

РЕШЕНИЕ

№ 6824

гр. София, 19.11.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 70 състав,
в публично заседание на 26.10.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Радина Карамфилова-Десподска

при участието на секретаря Илияна Тодорова и при участието на прокурора Моника Малинова, като разгледа дело номер **2979** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], подадена чрез адв. К. – ВАК, срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22220218005059-091-001 от 23.04.2019 г., издаден от Р. Г. Я. - орган, възложил ревизията, и Б. М. Я. - ръководител на ревизията, изцяло потвърден с Решение № 107/21.01.2020 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите /Д „ОДОП“ при ЦУ на НАП/.

С жалбата се оспорва РА в цялост относно установените данъчни задължения по ЗДДС за данъчни периоди м. 04.2018 г. - м. 07.2018 г. в общ размер от 251 322,48 лв., ведно с начислени лихви за забава в общ размер от 20 472,29 лв. Жалбоподателят счита, че РА е неправилен, незаконосъобразен, съставен при неправилно тълкуване и приложение на материалния закон, тенденциозно тълкуване на факти и доказателства и изцяло в нарушение на задълженията на органите по приходите, установени с императивната разпоредба на чл. 3 от ДОПК. Оспорват се изводите на ревизиращия екип, че по фактурите, издадени от [фирма], липсват реални доставки. Релевират се аргументи за необоснованост на акта във връзка с това, че с РД и РА не се оспорва реализацията на процесните стоки – мобилни телефони, чрез последващи доставки, извършени от жалбоподателя. Твърди се, че е направен извод, че прекият доставчик

на жалбоподателя не е разполагал със стоките, предмет на фактурите, без да е извършена проверка на предходните доставчици, включително по ВОД. Позовава се на практика на Съда на ЕС в подкрепа на възражението си, че е недопустимо да се отказва на получател по доставка данъчен кредит с аргументи, свързани с доставчика му или предходния доставчик, при положение, че са спазени изискванията на Директива 2006/112 за упражняването му.

В съдебно заседание за жалбоподателя се явява адв. К., който поддържа жалбата. Претендира разноски само за държавна такса.

Ответникът – директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – [населено място] при Централно управление на Националната агенция за приходите, се представлява от юрк. А., която оспорва жалбата. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура – чрез прокурор М., изразява становище за неоснователност на жалбата и предлага да бъде потвърден РА.

Административен съд София- град, III отделение, 70 състав, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Възложено е извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчни периоди от 01.04.2018 г. до 31.07.2018 г. по чл. 112 и сл. от ДОПК със Заповед /ЗВР/ № Р-22220218005059-020-001 от 28.08.2018 г., издадена от Д. И. Д., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – С., оправомощена съгласно Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП – С.. Заповедта е връчена на ревизираното лице по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на 13.09.2018 г. на 13.09.2018 г. Със Заповеди за изменение на заповед за възлагане на ревизия № Р-22220218005059-020-002 от 13.12.2018 г. и № Р-22220218005059-020-003 от 10.01.2019 г. е удължен срокът за извършване на ревизията до 11.02.2019 г. на основание чл. 114, ал. 2 ДОПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22220218005059-092-001 от 21.02.2019 г., връчен на ревизираното лице по електронен път на 14.03.2019 г. Последното е упражнило правото си да подаде писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК срещу констатациите на РД с вх. № 53-00-287#1 от 01.04.2019 г., което е прието за неоснователно.

Ревизията приключва с РА № Р-22220218005059-091-001 от 23.04.2019 г., издаден от Р. Г. Я., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП - С. – орган, възложил ревизията, и Б. М. Я., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП - С. – ръководител на ревизията. Ревизионният акт е връчен по реда на чл. 32 от ДОПК на 20.05.2019 г.

С РА са установени задължения за ДДС вследствие отказано право на приспадане на данъчен кредит за ревизираните периоди 01.04. – 31.07.2018 г. в общ размер на 251 322,48 лв. по фактури, издадени от [фирма], ведно с начислени лихви за забава в размер на 20 472,29 лв.

Процесната ревизия е първа за горепосочените периоди и на това основание.

В хода на ревизията е установено, че извършваната от дружеството дейност, която е източник на приходи, е търговия с мобилни телефони.

През процесните данъчни периоди от 01.04.2018 г. до 31.07.2018 г. ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 251 322,48 лв.

по 72 фактури /описани подробно по номера, дати, данъчни основи и размер на ДДС на стр. 7 – 9 от РД/, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК]. Предмет на доставките по всички фактури са мобилни телефони.

За изясняване на относими факти и обстоятелства и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице са връчени по електронен път Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ с изх. № Р-22220218005059-040-001/18.09.2018 г., изх. № Р-22220218005059-040-002/04.12.2018 г. и изх. № 3-22220218005059-040-003/21.01.2019 г., с които са изискани търговски, счетоводни и други относими документи за получени доставки от [фирма]. В отговор са представени копия на процесните фактури, аналитични салда на счетоводни сметки, в т. ч. 401 „Доставчици“, 304 „Стоки“, главна книга на счетоводни сметки, справка за издадени фактури за продажба, договор от 14.12.2017 г. за куриерски услуги, сключен със [фирма], ЕИК[ЕИК], писмени обяснения - декларации. Съгласно дадените обяснения от представляващия дружеството доставките се извършвали след заявки в сайта му или чрез поръчки по телефона. Предаването на стоките се реализирало по няколко начина – предаване в офиса, доставка от служител на ревизираното лице на посочен адрес и чрез куриерска услуга от [фирма]. Заплащането се осъществявало чрез плащане в брой, по банков път, на куриер чрез наложен платеж или чрез кредитна институция на разсрочено плащане. Жалбоподателят е декларирал, че стоките се съхранявали в офиса на дружеството, находящ се в [населено място], [улица].

В Протокол № АА1268591/06.02.2019 г. са обективирани резултатите от извършена проверка на счетоводните документи на дружеството за ревизираните периоди.

В хода на ревизията е извършена насрещна проверка на [фирма], резултатите от която са отразени в Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ № П-29002918213631-141-001/11.02.2019 г. В отговор на връчено ИПДПОЗЛ дружеството е представило договор с ревизираното лице за доставяне на куриерски и транспортни услуги, справка на всички получени и изпратени от [фирма] куриерски и пощенски пратки, справка за изплатени суми по наложени платежи и извлечения от банковата сметка за изплатени в полза на ревизираното лице суми.

На основание чл. 45 от ДОПК е извършена насрещна проверка на [фирма], за резултатите от която е съставен ПИНП № П-22221418173537-141-001/30.01.2019 г. В отговор на връчено ИПДПОЗЛ № П-22221418173537-040-001/09.10.2018 г. дружеството е представило заверени копия на процесните фактури; обяснителна записка; договор от 14.03.2018 г. за счетоводно обслужване; договор за наем на недвижим имот; главна книга на счетоводни сметки 5031 и 5032 /разплащателни сметки в левове/; товарителници, издадени от [фирма]; оборотни ведомости; фактури от предходен доставчик - [фирма], ЕИК[ЕИК]; справка за товарителници на [фирма] с получател [фирма]. Констатирано е, че дружеството има назначено едно лице на трудов договор и извършва дейността си чрез нает офис съгласно договор за наем от 08.07.2018 г.

При извършени служебни проверки в информационните масиви на НАП е установено, че издадените на ревизираното дружество фактури са отразени в дневниците за продажби на [фирма]. Въз основа на представените от последното счетоводни документи ревизиращите органи са установили, че не са представени банкови документи за извършено плащане по спорните фактури, а само главни книги на

разплащателни сметки в левове. Не е представена главна книга на счетоводна сметка 4111 /клиенти/ за признат приход по издадените фактури и начислен ДДС. Констатирано е, че не са представени хронологични регистри и количествени и стойностни справки за стоковия поток, поради което не може да се установи заприхождаването на закупени от [фирма] стоки и изписването им при последващата продажба на ревизираното лице.

Органите по приходите са установили също, че в представените товарителници за извършен от [фирма] транспорт с изпращач [фирма] и получател [фирма] стоките не са индивидуализирани. Отбелязано е единствено, че се превозва техника, ведно с информацията относно теглото.

За установяване произхода на мобилните телефони и действителното им придобиване от прекия доставчик в хода на ревизията е инициирана насрещна проверка на [фирма], за резултатите от която е съставен ПИНП № П-22220218209405-141-001/04.02.2019 г. Изготвеното ИПДПОЗЛ № П-22220218209405-040-001/30.11.2018 г. е връчено на дружеството по електронен път на 11.12.2018 г. В указания срок не са представени изисканите документи.

При проверка в информационния масив на НАП е установено, че в дневниците за продажби на [фирма] за ревизираните периоди са включени фактури, издадени на [фирма], както и кредитни известия, като същите са описани подробно в табличен вид на стр. 9-11 на РД. След извършена проверка в информационните масиви, до които имат достъп органите по приходите, същите са констатирани, че липсват данни за назначени в [фирма] лица на трудов договор. Органите по приходите са констатирани, че този доставчик не е представил издадените фактури и кредитни известия, счетоводни документи, стокосен поток, от който да се установи придобиването и реализацията на стоките към прекия доставчик, лицата участвали при доставката, доказателства за предаване на стоките и др.

При горните констатации ревизиращият екип е формирал извод, че не са представени доказателства относно изпълнението на спорните доставки, като не се оспорва, че ревизираното лице е придобило процесните стоки, които впоследствие е използвало за извършване на облагаеми доставки, но същите не са доставени от посочения във фактурите търговец - [фирма]. Формирали са извод за наличие на относителна субективна симулация, за което са изложени в РД и РА подробни мотиви. На първо място, посочено е, че произходът на процесните стоки, предмет на спорните фактури, не води до [фирма], тъй като не е доказано, че последното е разполагало фактически с процесните видове и количества стоки, за да се разпорежи със същите в полза на ревизираното лице, предвид липсата на доказателства за реалното им придобиване от [фирма]. В тази връзка е посочено в мотивите на РД, че същото не се установява и с оглед липсата на счетоводно отразяване на доставки от [фирма] в счетоводството на [фирма]. В тази връзка се сочи, че не са представени хронологични регистри и количествени и стойностни справки за стоковия поток /материална книга/, поради което не е възможно да се установят заприходени стоки по доставки от [фирма] и изписването им при последващите продажби към ревизираното лице. На следващо място, ревизиращият екип е изложил аргументи, че не е доказано реалното предаване на процесните стоки от [фирма] към ревизираното лице поради липсата на индивидуализация в представените товарителници с превозвач [фирма].

Предвид изложеното на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 от ЗДДС е прието, че не са изпълнени материалноправните

предпоставки за упражняването на право на приспадане на данъчен кредит от ревизираното лице по фактурите, издадени от [фирма], поради което с РА са установени данъчни задължения в размер на неправомерно упражненото право на данъчен кредит по тях.

За да потвърди изцяло процесния РА, директорът на Д „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП е приел, че не е доказано реалното извършване на фактурираните от [фирма] доставки. Посочил е, че само по себе си издаването на фактурите и включването им в дневниците за продажби и в справките-декларации не изключва необходимостта от изследване на реалното осъществяване на доставките като се е позовал на практика на СЕС /Решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11/. В подкрепа на този извод са изложени доводи, че в случая доставените по спорните фактури стоки са мобилни телефони и следва да бъдат индивидуализирани чрез международен уникален номер, който се издава на всяко оборудване, работещо в мобилни мрежи. В настоящия случай, е установено, че такъв номер не се съдържа нито във фактурите, издадени от [фирма], нито в транспортните документи. В тази връзка са изложени мотиви, че посочването на модел и марка телефон не е достатъчно, за да се приеме, че предметът на доставка е конкретизиран, в каквато посока са твърденията на жалбоподателя, като липсата на индивидуализиращи данни при този вид техника не може да се преодолее с обикновеното предаване на вещите. Същото препятства и съпоставката на получените по спорните фактури стоки с тези, които ревизираното лице е реализирало чрез извършване на облагаеми доставки като част от търговската си дейност, което не се оспорва от ответника. Последният се позовава в тази връзка на съдебна практика на ВАС по сходни казуси.

С тези мотиви ответникът по делото – директор на Д „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП, е постановил Решение № 107/21.01.2020 г., с което е отхвърлил жалбата на „Л. К.“ срещу РА № Р-22220218005059-091-001/23.04.2019 г.

Решението е връчено на ревизираното лице по електронен път на 29.01.2020 г. съгласно удостоверение за извършено връчване на л. 22.

Жалбата срещу РА № Р-22220218005059-091-001/23.04.2019 г. е подадена чрез ответника до Административен съд София-град на 12.02.2020 г., видно от пощенско клеймо върху плик, представен по делото на л. 11, във връзка с която е образувано настоящото съдебно производство.

По делото е изслушано заключението по назначена съдебно-счетоводна експертиза със задачи да даде отговор на следния въпрос: „В представените в хода на ревизията доказателства от страна на доставчика на жалбоподателя [фирма] съдържат ли се данни с посочване на ИМЕИ, които да са относими към продадените от [фирма] мобилни телефони на негови клиенти през процесния период 01.04.2018 г. – 31.07.2018 г.“. Съгласно приетото от страните без оспорване заключение, вещото лице е направило извод, че в представените от [фирма] доказателства – счетоводни справки, хронологични регистри, дневници за продажби, справка от доставчика в табличен вид, съдържаща вид стоки и техния сериен номер, се съдържат данни с посочване на ИМЕИ, които са относими към продадените от жалбоподателя мобилни телефони на негови клиенти към посочения период. Съдът намира заключението на експертизата за пълно и обективно с оглед липсата на данни за заинтересованост на вещото лице, но недопринасящо за изясняване на предмета на делото. Съгласно описаното в констативно-съобразителната част на същото и получените от разпита на вещото лице данни се установява, че съпоставката на закупените от жалбоподателя мобилни телефони и реализираните впоследствие, представена в

табличен вид, е извършена единствено при съпоставка на представена справка /отново в табличен вид/ от доставчика [фирма], от една страна, спрямо данните от счетоводството на жалбоподателя, от друга. Въпросната справка представлява частен свидетелстващ документ и няма материална доказателствена сила, същата не е подкрепена с първични счетоводни документи относно изложените в нея данни. Не става ясно от кого е изготвена справката и откъде са изведени изложените в нея данни, предвид липсата на съответните записи за същите стоки в счетоводството на доставчика и на представени фактури от предходния доставчик с надлежното им индивидуализиране. Наред с това тази справка не е представена в хода на ревизията и не е спорно, че е изготвена за целите на съдебното обжалване на РА. Поради изложеното съдът намира, че не може да бъде правена съпоставка, а още по-малко извод за съвпадение между закупени стоки от [фирма] и тези, продадени от жалбоподателя, въз основа на документ, който е изготвен за целите на съдебния процес и е неподкрепен с други доказателства. С тези мотиви съдът не кредитира представеното заключение по изготвената съдебно-счетоводна експертиза.

По делото е приобщена цялата преписка по ревизионното производство, както и представените в хода на настоящото съдебно производство писмени доказателства.

При така изложената фактическа обстановка, съдът приема от правна следното:

По допустимостта на жалбата:

Жалбата срещу РА е подадена в срок от лице с право и интерес от оспорване срещу акт, който подлежи на съдебен контрол и след като е изпълнена абсолютната процесуална предпоставка на чл. 156, ал. 1 и 2 ДОПК за обжалване по административен ред. Актът е оспорен в цялост с решението на директора на Д „ОДОП“, при което е изцяло потвърден. С оглед на това жалбата е процесуално допустима и следва да бъде разгледана по същество.

По същество на спора:

Разгледана по същество жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА по следните съображения:

Предмет на оспорване в настоящото производство е РА № Р-22220218005059-091-001 от 23.04.2019 г., издаден от Р. Г. Я., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП - С. – орган, възложил ревизията, и Б. М. Я., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП - С. – ръководител на ревизията, с който са установени задължения за ДДС вследствие на отказано право на приспадане на данъчен кредит за ревизираните периоди в общ размер на 251 322,48 лв. по фактури, издадени от [фирма], и са начислени лихви за забава в размер на 20 472,29 лв.

При служебна проверка на оспорения акт на основанията по чл.160, ал.2 ДОПК, настоящият състав на съда намира следното:

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Атакуваният в настоящото производство ревизионен акт е издаден от Р. Г. Я., на длъжност началник сектор, оправомощен вместо органа, възложил ревизията, с Решение № Р-22220218005059-098-001 от 18.04.2019 г. за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка, издадено от А. К. Г., в качеството на и.д. директор на ТД на НАП – С.; и ръководителя на ревизията съгласно Заповед за възлагане на ревизия № Р-22220218005059-020-001 от 28.08.2018 г. и Заповеди за изменение на заповед за възлагане на ревизия № Р-22220218005059-020-002 от 13.12.2018 г. и № Р-22220218005059-020-003/10.01.2019 г. Следователно, същият е издаден от компетентен орган по приходите съобразно изискването на чл.119, ал. 2

ДОПК, като липсва спор между страните в тази връзка.

Ревизионният акт е издаден в писмена форма и е със съдържанието, предвидено с чл.120, ал. 1 от ДОПК - РА е мотивиран, включително с подробно изложените констатации в РД, който е неразделна част от него.

Видно от приложеното копие на процесния РА, същият е подписан с квалифицирани електронни подписи на издателите му, валидни към датата на неговото издаване, което се потвърждава, както от представените по делото доказателства, така и от служебно извършената от съда справка в публичния електронен регистър на доставчика на удостоверителни услуги по чл.28 ЗЕДЕУУ, в който регистър съобразно чл. 25, ал. 5 ЗЕДЕУУ и задължението си по чл. 22, т. 4 ЗЕДЕУУ, доставчикът на удостоверителни услуги публикува удостоверенията по чл. 24 ЗЕДЕУУ, което публикуване е форма на самото издаване на удостоверение по чл. 24 ЗЕДЕУУ – арг. чл. 25, ал. 5 ЗЕДЕУУ. Поради което РА отговаря на изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК, като подписан с квалифициран електронен подпис от органите по чл.119, ал. 2 от ДОПК.

Ревизията е възложена след надлежно образувано ревизионно производство съгласно чл. 112 и чл.113 от ДОПК. Спазени са сроковете за извършването ѝ по чл. 114, ал. 1 и ал. 2 ДОПК, след надлежно удължаване на срока за това с горепосочените заповеди за изменение на заповед за възлагане на ревизия. РД е издаден от ревизиращия екип в срока по чл. 117, ал. 1 ДОПК

Доказателствата, послужили за издаването на РА, са събрани по предвидения в ДОПК ред. Не се установяват съществени нарушения на процесуалния ред за провеждане на ревизионното производство и издаването на акта.

По материалната законосъобразност на акта:

С РА са установени задължения по ЗДДС, произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди м. 04 – м. 07.2018 г. в общ размер на 251 322,48 лв. по фактури, издадени от [фирма], ведно с начислени лихви за забава в размер на 20 472,29 лв.

По делото няма спор, че жалбоподателят е регистриран по ЗДДС, вкл. и за периода на ревизията, и има право след получаване на облагаема доставка да приспадне платения за нея ДДС при положение, че същата е свързана с извършваната от него независима икономическа дейност на територията на България, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

Безспорно е, че търговската дейност на жалбоподателя през ревизираните периоди е свързана с продажба на техника – мобилни телефони, и е извършвана от търговски обект, находящ се в [населено място], [улица], ет. 2, офис № 2, съгласно договор за наем от 23.02.2018 г., сключен с [фирма], със срок на действие 12 месеца от датата на сключването му. Относно предаването на продаваните стоки на клиенти на дружеството жалбоподател, в декларация от 03.01.2019 г. от представляващия същото е заявено, че се ползват няколко начина- предаване в офиса на дружеството, чрез доставка от служител на същото и чрез служители на [фирма]. Съгласно изложеното за извършване на облагаеми доставки с предмет мобилни телефони жалбоподателят е ползвал куриерски услуги въз основа на сключен договор № 92033 от 14.12.2017 г. между [фирма] като изпълнител и [фирма] като възложител за международни куриерски и транспортни услуги, както и такива на територията на страната. Договорът е със срок една година от подписването му. В данни, представени в табличен вид, изхождащи от [фирма], се съдържа информация за изплатени от последния плащания за доставки с наложен платеж към [фирма]. Относно доставката със собствен транспорт жалбоподателят е представил договор за наем на превозно средство – „Форд Фиеста“ с рег. [рег.номер на МПС], сключен с [фирма] на 10.04.2016 г. със срок на действие 1 година, считано от 18.04.2018 г.

Представен е договор от 05.01.2018 г., сключен между [фирма] като възложител и [фирма] за възлагане изработването на 1 брой онлайн магазин /buybest.bg/, за реалното изпълнение на който е представен приемо-предавателен протокол от 05.04.2018 г., подписан от възложител и изпълнител. Представен е още договор за продажба на сайт и отстъпване на домейн allgsm.eu от 02.04.2018 г., сключен между [фирма] като продавач и жалбоподателя като купувач.

Не се спори между страните, че жалбоподателят е декларирал облагаеми доставки на мобилни телефони. Доставките са отразени в счетоводството на дружеството, както и в справките-декларации и дневниците за продажби през ревизирия период. Спорният по делото въпрос е дали е категорично доказано получаването на доставки на стоки от [фирма] по издадените от същия фактури през данъчни периоди от м. 04. 2018 г. до м. 07.2018 г. /вкл./.

Съгласно констатациите на РА и РД ревизирият екип е направил извод, който е възприет и от ответника по делото, че в случая е налице относителна субективна симулация поради невъзможността на издателя на фактурите [фирма] да извърши документираните с тях доставки на стоки.

В тази връзка е безспорно установено, че доставчикът е регистриран по ЗДДС и е декларирал фактурите към жалбоподателя за съответните данъчни периоди. Същите са представени по делото /като заверени копия/. От съдържанието им се установява, че предмет на доставките са мобилни телефони, индивидуализирани с марка, модел, брой и единична цена. За някои от стоките са посочени и други характеризиращи белези като „D. S.“, мобилна интернет свързаност – 4G, а в други случаи предметът на доставка е индивидуализиран единствено с марка на устройството, брой и единична цена.

За доставката на процесните стоки в хода на ревизията са представени от доставчика товарителници за ползвани куриерски услуги през м.04, м. 05, м. 06 и м. 07 от 2018 г., съгласно които последният е доставял на жалбоподателя „техника“ с посочено тегло, но без конкретизация на вида на стоката. Не се представят нито от доставчика, нито от жалбоподателя други доказателства, въз основа на които да бъде уточнен видът на доставената стока. В тази връзка с доказателствена стойност биха били приемо-предавателни протоколи, стокони разписки, фискални бонове /с оглед описанието на предмета на продажба/ или други, изходящи от продавача.

При извършената насрещна проверка на [фирма] е констатирано, че не са представени от същия хронологични регистри и количествени и стойностни справки за стокония поток /материална книга/, поради което не е било установено заприходяването на стоки от процесните видове при доставчика, както и изписването им при продажбата им към жалбоподателя. С оглед на това е направен извод, че липсва информационна следа в счетоводството на доставчика за това, че е притежавал фактурираните към [фирма] стоки, съответно е бил в състояние да изпълни доставката, който извод се споделя от настоящия съдебен състав.

В обяснение от представляващия [фирма] е заявено, че същото няма налични активи и затова няма инвентарна книга и амортизационен план. Дейността се извършвала от нает офис, за което представя договор за наем. Посочено е, че в процесния период нямат сделки по В. и ВОД, както и че всички разплащания стават по банков път. С оглед на това е неоснователно възражението на жалбоподателя, че ревизириите не са изследвали при [фирма] доставки на стоки от процесния вид по ВОД.

В тази връзка е извършена насрещна проверка на посочения от [фирма] предходен доставчик за стоките, при което на същия е връчен ИПДПОЗЛ, като в дадения срок не е върнат отговор и не са представени изисканите документи. С оглед на това е извършена справка в информационните масиви на НАП относно този търговец, при

която е констатирано, че [фирма] е регистрирано по ЗДДС, считано от 25.01.2018 г. до 27.09.2018 г. В дневниците му за продажби били включени фактури, издадени към [фирма], подробно описани в табличен вид в РД към РА, като по 3 от тях предметът е „телефони“, а останалите са с предмет „продажба на стоки“. Не са представени доказателства за предаване на стоките във владение на [фирма].

По делото е представен РА № Р-22220218008141-091-001/22.02.2021 г., издаден от М. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП – С., орган, възложил ревизията, и М. И., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, с който са установени данъчни задължения на [фирма] за данъчни периоди м. 04 – м. 09.2018 г., като в частта м. 04 – м. 07. 2018 г. периодите съвпадат с периодите на издаване на спорните по делото фактури. Съгласно твърденията на ответника РА е влязъл в сила. С РА е прието въз основа на събраните доказателства, че [фирма] е една правна привидност – лице, което служи за прикритие на реалните правоотношения между чуждестранни дружества, доставчици на мобилни телефони и трето лице, което е реалният получател на В., като ревизираното лице е послужило само за фактуриране на доставките, без реално правото на собственост да е прехвърляно върху него. Направени са констатации в РА, че единствен клиент на [фирма] е [фирма], който от своя страна има за единствен контрагент жалбоподателя по делото [фирма]. В хода на това ревизионно производство след проверка на данните, съхранявани в онлайн магазина, управляван от [фирма], за направените през него поръчки, било установено, че същите са изпращани до клиента чрез [фирма] от лица, които са свързани със [фирма] – посочени са в товарителници, представени от куриера, като изпращачи и получатели на наложения платеж. Същите съгласно констатациите от РА са лица, които са социално слаби или не съществуват в базата данни на ЕСГРАОН.

С оглед на изложеното съдът намира, че правилно и обосновано органите по приходите са формирали извод, че не е доказано реалното извършване на документираните с фактурите от [фирма] доставки към дружеството жалбоподател. На първо място, не е доказано по делото, че жалбоподателят е придобил от посочения доставчик процесните мобилни телефони, които впоследствие е реализирал чрез последващи облагаеми доставки, за което не се спори.

В доказателствена тежест на лицето, претендиращо право на приспадане на данъчен кредит, е да докаже при условията на пълно насрещно доказване, че са налице законоустановените предпоставки за възникване на материалното право. Една от предпоставките за възникване на това право е наличието на реално осъществена доставка. За преценката дали е извършена доставка по конкретните фактури е необходимо да се изследва дали е налице предвиденият в чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 ЗДДС правопораждащ юридически факт – а именно прехвърляне на правото на собственост върху стоката или осъществяването на договорената услуга.

По силата на чл. 6, ал. 1 ЗДДС доставка на стока е прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стока, а такава по чл. 5, ал. 1 ЗДДС е всяка движима вещ. По легалното определение на чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО доставка на стоки означава прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещ като собственик. Облагаема според чл. 12, ал. 1 ЗДДС е доставката на стока или услуга, извършена от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършаването ѝ е данъчно събитие съгласно чл. 25, ал. 1 ЗДДС. Член 25, ал. 2 ЗДДС постановява, че данъчно събитие възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли. Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка на основание чл.

68, ал. 2 ЗДДС възниква правото на приспадането му. Д. кредит - чл. 68, ал.1, т. 1 ЗДДС, е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Чл. 69, ал.1, т.1 ЗДДС въвежда условие стоките и услугите да се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, за да има право да приспадне данъка за стоките и услугите, които доставчикът – регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Член 69, ал.1, т.1 ЗДДС транспонира чл.168, б. „а” от Директива 2006/112/ЕО, който също постановява, че доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаеми сделки на данъчно задължено лице, то има правото в държавата-членка, в която извършва тези сделки, да приспадне от дължимия или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката на стоки или услуги, която е извършена или която предстои да бъде извършена от данъчно задължено лице. След като са налице предпоставките за възникването му, вече породеното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС и чл.167 и чл.168, б.”а” от Директива 2006/112/ЕО подлежи на упражняване при условието по чл. 71, т. 1 ЗДДС данъчно задълженото лице да притежава фактура, съставена в съответствие с чл.114–115 ЗДДС с посочен на отделен ред данък за доставка на стоки или услуги, по които то е получател. Без реално извършена доставка на стока по чл. 6, ал. 1 ЗДДС данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 1 ЗДДС не настъпва, следователно данъкът не става изискуем по чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС, без което право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 не възниква съгласно чл. 68, ал. 2 ЗДДС, а несъществуващо право не може да бъде упражнено по чл.71, ал.1, т.1 ЗДДС.

Според постоянната съдебна практика правото на данъчно задължените лица да приспадат от ДДС, на които са лица-платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки или за получени услуги, представлява основен принцип за въведената със законодателството на ЕС обща система на ДДС. Реалното извършване на облагаема доставка на стоки или услуги е задължително условие за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС, без което то не може валидно да се упражни по чл. 71, т. 1 ЗДДС. При положение, че органите по приходите са стигнали до констатации за липсата на облагаеми доставки, при оспорване националната юрисдикция трябва да извърши глобална преценка по приложимите във вътрешното ѝ право правила за доказване на всички елементи и фактически обстоятелства, за да определи дали това данъчно задължено лице има или не право на приспадане по тези доставки. Само ако при тази преценка установи, че доставките са реално осъществени и впоследствие стоките са използвани от получателя за целите на негови облагаеми сделки, правото на приспадане не може да се откаже. Едва след това националната юрисдикция проверява дали това право не е изключено поради обективни данни, че данъчно задълженото лице, получило стоките или услугите, е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която го обосновава, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или друг стопански субект нагоре или надолу по веригата доставки (решение на СЕС от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 – т.44, 45 и 52). Ако реалността на доставките не се докаже в процеса, правото на приспадане на данъчен кредит не може да се счита възникнало, фактическото му упражняване като ненадлежно не подлежи на зачитане, независимо от (не)добросъвестността на данъчно задълженото лице - получател на стоките или услугите по фактура.

В конкретния случай страните не спорят относно наличието на формалната предпоставка за упражняване правото на данъчен кредит – притежаването от жалбоподателя на редовни фактури, съставени в съответствие с изискванията на ЗДДС.

В случая предметът на доставка е описан във фактурите като вещи, определени по своя род – различни марки и модели мобилни устройства. С оглед на това приложима към процесните доставки на стоки е разпоредбата на чл. 24, ал. 2 от ЗЗД. Собствеността върху вещи, определени по своя род се прехвърля щом вещите бъдат определени по съгласие на страните, а при липса на такова - когато бъдат предадени /чл. 24, ал. 2 от ЗЗД/. Ако няма уговорено друго, предаването на родово определени вещи се извършва в седалището на продавача в момента на предаване на стоката на следитор, превозвач и др. /аргумент чл.68, 6."в" от ЗЗД/. От този момент стоките са индивидуализирани и собствеността преминава върху купувача. Правото на собственост върху родово определени вещи /каквито са спорните стоки/ се прехвърля от собственика на стоката с тяхното отделяне от рода, чрез физическото им предаване или друго индивидуализиране. Физическото предаване би могло да стане единствено при доказване на предаването на стоките по следните начини: чрез приемането им в склад на купувача, чрез изброяване, изтегляне, измерване, натоварване на транспортно средство и т.н. Същите могат да бъдат отделени и чрез индивидуализирането им по начин, който е безспорен – например чрез сериен номер или друг индивидуализиращ белег. В тази връзка се споделят доводите на органите по приходите, че единственият безспорен индивидуализиращ белег на конкретния вид стока е т.нар. IMEI. Това е 15-цифров номер, който съдържа информация за производителя, модела на телефона, както и серийния номер на конкретното устройство. Номерът служи за индивидуализация на мобилния апарат независимо дали същият е предмет на продажба като нов или употребяван.

В конкретния случай в нито една от процесните фактури стоките не са индивидуализирани с посочения IMEI номер. В представените копия на фактури са посочени само марката и модела на мобилните телефони, броят им и единичната цена, но в тях отсъстват година на производство и IMEI номер на телефоните, предмет на спорните сделки. Посочването в същите, че са продадени конкретна марка и модел мобилни телефони не е достатъчно за индивидуализация на конкретната вещь, за да се удостовери по надлежен и несъмнен начин фактическото предаване на държането на конкретния апарат. Наред с това липсват други придружаващи фактурите документи, въз основа на които да се направи извод за индивидуализацията им като описи на стоки, стокови разписки или приемо-предавателни протоколи. Такива не са представени нито в хода на ревизията, нито по делото.

След като мобилните телефони не са индивидуализирани нито в договор, нито във фактура или протокол, не може да бъде прието, че е доказано реалното им получаване от жалбоподателя. Освен това от страните по доставките не са представени договори, удостоверяващи възникването на облигационни правоотношения между тях. Не са налице данни за водена търговска кореспонденция между доставчика и жалбоподателя, за направени заявки към него от страна на жалбоподателя, за критериите по които е избран именно процесният доставчик, което преценено в съвкупност с горните констатации е индиция, че доставките реално не са извършени от посочения доставчик.

Изискването за посочване на пълни индивидуализиращи данни би могло да се преодолее при възможност за проследяване движението на стоките в счетоводството на страните по доставките. Такива информационни следи не могат да бъдат извлечени и от счетоводството на ревизираното лице или на доставчика. Съгласно счетоводните стандарти за редовно счетоводно отразяване следва да намерят място в същото търговските операции, по които търговецът е страна, както и заприходването на склад на придобитите вещи, съответно изписването им при продажба със съответните счетоводни записвания по сметка 304 „Стоки“. При

преценка на доказателствената сила на счетоводните документи е необходимо съгласно разпоредбата на чл. 51 от ДОПК да се прецени дали счетоводството е водено редовно, а това може и следва да се извърши чрез проверка и анализ на тези сметки. В случая в хода на ревизията при извършените им насрещни проверки са изискани от доставчиците [фирма] и [фирма] доказателства за заприходяване и изписване на закупените стоки чрез хронология и аналитичност на сметки, количествени и стойностни справки за стоковия поток, данни за отчетени приходи по продажби на [фирма], но такива не са представени. Едва в хода на съдебното обжалване на РА се представя таблица - справка от доставчика [фирма], изготвена неясно от кого и въз основа на какви документи и счетоводни записвания /които не са налични в счетоводството на доставчика с оглед представените в хода на насрещната проверка материали/. Законното изискване е за водене на подробна счетоводна отчетност, която да е достатъчна за установяване на задълженията по ЗДДС. Изпълнението на това задължение се отнася до всички регистрирани по ЗДДС лица, установено с разпоредбата на чл. 123 ЗДДС, която от своя страна е хармонизирана с разпоредбата на чл. 242 от Директива 2006/112 и се сочи от СЕС като гаранция за предотвратяване на злоупотребата с право /т.64 на решение на СЕС от 21.06.2012 г. по обединени дела C-80/2011 и C-142/2011/.

В случая наред с гореизложеното липсват данни за придобиване на телефоните – предмет на спорните фактури, от доставчика, съответно за възможността му да ги достави на жалбоподателя. От доставчика не са ангажирани доказателства, че е разполагал със стоки от същия вид и количество като фактурираните, съответно че такива стоки са изписани в счетоводството му към момента на спорните продажби или че са осчетоводени приходи от тях.

Както в хода на ревизионното, така и в хода на съдебното производство не са ангажирани доказателства, даващи възможност да се проследи стоковия поток при доставчиците, поради което не е възможно да бъде направен извод за съвпадение между фактурираните от [фирма] доставки към жалбоподателя и ползваните от последния за извършване на облагаеми доставки. Последното обстоятелство не е основание да бъде направен извод за реалност на спорните доставки, доколкото задължително условие за упражняване на право на данъчен кредит е стоките или услугите да бъдат доставени именно от посочения във фактурата неин издател. Извършените от жалбоподателя доставки с предмет „мобилни телефони“, издадени на негови клиенти не установяват реализацията на стоки, получени именно по спорните фактури от посочения доставчик, при липсата на индивидуализация на стоките и възможност за проследяването им.

Обстоятелството, че стоките са придобити от жалбоподателя и същият се е разпоредил с тях при последващи доставки във връзка с търговската си дейност, не доказва реалността на спорните доставки по фактури, издадени от [фирма]. Правото на данъчен кредит възниква по конкретна доставка между конкретни лица, поради което не следва да се признае приспадане на данъка по фактури, зад които не стои реална сделка между посочените в нея лица.

Допълнителен аргумент в тази насока е констатираното в хода на извършената на [фирма] ревизия, завършила с РА № Р-22220218008141-091-001/22.02.2021 г., при която е установено, че дружеството е една правна привидност, създадена с цел да послужи за фактуриране на недействителни доставки и упражняване на данъчен кредит по тях. В тази връзка е установено, че единствен контрагент на същото е [фирма] – прекият доставчик на жалбоподателя, който от своя страна не представи доказателства за придобиване на процесните вещи от други доставчици. С оглед на това и предвид липсата на счетоводни записвания в обратен смисъл /хронологични регистри и количествени и стойностни справки за стоковия поток/ се явява

единствено възможен изводът, че [фирма] не е разполагал с посочените във фактурите стоки – мобилни телефони, за да ги прехвърли на жалбоподателя.

В тежест на жалбоподателя е да ангажира доказателства, включително и счетоводна експертиза, посредством които да установи съществуването на обстоятелствата, които обуславят правото му на данъчен кредит – на първо място реалното извършване на фактурираните доставки. В настоящия случай не може да бъде преодоляна липсата на съответните документи, съпътстващи предаването на вещите и редовни счетоводни записвания, с които да бъде проследен стоковия поток при жалбоподателя и доставчика. Следва да бъде посочено, че такава задача не е поставена на вещото лице при направеното доказателствено искане от жалбоподателя за допускане на съдебно-счетоводна експертиза. При това положение не би могло да намери приложение приетото с постановеното от СЕС решение по съединени дела С-80/11 и С-142/11, тъй като в т. 63 е посочено, че според практиката на съда, държавите-членки следва да проверят декларациите на данъчно задължените лица, отчетите на същите и другите относими документи. В т. 64 е посочено, че за тази цел Директива 2006/112 и по-конкретно член 242 от нея задължава всяко данъчно задължено лице да води достатъчно подробна отчетност, за да даде възможност за прилагането на ДДС и за неговия контрол от данъчните органи.

В случая, за да установят реалността на документираната доставка, с оглед разпоредбата на чл. 37, ал. 1 от ДОПК, вменияваща задължение на органите по приходите да събират служебно доказателства, от ревизиращия екип е иницирирана насрещна проверка на доставчика. Ревизиращите органи са анализирали наличната информация и са извършили необходимите служебни проверки, в резултат на което се е формирало становището, че за жалбоподателя не следва да възникне правото на данъчен кредит по спорните фактури, тъй като липсват безспорни доказателства за реалното осъществяване на документираната с тях доставка именно от посочения доставчик. Настоящата инстанция споделя така формирания извод, тъй като намира, че съвкупната преценка на събраните в хода на ревизионното производство доказателства не позволява да бъде прието, че издадените от [фирма] фактури документират реално извършена доставка на стоки.

Правото на данъчен кредит по получени доставки не може да бъде признато, ако не са налице предпоставките за това, и по-специално, ако фактурите, по които това право е претендирано, не отразяват действително осъществени доставки, при това именно от посочения в тях доставчик, независимо от наличието на фактурирани от жалбоподателя доставки. Непосочването и недоказването по безспорен начин на съществени елементи от претендираните доставки води до обосноваването на предположение, че такива не са извършени и то именно от дружеството, издало фактурата. При това положение, макар жалбоподателят да притежава данъчни фактури съобразени с изискванията на ЗДДС, които надлежно е отразил и осчетоводил, при съвкупната преценка на наличните доказателства се установяват обективни обстоятелства, от които може да бъде направен обосноваван извод, че тези фактури не са издадени във връзка с действителна доставка на отразените в тях стоки, тоест че не документират действителни стопански операции, извършени не изобщо, а точно от издателите им. В случая липсва доказано данъчно събитие по чл. 25, ал. 1 и 2 от ЗДДС, както и предпоставките по чл. 68, ал. 1, т. 1, във вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, поради което данъкът не е станал изискуем и не е възникнало задължение за начисляването му, и съответно отказът на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС да бъде признато право на данъчен кредит за жалбоподателя за процесния период и по отношение на спорните фактури, за неправомерно начисления данък, е основателен и законосъобразен, поради което жалбата следва да се отхвърли.

Позоваването на жалбоподателя на решение на СЕС по дело C-18/13 не оборва извода за наличие на основания за отказ да се признае право да данъчен кредит по спорните фактури. Това е така, тъй като съгласно посоченото решение административните и съдебни органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба. Това е така, както когато самото ДЗЛ извършва данъчна измама, така и когато е знаело или е трябвало да знае, вземайки всички разумни мерки за това, че с покупката си участва в сделка, която е част от данъчна измама. Съставянето на фактури с невярно съдържание следва да се счита за част от данъчна измама, в която лицето участва /т.49 от решение на С. по дело C-285/09/. Съгласно практиката на СЕС по т. 49 от решението по дело C-285/09, използването от получателя за упражняване на право на приспадане на данъчен кредит на фактура с невярно съдържание може да се счита за част от данъчна измама.

Издателят на фактурата е част от задължителните реквизити на фактурата и разминаването в това отношение води до извод, че същата е с невярно съдържание. Както правилно е отбелязал ответникът, като страна /получател/ по доставката жалбоподателят не е възможно да не е знаел, че придобива стоки от различно от посоченото във фактурите лице и следователно е ползвал документ с невярно съдържание при упражняване на правото на данъчен кредит. Данъчните органи имат правото да считат наличието на фактури, съдържанието на които не се подкрепя от други обективни доказателства, за част от данъчна измама и в този случай да отказват право на приспадане на ДДС, доколкото жалбоподателят би следвало да знае с оглед предмета си на дейност кои са доставчиците му и дали могат да изпълнят чрез материална, техническа и кадрова обезпеченост доставките. /В този смисъл Решение на Съда на ЕС от 19 декември 2000 г. по дело S. & C. и S., C-454/98, точка 62 и Определение от 3 март 2004 г. по дело T. S., C-395/02, точка 30/.

По така изложените съображения настоящият съдебен състав намира, че РА е законосъобразен и обоснован, а жалбата срещу него като неоснователна следва да бъде изцяло отхвърлена.

Тъй като се потвърждават задълженията за ДДС, установени с оспорения РА и произтичащи от непризнаване на данъчен кредит по процесните фактури от [фирма], на основание чл. 1, ал. 1 от ЗЛДТДПДВ следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главното задължение.

С оглед крайния изход на делото и заявената претенция от процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение за разглеждане на делото пред настоящата инстанция, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, във връзка с чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, съдът следва да присъди в полза на НАП сумата от 5 247,95 лв. /пет хиляди двеста четиридесет и седем лева и деветдесет и пет стотинки/.

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, III отделение, 70-състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], срещу Ревизионен акт №Р-22220218005059-091-001 от 23.04.2019 г., издаден от Р. Г. Я. - орган, възложил ревизията, и Б. М. Я. - ръководител на ревизията, изцяло потвърден с Решение № 107/21.01.2020 г. на директора на

дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, с който са установени задължения по ЗДДС за данъчни периоди м. 04.2018 г. – м. 07.2018 г. в общ размер на 271 794,77 лв., вследствие отказано право на приспадане на данъчен кредит, от които главница в размер на 251 322,48 лв. и начислени лихви за забава в размер на 20 472,29 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], да заплати на Национална агенция за приходите разноски по делото в размер на 5 247,95 лв. /пет хиляди двеста четиридесет и седем лева и деветдесет и пет стотинки/, представляващи юрисконсултско възнаграждение.

РЕШЕНИЕТО може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ: