

РЕШЕНИЕ

№ 5632

гр. София, 20.09.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 70 състав,
в публично заседание на 20.06.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Радина Карамфилова

при участието на секретаря Илияна Тодорова и при участието на прокурора Тони Петрова, като разгледа дело номер **7703** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на „Изифарм“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет. 1, ап. 6, чрез адв. К.Г. срещу ревизионен акт (РА) № Р-22002221005012-091-001 от 29.03.2022 г. издаден от П. Г. Г. - орган, възложил ревизията и Т. И. В. - ръководител на ревизията, потвърден с решение № 987/24.06.2022 г. на директора на дирекция ОДОП – [населено място].

В жалбата се навеждат доводи, че РА е неправилен, незаконосъобразен и необоснован, както и издаден в нарушение на процесуалния закон и в противоречие с материалноправните разпоредби. Искането до съда е РА да бъде отменен изцяло.

Жалбоподателят, редовно уведомен, се представлява в открити съдебни заседания от адв. Г., която поддържа жалбата. Претендира присъждане на разноски. Представя списък на разноските по чл. 80 ГПК. Депозира писмена защита.

Ответникът - директорът на дирекция ОДОП – С., чрез процесуалния си представител юрк. К., счита жалбата за неоснователна и недоказана. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Не представя списък на разноските по чл. 80 ГПК.

Софийска градска прокуратура, уведомена, представлявана от поркурор П., изразява становище за основателност на жалбата.

Съдът, като обсъди становищата на страните и доказателствата по делото и направи проверка на законосъобразността на обжалвания административен акт, приема за установени следните обстоятелства по делото:

Със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22002221005012-020-001 от 01.09.2021 г., връчена по електронен път на 02.09.2021 г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22002221005012-020-002/01.09.2021 г., издадени от Т. П. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“, в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „Изифарм“ ЕООД за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за данъчни периоди от 19.06.2017 г. до 31.05.2018 г. и от 01.11.2018 до 28.02.2019 г.

Ревизията е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК. Възложена е в изпълнение на Решение № 1258/19.08.2021 г. на директора на дирекция ОДОП, с което решаващият орган се е произнесъл по подадена от „Изифарм“ ЕООД жалба с вх. №53-06-4745 от 15.06.2021 г. срещу РА № Р-22221519001897-091-001/25.05.2021 г., с обхват на ревизията - установяване на задълженията по ЗДДС за периодите от 19.06.2017 г. до 28.02.2019 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22002221005012-092-001/17.02.2022 г., връчен на 07.03.2022 по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК. По реда и в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК са направени възражения срещу констатациите в РД с писмо с вх. №34-00-293/22.03.2022 г. по регистъра на ТД на НАП С., които по изложените в акта мотиви са приети за процесуално допустими, но разгледани по същество за неоснователни.

Ревизията приключва с издаване на РА № Р-22002221005012-091-001 от 29.03.2022 г. издаден от П. Г. Г., на длъжност началник отдел „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., определена като компетентен О. /съгласно Заповед № РД-01-91/21.02.2022 г. на директора на ТД на НАП С. и Решение № Р-22002221005012-098-001/28.02.2022 г. за изземване разглеждането и решаването на преписката, издадено от директора ТД на НАП С., поради прекратяване на служебните правоотношения на първоначално определения О./ и Т. И. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 05.04.2022 г.

С оспорения РА са установени задължения за данък върху добавената стойност за довносяне общо в размер на 234 271,85 лв., произтичащи от извършени корекции па декларираните от дружеството резултати за периодите м. 06.2017 г. до м. 05.2018 г. и от 11.2018 г. до 02.2019 г. в резултат от непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размера на допълнително установените задължения, а именно 234 271,85 лв., съответно са начислени лихви за забава в размер на 102 468,96 лв.

Предметът на дейност на „Изифарм“ ЕООД през ревизираните периоди е търговия на едро с лекарствени продукти.

Предмет на процесните доставки са лекарствени продукти е доставките от „Мегалайф“ ЕООД, „Билфарма“ ЕООД „Ди Ес Ди Фарма Бг“ ЕООД И „Феликс Трейд Консулт“ ЕООД, по които ревизираното лице е приспаднало данъчен кредит

Към ревизия са приобщени доказателствата, събрани с протокол № № 1836721/24.01.2022 г., събрани в хода на предходната ревизия па „Изифарм“ ЕООД, Приключила с РА №Р-22221519001897-091 -001 /25.05.2021 г.

С оглед изясняване на фактите по случая, проверяващият екип е отправил искания за представяне на документи и писмени обяснения от ревизираното лице, извършил е насрещни проверки спрямо доставчиците. Предвид предмета на настоящото производство, ще бъдат обсъдени само релевантните фактически установявания,

свързани с доставките и доставчиците, по които е отказано признаване на право на възстановяване на данъчен кредит.

По отношение на доставките от „Мегалайф“ ЕООД:

На дружеството „Мегалайф“ ЕООД, като издател на 49 фактури през данъчни периоди от м. 06.2017 г. до м. 04.2018 г. и от м. 11.2018 г. до м. 02.2019 г., с начислен данък в общ размер на 100 306,91 лв., в хода на ревизията е изготвено ИПДПОЗЛ с изх. № П-22221921167928-040-001/12.10.2021 г. като от дружеството не са представени изискваните по реда на ДОПК документи, справки и писмени обяснения в указания от органите по приходите срок.

Органите по приходите са приели, че единствените доказателства свързани със спорните доставки в случая се явявали представените от „Мегалайф“ ЕООД в предходното ревизионно производство копия на спорните фактури, приемно-предавателни протоколи, заявки за транспорт и товарителници, доказателства за произход /копия на фактури от предходни доставчици/, извлечения от банкова сметка на проверяваното дружеството в „РАЙФАЙЗЕНБАНК БЪЛГАРИЯ“ ЕАД и счетоводно отразяване на стопанските операции, в т. ч. хронологичен регистър на сметка 411 за клиент „Мегалайф“ ЕООД в кореспонденция със сметки 702 „Приходи от продажби на стоки“ и 4532 „Начислен данък за продажбите“ за 2018 г.

Анализирайки гореописаните доказателства, органите по приходите са констатирани, че предходни доставчици на лекарствени средства през проверяваните периоди са множество търговци на дребно /аптеки/, сред които ЕТ „АДАСТ - ДАНИЕЛА АВРАМОВА“, „АЛЯ СТОЙНОВА“ ЕООД, „АНГЕЛИНА ОРФЕЙ БАКАЛОВА“ ЕООД и „АРТ-КРИСТАЛ 2014“ ЕООД.

В отговор на връчените ИПДПОЗЛ от ЕТ „АДАСТ - ДАНИЕЛА АВРАМОВА“, „АЛЯ СТОЙНОВА“ ЕООД, „АНГЕЛИНА ОРФЕЙ БАКАЛОВА“ ЕООД са представени: копия на фактури, в които органите по приходите констатирани, че са посочени единствено наименованията на лекарства, без да е вписан партиден номер и срок на годност на съответния фармацевтичен продукт, разрешителни за търговия на дребно с лекарствени продукти, издадени от Министерството на здравеопазването, фактури от предходни доставчици, като доказателство за произход на фармацевтичните продукти /лекарствени препарати/, счетоводно отразяване на стопанските операции и писмени обяснения от управителите на дружествата, в които най-общо е посочено, че заявените за покупка от „МЕГАЛАЙФ“ ЕООД лекарствени препарати са предавани на място в стопанисваните от дружествата аптеки, поради което липсвало водена търговска кореспонденция, както и, че превозът на медикаментите е извършен за сметка на купувача, тъй като не притежават транспортни средства.

Било констатирано също, че не са представени съпроводителни документи, в т.ч. договори, анекси, заявки, приемно-предавателни протоколи, стокови разписали и др. Отделно е констатирана и липсата на разрешителни за търговия на едро с фармацевтични продукти. Т.е. налице са документално оформени сделки, при които търговци на дребно продават фармацевтични продукти на търговец на едро, като в издадените фактури липсва обозначение на партидни номера и сроковете на годност. В тази връзка ревизиращите органи са отбелязали, че съгласно здравното законодателство, продажбите на лекарствени медикаменти от търговци, стопанисващи аптеки следва да се извършват/отпускат единствено срещу рецепта и аптеките нямат право да препродават лекарствени продукти към други търговци на

едро или аптеки. По отношение на извършване на продажби от търговци, стопанисващи аптеки важи следното: За лекарствените медикаменти заплащани от НЗОК, които са отпуснати без рецепта на купувача на лекарствените продукти, са приложими санкционните разпоредби на Глава четиринадесета от Закона за лекарствените продукти в хуманната медицина /ЗЛПХМ/, както и Раздел 8 от Условия и ред за сключване на индивидуални договори за отпускане и заплащане на лекарствени продукти по чл. 262, ал. 6, т. 1 от ЗЛПХМ, на медицински изделия и на диетични храни за специални медицински цели, заплащани напълно или частично от НЗОК. Компетентни органи за налагане на санкции по ЗЛПХМ са контролните органи на Изпълнителна агенция /ИАЛ/ по лекарствата, а за лекарствени продукти, частично или напълно платени от НЗОК - контролните органи на РЗОК. Законодателството на Р. България и ЕС нормативно определя, че аптеките нямат право да продават лекарствени стоки на други търговци на дребно /аптеки/ или на търговци на едро. Следователно фактурираните продажби на лекарствени средства от горесцитираните търговци на дребно са извършени в нарушение на здравното законодателство на Страната и ЕС.

По отношение на предприетите процесуални действия към „АРТ-КРИСТАЛ 2014“ ЕООД е констатирано, че дружеството не е открито на декларирания адрес за кореспонденция, поради което изготвеното ИПДПОЗЛ е връчено пи реда на чл. 32 от ДОПК., като в ревизионното производство от този предходен доставчик не били представени изисканите документи, справки и писмени обяснения.

Предвид изложеното, ревизиращите органи са приели, че от гледна точка на ЗДДС няма доказателства за реално извършени доставки от посочените търговци към „МЕГАЛАЙФ“ ЕООД, тъй като същите не са представили изисканите счетоводни регистри и справки за стоките потоци в аптеките, даващи информация за движенията и наличностите на видовете лекарствени средства в обекта, индивидуализирани с партидни номера и срок на годност. Представените фактури за продажба на лекарства без информация за партидни номера и срок на годност не са кредитирани като достатъчно доказателство, че медикаментите са били налични в аптеките към датите на фактурирането им. доколкото същите се финансират от НЗОК и не се отпускат без рецепта на купувача на лекарствата.

Наред с горното, ревизиращите органи са отбелязали, че в приобщените от предходната ревизия документи представени от „МЕГАЛАЙФ“ ЕООД липсват счетоводни регистри, удостоверяващи заприхождаването и изписването на стоките, оборотни ведомости, главните книги и справки за стокския поток, от които да се установи стойността на закупените и изписаните стоки, реализираните печалби от дейността, както и правомерността на кореспонденциите по сметките.

От прекия доставчик не били ангажирани и доказателства за водена между страните търговска кореспонденция, както и документи, удостоверяващи мястото, на което е извършено приемо-предаването на фармацевтичните продукти. Отделно е отбелязано, че декларираното от ревизираното лице обстоятелство, че стоките, предмет на доставка към „ИЗИФАРМ“ ЕООД са се съхранявали в нает от дружеството търговски обект, находящ се в [населено място],[жк], [жилищен адрес] партер, не е подкрепено със съответния договор за наем. Липсвало и приложено разрешително за търговия на едро с лекарствени средства. В допълнение на изложеното, ревизиращите органи са констатирани, че по данни от информационните масиви на НАП дружеството доставчик е регистрирано по ЗДДС на 02.05.2017 г., по избор, независимо от

облагаемия оборот, deregистрирано на 16.04.2019 г. при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС, повторно регистрирано на 17.05.2019 г. - задължителна във връзка с облагаем оборот и отново deregистрирано на 12.02.2020 г., при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС, поради извършени данъчни нарушения. За периода на процесите доставките няма данни „МЕГАЛАЙФ“ ЕООД да е разполагало с назначени лица по трудови и извънтрудови правоотношения. Също така органите по приходите, са взели предвид и обстоятелството, че на прекия доставчик са извършени ревизии по ЗДДС за периодите от 02.05.2017 г. до 30.11.2017 г. и от 01.10.2018 г. до 31.12.2018 г., приключили с влезли в сила РА №Р-22002219007517-091-001/01.10.2020 г, й №Р-22221519000921-091-001 от 19.03.2020 г. С РА от 19.03.2020 г. е приложен чл. 85 от ЗДДС, съгласно който данъкът е изискуем от всяко лице, което го посочи във фактура и/или известие по чл. 112 от ЗДДС.

Предвид така установената фактическа обстановка, органите по приходите са заключили, че фактурираните от „МЕГАЛАЙФ“ ЕООД доставки не са изпълнени реално, поради което на основание чл. 68, ал. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС на жалбоподателя е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 100 306,91 лв.

По отношение на доставките от „ФЕЛИКС Т. КОНСУЛТ“ ЕООД /предходно търговско наименование „ТРЕЙД ФАЙНАНС“ ЕООД/ с предмет на доставка - транспортни услуги.

Органите по приходите са отказали правото на данъчен кредит в общ размер на 1143,34 лв. за данъчни периоди м. 06.2019 г. и м. 11.2019 г. по 27 фактури, издадени от „ФЕЛИКС ТРЕЙД КОНСУЛТ“ ЕООД /предходно търговско наименование „ТРЕЙД ФАЙНАНС“ ЕООД/ с предмет на доставка - транспортни услуги.

До доставчика е изпратено Искане за представяне на документи сведения и писмени обяснения от трети лица /ИПДСПОТЛ/ с изх. № Р-22221519001897- 041 -001/04.09.2019 г., като от негова страна такива не били представени.

Органите по приходите изследвали единствените доказателства, свързани със спорните доставки, които били ангажираните от проверяваното дружество при предходната ревизия: копия на процесите фактури; товарителници; заявки за транспорт, с вписани в тях данни за превозвача /проверяваното дружество/, изпращача /„МЕГАЛАЙФ“ ЕООД/ и получател /„ИЗИФАРМ“ ЕООД/ на стоките, Мястото на натоварване Ар. С..[жк], [жилищен адрес] партер/ и разтоварване /гр. С., [улица], № 8/; регистрационен талон на товарен автомобил М. 313 ЦДИ, с рег. [рег.номер на МПС] , в който „ФЕЛИКС ТРЕЙД КОНСУЛТ“ ЕООД е посочен, като собственик, считано от 21.03.2018 г.; Граждански договор от 01.07.2016 г., сключен с А. Б. С., /Изпълнител/ за извършване на услуги по доставки и транспорт на стоки с притежаваното от дружеството МПС; свидетелство за управление на МПС на А. Б. С.; разходни фактури за покупка на гориво и писмени обяснения.

Констатирана е липсата на доказателства за извършени плащания по издадените фактури и аналитични регистри от счетоводните сметки, по които са отразени записванията, свързани с осчетоводяването на спорните фактури. Липсвали също така пътни листа, изготвени от лицето извършило съответните превози, както и аналитични регистри от счетоводните сметки, по които са отчетени разходите във връзка с осъществения транспорт. Относно ангажирания граждански договор е констатирано, че в информационната система на НАП няма данни дружеството да е подавало справки по чл. 73 от Закона за данъците върху доходите на физическите

лица /ЗДДФЛ/ за изплатени суми по извънтрудови правоотношения през 2018 г. и 2019 г., а за подадената такава през 2017 г. не е налице удържан и внесен данък в бюджета. Наред с това е отбелязана и липсата на подадени от А. Б. С. годишни данъчни декларации по чл. 50 от ЗДЦФЛ през посочените по-горе периоди.

Предвид изложеното е препотвърден направения при предходната ревизия извод, че фактурираните от „ФЕЛИКС ТРЕЙД КОНСУЛТ“ ЕООД транспортни услуги не са реално извършени, а целят единствено постигането на данъчно предимство, изразяващо се в неоснователно приспадане на ДДС по доставки, които не били извършени въобще. Предвид това на основание чл. 69, ал. 1, т. 1 и чл. 68, ал. 1, т. i от ЗДДС, във връзка с чл. 9 от с. з, на „ИЗИФАРМ“ ЕООД е отказано правото на данъчен кредит но фактурираните от „ФЕЛИКС ТРЕЙД КОНСУЛТ“ ЕООД доставки в общ размер на 1 143,34 лв.

По отношение на доставките от „БИОФАРМА“ ООД:

За данъчни периоди м. 01.2019 г. и м. 02.2019 г. с РА на „ИЗИФАРМ“ ЕООД е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 5 034,67 лв. по 5 фактури, издадени от „БИОФАРМА“ ООД. За да стори това са приели, с оглед представена декларация от „БИОФАРМА“ ООД в която е заявено, че никога то не е било в търговски правоотношения с „ИЗИФАРМ“ ЕООД и нямало отразени фактури с получател ревизираното лице в отчетните си регистри по чл. 124, ал. 1, т. 2 от ЗДДС /дневник продажби/, както през съответните данъчни периоди, така и в следващите такива, както и с оглед отбелязването, че обичайните продажби на дружеството са на дребно към населението, за което се издават касови бонове и се съставят дневни и месечни финансови отчет, както и че продажбите към физически и юридически лица, които се документират с издаването на фактури са в диапазон започващ с № 0...1631, а тези издава към СЗОК - С. започват с № [ЕГН], като и в двата случая е спазвана поредността на номерата при издаването на фактурите, че през през разглежданите периоди няма данни „БИОФАРМА“ ООД да е документирало извършени продажби, чрез издаване на фактури в диапазона от номерата /от №110...36 - до №110...53/, посочени от „ИЗИФАРМ“ ЕООД в дневниците за продажбите за м. 01.2019 г. и м. 02.2019 г.

Предвид изложеното, на база извършения анализ, органите по приходите са приели, че отразените от жалбоподателя фактури с издател - „БИОФАРМА“ ООД не отразяват реално извършени доставки, поради което на „ИЗИФАРМ“ ЕООД е отказано правото на данъчен кредит по спорните фактури в размер на 5 034,67 лв.

По отношение на доставките от „ДИ СЕ ДИ ФАРМА БГ“ ЕООД е констатирано, че търговецът е с прекратена регистрация в Агенцията по вписванията считано от 02.05.2019 г. По силата на протокол-решение от 04.04.2019 г. на едноличния собственик на капитала - В. А. А., цитираното дружество е било преобразувано чрез вливане във „В ТРЕЙД 18“ ЕООД. В тази връзка на последното била извършена насрещна проверка, приключила с ПИНП № П-22221521167925-141-001/16.11.2021 г. Видно от съдържанието на протокола, на цитираното дружество е връчено ИПДПОЗЛ, в отговор на което са представени копия на: 5 от общо 34 фактури, издадени на ревизирано лице, с приложени към тях приемо-предавателни протоколи, разрешителни за търговия е лекарствени продукти и медицински изделия, договор за наем на жилище /ателие №40/, находящо се в [населено място],[жк], комплекс „Л.“, [жилищен адрес] сграда А, вх.2, счетоводни справки и регистри за проверяваните периоди и два протокола за претърсване и изземване с разрешение от съда от 01.12.2017 г. на документи, книга, компютърни информационни системи и др.

Констатирана е била липсата на договори, анекси, заявки и др. документи, от които

да е видно номера на партидата на доставените лекарствени средства, техните количества, срок на годност и др. От проверяваното лице не били представени още транспортни документи, доказателства за извършени плащания по доставките, водена търговска кореспонденция и т. н.

Съгласно приложения стоков поток, лекарствените средства, предмет на последваща продажба към „ИЗИФАРМ“ ЕООД са закупени от „КОНВАЛЕС М“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК]. В тази връзка органите по приходите са отбелязали, че на „В ТРЕЙД 18“ ЕООД, в качеството му на правопреемник на „ДИ ЕС ДИ ФАРМА БГ“ ЕООД е извършена ревизия по ЗДДС за отделните данъчни периоди от 01.01.2016 г. до 31.07.2017 г., приключила с РА № Р-22002219007286-091-001 от 25.02.2021 г., при която органите по приходите са оспорили реалността на фактурираните от „КОНВАЛЕС М“ ЕООД доставки с получател „ДИ ЕС ДИ ФАРМА БГ“ ЕООД. РА е обжалван по административен ред пред директора на дирекция ОДОП С., в резултат на което е постановено Решение №1364 от 02.09.2021 г., с което оспореният акт е обявен е потвърден в частта на отказаното право на данъчен кредит по доставките от „КОНВАЛЕС М“ ЕООД

Позовавайки се на изложеното органите по приходите са приели, че за „ИЗИФАРМ“ ЕООД не следва да възникне право на приспадане на данъчен кредит по фактурираните от „ДИ ЕС ДИ ФАРМА БГ“ ЕООД доставки в общ размер на 127 787,16 лв.

С жалба вх. № 53-06-3402/18.04.2022 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-645/21.04.2022 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., подадена от „ИЗИФАРМ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] РА е оспорен по административен ред.

С решение № 987/24.06.2022 г. на директора на дирекция ОДОП-С., РА е изцяло потвърден.

За изясняване фактите по делото е допусната съдебно-счетоводна експертиза /основно и допълнително заключение/, приети от съда, като обективно и безпристрастно изготвени и като неоспорени от страните по делото. От основното заключението на вещото лице се установява, че процесните фактури с издател Мегалайф ЕООД са включени в дневниците за продажби на доставчика в периода на издаването им, с изключение на фактура 0312/22.02.2019 г. (ф-ра 0312 е на стойност 4440,00 лв., в т.ч. 3700,00 лв. ДО и 740,00 лв. начислен ДДС). Посочено е, че начисленият по СД за съответните данъчни периоди данък, е внесен по сметките на НАП, с изключение на декларираният за внасяне данък за период 02.2019 г. в размер на 72,07 лв., за която сума няма данни за постъпило плащане. По отношение на процесните фактури с издател „Ди ес ди фарма БГ“ ЕООД, вещото лице е констатирало, че същите са включени в дневниците за продажби на доставчика в периода на издаването им. Приложени са СД по периоди на данъчно задълженото лице. От прегледа на данъчно-осигурителната сметка било установено, че декларираният задължения за ДДС за съответните данъчни периоди са внесени по сметките на НАП. По отношение на фактури Билфарма ООД, вещото лице е констатирало, че същите не са включвани в дневниците за продажби на доставчик Билфарма ООД (нито в текущия, нито в следващи данъчни периоди). Вещото лице е констатирало, че наличните по делото (по ревизионната преписка) документи показват, че фактурираните доставки са документално обосновани. Към фактурата на издателя се прилагат приемо-предавателни протоколи, заявки за транспорт и товарителници. По фактурите на преките доставчици и на дружеството жалбоподател като доставчик при последваща реализация стоките са посочени с партида и срок на годност. Налични са Декларации за произход и съответствие на партида. По приложените извлечения от стоков поток (по доставчици на жалбоподателя) може да се проследи произхода на стоката и последващата ѝ реализация. Последващата

реализация на доставките на процесиите доставчици е към клиент на жалбоподателя - дружеството Н. Б. М. ЕООД с ЕИК[ЕИК]. Плащанията по фактурите са проверени през обработка на банковите извлечения от сметките на дружеството жалбоподател. Изготвени са справки по фактури и плащания по конкретните доставчици, които се прилагат към експертизата. Всички извършени плащания са по банков път. За осчетоводяването при дружеството жалбоподател са проверени счетоводни регистри Главна книга на персонална сметка 401 Доставчици, по доставчици. Получените стоки са завеждани по счетоводна сметка 304 Стоки (а в предишното счетоводство по счетоводна сметка 301 Доставки и в последствие са разнасяни по сметката за стоки) и в задължение към доставчика. Когато се отчита плащане то се отнася в заверение на партидата на доставчика и в намаление (по кредита) на парична сметка 503. Относно получените услуги по транспорт, вещото лице е посочило, че осчетоводяването е по сметка 602 Разходи за външни услуги. за стоково материални запаси, включително сметка 304 Стоки се води на синтетично ниво - стойностно. В отделен складов модул Workflow, модул „Складово стопанство“ се отчита движението на стоките на аналитично ниво (по партиди, количества и стойност)

По отношение на доставките, документирани с процесиите фактури счетоводството на дружеството жалбоподател е водено редовно. Хронологичното проследяване на счетоводните операции може да бъде проследено и от счетоводните регистри Главна книга по съответните доставчици. По приложените справки Стоков поток, може да се проследи съдържанието по партиди, срок на годност, количества и стойност по всяка една от фактурираните доставки на стоки, както и последващата им реализация. От приложените по ревизионната преписка документи (включително обяснителна записка, фактури, заявки за транспорт и товарителници) вещото лице е посочило, че дружеството е доставчик на услуги по транспорт на стоките доставени от Мегалайф ЕООД. Транспортните услуги извършени от Ф. трейд консулт ЕООД са били за сметка и са заплатени от дружеството жалбоподател. Налице била и търговска кореспонденция между жалбоподателя и доставчиците му.

При така установената фактическа обстановка съдът достига до следните правни изводи:

По допустимостта на жалбата:

Жалбата е процесуално допустима. Жалбоподателят е адресат на акта, засегнат неблагоприятно от обективизираното в същия властническо волеизявление, поради което има правен интерес от оспорване. Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК и е насочена срещу индивидуален административен акт, подлежащ на пряк съдебен контрол за законосъобразност.

По същество на спора:

Разгледана по същество жалбата срещу РА е основателна.

РА № Р-22002221005012-091-001 от 29.03.2022 г., е издаден от компетентни органи по приходите – възложилият ревизията началник сектор „Ревизии“, П. Г. Г. определена поименно и функционално в заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С. и Т. И. В. - ръководител на ревизията

РА е подписан с квалифициран електронен подпис на издателя му, валиден към датата на неговото издаване, видно от представените от ответника преки доказателства по чл. 184, ал. 1 ГПК – удостоверение по чл. 25, ал. 1 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги, възпроизведено на хартиен носител.

Спазена е предписаната в чл. 120, ал. 1, пр. 1 ДОПК писмена форма по образца по чл. 120, ал. 3 ДОПК с реквизитите по чл. 120, ал. 1, пр. 2, т. 1–8 ДОПК. Фактическите констатации и правни изводи на РА са допълнени и така конкретизирани чрез тези по приложения към него РД № Р-2221718001391-092-001/ 22.10.2018 г., съставляващ

съгласно чл. 120, ал. 2, изр. 1 ДОПК неразделна негова част.

Ревизионното производство е проведено без съществени процесуални нарушения. Образувано е съгласно чл. 112, ал. 1 ДОПК с издаването на ЗВР) № Р-22002221005012-020-001 от 01.09.2021 г., връчена по електронен път на 02.09.2021 г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22002221005012-020-002/01.09.2021 г., издадени от Т. П. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП, определена по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК да възлага ревизии със заповед № РД-01-803/ 07.06.2017 г. (л. 19 и сл.). ЗВР има задължителното съдържание по чл. 113, ал. 1, т. 1 ДОПК – ревизираното лице е надлежно идентифицирано, определени са поименно и подлъжностно ревизиращите органи по приходите, конкретизирани са ревизираните задължения и ревизирания период; даден е 2-месечен срок за извършване на ревизията съобразно чл. 114, ал. 1 ДОПК. Не е пропуснат преклузивният срок по чл. 109, ал. 1, изр. 1 ДОПК. В рамките на ревизията от дружеството жалбоподател са изискани на основание чл. 37, ал. 2 и 3 ДОПК доказателства по нейния предмет, включително относно спорните доставки. Инициирани са насрещни проверки на доставчиците по чл. 45, ал. 1 ДОПК по спорните фактури, като ПИНП с приложенията са приобщени по преписката. Служебно са направени справки по информационните масиви на НАП за ревизираните периоди. Тази доказателствена съвкупност е формирана със законосъобразно извършени от ревизиращите органи по приходите процесуални действия. За резултатите от ревизията е съставен РД– след 14-дневния срок от изтичане на срока за извършване на ревизията съгласно чл. 117, ал. 1 ДОПК, което сочи на допуснато нарушение, но същото не е от категорията на съществените. Съдържанието на РД съответства на законовата норма на чл. 117, ал. 2, т. 1-10 ДОПК, към него са приложени събраните от ревизията доказателства по чл. 117, ал. 3 ДОПК.

Относно приложението на материалния данъчен закон съдът намира следното:

ДОПК не съдържа особени правила относно разпределението на доказателствената тежест в производството в ревизия по общия ред на чл. 112–120 ДОПК, поради което субсидиарно приложение намират правилата за доказване, установени в АПК и ГПК (арг. от § 2 ДР на ДОПК). „Изифарм“ ЕООД черпи право на приспадане на данъчен кредит от спорните фактури, претендирайки го по съдебен ред след отказ за признаването му с ревизионния акт, поради което на основание чл. 154, ал. 1 ГПК и чл. 170, ал. 2 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК негова е тежестта да докаже всички факти, на които основава искането си за признаване на това право, за да установи, че са изпълнени условията за възникването и упражняването му. Жалбоподателят носи тежестта да докаже реалността на доставките по процесните фактури, тъй като той твърди положителния факт, че такива доставки са осъществени и именно в това твърдение се състои възражението му срещу законосъобразността на РА. Същият следва да проведе пълно доказване на своето оспорване, като създаде сигурно убеждение у съда в съществуването на фактите и връзките между фактите. В съответствие с разпределението на доказателствената тежест, както административният решаващ орган, така и съдът, имат правото, но и задължението да приемат за ненастъпили тези правни последици, чийто юридически факт е останал недоказан.

Доказателствената тежест в производството е указана от съда с определение от 09.09.2022 г., като на страните е предоставена възможност да предприемат съответните процесуални действия.

В съответствие с нормата 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. Аналогично е и легалното определение, дадено в чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО, според което доставка на стоки е прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещ като собственик. Съгласно чл. 9, ал. 1 ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. 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 (чл. 25, ал. 1 ЗДДС), което в съответствие с нормата на чл. 25, ал. 2 ЗДДС възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава, съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 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 и чл. 167 от Директива 2006/112/ЕО възниква правото на приспадането му.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС данъчният кредит 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. Определяйки предпоставките за възникване на право на приспадане на данъчен кредит, националният законодател, транспонирайки чл. 168, б. "а" от Директива 2006/112/ЕО, в нормата на чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС е уредил право на регистрирано лице да приспадне данъка за стоките или услугите, използвани за целите на извършваните от него облагаеми доставки, които стоки или услуги са му доставени или предстои да му бъдат доставени от доставчик, регистриран по този закон.

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 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.

По аргумент от чл. 25, ал. 2 ЗДДС без реално извършена доставка на стока по смисъла на по чл. 6, ал. 1 ЗДДС и реално извършване на услуга по смисъла на чл. 9 ЗДДС данъчно събитие по чл. 25, ал. 1 ЗДДС не настъпва, респективно – не възниква изискуемост на данъка в хипотезата на чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС, а оттам – по аргумент от чл. 68, ал. 2 ЗДДС не възниква и функционално свързаното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, поради което същото не може да бъде упражнено дори при наличие на хипотезата на чл. 71, ал. 1, т. 1 ЗДДС (аналогична на чл. 178, б. "а" от Директива 2006/112/ЕО).

От горния анализ се установява, че възникването на правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС е обусловено от:

- качествата данъчнозадължено лице на доставчика и на получателя /вж. т. 25 от решението на СЕС по дело С-18/13/;
- своенето на данъчния документ от получателя – чл. 71, т. 1 ЗДДС;
- получаването на стоките/услугите по доставката /"...действителното извършване на облагаемата сделка..." според т. 30 от решението на СЕС по дело С-642/11/;
- отреждането на полученото за икономическата дейност на ДЗЛ /така т. 36 от решението на СЕС по дело С-153/11/.

Отсъствието на който и да елемент от пораждащия правото на приспадане фактически състав изключва възникването на правото.

В множество свои решения СЕС /например Решение от 06.12.2012 г. по дело С-285/11, Решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11 и др./ приема, че за да се признае право на данъчен кредит е необходимо първо да се провери дали доставките са реално осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право. В решение на СЕС от 6 декември 2012 г. по дело С-285/11 г.

изрично е посочено, че за да се установи, че на основание на процесните доставки на стоки е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от получателя за извършването на облагаеми сделки.

От представените в хода на ревизията доказателства, се установява по несъмнен начин реалното изпълнение на доставките на стоки от „МЕГАЛАЙФ“ ЕООД, „БИЛФАРМА“ ЕООД „ДИ ЕС ДИ ФАРМА БГ“ ЕООД и „Ф. Т. КОНСУЛТ“ ЕООД.

Към момента на издаване на процесните фактури всички горепосочени дружества доставчици са били регистрирани по ЗДДС лица. Предмет на процесните фактури издадени от „МЕГАЛАЙФ“ ЕООД, „БИЛФАРМА“ ЕООД „ДИ ЕС ДИ ФАРМА БГ“ ЕООД са родово определени стоки – различни видове лекарства, собствеността върху които по аргумент от чл. 24, ал. 2 ЗЗД се прехвърля чрез предаването им като способ за индивидуализацията им. Прехвърлянето на собствеността върху стоки по правило представлява доставката на същите по смисъла на ЗДДС (а и на общностното право), но понятието за доставка на стоките по ЗДДС е значително по-широко и не се изчерпва само с прехвърлянето на собствеността. СЕС многократно е подчертавал, че доставката не е само прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а всяка сделка, с която едната страна прехвърля на другата материално имущество, като я овластява фактически да се разпоредва с това имущество като собственик (решения S. and Forwarding E. S., C-320/88, т. 7 и Dixons Retail, C-494/12, т. 20 и цитираната там съдебна практика). За целите на облагането с ДДС е важно фактическото предаване на стоките, на жалбоподателя, който от своя страна да ги е използвал за нуждите на основната си икономическа дейност.

Съдът намира, че самият факт на предаването е безспорно доказан по делото, доколкото е установен абсолютно непротиворечиво и последователно, както от представените още в хода на ревизията документи и писмени обяснения от представителите на доставчиците, които дават еднозначна и непротиворечива информацията за механизма на доставките, транспорта и предаването, така и от установената последваща реализация.

Съгласно приетата без оспорване от страните ССЧЕ, се установява, че всички издадени фактури от доставчика „Мегалайф“, „Билфарма“ ЕООД „Ди Ес Ди Фарма Бг“ ЕООД съдържат изискуемите се по закон реквизити. В поле „наименование на продукта“ са посочени освен наименованието на стоката, номер на партидата, както и срок на годност. Установява се също, че в тях са посочени „за единица мярка количество“ - броя, единична цена и стойност. Фактурите са с посочена сума по фактура, данъчна основа, начислен ДДС и обща стойност. Фактурите съдържат данни за банковата сметка на доставчика и към същите са приложени Приемо-предавателни протоколи, с подписи на съставител и получател (и печат), заявка за транспорт и товарителница. В тази връзка съдът намира, че безспорно се установява, че по отношение на доставките е извършена и транспортната услуга възложена от „Изифарм“ ЕООД на „Трейд файнанс“ ЕООД по заявки към фактури с № от 013 до 0128 и към „Феликс трейд консулт“ ЕООД по заявки към ф-ри с № № от 0149 до 0312. Посочена е дата на товарене, вид на товара - „лекарства“, особени указания „стоката да се съхранява при температурен режим (между 3 0 и 25 0, или между 2 С и 25 С, или между 2 С и 80) има посочен адрес на товарене, адрес на разтоварване (склада на Изифарм ЕООД), лице за контакт и телефон; посочен е платец (Изифарм ЕООД) Заявката е подписана и подпечатана тристранно за предал стоката, за транспортър и за приел стоката. В товарителницата са посочени и дата на товарене, вид на товара „лекарства“, тегло и вид на опаковката „кашони“, стойност на превозвания товар (съвпада със стойността на фактурата) и фактурата с номер и

дата, като приложен съпровождащ транспорта на товара документ; посочен е рег.№ на автомобила С. (автомобил, който е идентифициран от ревизионния екип като собственост на дружеството преозвач). Налице е и час на товарене и час на разтоварване. Товарителницата е подписана и подпечатана тристранно за Изпращач, за Превозвач и за Получател. Към фактурите е приложена Декларация за произход и съответствие на партида. В декларацията за произход са посочени - име на продукта, лекарствена форма, дозировка, опаковка, партида, количество и произход, като името на продукта, партидата и количеството съответстват на посочените във фактурата. Декларира се проследимост на продуктите до производител.

Въз основа на тези фактически установявания, следва извод, че са налице първичните счетоводни документи от които се установява вида на закупените лекарствени средства с количество, единична цена и стойност. Въз основа на същите в складовата програма на дружествата са въведени лекарствените средства с наименование, разфасовка, количество, единична цена, партида и срок на годност.

Не се споделят изводите на ревизиращия екип, че издадените от доставчиците не отговарят на задължителните изисквания на чл. 114, ал. 1, т. 9 и т. 11 от ЗДДС. Както се посочи по-горе всички фактури, издадени на „Изифарм“ ЕООД от процесните доставчици съдържат данни за количеството и вида на стоката, единичната цена и данъчната основа на доставката. От приетата по делото ССЧЕ също се установява, че всички фактури, по които правото на данъчен кредит е отказано, *съдържат достатъчно индивидуализиращи данни за конкретния предмет на доставката* – вид лекарствено средство, количество, единична цена и стойност и същите отговарят на изискванията на чл. 114 и чл. 115 ЗДДС.

Както се посочи по-горе, от доказателствата по делото се установява проследимост на стокския поток, получаване на лекарствените продукти и последваща реализация. Въпреки това, следва да се отбележи, че изискванията на приходната администрация за подробно описание на стоките във фактурите с индивидуализирането им освен по търговско наименование и с партиден номер и срок на годност не почиват на закона. Дали въпросното лекарствено средство може да бъде проследено от производител до краен потребител е въпрос на контрол от съответните контролни органи, но липсва законово изискване към съдържанието на фактурата за посочване на реквизити като срок на годност или партиден номер. Това изискване в конкретния случай представлява необоснована административна тежест върху ревизираното лице.

По отношение на констатацията на вещото лице, че от страна на доставчика „Мегалайф“ не са представени четири фактури, съответно с № 015/22.06.2017 г., № 029/17.07.2017 г., № 0140/16.02.2018 г. и № 0306/21.11.2018 г., а от доставчика „Билфарма“ ЕООД изобщо не са представени фактури, от които да се установи произходът на стоките, съдът намира, че независимо от това обстоятелство и предвид заключението на експерта и установената последваща реализация на стоки, съответстващи на тези по издадените фактури, то е очевидно, че закупените от горепосочените доставчици лекарствени продукти са получени от „Изифарм“ ЕООД. В тази връзка е основателно и възражението на жалбоподателя, че установяването на произход на стоката от доставчика не е предпоставка за признаване правото на данъчен кредит, а невъзможността да бъде установен такъв не обуславя на самостоятелно основание извод за липса на реална доставка.

Органите по приходите са изложили съображения и за допуснатото нарушение на чл. 207, ал. 1, т. 4 ЗЛПХМ.

Съгласно чл. 207, ал. 1, т.4 ЗЛПХМ притежателят на разрешение за търговия на едро, който извършва дейността си на територията на Република България, е длъжен да се снабдява с лекарствени продукти само от производители, вносители или търговци на

едро с лекарствени продукти, получили разрешение за извършване на тази дейност по реда на този закон. „Изифарм“ ЕООД притежава разрешение за търговия на едро с лекарствени продукти от 05.09.2018 г. Обстоятелството, че доставчиците не разполагат с разрешение за търговия на едро с лекарствени продукти не влияе върху реалността на доставките, която е от значение за правото на приспадане на данъчен кредит. Неизпълнението на цитираната разпоредба би съставлявало административно нарушение, за което е предвидено и съответното административно наказание, но този въпрос е ирелевантен към настоящия правен спор.

Неизпълнението на изискванията на специалния Закон за лекарствените продукти в хуманната медицина не влияе върху действителността на доставките по смисъла на ЗДДС, след като е доказано предаването/получаването на стоката. Още повече, че чл. 6 от ЗДДС приема за доставка и фактическото предаване на стока, което в конкретния случай е установено.

По изложените съображения, съдът намира за доказано получаването на лекарствени продукти от „МЕГАЛАЙФ“ ЕООД, „БИЛФАРМА“ ЕООД „ДИ ЕС ДИ ФАРМА БГ“ ЕООД и „Ф. Т. КОНСУЛТ“ ЕООД, представляващо облагаеми доставки на стоки, поради което и за жалбоподателя възниква право на приспадане на данъчен кредит, което е упражнено при спазване на закона.

Като е достигнал до извод за липса на реални доставки на стоки, органът по приходите е постановил ревизионен акт в нарушение на материалния закон, който подлежи на отмяна.

По разноските по производството:

На основание чл. 81 ГПК във вр. с § 2 ДР на ДОПК съдът следва да се произнесе по претенциите на страните за присъждане на разноски.

На основание чл. 161, ал. 1, изр. 1 ДОПК, предвид изхода на спора, на жалбоподателя се дължат разноски. Същият е представил списък по чл. 80 ГПК, подкрепен от доказателствата по делото, удостоверяващи общ размер на разноските 5747 лева, в т.ч. 50,00 лева – държавна такса, 4897 лева – адвокатско възнаграждение и 800,00 лева – възнаграждение на вещо лице. На жалбоподателя се дължат разноски в размер на 4750,74 лева.

Предвид изхода на делото и по аргумент от противното на чл. 161, ал. 1, изр. 2 ДОПК искането на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е неоснователно, като при отхвърляне на претенция за разноски, съобразно константната практика на ВКС, не се постановява нарочен диспозитив.

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

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалбата на „Изифарм“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет. 1, ап. 6, чрез адв. К.Г. срещу ревизионен акт (РА) № Р-22002221005012-091-001 от 29.03.2022 г. издаден от П. Г. Г. - орган, възложил ревизията и Т. И. В. - ръководител на ревизията, потвърден с решение № 987/24.06.2022 г. на директора на дирекция ОДОП – [населено място], с който са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в общ размер на 234 271,85 лв., ведно със съответните лихви в размер на 102 468,96 лв., в резултат на отказано право на приспадане на данъчен кредит през данъчни периоди от м. 06.2017 г. до м. 05.2018 г. и от 11.2018 г. до 02.2019 г. по фактури, издадени от доставчиците: „МЕГАЛАЙФ“ ЕООД, „БИЛФАРМА“ ЕООД, „ДИ ЕС ДИ ФАРМА БГ“ ЕООД и „ФЕЛИКС ТРЕЙД КОНСУЛТ“ ЕООД /предходно търговско наименование „ТРЕЙД ФАЙНАНС“ ЕООД/.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. да заплати на „Изифарм“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] разноски по делото в размер на 5747 лева.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: