

РЕШЕНИЕ

№ 650

гр. София, 05.02.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 11 състав,
в публично заседание на 25.01.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Петя Стоилова

при участието на секретаря Цветанка Митакева и при участието на прокурора Емил Георгиев, като разгледа дело номер **10367** 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. ФАРМА Т.“ НВ, Б. срещу РА №Р-22221019005086-091-001/15.04.2020г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на НАП – С., потвърден с Решение №1110/15.07.2020г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ при ЦУ на НАП.

Според жалбоподателя РА е необоснован и съставен в нарушение на материалноправните норми на ЗДДС, Директива 2006/112/ЕО, както и на практиката на Съда на Европейския съюз и Върховния административен съд. О. Фарма Т. с доказало реалността на получените и извършени доставки по безспорен начин. Представен е Договор между О. Фарма Т. и О. Фарма И., съгласно който О. Фарма Т. закупува от О. Фарма И. продукти, съгласно условията на договора. Тези продукти стават собственост на О. Фарма Т. преди да бъдат продадени впоследствие на неговите клиенти. Видно от Договора е, че целта на О. Фарма Т. е да продаде закупените от О. Фарма И. продукти на трети лица от собствено име и за собствена сметка, като няма право да действа като пълномощник на О. Фарма И.. О. Фарма Т. има право да определя трети страни подизпълнители, носи цялата отговорност за това опаковките на продуктите да бъдат адаптирани към местните изисквания, разрешава регулаторните въпроси в България за своя сметка и се задължава да се снабди с всички необходими лицензи. Договорът се отнася за доставките от О. Фарма И. до О. Фарма Т. в редица държави, затова логично не съдържа българския ДДС номер на О.

Фарма Т.. Представен е и Договор за производство и доставка, сключен между О. Фарма Т. и А. М. О. Л., заедно с Анекс към него, с които се определят правата и задълженията на двете страни във връзка с доставката на стоки, като поръчките и закупуването могат да се извършва както от А. М. О. Л., така и от негови дъщерни дружества - А. Фарма Т. Ю. Е.. Представено е Споразумение за качество на стоките между О. Фарма И. и О. Фарма Т., съгласно което О. Фарма Т. е дружеството, което е отговорно за дистрибутирането на продуктите на пазара след снабдяването им с всички необходими сертификати за произход и качество. Дружеството поема 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 (чл. 3.2. от Споразумението). О. Фарма Т. е отговорно за съхранението на стоките до момента на извършване на контрол за тяхното качество (чл. 4.3. от Споразумението).

Ако О. Фарма Т. не извършваше дейност и не участваше активно във верижната операция от сделки, нямаше да поема описаните по-горе задължения и рискове, както и нямаше да поема разходи по издаване на лицензи и сертификати. По този начин категорично се опровергават твърденията, че Дружеството се явява единствено документален посредник между О. Фарма И. и А.. В допълнение, между О. Фарма И. и А. не съществуват никакви договорни отношения, т.с. не съществува възможност О. Фарма И. да прави директни доставки към А.. О. Фарма И. няма необходимите регулаторни разрешения да извършва дейност в България, т.е. не е възможно да извършва директни доставки към А..

Единствено О. Фарма Т. отговаря пред А. при установяване на неизпълнение или неточно изпълнение. В тези случаи А. насочва рекламациите си към О. Фарма Т.. В подкрепата на това са отправените логистични искове от А. към О. Фарма Т. за причинени щети по време на транспортирането на стоките. Фактът, че О. Фарма Т. не участва в транспорта на стоките към своя клиент не означава, че Дружеството не взема участие във веригата от доставки. О. Фарма И. е получател на стоки, изпратени от друга държава членка на ЕС до България. То не е посочено като получател на стоките в транспортните документи, тъй като Дружеството не участва в транспорта на стоките до България. Фактът, че като място на получаване е посочен адресът на А., не е основание да се счита, че О. Фарма Т. не участва в процеса на приемане и предаване на стоката /решение на СЕС по дело С-273/18.

Неотносими са аргументите на органите по приходите за приложението на чл. 329 от ТЗ — ЗДДС и практиката на СЕС не въвежда такива изисквания.

Собствеността върху стоките, намиращи се в България, все още се държи от О. Фарма И., докато бъде направена проверка на качеството. В някои случаи когато не са спазени изисквания по договора между О. Фарма И. и О. Фарма Т., стоките не са приети и не могат да бъдат продадени от О. Фарма И.. След като е направена проверка на качеството и съответствието на доставката с поръчаното, О. Фарма И. прехвърля правото на собственост и издава фактури за продажба на О. Фарма Т..

Дружествата от групата О. Фарма не използват външна търговска банка за осъществяване на разплащанията помежду си и поради тази причина в хода на ревизията са приложени извлечения от вътрешна банкова система. От тях са видни направените от О. Фарма Т. към О. Фарма И. плащания, включително основанието, датата на издаване на фактурата, датата на плащане и сумата в евро. От извлечението са видни данните както на платена, така и на получателя, както и съответните сметки

във вътрешната банкова система.

Според практиката на СЕС, в тежест на данъчната администрация е да установи данъчна измама, злоупотреба с право или какво наследващо се данъчно предимство е получило задълженото лице или пък какви наследващи се данъчни предимства са получили евентуално другите дружества, участващи във веригата от последователни продажби на процесните стоки, за да откаже право на приспадане на данъчен кредит. В този смисъл са Решение № 4361 по адм. д. № 11936/2019 г. на ВЛС; Решение № 3994 по адм. д. № 13707/2019 г. на ВАС; Решение № 4254 по адм. д. № 9912/2019 г. на ВАС.

В РА и Решението на ОДОП липсват доказателства за данъчна измама или за наследващо се данъчно предимство. О. Фарма Т. не участва във веригата от доставки, за да получи каквото и да е данъчно предимство. Напълно неоснователно е твърдението на органите по приходите, че продажбата на цена, която е по-ниска от покупна, навежда на извод за участие в данъчна измама, тъй като ДДС е надлежно събран и внесен в бюджета. О. Фарма Т. е упражнило право на данъчен кредит по отношение на ДДС, начислен и събран от неговия доставчик О. Фарма И., което от своя страна го е внесло в бюджета.

Фактът, че цените, на които стоките са купени, са по-високи от цените, на които Дружеството е продало стоките, не е релевантен за целите на ДДС и не може да бъде причина за отказ на правото на приспадане на данъчен кредит. Извършването на продажби на печалба не е изискване, за да се приеме, че се извършва облагаема дейност за целите на ДДС, нито може да се счита за „измама с ДДС“, ако стоките се продават на загуба поради пазарен натиск върху цените.

В съдебното заседание жалбоподателят, се представлява от адв. К., която поддържа жалбата. Моли за присъждане на разноски по представен списък в размер на 2204,41лв.

Ответникът – Директорът на дирекция „ОДОП“ - С. при ЦУ на НАП, чрез юрк. С. оспорва жалбата като неоснователна и недоказана по съображенията подробно развити в потвърдителното решение на директора на дирекция ОДОП. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Прокурор Г. от СГП изразява становище за неоснователност на жалбата.

Съдът, като прецени събраните по делото доказателства, доводите и възраженията на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия от 01.08.2019г. е възложено извършването на ревизия на „О. ФАРМА Т.“ НВ, Б. за установяване на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди от м. 02.2019г. до м. 06.2019г. За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221019005086-092-001/24.03.2020г. Срещу констатациите на РД не е подадено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК. Ревизията приключва с РА №Р-22221019005086-091-001/15.04.2020г., издаден от И. М. Р. – орган, възложил ревизията и А. Л. И., на длъжност главен инспектор при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията.

Ревизираният субект декларира основен предмет на дейност търговия с фармацевтични продукти. „О. ФАРМА Т.“ НВ, Б. декларира, че е получател на доставки /фармацевтични и лекарствени продукти/ от „О. ФАРМА И.“ НВ, Б. и е изпълнител на доставки /фармацевтични и лекарствени продукти/ към [фирма].

С РА са извършени корекции на декларираните от ревизираното дружество резултати по ЗДДС за всички ревизиранни периоди поради отказано приспадане на данъчен

кредит в общ размер на 970 765,61 лв. по фактури, издадени от „О. ФАРМА И.“ НВ, Б. с ДДС номер в България №[ЕГН]. Оспорена е и реалността на декларираните от ревизираното дружество доставки към [фирма]. Обосновано е, че ДДС по фактурите от „О. ФАРМА Т.“ НВ, Б. към [фирма] е изискуем на основание чл. 85 от ЗДДС. Относно декларираните вътреобщностни придобивания от ОМЕГА Р. I. NV с VIN PL5263087828 с данъчна основа 64 858,06 лв. и ДДС, начислен с Протокол по чл. 117 от ЗДДС, в размер на 12 971,61 лв. е прието, че дружеството не може да се легитимира като получател, поради което не е признато включването на протокола както в дневниците за покупки, така и дневниците за продажби за данъчен период м. 02.2019 г. Прието е, че „О. ФАРМА Т.“ НВ, Б. е фиктивен участник във веригата от доставки: „О. ФАРМА И.“ НВ, Б. – „О. ФАРМА Т.“ НВ, Б. – [фирма].

Ревизираният субект е дружество, регистрирано със седалище и адрес на управление в Кралство Б.. Същият е регистриран по ЗДДС на 08.09.2017 г. – по избор, независимо от облагаемия оборот. „О. ФАРМА Т.“ НВ, Б. не води счетоводство в България, като единствено подава дневници за покупки, дневници за продажби и справки-декларации за целите на ЗДДС. Част е от световния холдинг „О. ФАРМА“, в който са включени фармацевтични дружества, установени в А., Б., Италия, Германия и Франция. „О. ФАРМА И.“ НВ, също е част от групата. „О. ФАРМА Т.“ НВ и „О. ФАРМА И.“ НВ са свързани лица по смисъла на §1, т. 3 от ДР на ДОПК. Констатирано е също, че „О. ФАРМА Т.“ НВ с ДДС №[ЕГН] и „О. ФАРМА И.“ НВ с ДДС №[ЕГН] са регистрирани по реда на ЗДДС на една и съща дата: 08.09.2017г., на основание регистрация по избор, независимо от облагаемия оборот, имат един и същ адрес на управление: Б., V. 26, 9810, N., един и същи адрес за кореспонденция в страната: [населено място], [улица], ет. 6, като и имат един и същ представляващ - М. Б..

В хода на ревизията, с цел изясняване факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на жалбоподателя, са извършени процесуални действия, подробно описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от РА, съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното дружество е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221019005086-040-001/06.08.2019 г. В отговор на искането са представени писмени обяснения и документи, в това число: писмени обяснения; копия на фактури, издадени от „О. ФАРМА И.“ НВ; копие на Договор за доставка от 10.02.2016г., сключен между „О. ФАРМА И.“ НВ – доставчик и „О. ФАРМА Т.“ НВ, Б. – клиент; копие на пълномощно, копие на фактури за продажба към [фирма]. Към фактурите за продажби с получател [фирма] е приложен превод на договор от 25.08.2017г., сключен между „О. ФАРМА Т.“ НВ /доставчик/ и „А. М. О.“ Л. /купувач/.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на „О. ФАРМА И.“ НВ и [фирма] и [фирма] с ЕИК[ЕИК].

В отговор на връченото ИПДПОЗЛ от „О. ФАРМА И.“ НВ са представени писмени обяснения и документи, видно от които дружеството не се счита за предприятие по смисъла на Закона за счетоводството /ЗСч./, поради което няма задължение да води счетоводна отчетност за дейността си в България, няма оборотни ведомости за периода, подава само месечни отчетни регистри и справки-декларации по ЗДДС. Уточнява, че плащанията от ревизираният субект стават чрез вътрешна система за разплащания, поради това не представя банкови извлечения, а справка от вътрешните

плащания от групата. Ревизиращият екип е изтъкнал, че от тази справка не се установяват основания за плащанията, както и реалният платец, получател, номер на фактурата. Представени са също договор с ревизираното дружество от 10.02.2016 г. и ЧМР.

При преглед в информационните системи на НАП ревизиращият екип е констатирал, че О. ФАРМА И. декларира в дневниците за покупки ВОП от различни дружества от ЕС.

Ревизираното дружество е представило копия от фактурите, писмени обяснения и договор за доставка от 10.02.2016 г., подписан между „О. ФАРМА И.“ НВ /доставчик/ и „О. ФАРМА Т.“ НВ, /клиент/. В договора никъде не е записан българският ДДС № на доставчика и клиента. Не са представени приемо-предавателни протоколи, платежни, транспортни и др. документи, придружаващи доставките от „О. ФАРМА И.“ НВ към „О. ФАРМА Т.“ НВ.

В писмените обяснения ревизираното дружество заявява, че неговият доставчик „О. ФАРМА И.“ НВ извършва вътреобщностно придобиване в България, където завършва транспортът на стоките. Впоследствие, „О. ФАРМА И.“ НВ издава фактури за доставки на стоки към „О. ФАРМА Т.“ НВ с място на изпълнение в България, за които се начислява 20% ДДС. От своя страна, ревизираният субект издава фактури за последващи доставки към А. М. О. с място на изпълнение в България, върху които се начислява 20% ДДС. В писмените обяснения на ревизираното лице се сочи, че фактурите се издават към А. М. О., но в действителност като получател във фактурите е вписан [фирма].

От страна на ревизираното дружество се твърди, че транспортът е договорен между „О. ФАРМА 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]/. Договорените условия по I. са D., т.е. продавачът предоставя стоките на купувача в уговореното място на местоназначението, т.е. в България /склад на [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].

В писмените обяснения на ревизираното дружество изрично се заявява, че „О. ФАРМА И.“ НВ и „О. ФАРМА 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 е посочил също, че според т. 10.5 от договора от 25 август 2017 г. между „О. ФАРМА 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.

С представени писмени обяснения [фирма] декларира, че в складовете на дружеството не е съхранявана стока, собственост на „О. ФАРМА Т.“ НВ и няма сключени договори за съхранение на стоки с това дружество или с други фирми от групата на О. ФАРМА, както за посочения, така и за какъвто и да е друг период. Твърди се, че [фирма] е съхранявало стоки единствено на [фирма]. Приложен е договор за наем на складова площ от 04.01.2017 г.

Съгласно писменото обяснение на ревизираното лице, предаването и приемането на поръчките се извършва чрез глобална електронна платформа за търговия, използвана между дружествата от групата „О. ФАРМА“ и „А. М. О.“. Последното предоставя на О. ФАРМА дружествата прогнозен график на месечното търсене на продуктите. След това дружествата от групата „О. ФАРМА“ потвърждават и обработват поръчката.

При проследяване на фактите ревизиращият екип констатира, че реалното получаване на стоките, както и осигуряването на медицински документи, складирането и съхраняването на стоките, е осъществявано от крайния клиент - [фирма].

„О. ФАРМА Т.“ НВ декларира, че плащанията по фактурите за покупки от „О. ФАРМА И.“ НВ са извършвани чрез вътрешногрупова счетоводна система, използвана от дружествата в групата „О. ФАРМА“. Изрично се заявява, че 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 SA OMEGA P. T. по банкова сметка в Б.. При справка в програмен продукт V. е установено, че за ревизираните периоди „О. ФАРМА Т.“ НВ декларира получени доставки на стоки /козметични и фармацевтични продукти/ по 98 фактури, издадени от „О. ФАРМА И.“ НВ с ДДС №[ЕГН] с данъчна основа общо 4 893 828,03 лв. и ДДС 970 765,61 лв. През същите периоди е издало към [фирма] 95 фактури с данъчна основа общо 4 654 648,95 лв. и ДДС 930 929,96 лв. Декларирани са и четири кредитни известия с ДО 206 674,83 лв. и ДДС 41 334,97 лв. Представени са само копия от кредитните известия, а от съдържанието им не става ясно на какво основание са издадени.

Ревизиращият екип е констатирал, че в покупните и продажни фактури се вписват едни и същи видове и количества стоки, като разликата в датите е един или няколко дни. Независимо, че фактурите за покупки и продажби са идентични по вписания в тях предмет на доставките, същите се различават по единични цени и стойности. За едни и същи количества стоки цената на придобиване и цената на продажба се различават с приблизително 10% в посока намаление. Финансовият ефект за посредника „О. ФАРМА Т.“ НВ е загуба – около 10%, без да има логично обяснение и икономическа логика за това.

Органите по приходите са посочили, че за да е налице директна доставка на стоките от „О. ФАРМА И.“ НВ към „О. ФАРМА Т.“ НВ, следва това да е предмет на специално договаряне между „О. ФАРМА И.“ НВ и ревизираното лице. Данни за такова специално договаряне не се установяват както от договора от 10.02.2016 г. между „О. ФАРМА И. НВ“ и „О. ФАРМА Т.“ НВ, така и от договора от 25.08.2017 г. между „О. ФАРМА Т.“ НВ и „А. М. О.“ Л.. Не е представено и друго доказателство, от което да се установява, че стоките ще се доставят директно на клиента. Транспортът на стоките се осъществява от „О. ФАРМА И.“ НВ - директно до складовете на [фирма], където вече са собственост на [фирма]. „О. ФАРМА Т.“ НВ не участва в процеса на транспортиране, физически не приема и предава стоката, не я складира и съхранява, а

единствено получава фактури за покупки и издава фактури за продажби - като документален посредник между „О. ФАРМА И.“ НВ и [фирма].

Прието е, че в случая се касае за транзитни продажби, но не са представени доказателства за трите основни фактора – начин на договаряне, начин на транспортиране и извършени плащания между „О. ФАРМА Т.“ НВ и „О. ФАРМА И.“ НВ. От обстоятелството, че „О. ФАРМА Т.“ НВ не фигурира в международните товарителници, както и останалите събрани по преписката документи е направен извод, че последното дружество не участва в стопанските операции, съответно - издадените фактури са с невярно съдържание, като целта е единствено упражняване на право на приспадане на данъчен кредит и ефективно възстановяване на ДДС от бюджета, което може да се счита за част от данъчна измама, съгласно практиката на СЕС. Ревизиращият екип счита, че доставките на стоки са реално извършени между „О. ФАРМА И.“ НВ и [фирма] и наличието на посредник „О. ФАРМА 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.

При горните факти ревизиращият екип прави извод, че фактурите от „О. ФАРМА И.“ НВ към „О. ФАРМА Т.“ НВ 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 е признато правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите от „О. ФАРМА И.“ НВ.

Във връзка с декларирано от жалбоподателя ВОП по фактура №[ЕГН]/27.02.2019 г., издадена от OMEGA P. I. NV с полски ДДС номер са представени фактурата, протокол по чл. 117 от ЗДДС /включен в дневниците за покупки и продажби за данъчен период м. 02.2019 г./ и копия на транспортни документи. След анализ на съдържанието на представените във връзка с ВОП три международни товарителници органите по приходите са изтъкнали, че в тях като получател са посочени дружествата [фирма] и [фирма], а не ревизираното дружество. Направен е извод, че [фирма] не може да се легитимира като получател по декларираното ВОП, поради което без основание е издаден протоколът по чл. 117 от ЗДДС за тази доставка. В резултата за периода м. 02.2019 г. е коригиран с размера на начисления данък както начисленият данък, така и приспаднатият данъчен кредит /в размер 12 971,61 лв./.

Във основа на установената фактическа обстановка с РА е оспорена и реалността на доставките по фактурите, издадени от „О. ФАРМА Т.“ НВ на [фирма]. Определена е нулева данъчна основа за декларираните доставки и е установено, че ДДС по фактурите, издадени от ревизираното лице се дължи на основание чл. 85 от ЗДДС.

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в законоустановения срок за оспорване и е допустима.

Разгледана по същество се явява неоснователна.

Настоящата съдебна инстанция намира, че Ревизионният акт е издаден от

компетентен орган, в рамките на неговите правомощия, като при издаването му не са допуснати нарушения на административно-производствените правила, които да са съществени до степен да ограничат правото на защита на ревизираното лице. Спазени са разпоредбите на ДОПК, регламентиращи извършването на ревизия и събирането на доказателства. Правилно е приложен и материалният закон.

Спорът по делото се свежда до това, има ли право ревизираното лице О. ФАРМА Т. НВ при описаната по-горе схема на доставки, да приспадне данъчен кредит по фактурите, издадени от „О. ФАРМА И.“ НВ.

Органите по приходите приемат, че по своя характер документираните сделки между трите дружества са т.нар. транзитни продажби. 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. Нормата изисква наличие на две правоотношения: първото е между продавача и купувача, страни по договора за транзитна продажба (в случая О. ФАРМА Т. НВ и О. ФАРМА И. НВ). Второто правоотношение е договор за продажба между купувач и трето лице (в случая О. ФАРМА Т. НВ и А. М. О. / [фирма]), като купувачът по първото правоотношение следва да 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.

По отношение на трите страни, за да е налична транзитна продажба в представените при ревизията договори няма ясни клаузи за изпълнение и доказателства, които да установят по категоричен начин, че е налице именно този вид продажба. В случая транспортът е договорен между О. ФАРМА И. НВ и неговите доставчици в други държави членки и се осъществява директно от доставчика до склад в България на [фирма], нает от А. М. О.. Не са представени доказателства относно трите основни компонента на транзитната продажба: начин на договаряне, начин на транспортиране и извършени плащания между О. ФАРМА И. НВ и О. ФАРМА Т. НВ. Органите по приходите са анализирали представения Договор от 10.02.2016г., сключен между двете дружества. Видно от т. 2.2, т. 3.1, т. 5.4, т. 5.7. О. ФАРМА Т. НВ се е задължил с правенето на поръчки, носи отговорност за опаковъчните материали и ангажимент относно медицинската регистрация на продуктите, включително и заплащането на съответните такси и разходи по регистрацията, но се констатира, че фактически тези дейности, а именно реалното получаване на стоката, складирането и съхраняването на стоките, както и осигуряването на медицински документи, са осъществявани от крайния получател А..

Във връзка с твърдението на жалбоподателя, че са изпълнени не транзитни продажби по смисъла на чл. 329 от ТЗ, а верижни доставки на стоки по смисъла на практиката на Съда на Европейския съюз, то не изключва необходимостта да бъде изследвано наличието на реални доставки на стоки по смисъла на член 5, параграф 1 от Шеста директива и член 14, параграф 1 от Директива 2006/112 на всеки етап от веригата. 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).

В случая, предвид представените доказателства по отношение на транспорта не е спорно, че е организиран от О. ФАРМА И., като в България стоките биват доставени от логистична компания директно до склад собственост на [фирма], нает от крайния клиент. Съгласно Договора от 25.08.2017г. сключен между О. ФАРМА Т. и А. М. О., с пристигане на стоките в България собствеността и риска върху тях се прехвърля върху А. М. О.. В жалбата се твърди, че собствеността на стоките, намиращи се в България все още се държи от О. Фарма И., докато не бъде направена проверка на качеството и след като е направена проверка на качеството и съответствие на доставката с поръчаното, О. ФАРМА И. НВ прехвърля правото на собственост и издава фактура за продажба на О. ФАРМА Т.. Тази процедура обаче никъде не е уредена в договора от 10.02.2016г. между О. ФАРМА И. и О. ФАРМА Т., в който изобщо не се съдържа клауза, относно прехвърляне правото на собственост и риска от погиване. По правилото на чл.24 от ЗЗД, при договори за прехвърляне на собственост върху вещи, определени по своя род, собствеността се прехвърля, щом вещите бъдат определени по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени. В случая определяне по съгласие на страните, предвид вида на стоките е изключено, а фактическо предаване между О. ФАРМА И. и О. ФАРМА Т. липсва. Последното дружество изобщо не фигурира в превозните документи. Не става ясно и как фактически и къде конкретно се извършва проверката на качеството, след като стоките в склада на [фирма] в нито един момент не са собственост на [фирма], видно от обясненията на Ю. Ш. – управител на собственика на склада [фирма]. Следователно, доставка по смисъла на чл.6 от ЗДДС не се доказва между О. ФАРМА И. и О. ФАРМА Т.. Ревизираното лице не участва реално в процеса на транспортиране, физически не приема и не предава стоката, не я складира и съхранява в собствени или наети складове, а единствено получава фактури за покупки и издава фактури за продажби, като документален посредник между О. ФАРМА И. и А. ФАРМА Т. Ю.“ Е.. Като допълнителна индичия 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 около 10% в посока намаление, т.е. О. ФАРМА Т. продава на загуба, което няма икономическа логика.

Неотносими към въпроса за реалността на процесните доставки са според настоящата инстанция представените доказателства за водена имейл кореспонденция между О. ФАРМА Т. и А. ФАРМА Т. Ю.“ Е.. Не само, че от тях не става ясно между кои дружества конкретно е кореспонденцията, но и е без

значение по отношение липсата на прехвърляне на собственост, установено по-горе обстоятелството, директно ли се правят поръчките до О. ФАРМА И. или чрез посредник и кой приема рекламациите. О. ФАРМА Т., бидейки свързано лице с О. ФАРМА И. може да е поело ангажимент възмездно или безвъзмездно за тези дейности, но това не го прави собственик на стоките в нито един момент до получаването им от А. ФАРМА Т. Ю.“ Е.. Релевантно за наличието на реална доставка е прехвърлянето на правото на собственост, каквото не се доказва по делото.

Посоченото от жалбоподателя решение на СЕС по дело С-273/18 е постановено при различна от установената по делото фактическа обстановка. Напр. в т.37 от мотивите на решението е посочено, че К. земе 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., каквото обстоятелство в случая не се установява. Жалбоподателят не оспорва, че не държи стоки в склада на [фирма]. Владението на процесните стоки не е прехвърляно от жалбоподателя на неговия клиент А. нито в склада, нито преди това, тъй като О. ФАРМА Т. няма отношение, нито към натоварването на стоките, нито към превоза, нито към тяхното складиране и съхраняване в България, поради което даденото от СЕС тълкуване по дело С-273/18 е неотнормимо.

Изложените аргументи са валидни и към декларираното ВОП от „О. ФАРМА И.“ НВ, за което органите по приходите също оспорват реалното участие на жалбоподателя. Представените в хода на ревизията транспортни документи не съдържат никакъв реквизит, който да доказва качеството получател по тях на ревизираното лице, поради което настоящата инстанция споделя извода, че с начисления за ВОП ДДС с издадения протокол следва да се намали размерът на декларирания начислен данък за съответния период /м. 02.2019 г./, както и размерът на деклариания данъчен кредит за същия период.

Поради горното, жалбата е неоснователна (в същия смисъл е Решението на ВАС по адм. д. №1418/2020г.) и следва да се отхвърли, като на ответника при този изход на делото, на основание чл.161, ал.1 от ДОПК се дължи юрисконсултско възнаграждение в размер на 12 685 / дванадесет хиляди шестстотин осемдесет и пет/ лева, представляващо размера на минималното възнаграждение за един адвокат, изчислено съобразно материалния интерес по делото от 1 051 517,31лв.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал.1 от ДОПК АССГ, Трето отделение, 11 състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „О. ФАРМА Т.“ НВ, Б. с номер за целите на ДДС в България [ЕГН] срещу РА №Р-22221019005086-091-001/15.04.2020г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на НАП – С., потвърден с Решение №1110/15.07.2020г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ при ЦУ на НАП, с който на дружеството са установени допълнителни задължения по ЗДДС в общ размер на 1 051 517,31лв. - главници и лихви.

ОСЪЖДА „О. ФАРМА Т.“ НВ, Б. с номер за целите на ДДС в България [ЕГН] да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на размер на 12 685 /дванадесет хиляди шестстотин осемдесет и пет/ лева.
Решението може да се обжалва пред Върховен административен съд в 14-дневен срок.

СЪДИЯ: