

РЕШЕНИЕ

№ 6265

гр. София, 11.11.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 61 състав,
в публично заседание на 22.10.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маргарита Немска

при участието на секретаря Дора Тинчева, като разгледа дело номер **8113** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156-161 от Данъчно –осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.
Образувано е по жалба вх.№ 53-04-602/29.07.2020 г. по описа на дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП от „О. фарма трейдинг“ НВ, с ЕИК [ЕГН], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 6 („Д. България“), представлявано от Ц. К. срещу Ревизионен акт № Р-22221019006303-091-001/14.04.2020 г., издаден от Р. Г. Я. – орган, възложил ревизията и Т. Д. И. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1046/06.07.2020 г. на директора на дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП. Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт поради нарушения на процесуалните правила, неправилно приложение на материалния закон и липса на обективна преценка на събраните в хода на ревизията писмени доказателства. Посочва, че като член на групата О. Ф., е установен и регистриран за целите на ДДС в Б. и отговаря за търговията и дистрибуцията на продуктите на групата на глобално ниво. Поддържа, че закупува фармацевтични продукти без рецепта от О. Ф. И.– друго дружество, част от групата О. Ф., и ги продава на А. М. О. Л. (А.) на територията на страната. Твърди се, че О. Ф. И. закупувал стоките от свои доставчици, установени в други държави-членки на ЕС, след което ги продавал на О. Ф. Т., като всяко от дружествата издавало фактура за направените от него доставки. Стоките се транспортирали директно от склада на доставчика на О. Ф. И. до склад, собственост на [фирма], който крайният получател А. бил наел на територията на България. Сочи, че не използвал склад за съхраняване

на собствени стоки. Изтъква, че жалбоподателят участвал реално и активно във веригата от доставки. В подкрепа на доводите си за реално участие в правоотношенията излага аргументи за реалност на плащанията. Дружеството-жалбоподател поемало рискове във връзка с търговията в България и отговаряло при неизпълнение или неточно изпълнение. Излага доводи, че О. Ф. Т. е получател на доставките от О. Ф. И., както и че първото дружество не е получило данъчно предимство от участието си във веригата от доставки. Сочи ирелевантността на ценообразуването към правото му на приспадане на данъчен кредит /ДК/. Позовава се на практика на СЕС. Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да отмени изцяло ревизионния акт, като му присъди сторените разноски.

В съдебно заседание жалбоподателят редовно призован, чрез процесуален представител, поддържа жалбата и моли съда да отмени изцяло обжалвания ревизионен акт. Претендира разноски, съгласно списък по чл.80 ГПК.

Ответникът - Директор на ДОДОП [населено място] в съдебно заседание чрез процесуален представител оспорва жалбата. Моли жалбата да бъде отхвърлена и да се потвърди оспорвания РА, по съображения подробно развити в решението на ОДОП. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура не се представлява в съдебно заседание, не изразява становище по жалбата.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа и правна страна:

По допустимостта на жалбата: Оспореният ревизионен акт е връчен електронно по реда на чл.29 ал.4 от ДОПК на 16.04.2020г. на жалбоподателя. Жалбата до директора на ДОДОП С. при ЦУ на НАП е подадена на 30.04.2020г./лист 55-62 от делото и заведена с вх. № 53-06-1196 от 20.04.2020г. по регистъра на ТД на НАП [населено място]/. Решение № 1046/06.07.2020г. на директора на ДОДОП С. при ЦУ на НАП и е връчено по електронен път на 15.07.2020г., жалба с вх.№ 53-04-602 по описа на Д“ОДОП“ – С. е депозирана на 29.07.2019г., т.е. в законния 14- дневен срок г. Във връзка с гореизложеното, съдът намира, че е сезиран от надлежна страна- участник в административното производство срещу акт, с който се засягат нейни права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване, а жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221019006303-020-001/ 30.09.2019г., е възложено извършването на ревизия на О. Ф. Т. Н.В. за установяване на задълженията по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчен период м.08.2019 г. Определен е тримесечен срок за завършването ѝ. Заповедта е връчена на 30.09.2019 г. по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК, във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК. Със Заповеди за изменение на ЗВР №Р22221019006303-020-002/ 16.12.2019 г. и №Р22221019006303-020-003/ 27.01.2020 г., срокът е продължен съответно до 30.01.2020 г. и 28.02.2020 г. Всички заповеди са издадени под формата на електронни документи и подписани с валиден КЕП от Р. Г. Я., на длъжност началник сектор в ТД на НАП С. оправомощен със Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221019006303-092-001/16.03.2020г., издаден под формата на електронен

документ и подписан с валиден КЕП от Т. Д. И. – главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията и Н. Ж. В. – старши инспектор по приходите. Срещу констатациите в него не е подадено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА №Р-22221019006303-091-001/14.04.2019 г., издаден от Р. Г. Я. на длъжност началник сектор в ТД на НАП С. •- орган, възложил ревизията и Т. Д. И., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. Установени са задължения за ДДС в размер на 141 695,56 лв., при деклариран ДДС за възстановяване 96 147,82 лв. Начислени са лихви за просрочие за 8 305,16 лв. Установеният резултат е вследствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 237 843,38 лв. по фактури, издадени от О. Ф. И. Н.В., Б., като е оспорена реалността на декларираните доставки. Същевременно е обосновано, че данъкът по фактурите издадени от ревизираното лице на [фирма] с ЕИК[ЕИК], е изискуем на основание чл. 85 от ЗДДС.

В хода на ревизията е установено, че О. Ф. Т. е дружество, регистрирано със седалище и адрес на управление в Кралство Б.. Същото е регистрирано по ЗДДС на 08.09.2017 г.– по избор, независимо от облагаемия оборот. Извършваната дейност през ревизираните периоди е търговия с фармацевтични продукти. Въз основа на представените писмени обяснения е установено, че ревизираното лице е част от световния холдинг „О. Ф.“, в който са включени фармацевтични дружества, установени в А., Б., Италия, Г. и Ф.. Свързано лице е по смисъла на §1, т. 3 от ДР на ДОПК със О. Р. I. N.V., служебен номер от НАП [ЕГН].

При насрещната проверка на [фирма] са представени международни товарителници с посочени за товарни пунктове - различни адреси в държави от ЕС, разтоварен пункт - складовете на [фирма] и положен печат с получател [фирма]. Представени са още документи за извършени плащания към О. Ф. Т.“ НВ, заверени копия на фактури за доставки от жалбоподателя. В представените писмени обяснения е посочено, че транспортът на стоките е за сметка на доставчика; плащанията се извършват по банков път, като по-голямата част от фактурите не са заплатени към момента. Представени са справка за получените доставки и заверени копия на фактурите, придружени с опаковъчни листове и складови разписки, а така също международни товарителници с посочени товарни пунктове различни адреси в държави от ЕС, а като разтоварен пункт - складовете на [фирма], ЕИК[ЕИК].

От страна на ревизираното лице се твърди, че транспортът е договорен между „О. Ф. И.“ НВ и неговите доставчици и като такъв е относим към първата доставка от веригата. Стоките се транспортират директно от складовете в ЕС до склад, собственост на [фирма], който склад се ползва под наем от крайния получател - / [фирма]/. В писмените обяснения на ревизираното лице е посочено, че „О. Ф. И.“ НВ и „О. Ф. Т.“ НВ не съхраняват собствени стоки в склада на [фирма]. Стоките, които се съхраняват в склада, са собственост на крайния получател- „Ревизираното лице и спорният доставчик не разполагат със складове и обекти на територията на страната. При извършена справка в информационния масив на НАП е констатирано, че жалбоподателят няма сключени трудови договори.

При извършена справка в информационния масив на НАП е установено, че О. Ф. Т. Н.В. декларира покупки на фармацевтични продукти по 23 фактури, издадени от О. Ф. И. Н.В. с данъчна основа 1189 216,82 лв. и начислен ДДС в размер на 237 843,38 лв. През същия период ревизираното лице е издало на [фирма] 15 фактури с данъчна основа 708 477,88 лв. и ДДС 141 695,56 лв. и две кредитни известия с данъчна основа

157,89 лв. и ДДС 31,58 лв. Причина за издаването им е повреда в опаковките. Разликата между ползвания данъчен кредит и начисления ДДС е в размер на 96 147,84 лв., като именно това е сумата, декларирана за ефективно възстановяване.

Независимо, че фактурите за покупки и продажби са с идентичен предмет те се различават по единични цени и стойности. За едни и същи количества стоки цените на придобиване и на продажба се различават с приблизително 8% в посока намаление. Финансовият ефект за посредника О. Ф. Т. Н.В. е загуба от 8%, без да има логично обяснение и икономическа логика в това.

В писмени обяснения в хода на ревизията, ревизираното лице твърди, че неговият доставчик извършва вътреобщностно придобиване в България, където и завършва транспортът на стоките. Впоследствие издава фактурите към него, с място на изпълнение на територията на България, за които начислява ДДС. От своя страна О. Ф. Т. Н.В. фактурира последващи доставки към [фирма], върху които се начислява 20% ДДС. О. Ф. Т. Н.В. извършва плащания по фактури за покупка чрез вътрешногруппова счетоводна система, която се използва от дружествата в „О. ГРУПАТА“, като за целта не се използва външна търговска банка за осъществяване на разплащанията. Чрез представената извадка от счетоводната система на задълженото лице обаче не е възможно да се установят разплащания по спорните фактури. Не са представени банкови извлечения, от които да личат фактически преводи.

Органите по приходите са посочили, че по своя характер документиранияте сделки между трите дружества са т. нар. „транзитни продажби“, съгласно чл. 329 от Търговския закон /ТЗ/. За да е налице директна доставка между О. Ф. И. Н.В. и О. Ф. Т. Н.В., следва това да е предмет на специално договаряне между двете дружества. Данни за такова специално договаряне не се установяват, както от договора от 10.02.2016г. между О. Ф. И. Н.В. и О. Ф. Т. Н.В., така и от договора от 25.08.2017 г. между О. Ф. Т. Н.В. и А. М. О. Л.. Не е представено и друго доказателство, от което да се установява, че стоките ще се доставят директно на клиента. Не са представени доказателства за трите основни фактора на транзитната продажба начин на договаряне, начин на транспортиране и извършени плащания. Обстоятелството, че О. Ф. Т. Н.В. не фигурира в международните товарителници, както и анализът на събраните по преписката документи показват, че дружеството не участва в стопанските операции, а издадените фактури не отразяват такива, като целта е единствено упражняване на право на приспадане на данъчен кредит и ефективно възстановяване на ДДС, което може да се счита за част от данъчна измама, съгласно практиката на СЕС.

Достигнато е до заключение, че стоките са предмет на ВОП, извършени от О. Ф. И. Н.В., което издава протоколи по чл. 117, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и ги включва в отчетните регистри по ЗДДС. Транспортът на стоките се осъществява от О. Ф. И. Н.В. - директно до складовете на [фирма], където, с получаването им, стават собственост на [фирма]. О. Ф. Т. Н.В. не участва в транспортирането, физически не приема и не предава стоките, не ги складира и съхранява, а единствено получава фактури за покупки и издава фактури за продажби като документален посредник между О. Ф. И. Н.В. и [фирма].

С оглед гореизложеното, органите по приходите са приели, че О. Ф. Т. Н.В. е фиктивен участник във веригата от доставки О. Ф. И. Н.В. - О. Ф. Т. Н.В. - „А. Ф. Т. Ю.“ Е. и са направили извод, че фактурите от О. Ф. И. Н.В. към О. Ф. Т. Н.В. не документират реално извършени доставки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС. На основание

чл. 68, ал.1, т. 1 и т. 2 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС не са признали право на ползване на данъчен кредит по тези фактури.

Във основа на установената фактическа обстановка е оспорена и реалността на доставките по фактурите, издадени на [фирма]. Определена е нулева данъчна основа за декларираните доставки и е установено, че ДДС е дължим на основание чл. 85 от ЗДДС.

В хода на съдебното производство, жалбоподателят не ангажира нови доказателства свързани със спорните доставки.

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

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган в съответствие с изискванията на чл.119 ал.2 и чл.118 ал.2 от ДОПК и съгл. Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/ и приетите по делото Заповед № РД-01-818/10.05.2019г. на Директора на ТД –НАП С., с която са определени служителите, които да изпълняват функции на компетентен орган по чл.112 ал.2, т.1 и чл.119 ал.2 от ДОПК /лист 27-28 от делото/. По т.1.13 от заповедта е разпоредено функциите на компетентен орган по чл.112 ал.2 т.1 от ДОПК да се изпълняват от Р. Г. Я. – началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към Дирекция „Контрол“ в ТД на НАП С.. Решението, с което РА е потвърден, също е издадено от компетентен орган - директор на Д“ОДОП“ –С..

Липсват данни за допуснати съществени процесуални нарушения в хода на ревизионното производство - такива, които съществено са ограничили процесуалното право на защита на засегнатото лице, актът е съобразен със закона.

В хода на съдебното производство са представени от ответника и приети от съда веществени доказателства /СД –лист 54 от делото/ за наличие на валиден квалифициран електронен подпис по смисъла на чл.24 от ЗЕДЕП, въз основа на които се установява, че към датата на възлагане на ревизията, както и към датата на издаване на ревизионният доклад и на ревизионния акт, Р. Г. Я., Т. Д. И. и Н. Ж. В. - органи по приходите, са притежавали валиден квалифициран електронен подпис, което свидетелства за валидно издадени електронни документи- ЗВР и РД и РА. За валидността на КЕП са представени и приети веществени доказателства от ответника, които не са оспорени от жалбоподателя по делото.

В хода на съдебното производство жалбоподателят не ангажира нови доказателства, свързани със спорните доставки .

Ревизионният акт е издаден в писмена форма и съдържа предвидените в чл.120, ал.1 ДОПК задължителни реквизити- името и длъжността на органите, които го издават, номер и дата, данни за ревизираното лице, обхвата на ревизията, извършените действия в ревизионното производство, мотиви за издаването му, разпоредителна част, в която са определени задълженията на ревизираното лице, пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва, подписи на органите по приходите, които са го издали. Предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА.

Предвид изложеното, съдът намира, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма.

Предмет на оспорване е РА №Р-22221019006303-091-001/14.04.2019 г., издаден от Р. Г. Я. на длъжност началник сектор в ТД на НАП С. •- орган, възложил ревизията и Т. Д. И., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. Установени са задължения за ДДС в размер на 141 695,56 лв., при деклариран ДДС за възстановяване 96 147,82 лв. Начислени са лихви за просрочие за 8 305,16 лв. Установеният резултат е вследствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 237 843,38 лв. по фактури, издадени от О. Ф. И. Н.В., Б., като е оспорена реалността на декларираните доставки. Същевременно е обосновано, че данъкът по фактурите, издадени от ревизираното лице на [фирма] с ЕИК[ЕИК], е изискуем на основание чл. 85 от ЗДДС.

По приложението на материалния закон съдът намира следното:

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС за признаване правото на приспадане на данъчен кредит следва да са получени стоки или услуги по облагаеми доставки. Наличието на доставка/услуга е първото условие за признаването на данъчен кредит. Понятията са дефинирани в чл. 6- 9 ЗДДС. Доставка е налице, когато има прехвърляне на собственост или други вещни права върху стока или извършване на услуга. Съгласно чл. 25 ЗДДС доставката, извършена от задълженото лице, се окачествява като данъчно събитие. На датата на възникването му се поражда задължение за доставчика да начисли и корелативно свързаното с него право на получателя да ползва данъчен кредит. Условието за наличие на облагаема доставка като основание за възникване на данъчно събитие, обуславящо правото на данъчен кредит, залегнало в разпоредбата на чл. 167 и чл. 63 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета, е транспонирано именно с нормите на чл. 25 и чл. 68, ал. 2 от ЗДДС. Съгласно Решение от 29.04.2004 г. по дело С-152/02, П. отделение „правото на приспадане трябва да бъде упражнено по отношение на данъчен период, през който са изпълнени двете условия, изисквани от тази разпоредба /чл. 18, ал. 2 от Шестата директива/, а именно: стоките да са били доставени или услугите-извършени и данъчнозадълженото лице да притежава фактура или документ, който съгласно критериите, определени от въпросната държава- членка, може да се счита за служещ за фактура". Двете предпоставки за признаване право на данъчен кредит са кумулативни и липсата на която й да е от тях възпрепятства възникването и упражняването на това право. Реалността на доставката, документирана с редовно издадена фактура, е основен въпрос при преценка налице ли е право на приспадане на данъчен кредит за тази доставка или услуга- чл. 25, ал. 2 и 6, чл. 68, т. 1 и 69, ал. 2 ЗДДС, съответно чл. 62, 63, 167 и 168 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и актуалната практиката на СЕС - в т. 31 от решение от 06.12.2012 г. по дело С-285/11 се сочи, че за да се установи, че на основание доставки на стоки е налице правото на приспадане на данъчен кредит за съответното данъчнозадължено лице, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от лицето за извършване на облагаеми сделки. Съдът е задължен в

съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, за да определи дали съответното дружество може да упражни право на приспадане на основание на споменатите доставки. Ако в резултат на тази преценка се установи, че разглежданите доставки на стоки са реално съществени и впоследствие тези стоки са били използвани за целите на облагаемите сделки на съответното данъчно задължено лице, по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано /т. 32, 33/.

Спорният въпрос за реалността на доставките е фактически въпрос, който при доставка на стоки се свежда до доказване факта на прехвърляне собствеността върху същите, а при доставка на услуги- до доказване факта на предаване резултата от извършените услуги на получателя, и в крайна сметка- за физическото им наличие при ревизираното лице.

Съобразно общите правила за разпределяне на доказателствената тежест, жалбоподателят, който претендира възникването и законосъобразното упражняване на правото на данъчен кредит по процесните фактури, следва да докаже при пълно и главно доказване наличието на предпоставките по чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС и отсъствие на пречки по чл. 70 от ЗДДС, които да препятстват упражняването на правото на данъчен кредит.

В случая, спорът между страните е материалноправен- относно наличието на реални доставки в хипотезата на чл.329, ал.1 ТЗ между О. Ф. Т. и О. Ф. И. НВ и се свежда до това, дали е налице последваща препродажба на стоки /козметични и фармацевтични продукти/ на територията на Република България и има ли право жалбоподателят О. Ф. Т. НВ да приспадне данъчен кредит по тези сделки.

Съгласно чл.329, ал.1 и ал.2 от Търговския закон 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. Т.е., при транзитната продажба, като особен вид продажба, са налице три страни, за които трябва да има ясни клаузи за изпълнение и доказателства, които да установят категоричен начин, че е налице именно този вид продажба. При нея е налице договаряне, както между основните страни по доставката, така и между третото лице и купувача и третото лице. Цитираната законова разпоредба визира две правоотношения: първото е между продавача и купувача, страни по договора за транзитна продажба (в случая О. Ф. Т. и О. Ф. И.). Второто правоотношение е договор за продажба между купувач и трето лице (в случая О. Ф. Т. и А. М. О.), като купувачът по първото правоотношение (О. Ф. Т.) е продавач по второто. За да може продавачът (О. фарма И.) да изпълни задължението си по договора, той трябва да съобщи на купувача за изпращането на стоката до третото лице. Освен това продавачът трябва да предаде на купувача копие от документите, които придружават стоката.

При верижните сделки, свързани с един вътреобщностен превоз, превозът може

да се отнесе само към една сделка, което отнесено към настоящия казус означава, че О. Ф. И. носи риска, свързан със стоките, организира транспорта на стоките до България, респ. извършва вътреобщностна доставка (ВОД) на територията на съответната държава-членка и вътреобщностно придобиване в България. Вътреобщностната доставка на стока и вътреобщностното ѝ придобиване представляват в действителност една и съща икономическа операция, въпреки че последната създава различни права и задължения както за страните по сделката, така и за данъчните органи на съответните държави членки. Всяко вътреобщностно придобиване, обложено в държавата членка, в която пристигат изпратените или превозените на територията на ЕС стоки, съответства на освободена доставка в държавата членка, от която започва посоченото изпращане или превозване. Няма спор, че О. Ф. И. придобива правото да се разпорежда със стоки като собственик на територията на други държави членки на ЕС. В случая, предвид представените доказателства по отношение на транспорта не е спорно, че е организиран от О. Ф. И., като в България стоките биват доставени от логистична компания директно до склад собственост на [фирма], нает от крайния клиент- А. М. О.. Т.е. спорът не касае извършените от О. Ф. И. ВОД-на стоки, а последващата им препродажба на територията на България през О. Ф. Т. към А. М. О.. Доколкото жалбоподателят поддържа наличие на верижни доставки на стоките, а не на тристранни операции, съдът намира за относимо изследване наличието на реални „доставка на стоки“ по смисъла на член 5, параграф 1 от Шеста директива и член 14, параграф 1 от Директива 2006/112. Според даденото от СЕС тълкуване това понятие не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещ от определено лице, което овластява друго лице да се разпорежда фактически с нея като собственик. Прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещ като собственик не изисква лицето, на което се прехвърля тази вещ, да я държи физически, нито тя физически да е превозена до него и/или физически да е получена от него (определение от 15 юли 2015 г., I., C-123/14, както и решение от 19 декември 2018 г. по дело C-414/17 на СЕС).

Жалбоподателят се позовава на договор от 10.02.2016 г., според който О. Ф. И., в качеството на доставчик, доставя продукти на О. Ф. Т., в качеството му на клиент. Органите по приходите са анализирали Договор от 10.02.2016г., сключен между О. Ф. И. и О. Ф. Т., видно от т. 2.2, т. 3.1, т. 5.4, т. 5.7., последният се е задължил с правенето на поръчки, получаване на стоката и ангажимент относно медицинската регистрация на продуктите, включително и заплащането на съответните такси и разходи по регистрацията. От друга страна, органите по прихода, са констатирали, че тези дейности, а именно реалното получаване на стоката, складирането и съхраняването на стоките, както и осигуряването на медицински документи, са осъществявани от крайния клиент- А. М. О..

Съгласно Договор от 25.08.2017г. сключен между О. Ф. Т. и А. М. О., с пристигане на стоките в България собствеността и риска върху тях се прехвърля върху А. М. О.. От друга страна съгласно писмените обяснения на ревизираното дружество, подаването и приемането на поръчки се извършва чрез Глобална електронна платформа за търговия, използвана между дружествата от О. Ф. Групата и А. М. О.. По делото не са представени доказателства за такива поръчки, както и не е ясно кое конкретно дружество от О. Ф. групата ги изпълнява. От ангажираните по делото доказателства, включително транспортни документи не се установява участие на жалбоподателя в превоза. Неясно е договореното в т.7.3 от Договора от 2017 г. задължение на доставчика или негови подизпълнители във връзка с разрешенията за пускане на пазара, производствените лицензи и спецификациите, тъй като не става ясно конкретно кое лице носи отговорност за тези задължения, с оглед твърденията на жалбоподателя, че това е негово задължение. Това е така, не само с оглед на използваното в договора словосъчетание „доставчикът или негови подизпълнители“, но и с оглед взаимното тълкуване на отделните клаузи в договорите от 10.02.2016 г. и от 25.08.2017 г. В договора от 10.02.2016 г. е посочено, че именно доставчикът О. Ф. И. осъществява доставка на фармацевтични, медицински и диагностични продукти, за което притежава необходимите разрешителни, знания и капацитет, докато О. Ф. Т. извършва техният маркетинг и последваща препродажба. Действително, в договора от 10.02.2016 г. е посочено, че клиентът О. Ф. Т. носи цялата отговорност за това опаковъчните материали (първична, вторична опаковка и листовката) да са адаптирани към местните езици и да съответстват на всички приложими местни нормативни разпоредби или особени изисквания за одобрение, но в ревизионната преписка и пред съда не са представени никакви доказателства за възложено от жалбоподателя или изпълнено от него задължение в тази насока – възлагане изготвянето на опаковъчни материали и листовки на различни езици след запознаването и спазване на нормативните изисквания в съответната държава на крайна доставка на продуктите. Следва да се отбележи, че всички задължения за доставчика в договора от 25.08.2017 г. са договорени не само за страната по него- О. Ф. Т., но алтернативно като „доставчикът или негов подизпълнител“. След като е договорено поръчките да се правят чрез глобална електронна система и при липсата на писмени доказателства за такива поръчки е абсолютно невъзможно да се установи кое дружество (О. Ф. Т. или друго от О. Ф. групата) 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. Същевременно, 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. организира превоза и осъществява ВОД и ВОП 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 О. Ф. Т. 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., има правото да се разпорежда фактически с тях като собственик и прехвърля това право в полза на А. М. О.. Допълнителна яснота в договорните отношения не внасят представените по делото писмени доказателства. Международните товарителници сочат като получател на стоките А. Ф. Т. Ю. или [фирма], като не е спорно, че в складовете на [фирма] не се съхранява стока на дружество от О. Ф. групата, а на А. М. О.. Практиката на ВАС е константна, че единствено поради издадени фактури и осъществени разплащания по тях, не може да се претендира реалност на доставките на стоки.

При това положение съдът намира за правилни изводите на приходните органи, че О. Ф. Т. не участва реално в процеса на транспортиране, физически не приема и не предава стоката, не я складира и съхранява в собствени складове, а единствено получава фактури за покупки и издава фактури за продажби като документален посредник между О. Ф. И. и А. М. О.. Като допълнителна индиция на горепосоченото следва да бъде възприета и констатацията, че за едни и същи количества стоки цената на придобиване и цената на продажба се различава с приблизително 8% в посока намаление, т.е. О. Ф. Т. продава на загуба, което няма икономическа логика.

Следва да се отбележи, че в жалбата са посочени икономически причини, поради които във фармацевтичния бизнес можело според жалбоподателя да се наложи да се продават лекарствени продукти на загуба, като са дадени като примери- навлизане на нов пазар и опит за получаване на пазарен дял; увеличаване на производствените разходи, фиксирани продажни цени към крайни клиенти, оставащ кратък срок до изтичане срока на годност и др. При това примерно изброяване, съдът не намира коя/кои от тези причини е обусловило конкретното намаление от близо 8% през ревизираните периоди, още повече липсват каквито и да е обективни находки по делото в тази насока. В тази връзка е неоснователно и позоваването на постановен акт от СЕС по обединените български дела „Б. енд С. пропъртис“ (С-621/10) и П. (С-129/11).

Съгласно трайната практика на СЕО и СЕС, за да се признае право на приспадане на данъчен кредит получателът следва да разполага със счетоводни документи за доставка, която да е реално осъществена. В този смисъл са решенията по дела С-152/02; С-285/11; С-78/12 на СЕО. От значение за признаване право на данъчен кредит е данъкът да е начислен правомерно, което означава да е налице данъчно събитие, т. е. в процесния случай- да е извършена

доставката на стока от издателя на фактурата. При оспорване на фактурата, касаещо отразената в нея стопанска операция, задължение на ползващия се от правата по този документ е да докаже, че отразената във фактурата стопанска операция действително е осъществена, което в случая не е сторено. В този смисъл е и Решение № 5513

от 12.05.2020 по дело адм. дело № 1418/2020 г. на Върховния административен съд на Република България, Първо отделение.

Представеният сертификат за изпълнение на добра дистрибуторска практика 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., не доказва твърденията на жалбоподателя, че има преки задължения и отговаря за проучване, спазване и следене на нормативните изисквания и разрешаване на регулаторни въпроси в държавата по местоназначение на стоките, т.е. в България. Действително, според договора от 10.02.2016 г. О. Ф. Т. се е задължил да се снабди с всички лицензи за търговия, за разпространение, за внос, транспорт и реклама, но притежаваният лиценз за дистрибуция, издаден от компетентен орган на Б., сам по себе си не е достатъчен за доказване на реално участие в спорните доставки от доставчици на О. Ф. И. към А. М. О. на територията на България.

В жалбата си, жалбоподателят се позовава на формуляри за искове съответно от 28.12.2018 г.; от 07.01.2019 г. и от 07.01.2019 г., адресирани до О. Ф. Т., за липсващи и повредени опаковки, кореспонденция по електронен път, касаеща приемане и разглеждане на исковите от служителите на О. Ф. Т., както и фишове за заплати, А. Ф. Т. Ю., а не на А. М. О.. Дори да се приеме, че се касае за едно и също лице, единствено на база доказателства за евентуално предявени рекламации не може да се направи категоричен и несъмнен извод за реално участие на О. Ф. Т. във верижните доставки от О. Ф. И. към А. М. О., тъй като такъв извод не следва от съвкупната преценка на всички събрани по делото доказателства. Не променя този извод и коментираният в жалбата Споразумение за качество на стоките между О. Ф. И. и жалбоподателя.

Съдът намира, че посоченото от жалбоподателя решение на СЕС по дело С-273/18 е постановено при различна от установената по делото фактическа обстановка. В мотивите на това решение е посочено, че К. zeme фактически е получило владението върху процесните стоки в склада на В., вместо да ги получи от лицето, посочено във фактурата като техен доставчик, а именно КФ Р., което обстоятелство в случая не се установява. Жалбоподателят не оспорва, че не държи стоки в склада на [фирма], поради което няма как владението на процесните стоки да е получено фактически в склада. В настоящия случай е приложима уговорката по т.10.5 от договора от 25.08.2017 г., а именно, че правото на собственост и рискът върху продуктите преминава върху купувача при доставката им в мястото на доставка. Жалбоподателят няма отношение, нито към превоза на стоките, нито към тяхното складиране и съхраняване в България, поради което даденото от СЕС тълкуване по дело С-273/18 е

неотнoсимо.

Неправилно е и позоваването от страна на жалбоподателя на Определение № С-610/19 СЕС от 03.10.2020г., доколкото съгласно същото не се допуска национална практика, при която данъчната администрация отказва да признае на данъчнозадълженото лице правото на приспадане на ДДС, начислен за покупка на стоки, **които са му били доставени**, по съображения за недостоверност на фактурите, които удостоверяват тези покупки, тъй като първо стоките не могат да бъдат произведени или доставени от издателя на фактурите, поради липса на необходимия персонал или материали, и следователно посочените стоки в действителност са придонти от неидентифицирано за данъчните цели лице, второ не са спазени националните счетоводни правила, трето, веригата от доставки, обусловила покупките не е икономически оправдана и четвърто, налице са нередности при някои от предходните сделки, които са част от веригата от доставки. Видно от диспозитива на определението по СЕС, се изисква безусловно данъчнозадълженото лице – претендент на право на приспадане на ДДС – в случая жалбоподателят да е получил стоките – те да са му били доставени. По делото както вече съдът посочи, О. Ф. трейдинг физически не приема и не предава стоката, не я складира и съхранява в собствени складове, а единствено получава фактури за покупки и издава фактури за продажби като документален посредник между О. Ф. И. и А. М. О., поради което позоваването на процесуалните представители на жалбоподателя със съдебното Определение № С-6101/19 СЕС от 03.10-2020г. е неотнoсимо.

По изложените съображения, съдът приема доводите на приходните органи за липса на реални доставки от О. Ф. И. към жалбоподателя, като основание да се откаже претендираното право на ДК по тях, за правилно и законосъобразно, поради което оспорването срещу ревизионния акт следва да бъде отхвърлено изцяло.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 4991,49 лв., на основание чл.8, ал.1, т.5 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Така мотивиран, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, 61- състав,

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на О. Ф. Т. НВ, чуждестранно лице, със служебен номер на НАП по ДДС в България- [ЕГН], със съдебен адрес [населено място], [улица], ет.6 (Д. България) срещу Ревизионен акт № Р-22221019006303-091-001/14.04.2020 г., издаден от Р. Г. Я. – орган, възложил ревизията и Т. Д. И. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1046/06.07.2020 г. на директора на дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП, относно установени задължения по Закона за данъка върху добавената

стойност (ЗДДС) във връзка с отказан данъчен кредит за данъчен период м.08.2019 г. общо в размер на 237 843,38 лева и начислени лихви общо в размер на 8 305,60 лева.

ОСЪЖДА О. Ф. Т. НВ, чуждестранно лице, със служебен номер на НАП по ДДС в България- [ЕГН], със съдебен адрес [населено място], [улица], ет.6 (Д. България), да заплати на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП [населено място] юрисконсултско възнаграждение в размер на 4991,49 лева / четири хиляди деветстотин деветдесет и един лева и четиридесет и девет стотинки/.

РЕШЕНИЕТО може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на Република България.

СЪДИЯ: