

РЕШЕНИЕ

№ 3519

гр. София, 26.05.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 4 състав,
в публично заседание на 08.03.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ирина Кюртева

при участието на секретаря Росица Б Стоева и при участието на прокурора Моника Малинова, като разгледа дело номер **9151** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма] срещу ревизионен акт(РА) № Р-22002219001270-091-001/15.01.2020г., потвърден с Решение № 1264/ 13.08.2020г. на директора на Д“ОДОП“-С., с който с на дружеството са определени задължения по реда на Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) общо в размер на 2 075 505,36 лв., произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 772 686,67 лв. по фактури, издадени от доставчиците [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК], ведно с начислените лихви за забава в размер на 302 818,69 лв.

В жалбата са изложени оплаквания за незаконосъобразност, немотивираност и необоснованост на оспорения ревизионен акт. Твърди се, че по отношение на всички непризнати доставки е приложима разпоредбата на чл.25, ал.6 ЗДДС, съгласно която при наличие на авансово плащане, ДДС става изискуем и получателят на плащането дължи издаване на данъчна фактура, респективно за платеца възниква право на данъчен кредит(ДК) за ДДС върху размера на платеното. Позовава се на чл.25, ал.7 ЗДДС, като жалбоподателят твърди че правилно и законосъобразно е декларирало ползването на ДК върху размера на авансово направените плащания от доставчиците му през ревизионния период. Към периодите, в които са фактурирани процесните авансови плащания, не са настъпили кумулативните предпоставки за прилагане на чл.78, ал.4 и ал.5 ЗДДС, поради което извършените корекции на ДК са

незаконосъобразни. Позовава се на решенията по дела С-419/2002, С-549/2011г., С-277/05 на СЕС и др. и практиката на ВАС. Моли за отмяна на оспорения РА и присъждане на сторените по делото разноски.

В съдебно заседание жалбоподателят, редовно уведомен, се представлява се от адв. С., който моли жалбата да бъде уважена по изложените в нея съображения. Претендира сторените по делото разноски съобразно представен списък. Представя подробни писмени бележки.

Ответният административен орган – Директор на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-С., чрез процесуалния си представител юрисконсулт Й., излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата, моли съда да я остави без уважение и да присъди в полза на Дирекция ОДОП при ЦУ на НАП - С. юрисконсултско възнаграждение. Отправя възражение за прекомерност на претендираното адвокатско възнаграждение, ако същото не е в минимален размер. Представя писмена защита.

Софийска градска прокуратура, чрез прокурор М., изразява становище за неоснователност на жалбата.

Административен съд София – град, като взе предвид становищата на страните, писмените доказателства по преписката и доказателствата в съдебното производство, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намери за установено следното:

Със Заповед №Р-22002219001270-020-001/01.03.2019 г., издадена от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма], за установяване на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди от 01.11.2017 г. до 31.01.2018 г. Заповедта е връчена по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на 11.03.2019 г.

Ревизията е възложена и във връзка с Решение №322/22.02.2019 г. на директора на дирекция ОДОП С., с което са отменени установените с РА №Р-22221018001024-091-001/26.11.2018 г. задължения за ДДС за периоди от м. 11.2017 г. до м. 01.2018 г., и преписката е върната за извършване на повторна ревизия за посочените периоди и вид задължение.

Със Заповеди за изменение на ЗВР (ЗИЗВР) №Р-22002219001270-020-002/10.06.2019 г. и №Р-22002219001270-020-003/11.07.2019 г., издадени от органа, възложил ревизията е удължен срокът за извършване на ревизия до 11.08.2019 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22002219001270-092-001/29.10.2019 г., връчен по електронен път на 19.11.2019 г. В срока на чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е подадено писмено възражение срещу констатациите в РД.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на [фирма] е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения (ИПДПОЗЛ) №Р-22002219001270-040-001/26.03.2019 г., с което са изискани писмени обяснения и конкретни документи, касаещи ревизираните периоди, включително сключени договори и анекси към тях с клиентите на дружеството, във връзка с които са сключени договорите с процесните доставчици; анекси към договорите с посочените доставчици, както и писмени обяснения за причините, поради които действието на договорите с доставчиците е продължено; подробна информация относно механизма, по който ще се осъществят доставките (къде следва да бъде извършено предаването/приемането на стоките, как ще бъдат

доставени и др.). Представените документи са с вх. №К.-2603/30.04.2019 г.

В изпълнение на указанията, дадени в Решение №322/22.02.2019 г. на директора на ДОДОП С. са извършени насрещни проверки на доставчиците [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Установените при проверките резултати, обективирани в протоколи, са описани подробно в РД, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК се явява неразделна част от РА.

С Протокол №Р-22002219001270-П.-001/06.08.2019 г. са приобщени всички доказателства от предходното ревизионно производство.

Установено е, че основният предмет на дейност на ревизираното лице през ревизираните периоди, е търговска дейност (покупко-продажби на МПС и строителна техника), строителство и извършване на строително-монтажни работи (СМР), и отдаване под наем на собствен недвижим имот (база за складиране на зърно). Дружеството е вписано в Централния професионален регистър на строителя към К. на строителите в България. Притежава необходимата кадрова обезпеченост за осъществяване на дейността.

Ревизионното производство приключва с РА №Р-22002219001270-091-001/15.01.2020 г., издаден от Г. И. М., на длъжност началник сектор при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и Ю. С. Т.-С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. Видно от разпоредителната част на РА, при деклариран данък за възстановяване в общ размер на 287 410,19 лв. за процесните периоди (от м. 11.2017 г. до м. 01.2018 г.), е установен данък за внасяне в общ размер на 1 788 095,17 лв. Разликата в размер на 2 075 505,36 лв. е вследствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 1 772 686,67 лв. и начислените лихви за забава в тази връзка в размер на 302 818,69 лв., предмет на спор в настоящото производство. РА е връчен по електронен път на 22.01.2020 г.

В срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК от ревизирания субект до директора на дирекция ОДОП е постъпила жалба срещу констатациите на органите по приходите в процесния РА, вх. №53-06-13623 от 03.02.2020 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-261 от 13.02.2020 г. по регистъра на дирекция ОДОП С.. Жалбата е подадена в законоустановения срок и е съобразена изискванията чл. 145, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 156, ал. 7 от ДОПК, срокът за произнасяне по жалбата е продължен по взаимно писмено съгласие между жалбоподателя и директора на дирекция ОДОП С. за срок до 10.07.2019 г. В този срок не е постановено решение. Решаващият орган при условията на чл. 156, ал. 6 от ДОПК е постановил Решение № 1264/13.08.2020г., с което потвърждава оспорения РА.

Предмет на процесните доставки са авансови плащания, извършени от [фирма], във връзка със сключени договори с процесните доставчици. Конкретно по доставчици е установена следната фактическа обстановка:

1. [фирма]

През м. 11.2017 г. ревизираното лице е ползвало право на приспадане на данъчен кредит в размер на 480 578,34 лв., по 12 фактури, издадени от [фирма].

В хода на предходната ревизия доставчикът е представил процесните фактури; писмено обяснение от управителя, съгласно което за осъществяване предмета на доставка не са необходими „специфични ресурси“; договор за доставка на тежка строителна техника от 10.10.2017 г., съгласно който доставчикът, следва да достави на ревизираното лице: Бетон помпа CIFA K 45H, Цистерна Е6 R. Т 460, комбинирана

автобетон помпа S., с разпределителна стрела и бетоносмесител; анекс от 15.11.2017 г., съгласно който, поради променен интерес от страна на купувача, вследствие на забава от страна на доставчика, дължаща се на прекалена натовареност на завода-производител, се променя предметът на договора, като техниката която следва да се достави вече е: Булдозер К. D65EX-18, с цена 240 000,00 евро, без ДДС (469 399,20 лв.); Верижен багер К. HB365, LC-3-H., с цена 235 000,00 евро, без ДДС (459 620,05 лв.); Верижен багер К. PC 490LC-11 H. D., с цена 259 140,00 евро, без ДДС (506 833,79 лв.) и 3 броя Мини челен товарач К. SK 820-5 S. F., с единична цена 33 500 евро без ДДС, т.е. обща цена за трите челни товарача 100 500,00 евро, без ДДС (196 560,92 лв.). Общата цена на цялата техника, съгласно анекса от 15.11.2017 г., е 834 640,00 евро, без ДДС или 1 632 413,96 лв., без ДДС или 1 958 896,76 лв. с ДДС.

В анекса е определено, че всички направени авансови плащания по договора в размер на 2 883 558,08 лв. ще послужат за заплащане на цената на посочената в изменения договор техника. Съгласно чл. 4 от договора, продавачът е длъжен да предаде техниката в срок, не по-късно от 31.07.2018 г. С анекса от 15.11.2017 г., срокът на доставката е удължен до 30.11.2019 г.

Доставчикът е представил търговски предложения, съдържащи подробни технически спецификации на техниката - мощност, трансмисии, електрическа система, производител, срок на годност, модел и др.; оферти за вида и техническите характеристики на описаната в договора/анекса техника, вторични счетоводни документи и банкови извлечения. При извършена служебна проверка е установено, че всяка една издадена фактура съответства на направено авансово плащане от страна на ревизираното лице, т.е. всички фактури са разплатени.

След проверка в информационната система на НАП, органът по приходите е констатирал, че спорните фактури са отразени в дневниците за продажби на [фирма], като дължимият ДДС за внасяне за периода на издаване на фактурите, не е внесен и към настоящия момент. Доставчикът е декларирал предмет на дейност „ресторанти и заведения за бързо обслужване“, неотнормиран към предмета на доставки.

Освен гореописаните документи ревизираното лице е представило и договор от 30.09.2018 г. с негов клиент - [фирма], ЕИК[ЕИК]. Посочено е, че именно в изпълнение на задълженията му по този договор е сключен договорът с доставчика [фирма], т.е. последният е в пряка функционална зависимост от условията и развитието на договорните отношения с неговия клиент. Представен е и Споразумителен протокол от 30.09.2018 г., съгласно който, към тази дата, ревизираното лице има задължения към [фирма], произтичащи от Договори за временна финансова помощ в общ размер на 2 144 544,34 лв., като страните се съгласяват цялото задължение на длъжника да се счита за авансово плащане за доставка на строителна техника и машини. Съответно в т. 8 от договора е вписано, че към датата на неговото подписване, купувачът [фирма] предварително е заплатил на ревизираното лице, аванс в размер на 2 144 544,34 лв. с ДДС, от която сума ще бъде приспадана частично стойността на всяка доставка на техника.

Приложена е и издадената от [фирма] фактура №[ЕГН]/30.09.2018 г., с предмет „аванс по договор за доставка“ с данъчна основа в размер на 1 787 120,28 лв., начислен ДДС 357 424,06 лв. и обща стойност 2 144 544,34 лв., както и фактура №[ЕГН]/25.01.2019 г., с ДО и ДДС в размер на 0,00 лв., с предмет продажба на Булдозер К., но модел D65 PX-15, а не модел D65EX-18, какъвто е следвало да бъде

доставен от [фирма]. Приложени са и счетоводни регистри, в т.ч. главна книга. Ревизиращите са съобразили, че срокът за доставка на строителната техника (30.11.2019 г.) е изтекъл към датата на издаване на процесния РА - 15.01.2020 г., като по преписката не са налице доказателства за реалното осъществяване на доставката. Не са налице и доказателства за последваща реализация на въпросните стоки/ДМА. Органите, преценяйки доказателствата и липсата на такива за притежавана от доставчика материална и технологична обезпеченост за осъществяване на доставките, и предвид непредставяне на данни от къде е получил предоставените на ревизираното лице оферти и търговски предложения, съдържащи подробни технически спецификации на съответната техника, както и предвид непредставяне на документи, доказващи търговски и преддоговорни отношения с производителя на техниката (доколкото в придружаващите документи е вписано, че се касае за фабрично нови машини и съоръжения), приемат, че в случая се касае за прехвърляне на парични средства за доставки, които не са доставени до момента и които няма как да бъдат осъществени в бъдеще, с цел ползване единствено на данъчен кредит от получателя [фирма].

2. [фирма].

Ревизираното лице е ползвало право на данъчен кредит в размер на 721 216,66 лв. за м. 11.2017 г. и м. 12.2017 г. по 13 фактури, издадени от [фирма].

В указания срок по настоящето ревизионно производство от доставчика не са представени документи. В предходната ревизия е представило следните доказателства: процесните фактури; договор за доставка на тежка строителна техника от 10.11.2017 г., съгласно който, продавачът [фирма] следва да достави на купувача [фирма]: 2 бетонови помпи CIFA и 4 верижни багера К.. Срокът на договора е до 31.10.2018 г., а цената е в размер на 3 610 000,00 лв. с ДДС; договор от 10.11.2017 г. за доставка на 25 МПС - V. FH 6x2R, с технически характеристики съгласно

Приложение 1 към договора. Посочено е, че цената по договора, е съгласно предложена оферта от 02.11.2017 г., а именно 88 500,00 евро за брой с вкл. ДДС (173 090,96 лв.). Т.е. общо 4 327 273,75 лв. Съгласно

предложената оферта, срокът за доставка е 8 месеца, след заплащане на 40% от цената. Съгласно чл. 3 от договора, плащането ще се извършва авансово, в периода от 15.11.2017 г. до 23.12.2017 г., на която дата следва да бъде извършено последното авансово плащане Съгласно чл. 4 от подписания договор, продавачът е длъжен да предаде техниката в срок не по-късно от посочения в офертата срок – т.е., доколкото 40% от цената е заплатена към 07.12.2017 г., стоките е следвало да се доставят най-късно до 07.08.2018 г.

Спорните фактури са отразени в дневниците за продажби на [фирма]. Дължимият, за периода на издаване на фактурите, ДДС за внасяне, не е внесен и към настоящия момент. Установено е, че на дружеството е извършена ревизия по ЗДДС за периодите от 01.11.2017 г. до 31.12.2017 г., приключила с РА №Р-22221018000572-091-001/10.12.2018 г. При ревизията е констатирано, че [фирма] не разполага с ресурс за осъществяване на доставки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС, в т.ч. и доставките по процесните договори с [фирма]. Констатирано е, че в дружеството няма назначени лица на трудови договори, дружеството не е подавало ГДД по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) за финансовата 2017 г.

От ревизираното лице са представени идентични с горните документи, както и

банкови извлечения, удостоверяващи извършени авансови плащания в общ размер на 4 023 400,00 лв. (налице е разлика до размера на фактурите в размер на 303 900,00 лв.). Представен е и анекс от 20.06.2018 г. към договора за доставка на 25 МПС VOLVO FH 6x2R, съгласно който, поради променен интерес от страна на възложителя (купувача), вследствие на забава от страна на доставчика, дължаща се на прекалена натовареност на завода-производител, се променя предметът на договора, като техниката която следва да се достави вече е: 19 броя самосвали MAN TGS 41.420 8x4 BB EURO 6с. Съгласно приложена оферта, цената за 1 брой МПС от този вид е 97 040,00 евро без ДДС за 1 брой (189 793,75 лв.) или общо 3 606 081,25 лв. или 4 327 297,50 лв. с вкл. ДДС. В анекса е определено, че всички направени авансови плащания по този договор се считат за редовни и ще послужат за заплащане на цената на посочената в изменения договор техника, както и че техниката следва да се предаде до 30.11.2019 г.

Както от ревизираното лице, така и от доставчика не са представени доказателства за прехвърляне на собствеността на договорената техника, предвид на това че до датата на изготвяне на РА е изминал анексириания срок за доставка. Прието е, че доколкото доставчикът не е доказал потенциална възможност да изпълни договорите, то същите са привидни, като целта на сключването им е била единствено акумулиране на данъчен кредит за получателя – [фирма], но не и осъществяване на реални доставки на ДМА.

3. [фирма].

През м. 12.2017 г. и м. 01.2018 г. ревизираното лице е ползвало право на данъчен кредит в общ размер на 246 480,01 лв. по 6 фактури, издадени от [фирма].

Изготвеното ИПДПОЗЛ е връчено по електронен път, но в указания срок документи не са представени. В предходната ревизия също не са ангажирани доказателства.

При извършена проверка в информационния масив на НАП е установено, че процесните фактури са включени в дневниците за продажби на [фирма]. Констатирано е, че този доставчик е бил ревизиран по ЗДДС за периода от 16.11.2017 г. до 31.01.2018 г., като ревизията е приключила с РА №Р-22220218000998-091-001/13.09.2018 г. Поради непредставяне на изисканите от приходните органи първични и вторични счетоводни документи, реалността на декларираните продажби, включително и към [фирма], е оспорена, като е определена нулева данъчна основа по всички издадени фактури през ревизирия период, а начисленият данък е приет за дължим на основание чл. 85 от ЗДДС (данъкът е изискуем от всяко лице, което посочи данъка във фактура и/или известие по чл. 112).

От ревизираното дружество са представени процесните фактури с данъчна основа в общ размер на 1 232 399,99 лв., ДДС в размер на 246 480,01 лв. и обща стойност 1 478 880,00 лв.; договор за доставка на строителни материали от 10.12.2017 г., чиито конкретен вид и количество, се уточнява на база заявки. Срокът за извършване на доставките е 1 година от датата на подписване на договора (т.е. 10.12.2018 г.). Стойността на договора е 1 232 400,00 лв. без ДДС или 1 478 880,00 лв. с ДДС, като плащането следва да се извърши поетапно. Представен е анекс от 20.02.2018 г., с който срокът на договора е удължен до 30.11.2019 г.;

договорена е и друга – по-висока цена. С анекс от 07.01.2019 г., се възвръща първоначално договорената цена. Представени са и банкови извлечения, удостоверяващи разплащане в размер на 1 478 880,00 лв., съответстващо напълно на общата стойност на фактурите. Не са представени документи, доказващи предаване/приемане на строителни материали, както и документи за последваща реализация към клиент на [фирма], включително издадени от ревизираното лице фактури за получено от него авансово плащане.

4. [фирма]

Относно непризнато право на приспадане на данъчен кредит по 9 фактури, издадени от [фирма], с начислен ДДС в общ размер на 324 411,66 лв., отразени от ревизираното лице в отчетен регистър „дневник за покупките“ през данъчни периоди м. 12.2017 г. и м. 01.2018 г.

Резултатите от извършената насрещна проверка на [фирма] са обективирани в ПИНП №П-22221319060715-141-001/24.04.2019 г. В отговор на връченото му по електронен път ИПДПОЗЛ, доставчикът не е представил документи. В предходната ревизия обаче [фирма] е представил следните доказателства - процесните фактури; договор за доставка на строителни материали от 20.12.2017 г., с приложение към него, съдържащо конкретизация на материалите, които следва да бъдат доставени, в срок от една година от подписване на договора (т.е. до 20.12.2018 г.). Съгласно договора, изпълнителят следва да осъществи доставки на строителни материали, съобразно заявките на възложителя. Стойността на договора е 1 622 058,34 лв. без ДДС, която съответства на общия размер на данъчната основа по фактурите. Приложени са писмени обяснения, съгласно които за осъществяване предмета на доставка не са необходими „специфични ресурси“; банкови извлечения за получени от клиента разплащания на обща стойност 1 946 470,00 лв., съответстваща на общата стойност на фактурите, както и хронологичен дневник на сметка 503 „Разплащателна сметка в лв.“.

Спорните фактури са отразени в дневниците за продажби на [фирма]. Констатирано е, че на [фирма] е издаден РА №Р-22220218001001-091-001/20.08.2018 г., с който е установено, че единствен клиент на [фирма], за посочените периоди, е [фирма], а основен доставчик [фирма], ЕИК[ЕИК] - дружество с „рисков профил“ и дерегистрирано по ЗДДС. При извършената му насрещна проверка, този доставчик не е представил изисканите му от приходните органи документи. След извършени проверки е установено, че [фирма] няма обекти, от които да извършва дейност и няма назначени лица по трудови правоотношения.

От ревизираното дружество са представени идентични с гореописаните документи, както и анекс от 10.02.2018 г., с който срокът на договора е удължен до 30.11.2019 г.; договорена е и друга – по-висока цена. С анекс от 03.01.2019 г., увеличението на цената отпада.

Обобщено за всички доставчици, основните аргументи на ревизиращите за непризнаване на правото на данъчен кредит при ревизираното лице се свеждат до липсата на доказателства за реално осъществяване на доставките, по които е извършено авансово заплащане на процесните суми,

както и липса на доказателства за наличие на материална и техническа обезпеченост на доставчиците за извършване на доставките. На основание чл. 78, ал. 4 и ал. 5 във връзка с чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, на ревизираното лице е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от горепосочените доставчици.

Решаващият орган споделя изводите на ревизиращият екип и приема, че в случая изборът на сочените доставчици не е извършен на база обективни търговско-икономически критерии, а процесните фактури не документират реални облагаеми доставки от посочените в тях доставчици, както и че страните не са целели предоставяне, съответно получаване на стоки, а само съставяне на данъчни документи, които да осигурят възможност за ползване на право на данъчен кредит у получателя (ревизираното лице) за съответните периоди. Прави се категоричен извод, че доставчиците не са изпълнили поетите задължения по договора и авансовите плащания по него са извършени без основание. Като краен резултат РА е потвърден в частта на отказаното право на данъчен кредит общо в размер на 1 772 686,67 лв., ведно със съответните лихви.

От назначената по делото ССЧЕ се установява, че жалбоподателят е извършил авансови плащания към: [фирма] в размер на 1 946 470,00 лева, извършени по банков път, като по договора няма дължими и надплатени суми; [фирма] – авансови плащания в размер на 1 478 880,00 лв. по банков път, като по договора няма дължими и надплатени суми. Към [фирма], при цена на договора от 4 327 312 лева, е изплатена авансова сума в размер на 4 023 400 лв., т.е. с 303 897,34 лв. по-малко, като според вещото лице фактурите за тази сума са издадени без основание, поради неизпълнението на чл. 25, ал.7 от ЗДДС. На [фирма] е надплатена сума в размер на 924 573, 26 лева, като жалбоподателят е следвало да издаде кредитно известие, считано от 15.11.2017г. на основание чл.115, ал.2 ЗДДС и на основание чл.78, ал.4 ЗДДС е следвало да коригира размера на ползвания данъчен кредит.

По назначената съдебно техническа експертиза, вещото лице дава заключение, че строителната техника и материали, които са предмет на договорите и анексите към тях, по процесните доставки, са уговорени и установени в анексите. Не са налични приемо-предавателни протоколи за процесните строителни материали и техника, както и към други клиенти. Според вещото лице, след доставката материалите трябва своевременно да се предоставят на клиент на жалбоподателя, ако такъв има, тъй като за съхранението им са необходими складови бази. Няма документация, от която да е видно кога строителните материали и техника са доставени и към кои клиенти са насочени.

Въз основа на събрания доказателствен материал, съдът достигна до следните правни изводи:

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му.

В случая, релевантните за разрешаването на административно правния спор факти и обстоятелства са установени от материално компетентни органи на

приходната администрация в хода на ревизия, осъществена по реда на чл.112 и сл. от ДОПК. Ревизията е завършила с издаването на оспорения РА, който е постановен в изискваната от закона форма. Не се констатира нарушение на процесуалните правила при осъществяване на действията от страна на приходната администрация. РА е издаден от компетентен орган по приходите съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК.

Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административно производствените правила. От органите по приходите са изяснени фактите от значение за процесните доставки, след анализ на събраните в хода на ревизионното производство доказателства, като са преценени и събраните такива в предходното ревизионно производство.

При проверка на приложението на материалния закон, съдът достига до същите изводи, както органите на приходите.

Процесните фактури, с предмет авансови плащания по договори, са издавани във връзка със сключени договори и анекси между ревизираното лице и процесните доставчици.

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

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

Спорът във връзка с ползваният данъчен кредит за авансови плащания по фактурите, издадени от доставчиците [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] следва да се разглежда в светлината на Решение на съда на ЕС от 31.08.2018г. по съединени дела C-660/16 и C-661/16. Съгласно диспозитива на това решение, членове 65 и 167 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006г., относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите в главните производства правото на приспадане на данъка върху добавената стойност, 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 тогава 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 логично да не знае, че осъществяването на доставката е било несигурно.

Подходът на жалбоподателя към четиримата доставчици е един и същ:

сключва се договор за доставка на стоки/строителни материали; издават се фактури с предмет „аванс по договор“, плащането по които се извършва същият ден; след което се сключва анекс за промяна в предмета и срока на договора. Ревизиращите органи са установили, че след издаване на фактурите всички доставчици са с прекратена регистрация по ЗДДС, както и че дължимият ДДС не е внесен в бюджета. Анексите са представени от жалбоподателя едва в процеса на административното обжалване, което поражда съмнение за действителните намерения на страните. Изследвана е задълбочено обективната възможност на доставчиците да осъществят фактурираните доставки, като правилен е изводът за доказана невъзможност доставките да бъдат осъществени. Обоснован е изводът, който изцяло се споделя от настоящия състав, че към момента на плащането ревизираното дружество е знаело или е било длъжно да знае, че осъществяването на спорните доставки е несигурно. Това се потвърждава и от безспорния факт, че в срока за доставките, който е изтекъл до издаване на РА, а и към приключване на съдебното производство, не се представиха доказателства, доказващи реалното доставяне на процесните стоки, а и такова твърдение не се поддържа от жалбоподателя. Безспорно е, че авансово платените стоки не са доставени и са налице изискванията по т. 49 и т. 51, посл. абзац от Решение от 31.08.2018г. по съединени дела С-660/16 и С-661/16. Правилно е прието от ревизиращите, че са издадени фактури от дружества, за които не се доказва, че са фактически доставчик по смисъла на чл. 11, ал. 1 от ЗДДС, поради което и жалбоподателят неправомерно е ползвал право на данъчен кредит по процесните фактури.

От разпоредбите на чл. 86 и чл. 68 ЗДДС, както и от самият механизъм на данъка добавена стойност следва извода, че данъкът добавена стойност при авансови плащания е във функционална зависимост от реалното изпълнение на договорените бъдещи доставки. С арг. от чл. 68, ал. 1 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит е субективно публично право на данъчно задължено лице с насрещен субект приходната администрация. По общото правило на чл. 154, ал. 1 от ГПК във вр. с § 2 от ПЗР на ДОПК в тежест на носителя на правото е да докаже осъществяването на предпоставките за възникването му. В тази връзка не е достатъчно притежаването на данъчния документ по чл. 71, т. 1 от ЗДДС, а е необходимо стоките и услугите по облагаемата доставка да са реално получени или да предстои доставянето им (арг. чл. 68, ал. 1, т. т. 1 и 2 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС). Такива доказателства не са ангажирани от жалбоподателя, като не се доказва реалното осъществяване на процесните доставки.

Възникването на право на данъчен кредит се обосновава с разпоредбата на чл. 25, ал. 7 от ЗДДС, предвиждащ изискуемост на данъка при извършено цялостно или частично авансово плащане - при получаването на плащането. Без да е приравнено на данъчно събитие (вж. чл. 25, ал. 1 от ЗДДС), но пораждайки изискуемостта на данъка, авансовото плащане е източник на задължението за регистрираното лице да го начисли, а фактическият състав на начисляването включва издаване на данъчен документ - чл. 86, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. При предварително плащане възниква право на приспадане на данъчен кредит - чл. 68, ал. 1, т. 2 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. Плащането

следва да е в корелация с бъдещото възникване на данъчно събитие. Затова и в практиката на СЕС се настоява за надлежно идентифициране на насрещната престация към момента на авансовото плащане (така т. 28 от решението по дело С-549/11). При липса на доставка въобще следва да се преодолеят последиците от данъчното събитие по чл. 25, ал. 7 от ЗДДС, тъй като облагаеми са доставките, а не плащането (вж. т. 26 от решението на СЕС по дело С-520/10).

Предвид на гореизложеното следва да бъде прието, че органът по приходите правилно е приел, че не е налице хипотеза по чл. 25, ал. 7 ЗДДС и законосъобразно е отказал да признае право на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 772 686,67 лв. по фактури, издадени от доставчиците [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК], ведно с начислените лихви за забава в размер на 302 818,69 лв. От решаващия орган не са излагани аргументи относно хипотезата на чл.78, ал.4 и ал.5 от ЗДДС, поради което доводите на жалбоподателя в тази насока са неотнормисими и не следва да бъдат обсъждани. Решаващият орган е приел, че РА следва да бъде потвърден, като правилното правно основание в случая е разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и законосъобразно корекциите на ползваното право на приспадане на данъчен кредит са извършени през процесните данъчни периоди от обхвата на процесната ревизия.

По гореизложените съображения настоящия съдебен състав приема, че оспорения ревизионен акт е законосъобразен, а жалбата като неоснователна следва да се отхвърли.

На основание чл. чл. 161, ал. 1 ДОПК и с оглед изхода на делото, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 14 848лв., съгласно чл. 8, ал. 1, т. 6 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения. Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София- град, I отделение, 4-ти състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу ревизионен акт(РА) № Р-22002219001270- 091-001/15.01.2020г., потвърден с Решение № 1264/13.08.2020г. на директора на Д“ОДОП“-С., с който на дружеството са определени задължения по реда на Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) общо в размер на 2 075 505,36 лв., произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 772 686,67 лв. по фактури, издадени от доставчиците [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК], ведно с начислените лихви за забава в размер на 302 818,69 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати на Национална агенция за приходите сума в размер на 14 848,00лв. (четиринадесет хиляди осемстотин четиридесет и осем), представляваща разноски по делото.

Решението може да бъде обжалвано в 14-дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред Върховния

административен съд.

СЪДИЯ: