

РЕШЕНИЕ

№ 3459

гр. София, 27.05.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 4 състав,
в публично заседание на 06.04.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ирина Кюртева

при участието на секретаря Росица Б Стоева и при участието на прокурора Първолета Станчева, като разгледа дело номер **10369** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл.156 и сл.ДОПК.

Образувано е по жалба на „М. А. Л.“(М. I. L.), Ирландско дружество, с български ДДС № BG3075446631, представлявано от адв. О. Х. по пълномощие с р е щ у Ревизионен акт № Р 22002219004894-091-001/12.05.2020г., издаден от органи по приходите, в частта, с която е изменен РА с Решение №1350/01.09.2020г. на директора на дирекция ОДОП.

Жалбоподателят навежда твърдения, че фактическите констатации и правните изводи за определени данъчни задължения са необосновани и немотивирани. Счита, че РА е незаконосъобразен, като издаден в нарушение на материалния и процесуалния закон. Твърди, че са представени всички изискуеми документи, визирани в чл. 45 от ППЗДДС, във връзка с осъществения ВОД. Счита, че са налице всички необходими доказателства и документи, които установяват фактическото предаване и напускане на стоките от територията на България. Сочи, че не носи отговорност по отношение на установени нередности при контрахента си – неправилно деклариране на ВОД. Моли да бъде отменен като незаконосъобразен и необоснован РА в обжалваната му част.

В съдебно заседание и по съществото на спора, жалбоподателят чрез пълномощника си поддържа жалбата на изложените в нея основания и моли съда да я уважи. Претендира присъждане на направените по делото разноски съобразно представен списък на разноските. Представя писмени бележки.

Ответната страна Директорът на Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, чрез

процесуалния си представител, оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, становищата на страните и съобрази приложимия закон, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед №Р-22002219004894-020-001/25.07.2019 г., връчена на 05.08.2019 г., издадена от Г. М. В.-Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., определена съгласно Заповед №РД-34-2209-745/04.07.2019 г. на и. д. директора на ТД на НАП С., за заместник на В. В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., която е определена като компетентен орган за възлагане на ревизията, на основание чл. 11, ал. 3 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП), във връзка с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, съгласно Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С. и Заповед №РД-01-818 от 10.05.2019 г. на и. д. директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на М. I. L.. Ревизията е за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.10.2015 г. до 31.10.2015 г., от 01.12.2016 г. до 31.12.2016 г. и от 01.02.2017 г. до 30.04.2017 г. Първоначално е определен срок за приключване на ревизията до 3 месеца от връчване на ЗВР, т.е. до 05.11.2019 г. Първата ЗВР е последователно изменена със ЗИВР №Р-22002219004894-020-002 от 18.10.2019 г., връчена на 24.10.2019 г. и ЗИВР №Р-22002219004894-020-003 от 31.10.2019 г., връчена на 31.10.2019 г., издадени от компетентния орган за възлагане на ревизията, като съгласно Решение №Р-22002219004894-098-001 от 18.10.2019 г., поради отпуск по майчинство е променен първоначално определеният ръководител на ревизията и е удължен срокът за приключване на ревизията до 05.01.2020 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22002219004894-092-001/13.02.2020 г., връчен на 13.02.2020 г. С доклада е направено предложение за установяване на ДДС за внасяне и лихви общо за ревизираните периоди в размер на 149 785,38 лв., при деклариран данък за възстановяване общо в размер на 282 305,13 лв.

По повод постъпила от жалбоподателя молба с вх. №Р-22002219004894-М.-001-И от 19.02.2020 г., от ръководителя на ревизията е издадено Уведомление №Р-22002219004894-РУС-001 от 25.02.2020 г., връчено на 25.02.2020 г., за продължаване на срока за подаване на възражение и представяне на доказателства по издадения РД. Р. субект е упражнил правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и срещу издадения РД е постъпило писмено Възражение с вх. №5300-839/13.13.2020 г. Възраженията са преценени с РА като неоснователни.

Ревизията приключва с №Р-22002219004894-091-001 от 12.05.2020 г., издаден от Руска Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., определена за нов компетентен орган за възлагане на ревизията и издаване на РА, (поради преназначаване на първия О., съгласно Решение №1 от 13.02.2020 г. на П. Г. Г., на длъжност началник отдел „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството ѝ на упълномощено лице съгласно Заповед №РД-01/80/03.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., издадена на основание чл. 11, ал. 3 от ЗНАП, във връзка с чл. 7, ал. 3 от ЗНАП и на основание чл. 11, ал. 1, т. 1 от ЗНАП, както и във връзка с чл. 112, ал. 1 от ДОПК) и М. А. Керманова-Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. –

ръководител на ревизията. РА е връчен на 12.05.2020 г.

С РА са установени задължения за довносяне общо в размер на 323 368,75 лв., в т.ч., както следва: ДДС в размер на 234 679,54 лв. и лихви в размер на 88 689,21 лв. На основание чл. 133, ал. 3 от ДОПК, е издаден Ревизионен акт №П-22221020078576-003-001 от 15.05.2020 г. за поправка на РА №Р-2200221900486-091-001 от 12.05.2020 г. (РАПРА), който е връчен на 14.05.2020 г. Като краен резултат от проведеното ревизионно производство с издадения РАПРА на жалбоподателя окончателно са установени задължения за довносяне общо в размер на 364 598,60 лв., в т. ч., както следва: ДДС в размер на 271 174,77 лв. и лихви в размер на 93 423,83 лв.

Ревизията е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК. Възложена е в изпълнение на Решение №1226/16.07.2019 г. на директора на дирекция ОДОП С., с което на основание чл. 155, ал. 1, във връзка с чл. 155, ал. 4 от ДОПК, поради неустановена в цялост фактическа обстановка, е отменен издаден на ревизираното лице РА №Р-22221017003451-002 от 25.01.2019 г. в оспорената част на установени резултати по ЗДДС за данъчните периоди от 01.10.2015 г. до 31.10.2015 г., от 01.12.2016 г. до 31.12.2016 г. и от 01.02.2017 г. до 30.04.2017 г. Административната преписка е върната на органа, издал ЗВР, като е указано в 30-дневен срок от връчване на решението да бъде издадена нова заповед за извършване на ревизия за посочения вид задължение и периоди от друг ревизиращ екип и провеждане на ревизионно производство, съобразно мотивите, изложени в решението.

Установено е, че М. I. L. е чуждестранно юридическо лице, идентифицирано със служебен №[ЕГН], съгласно разпоредбите на чл. 84 ал. 3 от ДОПК. Дружеството е регистрирано в РБългария единствено за целите на ЗДДС, считано от 09.01.2014 г. Не е предприятие по смисъла на чл. 1, ал. 2 от Закона за счетоводството (ЗСч.), не прилага Национални стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия и не е задължено да води счетоводна отчетност и да изготвя финансови отчети, съгласно българското законодателство. Дружеството декларира, че счетоводството се води в И. и У.. На територията на РБългария ревизирият субект не разполага с наети офиси, търговски и складови обекти, няма назначени лица по трудови и извънтрудови правоотношения. Дружеството подава единствено месечни справки декларации по ЗДДС, VIES-декларации и месечни отчетни регистри – дневник покупки и дневник продажби. Основната дейност на дружеството е търговия с фармацевтични продукти. Още в хода на първата ревизия е представено актуално Разрешение за търговия на едро с лекарствени продукти №W12140/00001/12.03.2018 г. с име на притежателя М. I. L. и правно основание за издаването му – чл. 77 /1/ от Директива 2001/83/ЕС. Ревизираното лице купува фармацевтични продукти от доставчици, регистрирани по ЗДДС в България, придобива собственост върху стоките на територията на страната и ги транспортира до свързани лица в други стани-членки на ЕС и извън него. За периода на ревизията дружеството купува фармацевтични продукти от следните доставчици:

- от дружества регистрирани за целите на ДДС на територията на страната: MEDIS ENF - ЧЮЛ, ЕИК BG175853967, чийто предходен доставчик е [фирма], ЕИК BG819364374 и SYNTHON BV – ЧЮЛ, ЕИК BG175740275, с предходен доставчик SYNTHON HISPANIA, ESB61739645. Стоките се намират в България по време на доставката. Ревизираното лице придобива собственост върху продукта в България и го транспортира до свързани лица на М. в ЕС.

- от вътреобщностно придобиване (В.) от SYNTHON BV с VIN EL998937169 и SYNTHON BV с VIN ESN0033110H - внос от FERMION OY, VIN FI18552129.

Продажбата на фармацевтичните продукти, закупени на територията на страната се извършва в момента на покупката на стоките от заводите на [фирма], като същите се предават за превоз на транспортните компании: „З С.“ О., ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма],

ЕИК[ЕИК]. Продажбите от М. I. L. до свързани с дружеството лица (всички от които са част от групата М. в други стани-членки на ЕС: М.

PHARMACEUTICALS SL, М. AB, М. B.V., М. S., М. S.P.A.), се

извършват при условията на EXW - EX W., а именно - франко завода (уговорено място), при които продавачът предоставя стоките на разпореждане на купувача в свое местоназначение. Купувачът поема всички разходи и рискове, свързани с превозването на стоките от производителя до местоназначението. Плащанията по доставките са извършвани изцяло по банков път чрез открити банкови сметки на дружествата в чуждестранни търговски банки. Дружествата не притежават открити банкови сметки на територията на Р България. Жалбоподателят няма собствени складове и съхранява стоките в складове на трети страни и на междинни пощенски пратки.

На съответните клиенти от страни членки на ЕС още в хода на първата ревизия е извършена проверка в информационния регистър на НАП - VIES относно валидността на VIN и дата на регистрация по ДДС, при която е установено, че същите са валидни.

Органите по приходите са формирали изводи за действително движение на стоки в общността. Обстоятелствата са удостоверени с представени копия на инвойс фактури, международни товарителници (ЧМР), платежни документи, поръчки и потвърдителни писма. Транспортирането на стоките е организирано и заплатено от клиентите на ревизирания субект - свързани лица от групата на М.. С оглед представените и присъединени доказателства в РА е прието, че декларираните доставки от жалбоподателя към посочените на стр. 22 в РД чуждестранни клиенти, отговарят на изискванията за извършване на ВОД на основание чл. 7, ал. 1 от ЗДДС, чл. 53 от ЗДДС и чл. 45, т. 1 и т. 2 от ППЗДДС. Установени са несъответствия относно декларираните от жалбоподателя ВОД към 7 чуждестранни контрагенти на обща стойност 1 746 017,99 лв., в резултат на което за ревизираните 5

данъчни периоди (м. 10.2015 г., м. 12.2016 г., м. 02.2017 г., м. 03.2017 г. и м. 04.2017 г.) е доначислен ДДС общо в размер на 349 203,57 лв.

Предмет на настоящия спор са декларирани ВОД към М. LDA с VIN PT502248793. По данни от дневниците за продажби, е констатирано, че жалбоподателят декларира ВОД към М. B.V., PT502248793 за 4 данъчни периоди (м. 10.2015 г., м.

12.2016 г., м. 02.2017 г. и м. 03.2017 г.) по 45 фактури, описани в таблиците на стр. 7-19 в РД, на обща стойност 550 447,09 лв. Констатирано, че са представени документи за доказване на ВОД по 30 фактури на обща стойност 308 528,32 лв., описани в таблица на стр. 22-23 в РД. Съгласно приложените инвойси, издател е жалбоподателят, с посочен български ДДС номер /BG3075446631/ и получател М. LDA с VIN PT50224793. Предмет на доставка са лекарствени продукти. Към инвойсите са приложени ЧМР, както и Е. М. Ф.. По данни от ЧМР стоката е натоварена от PHARMASEUTICALS L. Б. и като получател на стоката е вписан KUEHNE + N. (дружество спедитор). Ревизиращите са приели, че в представените ЧМР липсва подпис и печат на португалското дружество, които да удостоверяват, че

стоката е получена от M. LDA с VIN PT502248793. Превозът е организиран от KUEHNE + N. L. и извършен от „З С.“ О., ЕИК[ЕИК] и [фирма].

Присъединен е отговор на приходната администрация на П., получен в резултат на осъществен при първата ревизия международен обмен на информация. В отговора с реф. №VAT_BG_026117_PT_2017009163_20171129_AF_RI_R, е посочено следното: „Бяхме информирани, че M. LDA, има свое дружество-майка - ирландската компания M. I. L.. Ирландската компания е представена в няколко европейски държави или с компании, установени в тези страни и контролирани от тях (както е в случая с П.)или пряко от ирландското дружество като чуждестранно дружество (както изглежда е случаят с българското дружество, посочено в молбата). При проверките, извършени в компанията M. LDA ни казаха, че повечето покупки на лекарства, извършвани от португалската компания, са поръчани към ирландското дружество майка M. I. L., TIN(бел. данъчен номер) IE 9793673K и че всъщност ирландската компания изпраща стоките от няколко места. Ирландската компания изпраща поръчаните стоки от няколко държави съгласно тяхното естество.

От органите по приходите е преценено, че са потвърдени декларирани в П. В., но не от жалбоподателя с българския ДДС номер, а от дружеството-майка с ирландския ДДС номер, както и че не са представени документи за последваща реализация, въпреки, че същите са били изисквани. На база посочените фактически констатации в РА е прието, че жалбоподателят не се е снабдил с необходимите документи за доказване на ВОД и съгласно изискванията на чл. 46, ал. 1 от ППЗДДС, не са доказани основанията за прилагане на нулева данъчна ставка по реда на чл. 53, ал. 1 от ЗДДС. На основание чл. 82, ал. 1 от ЗДДС и чл. 86, ал. 1 от ЗДДС, с РА е доначислен ДДС общо в размер на 110 089,41 лв., върху данъчната основа на всички декларирани доставки по издадените фактури към португалското дружество на обща стойност 550 447,07 лв., съответно за данъчните периоди м. 10.2015 г., м. 12.2016 г., м. 02.2017 г. и м. 03.2017 г.

След оспорването по административен ред, в решението си директорът на дирекция „ОДОП“ приема, че от фактическа страна в конкретните случаи не съществува спор, че са налице реално осъществени доставки на стоки. Спорът се свежда до това налице ли са материално-правните предпоставки за доказване прилагането на нулева данъчна ставка, според приложимите разпоредби на ЗДДС и ППЗДДС. Решаващият орган е приел, че съгласно доказателствата по преписката и получен отговор от приходната администрация на П., където е регистриран получателя по тези доставки, е установено, че изначално доставките не са декларирани правилно и процесните ВОД от получателя не са декларирани с коректни данни отговарящи на декларираниите от жалбоподателя В.. Същите погрешно са третираны при получателя като доставки от М. с неговия ирландски ДДС номер, като тези обстоятелства по същество не са оспорени от жалбоподателя. Също е констатирано, че във всички представени документи за доказване превоза на стоките по спорните ВОД, формално не фигурира като получател името на М. В.В., PT502248793. По същество е установено, че при португалското дружество – получател, стоките, идващи от различни държави членки, в т.ч. и от България изцяло са разглеждани и декларирани от португалския получател като придобивания от дружеството- майка, идентифициращо се с неговия ирландски ДДС номер. В решението се сочи, че за спорните данъчни периоди, с изключение на м. 10.2015 г. са установени разлики – т.е. декларирани от жалбоподателя ВОД, които не са потвърдени от получателя. Органът приема, че обективно не може да се приеме,

че освен от формална страна и по същество са изпълнени изискванията на чл. 53, ал. 2 от ЗДДС и чл. 45, т. 2 от ППЗДДС и че са налице категорични доказателства, за това, че процесната стока е достигнала до крайния получател. Поради посоченото, настоящият решаващ орган приема, че законосъобразно с РА е доначислен ДДС общо в размер на 102 391,20 лв. за непотвърдени от получателя ВОД на обща стойност 511 956,10 лв., съответно: за м. 12.2016 г. - ДДС в размер на 1 594, 92 лв. за непотвърдени ВОД на стойност 7 974,62 лв.; за м. 02.2017 г. – ДДС в размер на 41 045,27 лв. за непотвърдени ВОД на стойност 205 226,33 лв. и за м. 03.2017 г. – ДДС в размер на 59 751,03 лв. за непотвърдени ВОД на стойност 298 755,15 лв. В тази част, жалбата е приета за неоснователна, а в останалата е уважена.

По делото е назначена съдебно-счетоводна експертиза, чието заключение не е оспорено от страните и прието от съда като обективно. Заключение е изготвено въз основа на събраните в ревизионното производство писмени доказателства и допълнително представените от жалбоподателя, които не бяха оспорени от ответната страна.

От приложените по делото дневници за продажби за спорните ревизирани периоди м. 12.2016г., м. 02.2017г. им. 03.2017г. вещото лице установява, че за същите жалбоподателят е декларирал данни, свързани с ВОД на фармацевтични продукти към М. В.В., РТ[ЕИК], в общ размер на данъчните основи от 556 673.82 лв. Във всяка продажна фактура, е посочен продуктът, който се продава (наименование, код, количество и други).

Продажните фактури съдържат и конкретен уникален партиден номер. Опаковъчните листи съдържат информация относно продукта (наименование, код, количество и други) и също съдържат уникалния партиден номер, посочен във фактурата. Благодарение на уникалния партиден номер може да се проследи, че продуктът от продажната фактура е същият, който е описан в опаковъчния лист. От своя страна, всеки опаковъчен лист има свой уникален номер. Транспортният документ (ЧМР) съдържа уникалния номер на опаковъчния лист, който позволява да се установи проследимост между конкретния продукт от продажната фактура и транспортния документ (ЧМР). За някои от доставките са налице други - придружаващи, документи, различни от изброените фактура, опаковъчен лист и транспортен документ. Например, „експортен мастър файл“, „инструкции за транспортиране“ или „информация за доставка“, съставени от доставчика на транспортни услуги - К. и Н. Л. (И.) или [фирма], ЕИК:[ЕИК], регистрирано в България. Данните за доставките, за които са налични други придружаващи документи, са обобщени в Таблица № 6, като видът на придружаващия документ е посочен в колона № 6. Констатирано е, че в част от представените транспортните документи (ЧМР) липсва част от релевантната информация относно извършения транспорт или попълнената информацията е нечетлива (напр. относно изпращача или местоназначението на стоките), като сумата на данъчните основи на тези ВОД се равнява на 85,648.28 лв., но вещото лице сочи, че липсата или нечетливостта на част от информацията в ЧМР, например: нечетлив адрес на получателя или нечетлив адрес на разтоварен пункт, не възпрепятстват възможността да се направи ясна връзка, че именно стоките, посочени във всяка една от фактурите са

били превозени от България до друга държава-членка на ЕС с предоставените транспортни документи. Уникалният партиден номер и уникалният номер на опаковъчния лист позволяват идентифицирането на определената стока (фармацевтичен продукт). Включването на тези два уникални номера в продажните фактури, опаковъчните листи и транспортните документи (ЧМР), дава възможност да бъде направена връзка между представените документи. Изводът на вещото лице е, че 526 226.21 лв. е сумата на данъчните основи на декларираните ВОД към получателя, по които са представени документи (фактура, опаковъчен лист и транспортен документ - ЧМР), между които е възможна проследимост (връзка) по отношение на стоката. Сумата на данъчните основи на ВОД към получателя, по които не е налице пълна проследимост в представените фактури, опаковъчни листи и транспортни документи (ЧМР), е 22 585.54 лв. – фактури №№ 95681306, 95681317, по които номерът на опаковъчния лист не е видим от ЧМР, но е налице удостоверяване (заверяване в клетка 24) с подпис или печат на получаването на стоките.

Заклучението на експертизата е, че във всички представени транспортни документи (ЧМР) е удостоверено с подпис или печат получаването на стоките по спорните доставки към получателя, ДДС № РТ502248793, съответно - са заверени транспортните документи (ЧМР) в клетка 24 „Стоките получени“. Данните са обобщени в представената Таблица № 11, като сборът на данъчните основи на доставките към получателя, по които има удостоверяване (съответно, заверяване в кл. 24) с подпис или печат на получаването на стоките, е 548 811.75 лв.

Въз основа на така установената фактическа обстановка, съдът формира следните правни изводи по съществото на правния спор:

РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.119, ал.2 ДОПК. РА е издаден в установената писмена форма, мотивиран е с посочване на фактическите и правни основания за издаването му, като съдържа и доспозитивна част в табличен вид с посочени основание, период и размер на установени данъчни задължения. Съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК РД е неразделна част от РА и в този смисъл изложените в него мотиви се ползват и като мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

Относно материалната законосъобразност на обжалвания РА.

Съдът не споделя изводите на приходната администрация и ги намира за необосновани съобразно събраните по делото доказателства и изградени в противоречие с материалния закон.

Предмет на оспорване са установените допълнителни задължения на жалбоподателя по ЗДДС общо в размер на 102 391, 20 лв., ведно с лихви за забавата. РА е изменен по отношение на контрагента М. LDA - португалско дружество, регистрирано под ДДС № РТ502248793 в П.. С изменението на РА се начисляват на дружеството – жалбоподател допълнителни задължения за ДДС общо в размер на 102 391.20 лв. за ВОД на обща стойност 511 956.10 лв., на основание чл. 82, ал. 1 и чл. 86, ал. 1 във връзка с чл. 53, ал. 3 от Закона за

ДДС и чл. 46 от Правилника за прилагане на ЗДДС. Начисленията, съобразно Решението на директора на ДОДОП, са както следва по данъчни периоди: м.декември – данъчна основа ВОД 7 974,62лв. с размер на начислен ДДС – 1 594,92 лв.; м.февруари 2017г. данъчна основа ВОД 205 226,33 лв. с размер на ДДС – 41 045,27 лв. и м. март 2017г. с данъчна основа ВОД 298 755,15 с начислен ДДС 59 751,03 лв.

По делото не съществува спор, че са налице реално осъществени доставки на стоки, както е приел и в решението си директора на дирекция „ОДОП“. В конкретния случай спорът се свежда до това налице ли са материално-правните предпоставки за доказване прилагането на нулева данъчна ставка, според приложимите разпоредби на ЗДДС и ППЗДДС.

За да бъде доказано осъществяването на ВОД е необходимо кумулативното наличие на всички елементи от фактическия състав, регламентиран в чл. 7, ал. 1 от ЗДДС, а именно: да е осъществена доставка на стоки, доставчикът да е регистриран по ДДС в България, съответно получателят по доставката да е регистриран за целите на ДДС в друга държава членка на ЕС и стоката да е транспортирана от доставчика или получателя, или за тяхна сметка от територията на страната до територията на друга държава членка. Документите, които удостоверяват извършването на ВОД, са посочени в чл. 45, т. 1 и т. 2 от ППЗДДС и това са: фактура за доставката, в която се посочва идентификационният номер по ДДС на получателя, издаден в държавата членка, в която същият е регистриран и документ, удостоверяващ изпращането и транспортирането на стоката. Според чл. 45, т. 2 ППЗДДС за доказване на вътреобщностна доставка на стоки доставчикът следва да разполага с документи, доказващи изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка: транспортен документ или писмено потвърждение от получателя или упълномощено от него лице, удостоверяващи, че стоките са получени на територията на друга държава членка - в случаите, когато транспортът е извършен от получателя или от трето лице за сметка на получателя; в писменото потвърждение се посочват дата и място на получаване, вид и количество на стоката, вид, марка и регистрационен номер на превозното средство, с което е извършен транспортът, име на лицето, предало стоките и длъжностното му качество, име на лицето получило стоките и длъжностното му качество /б. "а"/; транспортен документ, удостоверяващ, че стоките са получени на територията на друга държава членка - когато транспортът е извършен от доставчика или от трето лице за сметка на доставчика /б. "б"/.

Съдът счита, че необосновано ревизиращите органи са стигнали до заключението, че извършените доставки от ревизираното лице не може да се квалифицират като ВОД на стоки по смисъла на чл. 7, ал. 1 от ЗДДС. Жалбоподателят е представил необходимите документи за доказване на вътреобщностна доставка на стоки според изискването на чл. 45, т. 2 ППЗДДС, доказващи изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка.

Представените фактури обективират сключените договори за доставка на движими вещи, които са транспортирани от България до П., видно от представените международни товарителници (ЧМР). От назначената по

делото ССЧЕ се установява, че във всяка продажна фактура, издадена от жалбоподателя към получателя в П., е посочен продуктът, който се продава (наименование, код, количество и други). Продажните фактури съдържат и конкретен уникален партиден номер. Представени са и опаковъчните листи, които съдържат информация относно продукта (наименование, код, количество и други) и също съдържат уникалния партиден номер (Ba1cH номер), посочен във фактурата. Благодарение на

уникалния партиден номер може да се проследи, че продуктът от продажната фактура е същият, който е описан в опаковъчния лист. От своя страна, всеки опаковъчен лист има свой уникален номер. Транспортният документ (ЧМР) съдържа уникалния номер на опаковъчния лист,

който позволява да се установи проследимост между конкретния продукт от продажната фактура и транспортния документ (ЧМР). Например, фактура № 95681363 от 20.3.2017 г. към Му1ап ЪОА на стойност 25,310.48 лв. за продажба на продукта - ОЛМЕСАРТАН М. - 20 мг 28/ оп. Във фактурата са посочени вид, количество, номер на стоката, цена и други индивидуализиращи белези. Същата фактура № 95681363 съдържа уникалния партиден номер „3062059С" (т.нар. Ba1cH питъег), индивидуализиращ стоката. Уникалният партиден номер, 3062059С, е видим (проследим) в опаковъчен лист № 2017383/16.03.2017 г., заедно с другите характеристики на стоката. От своя страна, уникалният номер на опаковъчния лист е посочен в поле № 9 на наличния транспортен документ (ЧМР), изготвен на 31.03.2017 г., което позволява проследимост на стоките, посочени във фактурите и документите, документиращи транспортирането на продукта (ЧМР). Данните за доставките, по които не е налице пълна проследимост (връзка) на стоката в продажните фактури, опаковъчните листи и транспортните документи (ЧМР), са обобщени в Таблица № 10 в експертното заключение, но както при тези фактури, така и при останалите е налице удостоверяване/заверяване в кл. 24 на ЧМР с подпис или печат на получаването на стоките.

Съгласно чл.9, §1 от Конвенцията за международен автомобилен превоз на стоки(CMR) товарителницата удостоверява до доказване на противното условията на договора и получаването на стоката от превозвача. Следователно веднъж получена стоката от превозвача, доставчикът не носи отговорност за нейното транспортиране. Представените по делото транспортни документи доказват, че стоките са получени на територията на друга държава – членка – П.. Съобразно приетото в Решение от 27.09.2007г. по дело С-409/04 на Съда на ЕО, освобождаването на ВОД е налице, когато правото на разпореждане като собственик със стоката е прехвърлено на получателя на доставката и са попълнени клетки 2,3,4,5,6,7,8,9,10,11,21 като доставчикът докаже, че тази стока е изпратена или превозена в друга държава-членка и че вследствие на това изпращане или превозване стоката е напуснала физически територията на държавата – членка на доставчика. Тази предпоставка, съдът приема за доказана по делото с оглед на представените по делото писмени доказателства.

Установява се, че във всички представени транспортни документи(ЧМР) е удостоверено с подпис или печат в клетка 24“Стоките получени“,

получаването на спорните доставки към дружеството-получател. Фактът, че спорните ЧМР са заверени в клетка 24 от лице, различно от клиентът на жалбоподателя не е основание за отказ за прилагане на нулевата ставка на ДДС за ВОД. Това е направено от негов логистичен представител, но не опровергава получаването на стоката в П.. Доказателствата по делото сочат, че ревизираното лице е добросъвестно и не може да бъде държано отговорно за поведението и грешките на своя контрахент-получател на спорните доставки. Представените от жалбоподателя доказателства установяват, че доставките са правилно документираны, осчетоводени и разплатени. Фактурите притежават необходимите реквизити и са посочени в дневника за продажби. Според Решение на Съда (трети състав) от 27 септември 2007 г. по дело C-409/04. /Т. Q., по молба на Teleos plc и други срещу Commissioners of Customs & Excise- искане за преюдициално заключение: Н. Court of J. (E. & Wales), Q.'s Bench D. (Administrative Court) - О. кралство/ „Член 28в, А, буква а), първа алинея от Шеста директива 77/388, изменена с Директива 2000/65, следва да се тълкува в смисъл, че не допуска компетентните органи на държавата-членка на доставката да задължават даден доставчик, който е действал добросъвестно и е представил доказателства, установяващи на пръв поглед правото му на освобождаване на дадена вътреобщностна доставка на стоки, да заплати впоследствие ДДС върху тези стоки, когато тези доказателства се окажат с невярно съдържание, без обаче да бъде установено участието на споменатия доставчик в данъчната измама, доколкото той е взел всички разумни мерки в рамките на своите възможности, за да се увери, че осъществяваната от него вътреобщностна доставка не го довежда до участие в такава измама.“ Предвид задължението на националните съдебни и административни органи служебно да установят въз основа на обективни данни, че е налице измамна цел или цел злоупотреба с право, в процесния ревизионен акт няма конкретни констатации за нарушения или измама от страна на задълженото лице, не са събрани доказателства в тази насока и не са обсъждани наличието на обективни данни за такива.

В конкретния случай доставчикът е представил всички необходими доказателства, които да установят фактическото напускане на стоките от територията на Р.България, като данните отразени в транспортните документи съответстват на събраните по делото и в ревизионното производство доказателства, както и от заключението на приетата ССЧЕ. Погрешното деклариране от получателя М. LDA на доставките от България, декларирайки ги като придобивания от ирландския номер на М.(дружеството майка), а не от българския не може да постави под въпрос правото на освобождаване, след като материално-правните изисквания за това са изпълнени(Решение №4850 от 29.04.2015г. на ВАС по адм.д. №7153/2014г., VIII о.).

С оглед спазването от жалбоподателя на формалните предпоставки за установяване на извършени вътрешно общностни доставки на стоки по смисъла на чл. 7, ал. 1 от ЗДДС, РА следва да бъде отменен.

Предвид изхода на спора, искането на жалбоподателя за присъждане на разноските по делото, съдът намира за основателно. В хода на съдебното производство жалбоподателят е направил действителни разноски в размер на

900 лв. (50 лева д.т. и 850 лв. за ССЧЕ), като не се претендира присъждане на адвокатско възнаграждение, видно от списъка на разноските.

Водим от горното, съдът

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р 22002219004894-091-001/12.05.2020г., издаден от органи по приходите срещу „М. А. Л.“(М. I. L.), Ирландско дружество, с български ДДС № BG3075446631, представлявано от адв. О. Х. по пълномощие, в частта, с която е изменен с Решение №1350/01.09.2020г. на директора на дирекция ОДОП и са начислени допълнителни задължения за ДДС общо в размер на **102 391.20 лв.**, ведно със законната лихва, за ВОД, както следва по данъчни периоди: м.декември – данъчна основа ВОД 7 974,62лв. с размер на начислен ДДС – 1 594,92 лв.; м.февруари 2017г. данъчна основа ВОД 205 226,33 лв. с размер на ДДС – 41 045,27 лв. и м. март 2017г. с данъчна основа ВОД 298 755,15лв. с начислен ДДС 59 751,03 лв.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при ЦУ на НАП да заплати на „М. А. Л.“(М. I. L.), Ирландско дружество, с български ДДС № BG3075446631, представлявано от адв. О. Х. по пълномощие сумата от 900(деветстотин) лева, представляваща сторените по делото разноски.

РЕШЕНИЕТО подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщението до страните.

СЪДИЯ: