите, ревизиращият екип не е могъл да установи категорично и безусловно, че ревизираното лице е извършвало облагаеми доставки по смисъла на чл.6 и чл.9 от ЗДДС и е определил нулева данъчна основа по всички издадени през периода фактури. Определил е начисленият ДДС по всички издадени през ревизирания период фактури от този доставчик като начислен неправомерно, без основание и при липса на доставка.

За целите на ревизионното производство е приобщен с Протокол №1042309/29.04.2015г, получен отговор от извършен обмен на информация по чл.7, 15, 16 и 25-27 от Регламент 904/201 О/ЕС с Референтен номер: VAT_BG_016170_EL_389VP/ 14_20141021_AF_RI_R, касаещ фирма "MT FOOD" EL800322680, на която [фирма] е издало инвойс фактура № 1/20.12.2013г. В отговора е посочено, че "MT FOOD" EL800322680 е липсващ търговец, deregистриран е по ЗДДС по инициатива на гръцката данъчна администрация, няма деклариран ВОП от гръцката фирма. Предметът на доставка е продажба на „ваучери" и други предплатени комуникационни услуги на трите мобилни оператора - М. ЕАД - М-тел, БТК АД - В., К. България М. АД - Г. и Ф.. Те са платени като неустойка по договор за доставка от 14.05.2013г. с предмет 3 бр. автоматизирана линия за производство на пенополиуретан. Технология и Ј., всяка на стойност 1354557,46 евро. Представено е споразумение към договор за доставка от 14.05.2013г., с който се признава неизпълнението на договора и се определя дължима неустойка в размер на 1986963,09 лв., както и решение на Арбитражен съд С. №13091901/ 2013г., с което е потвърдено задължението за неустойка в размер на 1986963,09 лв. Ревизиращите са приели, че се дължи неустойка, с уговорката, че тя е парична. Като са анализирали характера на доставените ваучери като телекомуникационна услуга и след като са приели за недоказано, че ваучерите се използват в Р Гърция, са заключили, че мястото на изпълнение на фактурираните доставки е територията на Република България, от което следва, че е приложим режимът на чл.12, ал.1 от ЗДДС и доставките следва да се обложат с 20 на сто ставка на данъка, а именно, за сумата от 1986963,09лв. се дължи данък в размер на 397392,62лв.

В резултат на констатациите от ревизията с РА № 22221714002561-091-001/ 09.06.2015 г., издаден на [фирма], в процесната негова част:

- за м.04.2012 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит по 4 бр. фактури от [фирма], в резултат на което са определени задължения за довносяне на ДДС в размер на 52 243.94 лв. с лихви в размер на 6 404.70 лв. към 09.06.2015 г.;

- за м.12.2013 г. е начислен ДДС на основание чл.86, ал.1 и 2 вр. чл.25 ЗДДС по I. № 1/20.12.2013 г. с получател "MT FOOD" EL800322680 с данъчна основа 1 986 963.09 лв. в размер на 397 392.62 лв. и са начислени лихви в размер на 56 522.94 лв. към 09.06.2015 г.;

- за м.04, м.05, м.06 и м.07.2014 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит по 8 бр. фактури от [фирма], в резултат на което са определени задължения за довносяне на ДДС за тези данъчни периоди в поредността им съответно в размер на 125 423.67 лв., 42 084 лв., 100 283.33 лв., 40 550 лв. и за тези главници са начислени лихви съответно в размер на 13 650.92 лв., 4 217.29 лв., 9211.83 лв. и 3374.63 лв.

По делото е назначена и приета съдебно-счетоводна експертиза и допълнителна съдебно-счетоводна експертиза. Вещото лице е проследило осчетоводяването на

процесните фактури при доставчиците и издадените към всяка една от фактурите съпътстващи документи, проследил е и отчитането на приходи и/или разходи по спорните фактури от жалбоподателя, проследил е осчетоводяването на разплащанията по фактурите, движението на стоките. Установил е, че счетоводство на [фирма] е водено според изискванията на ЗСч и СС.

В заключението по допълнителната ССЕ е установено, че в преписката по делото не се съдържат извлечения от счетоводни регистри (сметки), оборотни ведомости и други счетоводни данни по документи на [фирма], от които да може да се установят счетоводни записвания по фактури, издадени на [фирма], също и счетоводни записвания по фактури издадени от [фирма] при [фирма].

При така установените факти съдът прави следните правни изводи:

Относно допустимостта на жалбата, съдът се е произнесъл с подробни мотиви в определение от 30.03.2017г., с което е признато за недоказано оспорването по чл.193, ал.1 ГПК вр. § 2 от ДР на истинността на товарителница, издадена от [фирма] с подател [фирма] и получател дирекция "ОДОП" – С. при ЦУ на НАП, приета на 13.10.2015 г. и доставена на 23.10.2015 г. на л.25 от делото и на истинността на извлечението на Дневника на приетите и получени пратки на [фирма], на л.358 от делото. От недоказаното оспорване следва, че жалбата е депозирана в законоустановения срок. Екземпляр от РА № 22221714002561-091-001/09.06.2015 г., е връчен на [фирма] на 10.06.2015 г. по електронен път. С жалба вх. № 53-06-3587/24.06.2015 г. по описа на ТД на НАП – С., подадена от [фирма] до директора на дирекция "ОДОП"–С. при ЦУ на НАП в последния ден от 14-дневния срок по чл.152, ал.1 ДОПК, РА № 22221714002561-091-001/09.06.2015 г. е оспорен в посочените части като необоснован и незаконосъобразен с искане за отмяна. С уведомление изх. № 23-22-1178/15.07.2015 г., подписано за директора на дирекция "ОДОП"–С. при ЦУ на НАП, на основание чл.147, ал.2 ДОПК от [фирма] е изискано да отстрани нередовности на жалба вх. № 53-06-3587/24.06.2015г. Уведомление изх. № 23-22-1178/15.07.2015 г. е изпратено до [фирма] по електронен път на 15.07.2016 г. На същата дата от дружеството е върнато обратно електронно съобщение по чл.30, ал.6 ДОПК с потвърждение за получаването му. В изпълнение на указанията е постъпило уведомително писмо вх. № 23-22-1178/16.07.2015 г. по описа на дирекция "ОДОП" – С. при ЦУ на НАП от [фирма], подписано от П. В. У. като пълномощник с потвърждение, че именно тя е подписала жалба вх. № 53-06-3587/24.06.2015 г. въз основа на приложени пълномощни рег. № 10432/07.05.2015 г. и рег. № 12183/14.11.2011 г. Броен от датата на отстраняването на нередовностите по чл.145 ДОПК на жалба вх. № 53-06-3587/24.06.2015г. на [фирма] чрез уведомително писмо вх. № 23-22-1178/16.07.2015 г., 60-дневният срок по чл.155, ал.1, изр.1 ДОПК за разглеждането ѝ и произнасяне по нея е изтекъл на 14.09.2015 г. (понеделник). Тъй като до тази дата не е постановено решение от директора на дирекция "ОДОП" – С. при ЦУ на НАП, това произнасяне на основание чл.156, ал.4 ДОПК се смята за мълчаливо потвърждаване на РА № 22221714002561-091-001/09.06.2015 г. в обжалваната му част. След изтичане на срока по чл.155, ал.1, изр.1 ДОПК, 30-дневният срок за съдебно обжалване на РА № 22221714002561-091-001/09.06.2015 г. по чл.156, ал.5 ДОПК е изтекъл на 14.10.2015 г. (сряда). [фирма] е оспорило по съдебен ред РА № 22221714002561-091-001/09.06.2015 г. в частите, оспорени по административен ред, с жалба до Административен съд София-град, подадена чрез Дирекция "ОДОП"–С. при ЦУ на НАП с вх. № 53-04-766/23.10.2015 г. Към нея с

приложен в оригинал ненаименован документ, изготвен на бланка на "В. Е.", според попълнените данни по която тя се отнася до пратка № 01131015-A002, която е приета на 13.10.2015 г. със съдържание – жалба по ревизионен акт с подател [фирма] – [населено място]

Жалбата е подадена от легитимиран субект, адресат на оспорения РА, и при наличие на правен интерес, поради което е процесуално допустима.

При извършване на задължителната проверка по чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът констатира, че ревизията е възложена от компетентен орган и е приключила в определения от него срок. Ревизионният акт е издаден от компетентните органи по смисъла на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в изискуемата за действителността му форма, и определя данъчни задължения от вида и за периодите, за които е възложена ревизията - поради това не е обременен с пороци, влечащи неговата нищожност. Всички събрани в хода на ревизионното производство доказателства и обяснения са описани в РД, който на осн. чл.120, ал.2 ДОПК, е неразделна част от РА. В хода на ревизионното производство не са допуснати и съществени процесуални нарушения като самостоятелни основания за отмяната му.

За да се признае на получателя по облагаема доставка материалното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68 от ЗДДС следва да е изпълнено някое от условията посочени в чл.71 от ЗДДС, като при изследване предпоставките за възникване правото на данъчен кредит, винаги трябва да се държи сметка за това налице ли е облагаема доставка по смисъла на чл.6, ал.1 или чл.9 от ЗДДС и след това да се проверява изпълнението на съответните предпоставки, регламентирани в нормата на чл.71 от ЗДДС.

Законът не свързва задължението за начисляване на ДДС и правото на данъчен кредит единствено с издаването на данъчна фактура, а поставя изискването да е налице реално осъществена облагаема доставка. Легалната дефиниция на понятието данъчен кредит се съдържа в чл.68, ал.1 ЗДДС и това е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по ЗДДС за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. В този текст законодателят е предпоставил облагаемата доставка като основно изискване, за да е налице правото на данъчен кредит. Аналогично е законодателното решение при регламентиране на спорното право в нормата на чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС. В тази разпоредба се съдържа правото на задълженото лице да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по ЗДДС закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Законът на първо място изисква да е осъществена реална доставка на стока и услуга. След като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването

на този положителен факт.

Относно доставките от събраните по делото доказателства се установява, че с обжалвания РА, на осн. чл. чл.68,ал.1,т.1 от ЗДДС и чл.69, ал.1 във връзка с чл.6 от ЗДДС, на жалбоподателя е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактура № 175/12.04.2012г., фактура №173/ 11.04.2012; фактура №171/ 09.04.2012г. и фактура №169/ 06.04.2012г., всяка една от тях с данъчна основа 65678,3 лв. и ДДС 13115,66 лв. и предмет на доставката "външна услуга". Общият размер на отказания данъчен кредит за данъчен период м. 04.2012г. с доставчик **[фирма]** е в размер на 52462,64 лв.

Във връзка с процесните доставки е представен предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот от 18.06.2011 г, съгласно който продавачът **[фирма]** ще продаде на купувача **[фирма]** недвижим имот - трети и четвърти етаж на административна сграда находящ се в кв.25-Б по плана на **[населено място]**. Цената на имота е 1 800 000 лв., без включен ДДС. С цитирания договор продавачът се задължава в срок до 31.12.2012 г. да осигури всички документи за нотариална продажба на имота. Според чл. 4.3. от договора е предвидено заплащането на задатък в размер на 5000 лв.

С договор за бартер от 02.12.2011г. страните се уговарят да извършат взаимна доставка на стоки и услуги в размер на 863446,60 лв. без ДДС, като посоченият недвижим имот бъде разменен за предплатени услуги на мобилните оператори М., В. и Г. за комуникация в ел. вариант, като със стойността на направения бартер **[фирма]** плаща частично актива на **[фирма]** на стойност 1 800 000 лв., като остатъкът ще бъде изплатен съгласно действащия между тях предварителен договор за покупко-продажба на този актив от 18.07.2011г.

С два броя анекси от 22.08.2011 г. към предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот от 18.07.2011г. е променен срокът за сключване на окончателния договор и изповядване на сделките. Анексите нямат номер и са от една и съща дата, като променят срока на изпълнение на сделките до 31.12.2015г.

От **[фирма]** е представен предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот от 14.07.2011г. сключен между **[фирма]**, БУЛСТАТ[ЕИК] и **[фирма]**. В декларация управителят на „Агенция за пренаемане на персонал“ О. заявява, че предварителният договор не е влизал в сила, тъй като не е платено уговореното капаро от страна на **[фирма]** и на практика е развален. Ревизиращите са установили, че преди подписване на предварителния договор недвижимият имот е продаден на друго дружество.

Вещото лице при изготвяне на заключението по назначената ССЕ е установило, че към фактурите, издадени от **[фирма]** на **[фирма]**, не се установяват съпътстващи документи. Във връзка с процесните фактури,

издадени от [фирма] на [фирма] за външни услуги, по които са осчетоводени разходи, са издадени и фактури от [фирма] на [фирма] за бартер, по които фактури са осчетоводени приходи. Изписани са ваучери. Направено е прихващане на вземания и задължения по разчетните с/ки. Относно процесите фактури, издадени от [фирма] на [фирма] счетоводните записвания показват уреждане на сметни взаимоотношения с прихващане на вземания и задължения.

При [фирма] и по делото се установяват счетоводни записвания по фактури, издадени от доставчикът [фирма] по дебита на с/ка 602 „Разходи за външни услуги“ (602/8) с фактурната стойност (данъчна основа) и по дебита на с/ка 453 „Разчети за ДДС“ (453/1 „Начислен ДДС за покупките“) с фактурирания данък, срещу кредитиране на с/ка 401 „Доставчици“ (401/1) с общата фактурна стойност (данъчна основа + ДДС) По отношение на плащания по фактури на [фирма], счетоводното записване е по дебита на с/ка 401 „Доставчици“ (401/1) срещу кредитиране на с/ка 411 „Клиенти“ (411/1) за прихващане на вземания и задължения. Счетоводни записвания при доставчиците относно фактурите, в заключението не могат да се посочат, поради липса на счетоводни данни по делото. Процесите фактури, издадени от [фирма] на [фирма], са включени в дневниците за продажбите, респективно в СД за ДДС на доставчиците, за съответните данъчни периоди, видно от данните от ТД на НАП по делото. Фактурите, издадени от [фирма] на [фирма], са включени в дневниците за покупките, респективно в СД за ДДС на "Х. Т. К.-ЛТ" Е. за съответните данъчни периоди според данни от ТД на НАП.

При така установените факти съдът на първо място счита за неправилен изводът на ревизиращите, че предварителният договор е нищожен поради липса на предмет, тъй като имотът, предмет на договора, не е бил собственост на продавача по предварителния договор към момента на сключването му. Предварителният договор отговаря на общите изисквания за действителност, установени в чл.26-33 от Закона за задълженията и договорите (ЗЗД). Продажбата на чужда вещь не прави договора нищожен, следователно не прави и предварителния договор за продажба на чужда вещь нищожен поради липса на предмет. Още повече, че причините, поради които се сключва предварителен договор най-често са породени от липса на готовност у страните в момента да сключат окончателен договор, наличието на тежести, които страните искат да бъдат отстранени или може да е придобиването на вещта от продавача. Невъзможният предмет по смисъла на чл.26, ал.2 ЗЗД, който води до нищожност на договора е този, който не може да се достави с нормално практикуваните средства и достъпни възможности.

Въпреки това обаче, от събраните доказателства не се установява да се

е стигнало да сключване на окончателен договор и прехвърляне на собствеността на имота, съответно заплащане стойността от страна на жалбоподателя. До приключване на устните състезания не са представени нито едно доказателство в тази насока, въпреки, че срокът за сключване на окончателен договор е изтекъл преди повече от четири години. Както е установило и вещото лице, не са представени и съпътстващи фактурите документи.

Съгласно чл.130, ал.1 ЗДДС, когато е налице доставка, по която възнаграждението (изцяло или частично) е определено в стоки или услуги, приема се, че са налице две насрещни доставки, като всеки от доставчиците се смята за продавач на това, което дава, и за купувач на това, което получава. Съгласно ал.3 на чл.130 ЗДДС, доставката по ал. 1 с по-ранна дата на възникване на данъчно събитие се смята за авансово плащане (цялостно или частично) по втората доставка. В чл. 25, ал.7 ЗДДС е предвидено, че когато, преди да е възникнало данъчно събитие се извърши цялостно или частично авансово плащане по доставка, данъкът става изискуем при получаване на плащането (за размера на плащането), с изключение на получено плащане във връзка с вътреобщностна доставка. В тези случаи се приема, че данъкът е включен в размера на извършеното плащане.

В чл. 65 от Директива 2006/112 е предвидено, че когато трябва да се извърши плащане по сметка преди стоките или услугите да бъдат доставени, ДДС става изискуем при получаването на плащането и върху получената сума“ В т.39 от решение по дело C-107/13 на Съда на Европейския съюз (ЕС) е прието обаче, че член 65 от Директива 2006/112 не може да се приложи, ако се окаже, че към момента на авансовото плащане данъчното събитие е несигурно.

В настоящия случай, като се има предвид, че собствеността на имота, предмет на предварителния договор не принадлежи на продавача, нито на дружеството, с което той е сключило предварителен договор (, който от събраните доказателства - декларацията на управителя на [фирма] и справките от Агенцията по вписванията за прехвърлянията на имота - се установява, че също не е собственик на имота,) то обосновано може да се заключи, че данъчното събитие е несигурно. В този смисъл е и Решение № 11256 от 27.09.2017 г. на ВАС по адм. д. № 8132/2016 г., VIII о.

Действително в т.42 от същото решение съдът приема, че: За сметка на това режимът на правото на приспадане, предвиден в Директива 2006/112, не допуска данъчнозадължено лице — което не е знаело и не е могло да знае, че съответната сделка е част от извършена от доставчика данъчна измама или че друга сделка по веригата от доставки преди или след осъществяването от данъчнозадълженото лице е опорочена поради измама с ДДС — да бъде санкционирано, като не му

бъде признато право на приспадане (Решение по дело Б., посочено по-горе, точка 41 и цитираната съдебна практика)". В случая обаче се касае за покупко-продажба на недвижим имот, вписванията за който са публични и купувачът е могъл да извърши справка в Агенцията по вписванията за действителния собственик на имота.

При липса на осъществена доставка по предварителния договор законосъобразен е изводът на ответника, че не възниква право на приспадане на данъчен кредит по авансовите фактури. В този смисъл е и практиката на СЕС в решението по дело С-419/02, т. 50., както и Решение № 13922 от 20.11.2014 г. на ВАС по адм. д. № 209/2014 г., I о. Същевременно, във фактурите като предмет на сделките не е отразено нито авансово плащане, нито датата на получаването му съобразно чл. 114, ал. 1, т. 10 ЗДДС и този порок на формата във фактурите не може да се отстрани чрез допълнително представения предварителен договор. Определящо за дължимата преценка е обстоятелството, че дори и да е извършено авансово плащане, фактури с такъв предмет не са издадени, поради което следва да се приеме, че ревизираното дружество не притежава данъчен документ, съставен при условията на чл. 25, ал. 7 /ред. ДВ, бр. 95 от 2009 г./ в съответствие с изискванията на чл. 114 ЗДДС по смисъла на чл. 71, т. 1 ЗДДС. След като не е налице едно от кумулативно изискуемите се условия за упражняване на правото на данъчен кредит, то законосъобразно с РА е отказано неговото признаване. В този смисъл е практиката на ВАС, обективирана в Решение № 6840 от 8.06.2016 г. на ВАС по адм. д. № 11258/2015 г., I о.

Трябва да се държи сметка и, че установеният с Директива 2006/112 режим на приспадане на ДДС цели да увеличи точността на приспаданията така, че да се осигури неутралитетът на ДДС по начин, че осъществените на предходния етап операции да продължат да предоставят право на приспадане само доколкото служат за извършването на облагаеми с такъв данък доставки. Така този механизъм има за цел да създаде тясна и пряка връзка между правото на приспадане на платения ДДС и използването на съответните стоки или услуги за облагаеми впоследствие операции (Решение по дело Т. Х., посочено по-горе, точки 30 и 31).

Следователно в настоящия случай правилно с РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит по 4 бр. фактури от [фирма], в общ размер на 52 243.94 лв. с лихви в размер на 6 404.70 лв. към 09.06.2015г.

С обжалвания РА, на основание чл.68,ал.1,т.1 от ЗДДС и чл.69, ал.1 във връзка с чл.6 от ЗДДС, за м.04, м.05, м.06 и м.07.2014 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит по 8 бр. фактури от **[фирма]**, в резултат на което са определени задължения за довносяне на ДДС за тези данъчни периоди в поредността им съответно в размер на 125

423.67 лв., 42 084 лв., 100 283.33 лв., 40 550 лв. и за тези главници са начислени лихви съответно в размер на 13 650.92 лв., 4 217.29 лв., 9211.83 лв. и 3374.63 лв. Предмет на процесните фактури е "външна услуга"

Във връзка с тези доставки в хода на ревизията са представени договор за извършване на СМР от 01.08.2013 г, съгласно който възлагането на СМР на обекти на възложителя ще се извършва с възлагателен протокол, приложени са възлагателни протоколи и акт обр.19. в нито един от тези документи обаче не е описано мястото, на което са извършени описаните СМР. Това пречатства възможността да се установи извършени ли са действително СМР. От друга страна не може предметът на процесните фактури да бъде обвързан с конкретно извършени услуги.

Представени са договори по които [фирма] се явява подизпълнител. В същите е посочено, че материалите са за сметка на подизпълнителя. В тази връзка както от [фирма], така и от [фирма] не са представени доказателства за произхода на вложените материали, как е извършен транспортът до обектите на възложителя, кой е извършил товаро-разтоварните работи и т.н.

От приетото заключение по ССЕ във връзка с доставките от [фирма] се установява, че по счетоводни данни при [фирма] и по делото, се установяват счетоводни записвания по фактури, издадени от [фирма], по дебита на с/ка 602 „Разходи за външни услуги" (602/8) с фактурната стойност (данъчна основа) и по дебита на с/ка 453 „Разчети за ДДС" (453/1 „Начислен ДДС за покупките") с фактурирания данък, срещу кредитиране на с/ка 401 „Доставчици" (401/1) с общата фактурна стойност (данъчна основа + ДДС). По отношение на плащания по фактури на [фирма], по дебита на с/ка 401 „Д.-тавчици" (401/1) срещу кредитиране на с/ка 503 „Разплащателна сметка". Процесните фактури, издадени от [фирма] на [фирма], са включени в дневниците за продажбите, респективно в СД за ДДС на доставчиците, за съответните данъчни периоди, видно от данните от ТД на НАП по делото. Фактурите, са включени в дневниците за покупките, респективно в СД за ДДС на "Х. Т. К.-ЛТ" Е., за съответните данъчни периоди, според данни от ТД на НАП. Плащанията по фактурите, издадени от [фирма] на [фирма] са извършени по банков път и са осчетоводени. Няма данни от които да се установи материална и техническа обезпеченост.

Съдът споделя изводите на ревизиращите, че формата на процесните фактури е в нарушение на разпоредбата на чл.114, ал.1, т.9 от ЗДДС, според която фактурата задължително съдържа количеството и вида на стоката, вида на услугата. В случая при липса на описание на извършената услуга, както в договора, така и в представените с него писмени доказателства – възлагателни протоколи и актове обр.19, не

може да се установи, дали действително има извършена услуга, нито да се обвърже предметът на фактурата с конкретния договор или конкретен приемо-предавателен или възлагателен протокол. В този смисъл, неотнормирана е цитираната в жалбата практика на СЕС по съединени дела С-80/11 и С-142/11, тъй като в тях се касае за конкретни доставки, за които липсват доказателства относно кадровата и техническа обезпеченост на доставчика и неизпълнение на законови изисквания от страна на доставчика. В случая процесните фактури не могат да установят конкретно извършена работа на конкретен обект. Поради тази причина те не могат да бъдат обвързани и с представените фактури с получател Г. и извършените по тях СМР от жалбоподателя.

Член 226 от Директива 2006/112 на Съвета императивно налага минимално необходимото съдържание на фактурите, издавани от доставчика за целите на общата система на ДДС (когато съответната държава членка не се е възползвала от разпоредбата на чл. 221), както и за целите на контрола. Н. закон коректно транспонира посочената разпоредба, като задължава доставчика да издаде фактура, отговаряща на съответните минимални изисквания и съдържаща релевантната информация както за целите на приспадането, така и за целите на контрола. Съдържанието на издадените от [фирма] фактури не отговаря на изискванията на разпоредбите на Директивата (чл. 226, т.6), респ. на ЗДДС (чл. 114, ал.1, т.9). Действително, от практиката на СЕС следва, че национална практика (мярка), която основно подчинява признаването на определено данъчно предимство на спазването на формални задължения (каквото е изискването за фактуриране с определени параметри), без да вземе предвид материалноправните изисквания, надхвърля необходимото за правилното събиране на данъка, освен когато нарушаването на формалните изисквания възпрепятства предоставянето на сигурно (решително) доказателство за изпълнението на материалноправните изисквания - арг. от решение на СЕС по дело С - 273/11. В случая е налице именно такова нарушение на формалните изисквания, тъй като от предмета на фактурата не може да се установи естеството на престациите до степен, която да ги индивидуализира като точни параметри, не е установено във фактурите нито в представените в хода на ревизията съпътстващи ги документи. Представения договор, възлагателни протоколи и актове обр.19, за които се твърди, че са правно основание за фактурираните доставки, също не отстраняват посочената неяснота относно предмета на доставките.

В решението си по дело С - 271/12 Съдът на ЕС изрично сочи, че правото на приспадане може да се откаже на данъчнозадължените лица, получатели на услуги, които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение на последните след приемането на решението за

отказ, е предоставена информация с цел доказване на действителното им извършване, естеството и стойността им. От т.27 - 36 от същото решение на СЕС следва аргументът, че изначалната непълнота на фактурата пречатства приспадането на ДДС, тъй като пълнотата им обуславя необходимото за правилното събиране на ДДС и за целите на контрола, като липсата и преодолява действителното извършване на сделките, при положение, че доставчикът не е извършил своевременна корекция на своите данъчните документи (в този смисъл т.43 от решение по дело С-368/09). При това от тълкуването на т.38 - 44 от решението по дело С-271/12 следва, че отказът да се приспадне ДДС в ситуация като процесната, не противоречи на неутралността на ДДС, тъй като общата система на ДДС не подчинява изискуемостта на косвения данък на упражняването на приспадането му, дори когато действителното осъществяване на сделките води до правомерност на плащането на ДДС от платеща му.

Както са посочили ревизиращите, всяка от страните трябва да притежава писмени доказателства, които да докажат наличието на осъществените сделки, както и счетоводни и търговски регистри. По отношение на процесните доставки не може да бъде доказано извършването на реална доставка по смисъла на чл.9 от ЗДДС и възникване на данъчно събитие по чл.25, ал.2 от ЗДДС

По изложените съображения законосъобразно на основание чл.68,ал.1,т.1 от ЗДДС и чл.69, ал.1 във връзка с чл.6 от ЗДДС, за м.04, м.05, м.06 и м.07.2014 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит по 8 бр. фактури от [фирма], в резултат на което са определени задължения за довносяне на ДДС за тези данъчни периоди в поредността им съответно в размер на 125 423.67 лв., 42 084 лв., 100 283.33 лв., 40 550 лв. и за тези главници са начислени лихви съответно в размер на 13 650.92 лв., 4 217.29 лв., 9211.83 лв. и 3374.63 лв.

Относно начисления ДДС за м.12.2013 г. на основание чл.86, ал.1 и 2 вр. чл.25 ЗДДС по I. № 1/20.12.2013 г. с получател **“MT FOOD”** EL800322680 с данъчна основа 1 986 963.09 лв. в размер на 397 392.62 лв. и начислени лихви в размер на 56 522.94 лв. към 09.06.2015 г., от събраните в хода на ревизията доказателства се установява, че издадената фактура е за доставка на ваучери за предплатени комуникационни услуги на трите мобилни оператора - М. ЕАД - М-тел, БТК АД - В., К. България М. АД – Г..

Представен е договор за доставка между [фирма] и гръцкото дружество MT FOOD от 14.05.2013г, с предмет - 3 бр. автоматизирана линия за производство на пенополиуретан, технология J., всяка на стойност 1354557,46 евро. Представено е споразумение към договор за доставка от 14.05.2013г., с който се признава неизпълнението на договора от страна на жалбоподателя и се определя дължима

неустойка в размер на 1986963,09 лв. С решение на Арбитражен съд С. №13091901/2013г. е потвърдено задължението за неустойка в размер на 1986963,09лв. С фактурираните по процесната ВОД ваучери е заплатена тази неустойка.

От приетото заключение на ССЕ се установява, че от аналитичните регистри при [фирма], са видими счетоводни записвания по фактури на [фирма] и [фирма] по дебита на с/ка 304 "Стоки" за заприхождаване на ваучери (данъчна основа без ДДС) и по дебита на с/ка 453 "Разчети за ДДС (453 /1 "Начислен данък за покупките") с фактурирания данък, срещу кредити-ране на с/ка 401 "Доставчици" (401/1) с общата фактурна стойност (данъч-на основа + ДДС). Със следващи счетоводни записвания е дебитирана с/ка 401 "Доставчици" (401/1) срещу кредитиране на с/ка 503 "Разплащателна сметка" или с/ка 501 "Каса в левове". Осчетоводени са приходи по факту-ра, издадена от [фирма] на л за ваучери и има изписване на ваучери. Следват приключвателни счетоводни записвания, при които е осчетоводено задължение на [фирма] към МТ Ф. за неустойка по договор, вземане от МТ Ф. за ваучерите и взаимно прихващане между тях (по разчетните с/ки).

Фактурите за покупки и продажби на ваучери, заприхождаването и изписването по дебита и кредита на с/ка 304 "Стоки" и тяхната ангажира-ност с процесите фактури вещото лице е проследило в Таблицы №№ 14 до 17 от основаното заключение.

В хода на ревизията не са представени доказателства за волеизявление от страна на гръцкото дружество тази неустойка да бъде заплатена с ваучери.

В хода на административното обжалване е представена кореспонденция между жалбоподателя и гръцкото дружество "МТ FOOD", съдържаща съгласието му неустойката да бъде заплатена във ваучери. Като частни документи те не обвързват съда, те нямат достоверна дата и изводите на ответника, че са съставени с оглед настоящето производство се подкрепят от останалите доказателства по делото.

Настоящият състав споделя изцяло изводите на ревизиращите, свързани с характера на предоставените електронните ваучери комуникационни услуги, които няма как да се използват на територията на Р Гърция. От една страна, трите мобилни оператора - М. ЕАД, К. България М. АД и БТК АД поддържат мрежа само и единствено на територията на Република България. Технически активирането на тези ваучери става единствено и само в магазинните мрежи на мобилните оператори, чиято собственост са те. На територията на Р Гърция, ваучерите не могат да бъдат активирани физически. Твърденията в жалбата, че е възможно използването им на повече от 37 км разстояние от границата, на първо място не е подкрепено с никакви доказателства.

На следващо място както се установява от представените по делото писмени доказателства, в това число и товарителницата издадена от D., получателят MT FOOD е със седалище [населено място], област A., което се намира до [населено място], на стотици километри от границата с България. Не са представени никакви доказателства гръцкото дружество да развива дейност близо до границата с България или дори индиция, че има някаква логика в получаването на 294565 броя ваучери от български мобилни оператори на стойност 1015918,10 лв. и използването им от гръцкото дружество.

Напротив, от получения в хода на ревизията отговор от извършен обмен на информация по чл.7,15,16 и 25-27 от Регламент 904/2010/ЕС, "MT F. " е липсващ търговец. Дерегистриран е по ЗДДС по инициатива на гръцката данъчна администрация. Цитирани са следните факти и обстоятелства: "Според наличната информация до този момент гръцката фирма е подавала СД по ЗДДС за 2012 и 2013г., но не й обобщени декларации с деклариран ВОД/ВОП и никакви данъчни декларации не са подавани до този момент. Няма деклариран ВОП от гръцката фирма, което е видно и от съпоставката на данните от VIES декларациите при служебния обмен на информация между данъчните администрации на Р България и Гърция.

Предвид факта, че ВОД представлява изключение от общото правило за облагане на всички доставки с място на изпълнението на територията на страната, тежестта на доказване е за данъчно задълженото лице.

Към фактите по настоящото производство е възможно да бъде отнесена и практиката на СЕС по тълкуване на Шеста Директива принципите на 77/388/Е. на Съвета от 17 май 1977 г. относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота - обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, изменена с Директива 2000/65/ЕО на Съвета от 17 октомври 2000 г.

Според Решение от 20 юни 2013 г. на СЕС по дело P. N., C-653/11, договорните клаузи, макар и да са един от елементите, които следва да се вземат под внимание, не са определящи за установяването на доставчика и получателя на доставката. "Те могат по-специално да не бъдат отчитани, когато се установи, че не отразяват действителното икономическо и търговско положение, а представляват напълно изкуствена конструкция, която не отразява икономическата действителност и е създадена единствено с цел получаване на данъчно предимство, което следва да се прецени от националната юрисдикция." В настоящия случай от съдържанието на представените писмени доказателства може да се приеме, че договорната доставка на ваучери предсатвляваща неустойка по неизпълнения договор, в случай че действително е било договорено, е договорено единствено с цел

получаване на данъчно предимство, което следва да се цени като липса на реална доставка. Допълнително следва да бъде посочено, че според решение от 21 февруари 2008 г. на СЕС по дело Part S. Srl, C-425/06 е допустимо националният съд да тълкува действителните отношения между ревизираното лице и неговите съконтрахенти за установяване на данъчните му задължения, което на практика и представлява обосновката на извода, че не е приложим режима на чл.12, ал.1 от ЗДДС и доставките следва да се обложат с 20 на сто ставка на данъка.

По изложените съображения и в тази част РА е законосъобразен, а жалбата на [фирма] следва да се отхвърли като неоснователна.

След като не се намират основания за коригиране на установените в ревизионния акт задължения за данъци, дължимостта на определените лихви и техния размер, също следва да бъдат потвърдени предвид характера им на акцесорни задължения. По делото няма данни за длъжника да са налице нормативно предвидени основания за недължимост на лихвите през определени периоди или за намаляването на техния размер.

При този изход на делото и с оглед своевременно заявеното от ответника искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, дружеството жалбоподател следва да заплати на Националната агенция за приходите разноски по делото за юрисконсултско възнаграждение, в размер на 18761 лева, определен съгласно чл. 161, ал. 1 от ДОПК и чл. 8, ал.1 вр. с чл.7, ал.2, т.5 от Наредба № 1/2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, съобразно материалния интерес определен от размера на спорните задължения по РА.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, съдът

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място] 1303, район В., [улица], срещу ревизионен акт № 22221714002561-091-001 от 09.06.2015г., издаден от орган по приходите, възложил ревизията и орган по приходите, ръководител на ревизията, мълчаливо потвърден, на осн. чл.156, ал.4 ДОПК, от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С., при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], да заплати на Националната агенция за приходите, юрисконсултско възнаграждение в размер на 18761 (осемнадесет хиляди седемстотин шейсет и един) лв.

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

Решението да се съобщи на страните чрез изпращане на преписи от

него по реда на чл. 137 от АПК.

Съдия: