

РЕШЕНИЕ

№ 4134

гр. София, 23.07.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 73 състав,
в публично заседание на 01.07.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елеонора Попова

при участието на секретаря Кристина Българиева, като разгледа дело номер **3741** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 – 161 ДОПК.

Образувано е по жалба 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), чрез адв. Г. С., срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221019001582-091-001/03.12.2019 г., издаден от Х. Б. М.- орган, възложил ревизията и Й. Н. И.– ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 359/06.03.2020 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, относно установени задължения по Закона за данъка върху добавената стойност (ЗДДС) във връзка с отказан данъчен кредит (ДК) за данъчни периоди от м.11.2018 до м.01.2019 г. общо в размер на 774 892.70 лв.

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. Сочил, 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. Файрма 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. Сочил ирелевантността на ценообразуването към правото му на приспадане на данъчен кредит /ДК/. Позицията си 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, както и решение на ВАС по дело №7879/2019 г. 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 страна: Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221019001582-020-001/ 15.03.2019 г., е възложено извършването на ревизия на „О. Ф. Т.“ за установяване на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди от месец ноември 2018 г. до месец януари 2019 г., включително. Определен е тримесечен срок за извършване на ревизията. Заповедта е връчена на 19.03.2019 г. по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК, от когато е започнал да тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията, който изтича на 19.06.2019 г. Със ЗВР №Р22221019001582-020-002 от 13.06.2019 г. по реда на чл. 113, ал. 3 от ДОПК срокът е продължен до 19.08.2019 г. в рамките на указания по чл. 114, ал. 2 от ДОПК.

Заповедите, издадени в хода ревизионното производство са издадени от Х. Б. М., на длъжност началник сектор при ТД на НАП С., съгласно Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С., с която директорът на ТД на НАП С. е възложил на началници сектор „Ревизии“, отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“ в ТД на НАП С. функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 и чл.119, ал.2 ДОПК. Издадени са във формата по чл.113, ал.1 ДОПК и са връчени на задълженото лице по електронен път.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221019001582-092-001/11.09.2019 г. Срещу констатациите на РД е подадено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК, постъпило под №Р-22221019001582-М.-003И/07.11.2019 г., в срока по чл. 117, ал.5 от ДОПК.

Ревизията приключила с РА №Р-22221019001582-091-001/03.12.2019 г., издаден от Х. Б. М. на длъжност началник сектор. „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП

С. - орган, възложил ревизията, и Й. Н. И. на длъжност главен инспектор при ТД на Н. С. - ръководител на ревизията. С РА са установени задължения по ЗДДС за ревизираните периоди, представляващи ДДС за внасяне в размер на 585 678,57 лв. и лихви за просрочие в размер на 53 365,66 лв., при деклариран за ревизираните периоди ДДС за възстановяване в размер на 168 377,96 лв. Установеният при ревизията резултат е следствие от непризнато право на данъчен кредит в размер на 774 892,70 лв. по фактури от „О. Ф. И.“ НВ. Оспорена е и реалността на декларираните от ревизираното лице доставки към [фирма].

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, Германия и Ф.. Свързано лице е по смисъла на §1, т. 3 от ДР на ДОПК със OMEGA P. I. N.V., служебен номер от НАП [ЕГН].

За ревизираните периоди О. Ф. И. НВ извършва вътреобщностно придобиване в България, където завършва транспортът на стоките. Впоследствие, „О. Ф. И.“ НВ издава фактури за доставки на стоки към „О. Ф. Т.“ НВ с място на изпълнение в България, за които се начислява 20% ДДС. От своя страна, О. Ф. Т. издава фактури за доставки към „А. М. О.“ Л. с място на изпълнение в България, върху които се начислява 20% ДДС. В писмени обяснения ревизираното лице сочи, че фактурите се издават към „А. М. О.“, но като получател във фактурите е вписан [фирма].

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].

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 - „А. М. О.“ / [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- „А. М. О.“ / [фирма]/. Ревизираното лице и спорният доставчик не разполагат със складове и обекти на територията на страната.

Ревизиращият екип констатирал, че т. 10.5 от Договор от 25 август 2017 г., сключен между „О. Ф. Т.“ НВ и „А. М. О.“ Л. правото на собственост и рискът върху продуктите преминава върху купувача или неговите дъщерни дружества при „Доставката“ в „Мястото“ на доставката.

При насрещната проверка от страна на [фирма] е приложен договор за наем на складова площ от 04.01.2017 г. Същото дружество декларираше, че за периода 01.11.2018 г. - 31.01.2019 г. в складовете на дружеството не е съхранявана стока, собственост на „О. Ф. Т.“ НВ и няма сключени договори за съхранение на стоки с това дружество или с други фирми от групата на „О. Ф.“, както за посочения, така и за какъвто и да е друг период. През 2017 г. [фирма] съхранявало стоки единствено на дружество [фирма].

Според писменото обяснение на ревизираното лице, предаването и приемането на

поръчките се извършва чрез Глобална електронна платформа за търговия, използвана между дружествата от групата „О. Ф.“ и „А. М. О.“. Последният предоставя на „О. Ф.“ дружествата прогнозен график на месечното търсене на продуктите. След това дружествата от групата „О. Ф.“ потвърждават и обработват поръчката.

Ревизиращият екип приел за установено, че реалното получаване на стоката, както и осигуряването на медицински документи, складирането и съхраняването на стоките, е осъществявано от крайния клиент- [фирма]. „О. Ф. Т.“ НВ декларира, че плащанията по фактурите за покупки от „О. Ф. И.“ НВ са извършвани чрез вътрешногрупова счетоводна система, използвана от дружествата в групата „О. Ф.“, като дружествата от групата не ползват външна търговска банка за осъществяване на разплащанията. Съгласно писмените обяснения, разплащанията от [фирма] са по банков път. 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., като според органите по приходите не е ясно дали става въпрос за регистрираното в България дружество, което претендира данъчен кредит и е обект на процесната ревизия- „О. Ф. Т.“ НВ, както и относно основанието на преводите.

При справка в програмен продукт VAT приходните органи установили, че за ревизираните периоди „О. Ф. Т.“ НВ декларираше получени доставки на стоки /козметични и фармацевтични продукти/ по 63 фактури, издадени от „О. Ф. И.“ НВ с данъчна основа /ДО/ 3 770 282, 83 лв. и ДДС 754 056.53 лв. През същите периоди ревизираното лице издало към [фирма] 59 фактури с ДО 3 135 067,78 лв. и ДДС 627 013,56 лв. Декларирани са и четири кредитни известия с ДО 206 674,83 лв. и ДДС 41 334,97 лв. От представени копия от кредитните известия ревизиращия екип констатирал, че в същите не се съдържа основание, на което са издадени.

Органите по приходите установили разлика между ползания данъчен кредит и начисления ДДС в размер на 127 042,97 лв., като след прибавяне стойността на 4- те кредитни известия, се получавала сумата от 168 377,96 лв., съответстваща на декларирания от ревизираното лице ДДС за ефективно възстановяване за ревизираните данъчни периоди /от м. 11.2018 г. до м. 01.2019 г./ Ревизиращият екип констатирал, че в покупните и продажни фактури се вписвали едни и същи видове и количества стоки, с разликата в датите от един до няколко дни, като идентични доставки се различавали по единични цени и стойности. По този начин финансовият ефект за „О. Ф. Т.“ НВ сочил на загуба- около 8%.

Органите по приходите анализирал представен Договор от 10.02.2016 г., сключен между О. Ф. И. и О. Ф. Т., съгласно клаузите на който жалбоподателят се задължил с правенето на поръчки, получаване на стоката и ангажимент относно медицинската регистрация на продуктите, включително и заплащането на съответните такси и разходи за последното– т. 2.2, т. 3.1, т. 5.4, т. 5.7. Ревизиращите органи обаче констатирал, 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..

Ревизиращият екип достигнал до извод, че стоките са предмет на ВОП за „О. Ф. И.“ НВ, 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.“ НВ - директно до складовете на [фирма], където вече са собственост на [фирма]. ТД „О. Ф. Т.“ НВ не участва в процеса на транспортиране, физически не приемало и предавало стоката, не я складираше и съхранява, а единствено получавало фактури за

покупки и издава фактури за продажби- като документален посредник между „О. Ф. И.“ НВ и [фирма]. Отделно от това, доколкото в случая се касаело за транзитни продажби, не били представени доказателства за трите основни фактора– начин на договаряне, начин на транспортиране и извършени плащания между О. Ф. Т. и О. Ф. И.. Обстоятелството, че О. Ф. Т. не фигурирало в международните товарителници, както и анализът на паричните и стоките потоци доказвали, че последното дружество не участвало в стопанските операции, съответно издадените фактури са с невярно съдържание, като целта е единствено упражняване на право на приспадане на данъчен кредит, което може да се счита за част от данъчна измама, съгласно практиката на СЕС.

Ревизионният акт е връчен на 16.12.2019 г. и оспорен по административен ред в срока по чл.152, ал.1 ДОПК с жалба от 30.12.2019 г.

С Решение № 359/06.03.2020 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите е потвърден Ревизионен акт /РА/ № Р-22221019001582-091-001/03.12.2019 г., издаден от Х. Б. М.- орган, възложил ревизията и Й. Н. И.– ръководител на ревизията. Решението е връчено на 12.03.2020 г. От правна страна съдът намира следното:

Жалбата е подадена от надлежна страна по делото, в срока по чл.156, ал.1 ДОПК, от легитимирано лице и срещу подлежащ на оспорване административен акт, поради което е процесуално допустима.

Разгледана по същество тя е неоснователна.

Предмет на обжалване е РА №Р-22221019001582-091-001/03.12.2019 г., издаден от Х. Б. М. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и Й. Н. И. на длъжност главен инспектор при ТД на Н. С. - ръководител на ревизията, с който са установени задължения по ЗДДС за ревизираните периоди, представляващи ДДС за внасяне в размер на 585 678,57 лв. и лихви за просрочие в размер на 53 365,66 лв., при деклариран за ревизираните периоди ДДС за възстановяване в размер на 168 377,96 лв. Установеният при ревизията резултат е следствие от непризнато право на данъчен кредит в размер на 774 892,70 лв. по фактури от „О. Ф. И.“ НВ.

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.

Оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия, видно от посочените по- горе заповеди /съгл. Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите– негови издатели. Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО /ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г./; като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен

електронен документ. Съгласно чл. 4 от ЗЕДЕУУ, автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл. 13 от ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16. Електронният подпис по ал. 3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал. 1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си. В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал. 2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл. 30, ал. 6 от ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл. 184, ал. 1 от ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице К., е необходимо да е спазено изискването на чл. 26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с К. електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Съгласно чл. 25, т. 1 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгл. чл. 52 от 01.07.2016 г., както и на чл. 5, т. 2, предл. 2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО НА ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Според чл. 28, ал. 1 от ЗЕДЕУУ /в посочената редакция/ доставчикът на удостоверителни услуги води електронен регистър /база данни/, в който публикува удостоверенията, които използва в дейността си като доставчик, издадените удостоверения и списъка на прекратените удостоверения. Видно е от съдържащите се в делото справки– извлечения от информационната система, че лицата, подписали ЗВР, ЗИЗВР и РА с

електронен подпис, са притежавали сертификат, издаден от В-Т. О. СА QES, с валидност за периода на подписване на документа. Освен това от публичния регистър, поддържан от доставчика на удостоверителни услуги и достъпен на адрес: <https://www.b-trust.org/bg>, може да се извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран електронен подпис. От така представените преписи на хартиен носител, включително и от извършените справки в публичния регистър се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията и на ръководителя на ревизията, служители в ТД на НАП [населено място] са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на РД и РА. Ето защо Съдът намира, че ЗВР, ЗИЗВР и РА са надлежно подписани.

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. В хода на ревизионното производство не са допуснати съществени процесуални нарушения.

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.

Съдът установи, че Решение № 359/06.03.2020 г., е издадено от компетентен административен орган- директор на Дирекция ОДОП, [населено място] /чл. 152, ал. 2 ДОПК/ и е издадено в предвидения в закона срок и форма.

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, Пето 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 дали 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 осъществени 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 констатирани, 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 отношение 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 индигия 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 съзря 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 получателят 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.

Във връзка с довода на жалбоподателя, следва да се има предвид, че представеният пред съда 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., 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.

На следващо място, 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 исковете от служители на О. Ф. Тейдинг, 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 коментираното 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 неотносимо.

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 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 17 027.85 лв., на основание чл.7, ал.2, т.5 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Така мотивиран, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град,

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-22221019001582-091-001/03.12.2019 г., издаден от Х. Б. М.- орган, възложил ревизията и Й. Н. И.– ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 359/06.03.2020 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, относно установени задължения по Закона за данъка върху добавената стойност (ЗДДС) във връзка с отказан данъчен кредит за данъчни периоди от м.11.2018 до м.01.2019 г. общо в размер на 774 892.70 лв.

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 17 027.85 лв..

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: