

РЕШЕНИЕ

№ 8086

гр. София, 30.12.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 6 състав,
в публично заседание на 17.05.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Боряна Бороджиева

при участието на секретаря Елеонора М Стоянова, като разгледа дело номер **677** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по жалба на "ЛАЙФ КОРПОРЕЙШЪН " ЕООД срещу РА № Р-22221018008158-091-001/31.07.2019г. на органи по приходите при ТД на НАП-С., мълчаливо потвърден при обжалването му от директора на дирекция "ОДОП"-С..

Становища на страните:

Жалбоподателят оспорва процесният РА като 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. Счита, че изводите на органите по приходите, че декларираният от "СЕЛС ТРЕЙД" ЕООД доставки към "МОЛИНГТЪН БРАДЪРС" ЕООД и от "МОЛИНГТЪН БРАДЪРС " ЕООД към "ЛАЙФ КОРПОРЕЙШЪН" ЕООД реално не били извършени, били привидни, тъй като от доставчика на доставчика на ревизираното дружество не бил представен "хронологичен регистър на сметка 304 „Стоки", включително справка за стоковия поток със серийните номера /ИМЕИ/" на продаваните от него телефони, са изцяло погрешни като навежда следните аргументи: стоките са достатъчно индивидуализирани, с марка, модел и характеристики, а задължение на ревизиращия екип е да извърши проследяване и сравнение, но не и да вмениява подобно задължение на данъчните субекти, като ги кара да съставят нарочни справки, които да са удобни за ревизиращите, но които на практика те нямат задължение да имат и съставят по начина по който е изискано. С възражението към

доклада е приложена изрично изисканата от доставчика справка от 207 страници, получена на 15.07.2019 с куриер, за всички телефони, които са продадени на " ЛАЙФ КОРПОРЕЙШЪН " ЕООД, в която данните за марка и модел са обвързани и с IMEI, както и разпечатка от имейл кореспонденция между ревизираното дружество и неговия доставчик и копие на товарителница, които доказателства не са коментирани. Счита, че не може да му се вмени в отговорност воденето на счетоводство на трети лица – доставчик на доставчика; дали предходните доставчици имат стоки от същия вид, които да са продадени като краен получател на „Лайф Корпорейшън“ ЕООД. Счита, че няма правно задължение за посочване на IMEI (ИЕМИ) в счетоводството, който не е сериен номер на мобилния телефон, а на модема му. Позовава се на практика на СЕС относно признаване на ДДС по доставки. Отбелязва като важен факт, че всички стоки закупени от доверителя му са реално индивидуализирани още към момента на покупката, като са обозначени с марка и модел. Независимо от това, след получаване на телефоните, ревизираното дружество си е направило труда да отрази и т.нар. IMEI, тъй като вписва същия в издаваните от него гаранционни карти на крайните клиенти, на които на практика продава тези телефони. Органът по приходите е посочил, че ревизираното дружество извършвало продажбата на крайни клиенти, чрез куриерска фирма „СПИДИ" ЕАД, на което дружество е извършена насрещна проверка, с цел установяване на така извършените от ревизираното дружество продажби, като след анализ на представените документи не е посочено да са констатирани основания за корекция на данъчната основа на извършените доставки и на начисления данък. Посочено е и че всички така продадени телефони, са с посочен освен останалите данни и IMEI. Изразява недоумение, че въпреки наличието на безспорни данни за последваща реализация на стоките от страна на ревизираното лице, понеже доставчика на неговия доставчик не бил посочил в счетоводството си IMEI, то " IMEI " ЕООД е продало на десетки и стотици крайни клиенти телефони, които е нямало. Ако се следвала логиката на органа по приходите би се стигнало до извода, че " ЛАЙФ КОРПОРЕЙШЪН " ЕООД е производител на всички тези телефони, тъй като все пак ги е продало. Органите по приходите не са изпълнили вмененото им в чл. 5 от ДОПК задължение, служебно да изясняват всички факти и обстоятелства и не са коментирали каква техника тогава е доставяло „МОЛИНГТЪН БРАДЪРС" ЕООД на " ЛАЙФ КОРПОРЕЙШЪН " ЕООД, доставена и заплатена, как самото дружество си е произвело всички тези телефони и впоследствие ги е продало. Игнорирано е иначе посоченото в РД обстоятелство, че всички тези телефони са на практика закупени от доставчика на доставчика от други дружества от ЕС, които не са дори потърсени за информация дали наистина са извършили тези сделки. Позовава се на практика на Съда на Европейския съюз, че Директива 2006/112 не допуска национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае правото на приспадане, поради това, че данъчнозадълженото лице не се е уверило, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на правото на приспадане, има качеството на данъчнозадължено лице, че е разполагал с въпросните стоки, че е бил в състояние да ги достави и че е изпълни задълженията си за деклариране и за внасяне на ДДС, макар да са изпълнени предпоставките за упражняване на правото на приспадане и ДЗЛ не разполага с данни за нарушение или измама. Обстоятелството по неизвършване на получена услуга от посочения във фактурата доставчик или подизпълнител поради неразполагане с персонал и активи, неподписване на някои документи или др. не е достатъчно, за да се изключи правото

на приспадане, което претендира получателят на доставката, освен ако се сочи наличие на измама и знание у ДЗЛ. И още, че според друго цитирано решение на СЕС очевидно е непропорционално да бъде държано отговорно ДЗЛ за неплатен данък, причинен от злоупотребителни действия на трети страни, върху действията, на които задълженото лице не е могло по никакъв начин да повлияе.

Ответникът оспорва жалбата като неоснователна и недоказана, РА счита за законосъобразен и правилен. Излага подробни съображения в писмени бележки. Основният довод е, че доставчикът на жалбоподателя „МОЛИНГТЪН БРАДЪРС“ ЕООД не се доказва да е придобил мобилните телефони и устройства, които са предмет на фактурите му към "Лайф Корпорейшън" ЕООД, тъй като в тях не са посочени техните ИМЕИ номера, които ги индивидуализират. Не са представени документи, съдържащи индивидуализиращи белези на мобилните устройства както при придобиването им от „СЕЛС ТРЕЙД“ ЕООД, така и при последващите продажби към ревизираното лице. Липсата на такива доказателства според ответника е основание за отказване на право на приспадане на данъчен кредит, именно защото не доказва, че ревизираното лице е получило и е овластено да се разпорежда с конкретните стоки. Липсата на подробна и точна идентификация на стоките е и пречка същите да се обвържат с предмета на процесните фактури, като непълнотата на данъчните фактури относно индивидуализацията на предмета им е пречка по тях да се признае право на данъчен кредит, тъй като обратното би означавало една и съща фактура да може многократно да се използва за посочената цел, позовава се на тълкуването на решение на СЕС по дело С-271/2012г. и практика на ВАС на РБ. Излага съображения, че представеният с възражението срещу РД списък, предоставен му от доставчика, съдържащ информация за модела, марката и ИМЕИ номер на телефоните, не може да се свърже с процесните фактури. Липсата на пълни индивидуализиращи данни би могло да се преодолее и при наличие на възможност за проследяване движението на стоките в счетоводството на страните по доставките, но такива доказателства, от които да се проследи стоковия поток при доставчика и да се установи и съпостави заприходяването и изписването на стоките при ревизираното лице. Не е доказано и реализирането на точно тези вещи от страна на „Лайф корпорейшън“ ЕООД. В заключение посочва, че е доказан изводът на органите по приходите, че издадените от „МОЛИНГТЪН БРАДЪРС“ ЕООД фактури не отразяват реално осъществени доставки именно от вписания в тях доставчик. Странните не са имали за цел предоставяне, съответно получаване на стоки, а само съставяне на данъчни документи, които да осигурят възможност за ползване на право на данъчен кредит за съответните периоди. Оттук според ответника следва и извода, че на ревизираното лице му е било известно участието във формални сделки, без да има фактически осъществени престации. Позовава се на решение по дело С-285/2011г., че ползването на право на приспадане на данъчен кредит по документи с невярно съдържание, които не са съставени в резултат на действително развили се търговски взаимоотношения, се квалифицира от СЕС като позоваване на правото на приспадане с измамна цел или с цел злоупотреба и че ползването на данъчен кредит с измамна цел не се толерира. Цитира практика на ВАС, касаеща при сходни обстоятелства, липса на индивидуализиране на предмета на доставките – мобилни устройства чрез ИМЕИ, липса на доказателства за прехвърлянето на индивидуално определените вещи, както и неустановен произход на същите, като с решенията си касационната инстанция е отхвърлил оспорването и е оставил в сила РА, с които е

отказан данъчен кредит. В съдебно заседание ответникът се представлява от юрисконсулт П., която предлага съдът да остави без уважение подадената жалба и да постанови решение, с което да остави в сила РА като правилен и законосъобразен. Претендира юрисконсултско възнаграждение в размер на 4 764, 70 лв. с оглед материалния интерес по делото.

Съдът след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Обжалвания РА е издаден след ревизия на „ЛАЙФ КОРПОРЕЙШЪН“ ЕООД за установяване на задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за данъчни периоди от 01.08.2018 г. до 30.09.2018 г. по чл. 112 и сл. от ДОПК със Заповед (ЗВР) № Р-22221018008158-020-001/21.12.2018 г., издадена от Х. Б. М., на длъжност началник на сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – С., оправомощена съгласно т.22 от Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП – С.. Заповедта е връчена на ревизираното лице по електронен път на 04.01.2019г. Изменена е относно срока за приключване със ЗВР № Р-22221018008158-020-002/27.03.2019г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221018008158-092-001 от 12.06.2019 г., връчен на ревизираното лице по електронен път на 13.08.2019 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. № 53-00-197#10 от 17.07.2019 г. с представени доказателства, което е прието за неоснователно.

Ревизията приключва с обжалвания РА № Р-22221018008158-091-001/31.07.2019г., издаден от Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП - С. – орган, възложил ревизията, и Й. Н. И., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП - С. – ръководител на ревизията. Ревизионният акт е връчен електронно на 13.08.2019г.

С РА са установени задължения за ДДС вследствие отказано право на приспадане на данъчен кредит за ревизирания период 01.08.2018–30.09.2018 г. в общ размер на 205 947,07 лв. по фактури, издадени от „МОЛИНГТЪН БРАДЪРС“ ЕООД с предмет мобилни телефони, ведно с начислени лихви за забава в размер на 17 523, 15 лв.

Ревизията установява, че предметът на дейност на дружеството е търговия на едро и дребно, както и онлайн продажби на мобилни апарати и аксесоари за тях.

През ревизираните данъчни периоди от 01.08.2018 г. до 30.09.2018 г. ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 205 947,07 лв. по фактури, издадени от „МОЛИНГТЪН БРАДЪРС“ ЕООД с предмет стоки /описани подробно по номера, дати, данъчни основи и размер на ДДС на стр. 36 – 38 от РД/, издадени от „МОЛИНГТЪН БРАДЪРС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Предмет на доставките по фактурите са мобилни телефони, устройства и аксесоари.

При ревизията са извършени насрещни проверки на прекия доставчик на жалбоподателя „МОЛИНГТЪН БРАДЪРС“ ЕООД и на трети лица – предходни доставчици – „СЕЛС ТРЕЙД“ ЕООД, куриер „СПИДИ“ ЕАД и други.

Обясненията на прекия доставчик са, че мобилните телефони са изпращани на „ЛАЙФ КОРПОРЕЙШЪН“ ЕООД чрез „СПИДИ“ АД, като транспортът е за сметка на получателя. По всички фактури е извършено плащане по банков път. Предходен доставчик на „МОЛИНГТЪН БРАДЪРС“ е „СЕЛС ТРЕЙД“ ЕООД. Счетоводно „МОЛИНГТЪН БРАДЪРС“ ЕООД е отразил стоките по дебита на сметка 304

„Стоки“, като съответно е начислен и данък ДДС по дебита на сметка 4531 срещу кредитиране на сметка 401-Доставчици. Разплащането с доставчиците е извършено по банков път д-т 401/к-т 503. Продажбите на стоките намира отражение по кредита на сметка 702-Приходи, начисленият данък ДДС е отразен по кредита на сметка 4532, като по дебита на сметка 411 се отразяват всички направени продажби. Получените суми са изцяло по банков път – Д-т 503/к-т 411. При извършената проверка в информационната база данни на НАП е установено, че „МОЛИНГТЪН БРАДЪРС“ ЕООД е включило в дневниците за продажби фактурите, издадени на „ЛАЙФ КОРПОРЕЙШЪН“ ЕООД. Дружеството е регистрирано по ЗДДС на 15.02.2018г. и deregистрирано по инициатива на орган по приходите на 03.07.2018 г. Извършена е повторна регистрация по ЗДДС на 23.07.2018 г. В „МОЛИНГТЪН БРАДЪРС“ ЕООД е назначено 1 лице по трудови правоотношения, на длъжност технически сътрудник. При извършена проверка в търговския регистър на Агенция по вписванията / е установено, че дружеството не е подало за публикуване годишен финансов (ГФО) за 2018 г. В подадената годишна данъчна декларация (ГДД) по чл. 92 от ЗКПО не са декларирани увеличения и намаления по реда на чл. 54, ал. 1 и ал. 2 от Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО). Това е формирало извод, че лицето не разполага с ДМА. Установено е, че „МОЛИНГТЪН БРАДЪРС“ ЕООД не притежава недвижими имоти и превозни средства. Дружеството има задължения към бюджета.

При насрещната проверка на предходния доставчик „СЕЛС ТРЕЙД“ ЕООД, са дадени писмени обяснения, че: предмет на дейност на дружеството е търговия на едро с мобилни апарати, доставчици са лица, регистрирани в ЕС; стоките се транспортират чрез трето лице до крайния клиент, като клиентът заявява и предплаща стоката, предвид което няма необходимост от складове за съхранение на същите; представен е договор за поръчка, сключен между „СЕЛС ТРЕЙД“ ЕООД, в качеството на доверител и „СИТИ ТРЕЙС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], в качеството на довереник, съгласно който доверителят възлага на довереника да получава от името и за сметка на доверителя пратки от куриери, като след получаването ги доставя до клиенти на доверителя. Към момента на подписване на договора клиентът, на който следва да бъдат доставени стоките, е „МОЛИНГТЪН БРАДЪРС“ ЕООД. Представени са фактури за покупки от дружества от ЕС, извлечение от сметка Paysera и фактури, издадени от „СЕЛС ТРЕЙД“ ЕООД на „МОЛИНГТЪН БРАДЪРС“ ЕООД. След извършена проверка в информационната база данни на НАП е установено, че дружеството е регистрирано по ЗДДС на 25.01.2018 г. и deregистрирано по инициатива на органите по приходите на 27.09.2018 г. В „СЕЛС ТРЕЙД“ ЕООД няма назначени лица по трудови правоотношения, не е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО и публикуван ГФО. „СЕЛС ТРЕЙД“ ЕООД не притежава недвижими имоти и превозни средства. Дружеството няма задължения към бюджета.

Извършена е насрещна проверка на „СПИДИ“ АД, откъдето е представен файл с всички пощенски пратки с изпращач и получател „ЛАЙФ КОРПОРЕЙШЪН“ ЕООД през периодите м.08.2018 г. и м.09.2018 г. Между дружествата е сключен Договор №92033 от 14.12.2017 г. Представена е справка с всички изплатени суми на „ЛАЙФ КОРПОРЕЙШЪН“ ЕООД за периода 01.08.2018г.–30.09.2018г. Сумите са изплатени по банков път в Уникредит Булбанк.

Извършени са насрещни проверки на клиенти на ревизираното лице, резултатите от които са обективирани в протоколи и подробно описани на стр. 12 - 19 от РД - „ТЕХКОМ ЮРЪП“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „МАКСКОМ ГРУП“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и

„МОЛБГ КОМ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Посочените дружества са представили документи, във връзка с получените доставки от ревизираното лице.

Извършена е насрещна проверка на „ДАНТЕ ИНТЕРНЕТЪНЪЛ“ С.А., ДДС №[ЕГН]. Във връзка с използването на електронна платформа eMAG - Marketplace са представени приетите общи условия и приложенията към тях по договор, сключен между „ЛАЙФ КОРПОРЕЙШЪН“ ЕООД и „ДАНТЕ ИНТЕРНЕТЪНЪЛ“ С.А. Приложена е справка за регистрираните поръчки за периодите м. 08.2018 г. и м. 09.2018 г. чрез Marketplace на emag.bg за продукти, предлагани от „ЛАЙФ КОРПОРЕЙШЪН“ ЕООД.

Органите по приходите са отбелязали, че от „ЛАЙФ КОРПОРЕЙШЪН“ ЕООД, „МОЛИНГТЪН БРАДЪРС“ ЕООД и „СЕЛС ТРЕЙД“ ЕООД е изискана информация за серийните номера /ИМЕИ/ на мобилните апарати. От ревизираното лице е представена справка за покупките от „МОЛИНГТЪН БРАДЪРС“ ЕООД за периодите от 01.08.2018 г. до 30.09.2018 г., която не съдържа информация за серийните номера на апаратите, закупени от доставчика. В същото време е представена справка за продажбите на клиентите, която съдържа серийни номера на телефоните за същия период. От „МОЛИНГТЪН БРАДЪРС“ ЕООД е представена справка за стокския поток, без информация за серийните номера на мобилните телефони.

При извършена проверка в информационната база данни на НАП е установено, че „СЕЛС ТРЕЙД“ ЕООД е декларирало покупки на стоки от дружества, регистрирани в Европейския съюз /ЕС/ - „AB GSMshop.at“ GmbH, ДДС №ATU64874933, „RS GLOBAL LIMITED“, ДДС №GB931121765, „SELTE SPA“, ДДС №IT06515320965, „TelePart Distribution“ GmbH, ДДС №DE196993648. Констатирано е, че от „СЕЛС ТРЕЙД“ ЕООД са представени фактури за покупка на телефони, но не са представени документи за транспорт и други документи, доказващи получаването на стоките, а именно дата, място и лица получили стоките. Не са представени приемо-предавателни протоколи за прехвърлянето на стоката към „МОЛИНГТЪН БРАДЪРС“ ЕООД – приемо- предавателни протоколи с дати, място и лица предали стоките. Не е представена аналитична ведомост на сметка 304 „Стоки“, поради което не може да се установи дали счетоводно е отразено придобиването и продажбата на стоки по вид, количество, стойност и серийни номера. Не са представени счетоводни регистри, включително оборотни ведомости.

Предвид изложеното, органите по приходите са направили извод, че декларираните доставки от „СЕЛС ТРЕЙД“ ЕООД на „МОЛИНГТЪН БРАДЪРС“ ЕООД и от „МОЛИНГТЪН БРАДЪРС“ ЕООД на ревизираното лице не са реално извършени. Аргументите за този извод се свеждат до това, че представените доказателства не позволяват да се установи, че продадените стоки от ревизираното лице са идентични със закупените от доставчика. Прието е, че макар и да има фактури, издадени от доставчика „МОЛИНГТЪН БРАДЪРС“ ЕООД, с посочени в тях марка, модел и количество на мобилни телефони, не е доказано прехвърляне право на собственост, тъй като нито доставчикът, нито получателят са ангажирали доказателства, които да позволяват индивидуализация на стоките, предвид тяхното естество, а именно документи, съдържащи данни за ИМЕИ на телефоните. Правото на приспадане на данъчен кредит не е признато на основание чл.68, ал.1 от

ЗДДС, във връзка с чл.6 и чл.25, ал.2 от ЗДДС. Наред с това е формиран извод, че „ЛАЙФ КОРПОРЕЙШЪН“ ЕООД е знаело или не е възможно да не знае, че доставчикът не е „МОЛИНГТЪН БРАДЪРС“ ЕООД, както и че доставките са привидни и целят заобикаляне на закона.

Към ревизионната преписка са приложени доклади на отдели Р. при НАП (л.1058 и сл., папка № 5 и л.471 и сл., папка № 3 от приложенията по делото), в които се установяват данни за периода 01.08.2017г. – 31.09.2018г. за схема на измама с участието на дружества „липсващи търговци“, „буфери“ и „брокер“, като „ЛАЙФ КОРПОРЕЙШЪН“ ЕООД е посочено заедно с доставчиците „МОЛИНГТЪН БРАДЪРС“ ЕООД и „ТЕХКОМ ЮРЪП“ ЕООД като дружество „брокер“, които само префактурират получените стоки с минимална надценка. По този начин чрез изградената мрежа от типа „липсващи търговци“, „буфери“ и „брокер“ и чрез акумулиране на неправомерно упражнено право на данъчен кредит се създава възможност за избягване плащането на дължимия ДДС от брокера в схемата, посочено дружество („Солитрон България“ ООД).

Жалбоподателят е оспорил РА № Р-22221018008158-091-001/31.07.2019г. пред ответника, като по реда на чл.156, ал.4 от ДОПК е формирано мълчаливо потвърждаване на РА поради непроизнасяне на решаващия орган в срока по чл.155, ал.1 от ДОПК в обжалваната част.

Жалбата срещу РА № Р-22221018008158-091-001/31.07.2019г. е подадена чрез ответника до АССГ на 16.12.2019 г., видно от пощенско клеймо върху плик, представен по делото на л. 11, във връзка с която е образувано настоящото съдебно производство. Срокът за обжалване на мълчаливото потвърждаване е започнал да тече на 19.11.2019г., съгласно и нарочно уведомително писмо от ответника до жалбоподателя на л.10 по делото и е изтекъл на 18.12.2019г., следователно жалбата до съда е подадена в срока по чл. 156, ал.5 от ДОПК.

По делото е изслушано заключение по назначена съдебно-счетоводна експертиза със задача да даде отговор на следния въпрос: В представените в хода на ревизията доказателства от страна на доставчика на жалбоподателя " „МОЛИНГТЪН БРАДЪРС" ЕООД, ЕИК[ЕИК], съдържат ли се данни с посочване и на ИМЕИ, които да са относими към продадените от „ЛАЙФ КОРПОРЕЙШЪН“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] мобилни телефони на негови клиенти през процесния период 01.08. - 30.09.2018 г.?

В констативно-съобразителната част на заключението си вещото лице дава сведения, че Международната идентичност на мобилното оборудване (International Mobile Equipment Identifier - IMEI) е номер, който улеснява идентифицирането на валидността на устройството/мобилно оборудване. IMEI номерът е уникален от обикновено 15 или 17 цифри, които се съхраняват на гърба на батерията. IMEI се използва за идентифициране от Глобалната система за мобилни комуникации (GSM), Широколентов код с множествен достъп (WCDMA) и някои сателитни устройства. Кодът съдържа данни за серийния номер на устройството, неговия модел и произход. Така че първите 8 цифри се наричат \u200b\u200bTAC (код за одобрение на типа) и говорят за модела на устройството и мястото на произход. Останалата част от IMEI е серийният номер на устройството, който се определя от производителя. IMEI е

посочен и на телефонната кутия и винаги се пише в документите при покупка. В изпълнение на поставената задача, съдебно-счетоводна експертиза е изисквала документи от счетоводството на жалбоподателя, подробно посочени в предходната част. Констатира се, че същите се съдържат и в кориците на делото. ССЕ установи, че на л. 19 - 226 в приложение № 1 по делото се намира Справка, изпратена в хода на ревизията от доставчика "МОЛИНГТЪН БРАДЪРС" ЕООД, съдържаща вид стоки и техния сериен номер, свързани с продадените мобилни устройства/телефони към "МОЛИНГТЪН БРАДЪРС" ЕООД през процесния период от 01.08.2018 г. до 30.09.2018 г. включително. ССЕ е извършила съпоставка между справката от "МОЛИНГТЪН БРАДЪРС" ЕООД за продадените устройства на жалбоподателя (л.19-226, приложение № 2 по делото) и счетоводните справки за последващи продажби, извършени от "Лайф Корпорейшън" ЕООД за процесния период - Приложение 1 - за периода м. 08.2018 г. и Приложение 2 - за периода м.09.2018 г. (към заключението, л.152-172 по делото), като вещото лице сочи, че в колона 1 и колона 2 са описани фактури №/дата, издадени от "ЛАЙФ КОРПОРЕЙШЪН" ЕООД към негови клиенти за продажба на мобилни устройства през м.08 - м.09.2018 г.; колона 3 - описание на продадените стоки; колона 4 - серийни номера на продадените мобилни устройства през м.08 - м.0.2018 г.; колона 5 - клиенти на "ЛАЙФ КОРПОРЕЙШЪН" ЕООД по описаните в колона 1 и колона 2 фактури; колона 6 - количество продадени устройства; колона 7 - серийни номера на закупените мобилни устройства от "МОЛИНГТЪН БРАДЪРС" ЕООД - спрямо предоставена справка от доставчика.

В заключителната част вещото лице е направило извод, че в представените в хода на ревизията доказателства от страна на доставчика „МОЛИНГТЪН БРАДЪРС“ ЕООД доказателства – счетоводни справки, хронологични регистри, дневници за продажби, справка от доставчика „МОЛИНГТЪН БРАДЪРС“ ЕООД, съдържаща вид стоки и техния сериен номер на продадените мобилни устройства/телефони към „ЛАЙФ КОРПОРЕЙШЪН“ ЕООД се съдържат данни с посочване на сериен номер (ИМЕИ), които са относими към продадените от „ЛАЙФ КОРПОРЕЙШЪН“ ЕООД мобилни телефони на негови клиенти през процесния период 01.08.-30.09.2018г. към посочения период.

Разпитано в съдебно заседание вещото лице посочва че е сравнявала със счетоводната справка по делото, предоставена от доставчика с дневниците, за да провери дали това са клиенти, фигуриращи в същата справка, която е изготвена допълнително и всъщност в нея се съдържат тези номера. Уточнява, че в дневниците за продажба по ДДС и в хронологичните регистри няма сериен номер, само в справката се съдържа, като връзката е клиента и модела и бройките на телефоните. Уточнява, че е видяла две справки, справката от счетоводството на жалбоподателя и тази на доставчика, не разбира единно счетоводство, очевидно е част от счетоводната отчетност и е предоставена в хода на ревизията и представлява допълнителна справка към счетоводното отчитане на продажбите. Тя не съдържа счетоводни сметки, а съдържа видове и количества на продадени стоки. Не може да каже, дали справката е извадена от счетоводната програма. Вписване не може да допълва счетоводно отчитане в дневниците за продажби. Гледала и

сравнявала е, за да види отписване, и това се води по дневниците – дали са същите клиенти и продадени стоки. В счетоводството тези номера не фигурират в счетоводните сметки, а фигурират в гаранционните карти при продажба. Гаранционни карти не е гледала. Не е видяла документ, който да подкрепя тази справка като доказателство за продажба и за покупка.

Съдът намира заключението на експертизата за пълно и обективно с оглед събраните доказателства, но изводът в него не е решаващ за изясняване на спорния факт – извършени ли са доставките от „МОЛИНГТЪН БРАДЪРС“ ЕООД, по фактурите, за които се претендира от „ЛАЙФ КОРПОРЕЙШЪН“ ЕООД право на приспадане на данъчен кредит. Съгласно описаното в констативно-съобразителната част на заключението 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 „МОЛИНГТЪН БРАДЪРС“ ЕООД, 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 „МОЛИНГТЪН БРАДЪРС“ ЕООД и тези, продадени от жалбоподателя, въз основа на документ, който е изготвен за целите на съдебния процес и е неподкрепен с други доказателства.

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

Представен е и РА и РД на доставчика „МОЛИНГТЪН БРАДЪРС“ ЕООД - РА №Р-22221419000388-091- 001/01.06.2020 г. и РД №Р-22221419000388-092-001 от 13.06.2019 г. (л.104 и следващите по делото).

Дадена е неколккратно възможност за събиране на доказателства от предходния доставчик „СЕЛС ТРЕЙД“ ЕООД –относно транспорта на стоки от негови доставчици, но поради ненамиране на адрес и непосочване на друг такива не са събрани по делото.

При така изложената фактическа обстановка, съдът приема **от правна страна 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 обжалван по административен ред и мълчаливо потвърден в хипотеза на чл.156, ал.4 от ДОПК, с оглед на което е процесуално допустима.

Разгледана **по същество** жалбата е неоснователна по следните

съображения:

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.

Обжалваният РА е издаден от Х. Б. М., на длъжност началник сектор, възложил ревизията и Й. Н. И., ръководител на ревизията съгласно приложените ЗВР от 21.12.2018г. и 27.03.2019г. Следователно, същият е издаден от компетентни органи по приходите съобразно изискването на чл.119, ал. 2 ДОПК, като по този въпрос няма и оспорване от жалбоподателя.

Ревизионният акт е издаден в писмена форма и е със съдържанието, предвидено с чл.120, ал. 1 от ДОПК - РА е мотивиран както с изложените в него съображения, както и с РД неразделна част от него и с обсъждане на възражението на жалбоподателя срещу РД.

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 [B-TRUST | Търсене в Публичния регистър](#). 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 извършена след 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 удължаване на срока за това с приложена по преписката заповед за изменение на ЗВР. 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.

Относноприложението на материалния закон при издаването на РА:

С РА са установени задължения по ЗДДС, произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит поради недоказване реалност на доставките по спорните фактури и съответните лихви.

Жалбоподателят е регистрирано по ЗДДС лице 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.

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]. Предметът на процесните фактури – мобилни телефони, устройства и аксесоари, т.е. свързани с икономическа дейност на жалбоподателя. Тяхното предаване се сочи чрез куриерски услуги, за което има договор със „СПИДИ“ АД, има и наето превозно

средство, има изработен онлайн магазин, сайт и домейн.

Жалбоподателят е декларирал облагаеми доставки на мобилни телефони, устройства и аксесоари. Доставките са отразени в счетоводството на дружеството, както и в справките-декларации и дневниците за продажби през ревизирания период. Има плащане по банков път.

Спорният по делото въпрос е доказването на получаване от „ЛАЙФ КОРПОРЕЙШЪН“ ЕООД на стоките, предмет на фактурите от „МОЛИНГЪН БРАДЪРС“ ЕООД.

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 от ЗДДС правопораждащ юридически факт – а именно прехвърляне на правото на собственост върху стоката. При изследване реалността на доставката на стоки от значение е и вида на стоките. В конкретния случай това са мобилни телефонни апарати и устройства. Съобразно спецификата и специалните законови разпоредби, всеки мобилен апарат има индивидуален идентифициращ белег и това е ИМЕИ /IMEI/ номерът им. Т.е. това са мобилни устройства, които са индивидуално определени вещи, тъй като се отличават с международен уникален номер, който се издава на всяко оборудване, работещо в мобилни мрежи. Съкращението IMEI означава International Identity Mobile Equipment Identity, което може да бъде преведено като международен идентификатор за мобилно оборудване. Производителите на телефони и други мобилни устройства получават тези идентификатори от специални международни организации, които са упълномощени да ги издават. ИМЕИ се състои от 15 цифри, които указват конкретния модел на телефона и неговия производител, серийния номер и контролния номер на всяко конкретно устройство, посочени от производителя. Видно от горното номерът служи за индивидуализация на мобилния апарат, независимо дали същият е предмет на продажба като нов или употребяван. Т.е. посочването на модел и марка телефон не е достатъчно, за да се приеме, че предметът на доставка е конкретизиран. Липсата на индивидуализиращи данни при този вид техника не може да се преодолее с обикновеното предаване на вещите. В настоящия случай, в нито една от процесните фактури стоките не са индивидуализирани с посочения ИМЕИ номер. Следва да се сподели изложеното от ответника, че посочването единствено на конкретна марка и модел мобилен телефон и/или устройство не е достатъчно за индивидуализация на конкретната вещ. За да се удостовери по надлежен и несъмнен начин фактическото предаване на държането на конкретния апарат. Тази непълнота, която е от съществено значение за доказване реалното предаване на стоки от вида, не е преодоляна и от дружеството- доставчик с ангажиране на относими доказателства. Както е установено и от ревизиращия екип, в товарителниците стоките, доставени на ревизираното лице са посочени общо като техника, опакована в кашони. Създаването на документи и счетоводното им отразяване не е равнозначно на

реално фактическо предаване на конкретна вещ. В разпоредбата на чл. 6, ал. 1 ЗДДС законодателят е предвидил да се докаже, че е прехвърлено правото на собственост върху определена стока. В чл. 14 от Директива 2206/112/ЕО не се изисква доставчикът да е собственик, а да се установи прехвърляне правото на разпореждане, което означава фактическото предаване на стоката. Допустимо е за целите на данъчното облагане доставката на стока да се осъществи и от лице, което не е собственик, но при всички случаи, както в ЗДДС, така и в Директива 2006/112/ЕО се изисква да се установи реалното предаване на конкретна стока, която в случая следва да съдържа конкретни индивидуализиращи белези. Именно поради горното е от особено значение наличието на доказателства за реалното наличие при доставчика и предаване на конкретни индивидуално определени стоки. Същите сочат страните, между които предаването се е извършило, а от друга страна индивидуализират стоките. Доставчикът не е представил документи, съдържащи индивидуализиращи белези на мобилните устройства както при придобиването им от неговия доставчик, така и при последващи продажби на стоките към жалбоподателя.

Що се отнася до данните в представения с възражението срещу РД списък (л.19-226, приложение № 2 по делото), предоставен на жалбоподателя чрез куриер от доставчика, в който се съдържа информация за модела, марката и ИМЕИ номер на телефоните, не се свързват по безспорен начин с процесните фактури, тъй като липсва яснота какъв вид документ е този списък, в каква връзка е съставен и в какъв контекст е съставен. Същият съдържа изброяване на телефони, като не е ясно какво следва да удостовери това - получаването им от доставчика, наличности, продадени апарати или друго обстоятелство. След като не е ясно защо и във връзка с какви документи е съставен, той не внася конкретизация на предмета на процесните фактури, няма посочена връзка с тях. Видно от съдържанието на списъка в същия не е посочено, че е съставен като придружителен документ към друг документ, свързан с процесните доставки. Не е идентифицирано лицето, което е положило подпис върху списъка, каква е връзката му с доставчика, както и в какво качество и какво точно удостоверява с подписа си. Прави впечатление и че не всички от посочените в списъка номера съдържат 15 цифри, каквото е изискването за всеки ИМЕИ. В този смисъл представеният списък не може да се приеме като удостоверява предаване на фактурираните мобилни устройства от „МОЛИНГТЪН БРАДЪРС“ ЕООД на „ЛАЙФ КОРПОРЕЙШЪН“ ЕООД.

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.

Заключението на приетата по делото ССЕ също не подкрепя извод за

индивидуализация на стоките, предмет на фактурите, тъй като вещото лице е направило съпоставка на закупените и продадени от „ЛАЙФ КОРПОРЕЙШЪН“ ЕООД мобилни телефони и връзката между придобитите и продадени стоки е изградена единствено въз основа на данните, съдържащи се в представената от „ЛАЙФ КОРПОРЕЙШЪН“ ЕООД справка, като при разпита вещото лице не посочва въпросната справка да е част от счетоводна отчетност на жалбоподателя, да е изведена от счетоводната програма както и че данните от нея за ИМЕИ на телефоните не се съдържат в счетоводните и данъчните документи, а само в този списък. Вещото лице не е проверявало и гаранционни карти, в които се вписва ИМЕИ. Тоест представената справка, съдържаща данни за ИМЕИ на мобилните телефони, не се подкрепя от нито един друг документ, представен от жалбоподателя, прекия или предходния доставчик. Данни за ИМЕИ не се съдържат в нито един друг документ - фактурите или съпровождащите документи, като към фактурите няма приемо-предавателни протоколи, описи или други подобни документи, съдържащи индивидуализиращи данни за процесните стоки, каквито са ИМЕИ. предвид естеството на стоките. В този смисъл, предвид липсата на потвърждение от съпоставка с други документи по делото, допълнително представената справка няма необходимата доказателствена стойност за индивидуализиране на стоките, предмет на процесните фактури.

Липсата на пълни индивидуализиращи данни във фактурите или придружаващи ги документи не се преодолява и с проследяване движението на стоките в счетоводството на страните по доставките, тъй като такива доказателства не са представени, въпреки че са изискани в хода на ревизията. От представената от ревизираното лице справка за аналитични салда на сметка 3042 - Стоки, не може да се установи и съпостави заприходяването и изписването на стоките. Жалбоподателят не е представил количествени и стойностни справки за стоковия поток за ревизираните периоди, нито са ангажирани доказателства, даващи възможност да се проследи стоковият поток и при доставчика „МОЛИНГТЪН БРАДЪРС“ ЕООД, с изключение на сметка 304, която обаче не е водена аналитично. Възможността за проследяването на стоковия поток при доставчика е от значение да се установи дали е разполагал със същия вид и количество стоки към момента на издаване на процесните фактури на жалбоподателя. Представените документи за предходни доставки /част от фактури издадени от „СЕЛС ТРЕЙД“ ЕООД - предходен доставчик/ не доказват обстоятелството, че именно това дружество е получило и имало в наличност същият по вид и количество мобилни апарати и устройства преди доставките на същите към „ЛАЙФ КОРПОРЕЙШЪН“ ЕООД. В приложените фактури за предходни доставки от „СЕЛС ТРЕЙД“ ЕООД към „МОЛИНГТЪН БРАДЪРС“ ЕООД са записани модел и марка на телефони, без конкретна индивидуализация - ИМЕИ, който номер в същност дава уникалност на вещта. В този смисъл не може да се установи идентичност на доставките от предходния доставчик към „МОЛИНГТЪН БРАДЪРС“ ЕООД и процесните доставки към жалбоподателя. От изложеното се налага изводът, че липсват данни доставчикът „МОЛИНГТЪН БРАДЪРС“ ЕООД да е разполагал със стоки от същия вид и количества, които впоследствие да прехвърли на жалбоподателя по

процесните доставки.

Изводът за недоказаност на наличността на стоки от същия вид и количество при доставчика „МОЛИНГТЪН БРАДЪРС“ ЕООД се подкрепя и от фактическите констатации и правни изводи от приетия по делото РА №Р-22221419000388-091- 001/01.06.2020 г. и РД №Р-22221419000388-092-001 от 13.06.2019 г. (л.104 –л.123 по делото), издадени в резултат на проведено ревизионно производство. Видно от констатациите в РД и РА, в хода на проведеното му ревизионно производство доставчикът не е доказал по категоричен начин придобиване на стоки от предходния доставчик „СЕЛС ТРЕЙД“ ЕООД, а последният не е представил доказателства за произход на мобилните телефони.

Що се отнася до възраженията за последващата реализация на стоките, като доказателство за реалност на процесните доставки, следва да се има предвид, че не са налице констатации в РА и доказателства относно реализирането на точно тези телефони и др. от страна на „ЛАЙФ КОРПОРЕЙШЪН“ ЕООД. Действително не са извършени корекции на данъчните основи на извършените продажби и начисления ДДС, но не е обсъждан и изследван предметът на тези продажби, жалбоподателят също не е ангажирало конкретни доказателства за това, а освен това липсата на индивидуализация на предмета на получените доставки прави невъзможна съпоставката с последващи доставки. Извън това в случая тъй като липсват доказателства за действителното получаване на конкретния вид и количество стоки, наличието на записвания по сметка 304 - стоки в счетоводството на ревизираното лице по отношение на фактурите, издадени от доставчика не означава непременно, че същото е придобило през съответния период конкретно тези стоки и че същите са придобити от този доставчик. Решаващи за доказване реалността на доставките – индивидуализация на предмета на доставките, приемо-предавателни протоколи, съхранение и др. както за пряката доставка, така и за предходните липсват, което е от значение за обосноваване на крайния извод.

Позоваването на жалбоподателя на решение на СЕС по дело С-18/13 не оборва извода за наличие на основания за отказ да се признае право на 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. В този смисъл при ревизията са били налице данни относно такава схема видно от приложените доклади на Р. и ревизиращите органи се позовават. Органите по приходите се обосновават, че издадените от „МОЛИНГТЪН БРАДЪРС“ ЕООД фактури не отразяват реално осъществени доставки именно от вписания в тях доставчик. Страните не са имали за цел предоставяне, съответно получаване на стоки, а само съставяне на данъчни документи, които да осигурят възможност за ползване на право на данъчен кредит за съответните периоди. Тези факти и обстоятелства навеждат на извода, че на ревизираното лице му е било известно участието във формални сделки, без да има фактически осъществени престации.

Независимо дали е доказано или не горното относно знание и ползване на

правото на приспадане с с измамна цел или с цел злоупотреба, липсата на индивидуализиране на предмета на доставките във фактурите и придружаващите ги документи - мобилни устройства чрез ИМЕИ, липса на доказателства за прехвърлянето на индивидуално определените вещи, както и неустановен произход на същите са достатъчно основание да се откаже на жалбоподателя правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от „МОЛИНГТЪН БРАДЪРС“ ЕООД.

В горния смисъл по аналогичен казус, между същите страни, за предходен данъчен период на облагане по ЗДДС през 2018г. е решение № 6856/07.07.2022г. на ВАС на РБ по адм.дело № 2373/2022г. на ВАС на РБ

Тъй като задълженията за ДДС, установени с оспорения РА и произтичащи от непризнаване на данъчен кредит по процесните фактури от „МОЛИНГТЪН БРАДЪРС“ ЕООД са законосъобразно определени, на основание чл. 1, ал. 1 от ЗЛДТДПДВ законосъобразно следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главното задължение.

По така изложените съображения съдът намери, че РА е законосъобразен, а жалбата срещу него като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

С оглед крайния изход на делото и заявената претенция от процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение за настоящата инстанция в размер на 4764 лв., който е до минималния размер съобразно материалния интерес, на основание чл.161, ал.1 от ДОПК, във връзка с чл. 8, ал. 1 във връзка с чл.7, ал.2, т.5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, съдът следва да присъди юрисконсултско възнаграждение на ответника в размер на 4764 лв.

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ЛАЙФ КОРПОРЕЙШЪН“ ЕООД срещу Ревизионен акт № Р-22221018008158-091-001/31.07.2019г. на органи по приходите при ТД на НАП-С., мълчаливо потвърден при обжалването му от директора на дирекция "ОДОП"-С., с който е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „МОЛИНГТЪН БРАДЪРС“ ЕООД, за данъчни периоди 01.08.2018 г. – 30.09.2018 г., в общ размер на 205 947, 07 лв., произтичащи от отказано право на приспадане на данъчен кредит и лихви за забава в размер на 17 523, 15 лв.

ОСЪЖДА „ЛАЙФ КОРПОРЕЙШЪН“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], да заплати на Дирекция „ОДОП“ – С. юрисконсултско възнаграждение в размер на 4764 лв. (четири хиляди седемстотин шестдесет и четири лева).

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

СЪДИЯ:

