

РЕШЕНИЕ

№ 1470

гр. София, 08.03.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 51 състав,
в публично заседание на 07.12.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Анета Юргакиева

при участието на секретаря Светла Гечева и при участието на прокурора Яни Костов, като разгледа дело номер **2495** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл.156 и следващите от ДОПК.

Образувано по жалба на „О. Ф. Т.“ НВ, Б., ЕИК [ЕГН], представлявано по пълномощие от адв. Г. С., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221020000576-091-001/23.12.2021г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП, поправен с РА за поправка № П-22221020187764-003-001/24.11.2020г., потвърден в обжалваната част с Решение № 214/08.02.2021г. на директора на Дирекция „ОДОП“- С..

В жалбата се твърди, че РА е издаден в нарушение на правото на защита на данъчнозадълженото лице, констатациите на ревизиращия екип не отговарят на фактическата обстановка, а РА е необоснован и съставен нарушение на материалноправните норми на ЗДДС, Директива 2006/112/ЕО, както и на практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС) и Върховния административен съд. Прави се оплакване, че дружеството е било лишено от правото на защита, тъй като с РА са му установени задължения за периодите м.юли, септември, октомври и ноември 2019г., без да е била изискана и да е била дадена възможност на дружеството на предостави документи и писмени и обяснения за тези периоди. Поддържа се, че „О. Ф. Т.“ е доказало реалността на получените и извършени доставки въз основа на представените в хода на ревизията доказателства, подробно изброени, като се анализират отношенията между „О. Ф. Т.“ и „О. Ф. И.“, от една страна, и между „О. Ф. Т.“ и [фирма], от друга. Сочи се, че „О. Ф. И.“ е получател на стоки, изпратени от друга държава – членка на ЕС до България, което е декларирало вътреобщностно

придобиване и самоначислява ДДС, и правилно „О. Ф. Т.“ не било посочено като получател на стоките в транспортните документи, в какъвто смисъл се е произнесъл СЕС по дело С-273/18. Изтъква се, че е доказано извършването на плащания от „О. Ф. Т.“ към „О. Ф. И.. Оспорват се, че „О. Ф. Т.“ е получило наследващо се данъчно предимство, като се позовава на практиката на СЕС (Решение по дело С-273/18, Решение по дела С-255/02 и С-430/19, определение по дело С-610/19 и Решение на СЕС по обединените български дела С-621810 и С-129/11). Моли се за отмяна на ревизионния акт. Претендират се разности.

Ответникът - директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“- С. при ЦУ на НАП, не изразява становище по жалбата.

Участващият по делото прокурор от СГП изразява становище за неоснователност на жалбата.

Административен съд София-град, след като обсъди оплакванията в жалбата, събраните по делото доказателства, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, установи следното:

Със Заповед №Р-22221020000576-020-001/03.02.2020 г., издадена от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., връчена по електронен път на 17.02.2020 г., е възложено извършването на ревизия на "О. Ф. Т.", Б.. Ревизията е за определяне на задължения на дружеството по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчен период от 01.12.2019г. до 31.12.2019г. Впоследствие със Заповед за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ от 14.05.2020г. обхватът на ревизираните периоди е разширен, като са включени и м.07.2019 г., м.09.2019г., м.10.2019г. и м.11.2019 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221020000576-092-001/16.09.2020 г., връчен на 25.09.2020 г. Срещу РД дружеството е подало възражение, което е прието за основателно в частта на определени лихви за просрочие за данъчните периоди м. 07.2019 г. и м. 11.2019 г.

Ревизията приключва с РА №Р-22221020000576-091-001/23.10.2020 г., издаден от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и А. К. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на 04.11.2020 г.

С ревизионен акт за поправка на ревизионен акт /Р./ №П-22221020187764-003-001/24.11.2020 г. е отстранена допуснатата в акта техническа грешка, като вследствие на това установените с РА лихви за м. 09.2019 г. в размер на 43 527,98 лв. са определени на 40 546,82 лв.

РА е обжалван по административен ред с жалба вх. №53-00-2949/18.11.2020 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-1805/25.11.2020 г. С Решение № 214/08.02.2021г. решаващият орган – директорът на дирекция „ОДОП“ – С. е потвърдил изцяло ревизионния акт.

С ревизионния акт на дружеството са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, общо възлизащи на 1 989 913,15 лв., произтичащи от извършена корекция на правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 827 950,44 лв., и начислени лихви за просрочие в размер на 161 962,71 лв. Извършените от ревизиращите органи процесуални действия и направените от тях

констатации и изводи са следните:

„О. Ф. Т. НВ“ е търговско дружество, регистрирано в Б., част е от световния холдинг „О. Ф. Г.“, в който са фармацевтични компании, установени в А., Б., Италия, Германия и Франция. Няма обекти и складови помещения на територията на България. „О. Ф. Т. НВ“ е чуждестранно юридическо лице, което не е установено в България, чрез място на стопанска дейност по смисъла на §1 т. 5 от ДР на ДОПК. Регистрирано е по реда на ДОПК в ТД на НАП С., офис „Център“ със служебен номер на НАП [ЕГН]. Считано от 08.09.2017 г. е регистрирано по ЗДДС.

Извършваната дейност през ревизирия период е търговия с фармацевтични продукти.

На 24.02.2020 г. на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221020000576-040-001 от 24.02.2020 г. В отговор са представени документи и писмени обяснения с вх. №Р-22221020000576-ПРД-001-И от 24.03.2020 г.

Извършени са 4 насрещни проверки на други задължени лица - „О. Ф. И. НВ“, [фирма], [фирма] и „А. М. О. /Р./Л., за което са съставени протоколи.

С Протокол АА №1649710/15.07.2020 г. са присъединени доказателства от извършена преди ревизията проверка за установяване на всички факти и обстоятелства по прихващане и възстановяване на ДДС с УИН №П-22221020016701-ОРП-001 от 23.01.2020 г.

Установена е свързаност на ревизираното лице по смисъла на §1, т. 3 от ДР на ДОПК с „О. Ф. И. НВ“ - двете дружества са регистрирани на една и съща дата: 25.08.2017 г., регистрирани са по реда на ЗДДС по избор, независимо от облагаемия оборот, също на една и съща дата: 08.09.2017 г., имат един и същ адрес на управление: Б., Venesoweg 26, 9810, N., един и същ адрес на управление на територията на страната, както и един и същ представляващ: М. Б..

Съгласно дадените писмени обяснения дружеството - жалбоподател закупува стоки от „О. Ф. И. НВ“ и ги продава на „А. М. О. Л.“ с ДДС номер BG3076190401 – /А./ на територията на страната. Прекият доставчик „О. Ф. И. НВ“ от своя страна закупува стоките от свои доставчици от държави членки на ЕС и впоследствие ги продава на жалбоподателя. Всяко от дружествата издава фактури за направените от него доставки. Стоките се транспортират директно от склада на доставчика в държава-членка на ЕС до склад, собственост на [фирма], който крайният получател А. ползва под наем в България. Стоките, които се съхраняват в склада, са собственост на крайния получател А.. Жалбоподателят не използва склада за съхраняване на собствени стоки. Заявено е, че доставките между „О. Ф. И. НВ“, жалбоподателя и А. представляват верижна операция от сделки по смисъла на практиката на Съда на Европейския съюз /СЕС/ - дела С-245/04 EMAG HANDEL EDER и С-430/09 EURO TYRE Н.. Според СЕС „ако първата от двете последователни доставки е доставката, която включва вътреобщностната пратка или транспорт на стоки и затова има като резултат вътреобщностно придобиване /В./, което се облага с данък в държавата членка на пристигане на пратката или транспорта на стоки, за втората доставка се счита, че става на мястото на предхождащото я В., т.е. в държавата членка на пристигане на стоките“. В случая транспортът е договорен между доставчика „О. Ф. И. НВ“ от държава членка /ДЧ/ на ЕС и като такъв е относим към първата доставка от веригата. Договорените INCOTERMS са D., т.е. продавачът предоставя стоките на купувача в уговореното място на местоназначението, т.е. в България /склада на

[фирма]/.

Въз основа на горното и на практиката на СЕС ревизираното лице е посочило, че „О. Ф. И. НВ“ извършва В. в България, където завършва транспортът на стоките, за които е получател по първата доставка от веригата. Впоследствие „О. Ф. И. НВ“ извършва доставка на стоки към жалбоподателя с място на изпълнение в България – държавата членка на пристигане на стоките, върху която начислява 20% ДДС, а жалбоподателят извършва доставка на стоки към А. с място на изпълнение в България, върху която начислява 20% ДДС.

В позицията си на трето звено в описаната верижна операция жалбоподателят има договор с доставчика си /„О. Ф. И. НВ“/, който представлява вътрешно-групово споразумение в групата на „О. Ф.“, при което определените в споразумението цени на стоките представляват вътрешногрупови трансферни цени и са определени според политиката за трансферно ценообразуване на групата; договор с клиента си А., което е договорило с жалбоподателя цени, които са независими от цените, по които ревизираното дружество закупува стоките от своя доставчик.

И двете дружества от групата на О. Ф., които участват във верижната операция – „О. Ф. И. НВ“ и „О. Ф. Т. НВ“ не са български дружества, не са установени на територията на България и извършват дейност в множество държави, в които са регистрирани за целите на ДДС. Предоставени са част от договора с А. в превод на български език, заедно с анекс, в който са посочени единичните продажни цени към „А. М. О. Л.“.

Приложено е също и Споразумение за качество на стоките от 19 ноември 2018 г. между „О. Ф. И. НВ“ и жалбоподателя, съгласно което се разпределят задълженията на двете дружества във връзка с дистрибуцията на продукти. Жалбоподателят е отговорен да дистрибутира продуктите на пазара след снабдяването им с всички необходими сертификати за произход и качество. Ревизираното дружество поема реални задължения да прегледа, провери и одобри продуктите, съблюдавайки нормативната уредба и езиковата коректност /размер на шрифта, температурно действие, кодове на стоките и др./ преди производството.

Относно разплащанията по фактури за покупка жалбоподателят извършва плащания чрез вътрешногрупово счетоводна система, използвана от дружествата в групата „О. Ф.“. Дружествата от групата не използват външна търговска банка за осъществяване на разплащанията.

По фактурите за продажба разплащанията от „А. М. О. Л.“ към жалбоподателя се осъществяват по банков път.

Подаването и приемането на поръчки се извършва чрез Глобална електронна платформа за търговия, използвана между дружествата от групата „О. Ф.“ и А.. Последното предоставя на „О. Ф.“ дружествата прогнозен график на месечното търсене на продуктите. Графикът се състои от постоянна част, в която са описани стоките с най-голямо търсене и количествата им. Обемът на стоките в постоянната част на графика се счита за т.нар. „твърда поръчка“. Дружествата от „О. Ф.“ групата потвърждават и обработват поръчката. След като А. получи потвърждение за направената поръчка, започва нейното изпълнение. В резултат на получените „твърди поръчки“ дружествата от „О. Ф.“ групата закупуват или готови продукти или материали и суровини за производство на поръчаните продукти. Покупките се осъществяват от други дружества от „О. Ф.“ групата и други фармацевтични производители, установени в А., Б., Италия, Германия и Франция.

От страна на ревизираното дружество са представени документи, в т.ч.: превод на части от договора с „А. М. О. Л.“ за доставка на фармацевтични продукти; анекс към договора с единични продажни цени на продуктите към „А. М. О. Л.“; схема, която представя описаната по-горе търговска структура; фактури за покупка, издадени от „О. Ф. И. НВ“ за периода декември 2019г.; фактури за продажба, издадени от жалбоподателя за периода декември 2019 г.; доказателство за извършени плащания между „О. Ф. И. НВ“ и жалбоподателя; доказателство за извършени плащания между жалбоподателя и „А. М. О. Л.“; транспортни документи към фактурите за продажба; лиценз във връзка с разпространението на лекарства и сертификат за добра дистрибуторска практика от дистрибутор на едро, издадени от Федералната агенция за лекарства и здравни продукти в Б. /FAGG/ – превод на български език; договор за доставка между „О. Ф. И. НВ“ и жалбоподателя; копие на Споразумение за качество на стоките от 19 ноември 2018 г. – с превод на български език; справка за фактурите за продажба и транспортните документи; копие на пълномощно.

След анализ на събраните доказателства ревизиращите органи са констатирали следните основания за корекция:

Във връзка с декларираните продажби са представени фактури за продажби, в които [фирма] е посочен като получател и е начислен ДДС съгласно чл. 86 от ЗДДС. За ревизираните периоди жалбоподателят е издал фактури към цитираното дружество с данъчна основа /общо/ в размер на 8 327 148,15 лв. и начислен ДДС в размер на 1 665 429,64 лв. и с предмет на доставките фармацевтични продукти.

Извършена е насрещна проверка на [фирма], документирана с Протокол №П-29002920088788-141-001 от 22.07.2020 г. От проверяваното лице са представени документи, в това число за извършени плащания между двете дружества, като е декларирано, че по-голямата част от фактурите, издадени от жалбоподателя за м. 12.2019 г., не са платени към 02.06.2020г. Приложени са фактури за доставка и КИ; Протокол за приход/складова разписка;/ ЧМР; транспортът е за сметка на доставчика. Органите по приходите са установили, че [фирма] е включило фактурите, издадени от жалбоподателя в дневника за покупки и СД за периода м. 12.2019 г. Дружеството е част от американската генерична фармацевтична компания „А. Ф.“ и има издаден лиценз от Изпълнителната агенция по лекарствата /ИАЛ/ за внос на територията на България, а оттам и за страните от Европейския съюз на лекарства, произведени извън територията на ЕС. Обектът от който дружеството извършва своята дейност са офис в [населено място] и склад, находящ се в [населено място], [улица], собственост на [фирма].

На собственика на склада [фирма] е извършена насрещна проверка, при която са представени документи и писмено обяснение, според което в [фирма] не е съхранявана стока, собственост на жалбоподателя и няма сключени договори за съхраняване на стоки със същото или с други дружества от групата на „О. Ф.“. Допълнително е посочено, че [фирма] има сключен договор с ALVOGEN PHARMA E. от 04.01.2017 г., по който са му предоставени 223,4 кв. м. обособена площ в собствения си склад за складиране на лекарствени продукти. На тази обособена площ ALVOGEN складира лекарства, които са негова собственост. Складът се намира на адрес С., [улица], който е и адрес на управление и логистичен терминал. В номенклатурата на ALVOGEN PHARMA Т. Е. има и медицинска козметика, която дружеството периодично закупува от „О. Ф. Т. НВ“. Доставките пристигат на горния

адрес в складовата площ, наета от ALVOGEN. Приложен е договора с ALVOGEN PHARMA T., фактура от „О. Ф. Т. НВ“ към ALVOGEN PHARMA T., за най-новата доставка на 03.04.2020 г., както и товарителницата за тази доставка. По този начин са организирани всички доставки на медицинска козметика от жалбоподателя към ALVOGEN. Установено е, че дейността по реалното получаване на стоката, както и осигуряването на медицински документи, складирането и съхраняването на стоките е осъществявано от [фирма].

От жалбоподателя не са представени транспортни документи за осъществения превоз на стоките. Предоставено е писмено обяснение, съгласно което стоките се транспортират директно от склада на доставчика в държава членка на ЕС до склад, собственост на [фирма]. Декларирано е, че стоките, които съхраняват в склада, са собственост на крайния получател А.. Съгласно писменото обяснение на ревизираното дружество, предаването и приемането на поръчките се извършва чрез Глобалната електронна платформа за търговия, използвана между дружествата от групата „О. Ф.“ и [фирма]. Последният предоставя на „О. Ф.“ дружествата прогнозен график на месечното търсене на продуктите. След това дружествата от групата „О. Ф.“ потвърждават и обработват поръчката.

От описаните по-горе факти е направено заключението, че стоките са предмет на В. за „О. Ф. И. НВ“, което е документирано с издадени Протоколи съгласно чл. 117, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 84 от ЗДДС. Същите са включени в Дневника за покупки за съответните периоди. Транспортът на стоките се осъществява от „О. Ф. И. НВ“ директно до складовете на [фирма], където вече са собственост на [фирма].

Формиран е извод, че жалбоподателят се явява дружество, което реално не участва в процеса на транспортиране, физически не приема и предава стоката, не я складира и съхранява в собствени складове и единствено получава фактури за покупки и издава фактури за продажби, като документален посредник между „О. Ф. И. НВ“ и [фирма]. От направения анализ е видно, че разликата в датата е един или няколко дни и фактурираните количества по фактурите за покупка и продажба са идентични, но се различават като единични цени и стойности. Констатирано е, че за едни и същи количества стоки, цената на придобиване и цената на продажба се различават с приблизително 10% в посока намаление. Следователно, като финансов ефект за посредника – „О. Ф. Т. НВ“ резултатът е загуба – около 10%. Ревизиращите са посочили, че жалбоподателят е регистрирано дружество в Б. и дължи годишен корпоративен данък за финансовите си резултати от стопанските си операции в същата държава, а в България дружеството единствено декларира месечни резултати по ЗДДС, като подава СД и дневници за покупки и продажби.

С цел да се анализират цялостно доставките за продажби, ревизиращият екип е поискал доказателства за проследяване на разплащанията между жалбоподателя и неговия клиент.

По данни от ИС Контрол „А. М. О./Р./Л.“ с ДДС №BG3076190401 няма включени фактури, издадени от жалбоподателя в периодите м. 07.2019 г. и от м. 09.2019 г. до м. 12.2019 г.

Относно разплащанията от [фирма], ЕИК[ЕИК], посочен като клиент в

дневници за продажби през ревизирия период, жалбоподателят е предоставил банкови извлечения, както следва: от 29.01.2020 г. за сумата 962 378,61 евро, от 17.02.2020 г. за сумата 328 180,06 евро, по сметка [банкова сметка] в В. П., а на SA OMEGA PHARMA T. с наредител ALVOGEN FARMA T. EUROPE. Преценено е, че от банковите извлечение не става ясно цитираното дружество SA OMEGA PHARMA T. дали съответства на регистрираното в България дружество, което претендира за данъчен кредит и е обект на настоящата ревизия – „О. Ф. Т.“ с ЕИК [ЕГН], както и не е ясно основанието на преводите, № и датите на фактурите, по които е извършен съответният превод.

При насрещната проверка на [фирма] са представени извлечения от сметка в евро при Р. Б. за наредени преводи към „О. Ф. Т. НВ“ по банкова сметка в Б.. Според ревизиращите органи, от тези банкови извлечения не става ясно основанието на преводите. Не са представени банкови извлечения, в които са описани № на фактурите, за които е извършено плащане.

В РД е посочено, че под условно възприетия за целите на ДДС термин „транзитна продажба“ се приема продажбата на една и съща стока, при която стоката не се предава директно от доставчика на получателя, а същата се превозва до получателя с начална точка на превоза база на предходен доставчик, или не се предава на получателя, а се превозва директно до база на негов клиент. Според ревизиращите, това определение е по-широко от съдържащото се в чл. 329 от Търговския закон /ТЗ/, съгласно което още при самото сключване на договора е известно, че изпълнението ще стане чрез предаване на стоката на трето лице. Такава договорка обаче е възможно да настъпи и по-късно, след сключване на договора, и това следва от разпоредбите на Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/. Изтъкнато е, че във връзка с упражняването на правото на приспадане на ДДС понятието „доставка на стока“ не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещь от определено лице, което овластява друго лице да се разпорежда фактически с нея като собственик. В този смисъл във всеки отделен случай, в зависимост от установените в хода на ревизията факти е необходимо да се прецени дали са доказателства, които да удостоверяват прехвърлянето на правото на разпореждане със съответната вещь като собственик, спрямо лицето, което претендира право на данъчен кредит по съответната доставка, като е акцентирано върху необходимите доказателства за разпореждане като собственик; транспортирането на стоките и плащането.

Направен е анализ по отношение на покупките и продажбите на жалбоподателя. Констатирано е, че са налице обстоятелствата, характерни за транзитни продажби. По повод на конкретните договорености между „О. Ф. И. НВ“ /доставчик/ и жалбоподателя /получател/ начините на доставка и транспортиране, ревизиращият екип разполага с Договор от 10.02.2016 г. За доставките между жалбоподателя и клиента му [фирма] е констатирано, че представеният Договор от 25.08.2017 г. не се отнася за същия клиент. Според представените писмени обяснения, О. Ф. ГРУПАТА носи отговорност и поема риска да достави стоките до България в уговорените количества и дати. До

България стоките се придвижват директно до складовете на [фирма], където доставени се съхраняват и са собственост вече на клиента на ревизираното лице, а именно [фирма]. Организацията и транспортът на стоките се реализира от доставчика „О. Ф. И. НВ“, което дружество е от групата О. Ф., при условията „Доставка на място“ / Д./.

С цел да се проследят договорените условия за доставка е изискан договор или други доказателства /в т.ч. кореспонденция и др./, които да докажат начина на доставка. Според ревизиращите органи, за да е налице директна доставка на стоките от предходния доставчик, в случая „О. Ф. И. НВ“, до крайния клиент – [фирма], би следвало това да е предмет на специално договаряне, което ревизиращият екип не е установил в предоставения Договор. При тези обстоятелства би следвало да е предоставено друго доказателство от ревизираното лице, което да удостоверява, че стоките ще се доставят директно на Клиента. В конкретния случай липсват конкретни доказателства, които да подкрепят това обстоятелство, че страните са се договорили стоките да се транспортират директно от предходния доставчик „О. Ф. И. НВ“ до крайния клиент [фирма].

По отношение на транспорта на стоките са предоставени писмени обяснения по електронен път на 24.03.2020 г. От жалбоподателя са представени ЧМР с посочени изпращач, товарни пунктове различни адреси в държави от ЕС, разтоварен пункт складовете на [фирма] и печат на получател „С. Ш.“. Транспортът на стоките е за сметка на доставчика „О. Ф. И. НВ“. В наличната информация по предоставените транспортни документи не фигурират данни за посредника „О. Ф. Т. НВ“.

Въз основа на описаните факти и обстоятелства и направения анализ, ревизиращият екип е направил заключението, че не са налице транзитни продажби, при които „О. Ф. Т. НВ“ е поставен като посредник между „О. Ф. И. НВ“ и [фирма]. Въз основа на направения анализ на паричните и стокови потоци, както и организацията на транспорта, е прието, че „О. Ф. Т. НВ“ реално не участва активно в стопанските операции, а е поставено лице за постигане на конкретни лични цели и икономически изгоди за О. Ф. ГРУПАТА. Изтъкнато е, че жалбоподателят притежава единствено фактури за покупки и продажби, не участва в транспорта на стоките, не приема и предава стоките, документите предоставени като доказателства за плащанията по фактурите за покупки не потвърждават по безспорен начин реално плащане към „О. Ф. И. НВ“.

Ревизиращият екип е счел, че доставките на стоки в случая са реално осъществени между „О. Ф. И. НВ“ и [фирма], а наличието на посредник в случая „О. Ф. Т. НВ“ има за цел намаляването на данъчната тежест при облагането с корпоративен данък в държавата, където е регистрирано дружеството /Б./, както и фиктивно акумулиране на ДДС за възстановяване в България. Направен е извод, че жалбоподателят издава фактури за продажби, представляващи привидни сделки, които реално не са доставки по смисъла на ЗДДС.

Относно декларирания в подадените през ревизиращия период справки-декларации по ЗДДС, продажби органът по приходите приема за

установено, че няма доказателства за реално извършени доставки от жалбоподателя към [фирма]. Предвид изложеното, че задълженото лице не е извършило декларираните доставки, ревизиращият екип е определил за всички ревизирани периоди данъчна основа на декларираните извършени облагаеми доставки в нулев размер, при което начисленият ДДС за продажби в размер на 1 665 429,64 лв. е дължим на основание чл. 85 от ЗДДС.

Поради извода за липса на реални доставки, на основание чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС, във вр. с чл. 6 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 1 827 950,40 лв. по общо 132 фактури издадените през ревизираните данъчни периоди от „О. Ф. И. НВ“, с общ размер на данъчната основа 9 139 751,80 лв..

При така установената фактическа обстановка съдът формира следните правни изводи:

Жалбата е допустима - подадена в срок, от надлежна страна, след изчерпване на задължителния административен ред за обжалване на РА.

По същество жалбата е неоснователна.

Ревизионното производство е възложено и извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършване на ревизията. РА е издаден от органите по чл.119, ал.2 ДОПК, в предвидената форма и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК.

В хода на ревизионното производство не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила. Не съставлява основание за отмяна на РА обстоятелството, че от ревизираното лице не са изискани писмени обяснения и доказателства за част от ревизираните периоди, които допълнително са включени в обхвата на ревизията със заповедта за изменение на ЗВР от 14.05.2020г. Според съда, правото на защита на дружеството действително е било накърнено, но това засягане не е съществено и непоправимо, доколкото ревизираното лице е разполагало с възможност да представи такива обяснения и доказателства след получаването на ревизионния доклад, както и впоследствие - при обжалването на ревизионния акт.

Спорът по делото е основно относно материалната законосъобразност на РА и се свежда до това дали „О. Ф. Т. НВ“ действително е получило от „О. Ф. И. НВ“ процесните доставки, респективно дали има право на данъчен кредит.

Реалността на доставката е фактически въпрос, за изясняването на който съдът следва да извърши обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства, за да определи дали разглежданите доставки са действително осъществени. Тежестта за доказване факта на действителното наличие на доставки от „О. Ф. И. НВ“ пада върху жалбоподателя. Съгласно чл. 6, ал.1 от ЗДДС доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. Според съда, събраните по делото доказателства потвърждават констатациите и изводите на органите по приходите, че „О. Ф. Т. НВ“ е само документален участник в доставката на съответните продукти, без то самото реално да придобива и да се разпорежда със стоките.

Доколкото предмет на доставките са родовоопределени вещи, прехвърлянето на собствеността върху тях става с определянето им по

съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени (чл.24 ал.2 от Закона за задълженията и договорите). В случая доказателствата по делото не позволяват да се приеме, че има предаване на стоките - както от „О. Ф. И. НВ“ на „О. Ф. Т. НВ“, така и от „О. Ф. Т. НВ“ на [фирма]“. Безспорно е, че транспортът на стоките е изцяло организиран от „О. Ф. И. НВ“, като в България стоките биват доставени директно до склад, нает от крайния клиент – А.. Следователно, „О. Ф. Т. НВ“ нито получава доставяните от „О. Ф. И. НВ“ стоки, нито се разпорежда с тях. Получаването на стоките, складирането и съхраняването им, както и осигуряването на медицински документи, в действителност са осъществявани от крайния клиент - „А. М. О.“ и това по същество не се оспорва от жалбоподателя.

С оглед дадените в хода на ревизията обяснения от ревизираното лице и събраните писмени доказателства органите по приходите са изследвали дали жалбоподателят е участвал в тристранна продажба, регламентирана в чл. 329, ал. 1 и ал. 2 от Търговския закон. Съгласно посочената разпоредба страните могат да уговорят продавачът да предаде стоката на посоченото от купувача трето лице. Продавачът е длъжен да съобщи на купувача за изпращането на стоката на третото лице, като му изпрати и препис от документите, придружаващи стоката. В случая обаче, както правилно са констатирани ревизиращите органи, не са представени доказателства, че „О. Ф. Т. НВ“ е договорило с „О. Ф. И. НВ“ да извърши доставките директно на [фирма], нито че соченият доставчик е съобщил на жалбоподателя за изпращането на стоката на третото лице, съответно че му е изпратил препис от документите, придружаващи стоката. От представените по делото транспортни документи също липсват каквито и да било данни за участие на жалбоподателя в процеса на доставка на стоките. Освен това, в придружаващите стоките документи, конкретно в опаковъчните листове /packing list/, както и в наличния по делото подготвителен документ за доставка /bon de preparation/ изрично е посочено, че стоките се доставят от „О. Ф. И. НВ“ на „А. Ф. Т.“.

На следващо място, жалбоподателят не е представил убедителни доказателства, които да са достатъчни да формират извод за наличието на действителни търговски отношения между него и „О. Ф. И. НВ“, респективно за реални доставки между два самостоятелно опериращи стопански субекта. От представените по делото извадки от търговска кореспонденция, касаеща доставки за „А. Ф. Т.“, не може да се направи извод от кое дружество /„О. Ф. Т. НВ“ или „О. Ф. И. НВ“/ се води тази кореспонденция, нито чии служители са лицата, участващи в нея. В тази връзка, жалбоподателят не е ангажирал доказателства за твърдението си, че Ю. Б. е служител именно на „О. Ф. Т. НВ. Следователно, от приложената търговска кореспонденция не може да се направи еднозначен извод, че доставките са осъществявани в рамките на поредица от последователно осъществени действителни търговски сделки – първо между „О. Ф. И. НВ“ и „О. Ф. Т. НВ“, и след това – между „О. Ф. Т. НВ“ и „А. Ф. Т.“, а не са по същество една стопанска операция по продажба на процесните стоки от „О. Ф. И. НВ“ на „А. Ф. Т.“. Твърди се, а и според договора от 10 февруари 2016г., поръчките трябва да се правят чрез глобална електронна система, но на практика липсват доказателства за такива поръчки

и не може да се установи кое дружество е приело поръчката на клиента /договорен също като „А. М. О.“ или друго дъщерно дружество/, кое дружество от О. Ф. ГРУПАТА се счита за обвързано по силата на т. 5. 5 от договора от 25.08.2017 г. от поръчка на клиента и кое конкретно дружество от О. Ф. ГРУПАТА осигурява изпълнението на поръчката. Разпределението на тези задължения не може да се установи от договора от 10.02.2016 г. В т. 10.5 от договора от 25.08.2017 г. е посочено, че правото на собственост и рискът върху продуктите преминава върху купувача при доставката в мястото на доставка. След като жалбоподателят твърди, че „О. Ф. И. НВ“ организира превоза и осъществява ВОД и В. до България, т.е. носи отговорността и риска за стоката до страната ни, и след като именно това дружество осъществява доставка на фармацевтични, медицински и диагностични продукти, за което притежава необходимите разрешителни, знания и капацитет, според договора от 10.02.2016 г., то от съвкупното тълкуване на клаузите на двата договора не следва категоричен и несъмнен извод, че жалбоподателят участва във веригата от доставки по смисъла на чл. 14 от Директива 2006/112/ЕО а именно, че участва в прехвърляне на продуктите от „О. Ф. И. НВ“, има правото да се разпорежда фактически с тях като собственик и прехвърля това право в полза на „А. М. О.“.

В подкрепа на изводите за липса на действително участие на жалбоподателя по спорните доставки е и необосноваването на икономически интерес от доставките и търговска логика, предвид обстоятелството, че цените, на които са продавани стоките на „А. Ф. Т.“ са по-ниски от тези, на които жалбоподателят предполагаемо ти е придобил от „О. Ф. И. НВ“. Ревизираното лице не е дало рационално и убедително обяснение за това обстоятелство, което поставя под съмнение наличието на икономически интерес от такива доставки, а е всеизвестно, че стопанските субекти осъществяват търговска дейност с цел реализиране на печалба. Последващата продажба на предполагаемо закупените от „О. Ф. И. НВ“ стоки на по-ниски цени разколебава значително тезата на жалбоподателя за реалност на осъществените от него доставки, още повече, че съгласно представения договор от 10 февруари за негова сметка са и редица разходи, свързани с маркетинга на стоките, снабдяването с лицензи и медицинската регистрация на продуктите.

Тук е мястото да се отбележи, че представеният Сертификат за изпълнение на ДДП от дистрибутор за търговия на едро от 01.10.2014 г. на името на „О. Ф. Т. НВ“, издаден от Федералната агенция по лекарствата и здравните продукти на Б., по никакъв начин не доказва конкретно участието на жалбоподателя в осъществяването на доставки към „А. М. О.“ на територията на България.

Изводът за липса на действително осъществени доставки с участието на жалбоподателя не се променя от факта на извършените плащания по спорните фактури. Еднозначно е възприето в практиката, че извършеното плащане по фактурите не може да обоснове реалността на доставките.

На последно място, във връзка с доставките към „А. Ф. О.“ е представен договор от 25.08.2018г., но както и ревизиращите са отбелязали, същият е сключен с друго дружество - „А. М. О./Р./Л.“, поради което не може да бъде ценен като доказателство, че жалбоподателят е осъществил доставки на

стоки към „А. Ф. О.“.

Що се отнася до посоченото от жалбоподателя решение на СЕС по дело С-273/18, съдът споделя изцяло изводите на решаващия орган, че същото е неотнормимо, тъй като е постановено при различна фактическа обстановка. За разлика от описания в решението случай, при който Kursu zeme фактически е получило владението върху процесните стоки в склада на Balfisher, вместо да ги получи от лицето, посочено във фактурата като техен доставчик, а именно KF Prema, по настоящото дело жалбоподателят не държи стоките в склада на [фирма], поради което няма как владението на процесните стоки да е получено фактически в склада.

С оглед всичко изложено дотук, съдът намира, че изводите на органите по приходите са обосновани и в съответствие с материалния закон, поради което ревизионният акт е законосъобразен и жалбата срещу него следва да бъде отхвърлена.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Административен съд София – град, III-то отделение, 51 състав

Р Е Ш И

:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „О. Ф. Т.“ НВ, Б., срещу Ревизионен акт № Р-22221020000576-091-001/23.12.2021г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП, потвърден с Решение № 214/08.02.2021г. на директора на Дирекция „ОДОП“- С..

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването на страните за изготвянето му.

СЪДИЯ: