

РЕШЕНИЕ

№ 2603

гр. София, 18.04.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 6 състав,
в публично заседание на 21.03.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Боряна Бороджиева

при участието на секретаря Елеонора М Стоянова, като разгледа дело номер **4554** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по жалба на "Майлън Айрлънд Л." (наричан по нататък накратко Майлън), Република И., VAT IE9793673K, служебен номер от регистъра на НАП [ЕГН] срещу РА № Р-Р-22221019005581-091-001/16.11.2020г. на органи по приходите в ТД на НАП-С., потвърден с решение № 1573/14.10.2020г. на Директора на Дирекция "ОДОП"-С..

С РА на дружеството е отказан данъчен кредит общо в размер на 455 904, 69 лв. на основание чл.68, ал.1, т.1 и ал.2 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), като основен аргумент е, че не са налице действително осъществени доставки.

Жалбоподателят в жалбата, съдебно заседание и писмени бележки поддържа становище за незаконосъобразност на РА. Счита, че констатациите, изложени в РА не се основават на реалната фактическа обстановка и поради това той е необоснован и незаконосъобразен. Според него спорът е по фактите и се свежда до това дали наистина Майлън е получило закупените от М. и С. стоки, които впоследствие е продало на клиенти в други държави-членки на ЕС (по отношение на покупките от Синтон). Ако това е така има право на пълен данъчен кредит за извършените покупки от посочените два доставчика. Счита, че по делото се установило, включително със ССЕ, пълно съвпадение и проследимост на покупките от прекия доставчик - М., и предходния доставчик – Б., като Б. реално е продало на М. стоките, които впоследствие М. продава на Майлън. Предоставените от Б., М. и Майлън документи доказват реалността на спорните покупки и последващата им реализация като ВОД от страна на Майлън. Доказало се според жалбоподателя наличието документи,

проследимост на стоките и реално извършване на покупките от Синтон. Относно кредитното известие от „Антибиотик – Разград“ АД счита, че за непризнаването на същото не е подкрепено с аргументи от органите по приходите и е нелогично, защото въз основа на него Майлън не ползва ДДС кредит, а точно обратното – трябва да върне вече ползван данъчен кредит за извършена преди това покупка, която е развалена през ревизирия период. Обобщава, че в хода на настоящото производство се доказва, че Майлън е получило закупените от М. и Синтон стоки, които впоследствие е продало на клиенти в други държави-членки на ЕС (по отношение на покупките от М.) и на „Майлан“ ЕООД (по отношение на покупките от Синтон), поради което противно на твърдяното в РА има право на пълен ДДС кредит за извършените покупки от посочените два доставчика, а оттам и право на възстановяване на заявения ДДС за ревизирия период. Иска отмяна изцяло на РА като необоснован и незаконосъобразен. Претендира

Ответникът Директорът на Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли като неоснователна по съображения в решението. Експертизата правела съпоставка само по партиден номер на медикамента и номер на опаковъчен лист, но не давала отговор на констатираните несъответствия. 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 за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221019005581-020-001/27.08.2019 г., е възложено извършването на ревизия на Майлън за установяване на задължения по ЗДДС за периодите от 01.05.2019 г. до 31.07.2019 г., като заповедта е връчена на 04.09.2019 г. Впоследствие със заповеди за изменение на ЗВР от 18.10.2019 г. е определен друг ръководител на ревизията - М. А. К. – Н., на длъжност главен инспектор по приходите и от 26.11.2019г. е определен срок за завършване на ревизията до 04.02.2020 г. Поради преназначаване на друга длъжност от В. В. В., която е издала всички ЗВР, със съответното решение, приложено по преписката, по реда на чл.7, ал.3 от ДОПК правомощията по разглеждането и решаването на преписката на Майлън са иззети и възложени, в това число за издаване на заповеди в хипотезата на чл. 113, ал. 3 от ДОПК, както и на РА за конкретни неприключили производства, в т. ч. и за производството на Майлън, са възложени на Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.. Ревизията е първа за установяване на задължения по ЗДДС за спорните периоди.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221019005581-092-001 от 05.05.2020 г., връчен електронно на 05.05.2020 г. Срещу констатациите на РД е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК с вх. №53-00-1608/19.06.2020 г., към което са представени документи, доказателствената стойност на които е отхвърлена от органите по приходите с мотива, че същите не са в оригинал и не са заверени по надлежния ред.

Ревизията приключва с РА №Р-22221019005581-091-001 от 16.11.2020 г., издаден от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и М. А. К. - Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Ревизионният акт е връчен електронно на 16.11.2020 г.

С РА на дружеството е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 455 904,69 лв. за данъчните периоди от м.05.2019 г. до м.07.2019 г. като вследствие извършената корекция, за ревизираните периоди е определен резултат – 0,00 лв., при деклариран от дружеството ДДС за възстановяване в размер на 455 904,69 лв.

В хода на ревизията е установено, че Майлън е чуждестранно юридическо лице, регистрирано в Република България единствено за целите на ЗДДС, считано от 09.01.2014 г. Същото се представлява от упълномощени лица, съгласно представено пълномощно. Извършваната през ревизирания период дейност е търговия с фармацевтични продукти, във връзка с което е представен Лиценз W12140/00001 на името на Майлън за търговия на едро с лекарствени продукти, издаден от компетентните власти на И.. То не притежава обекти на територията на страната, няма място на стопанска дейност в страната, няма служители и активи, а сделките са сключват изцяло от служителите на Майлън извън България. Ревизираното лице не е задължено да води счетоводна отчетност, да съставя счетоводна политика и да изготвя финансови отчети, съгласно българското законодателство. Дружеството е посочило, че счетоводството се води от център за споделени услуги на групата Майлън в У., където се съхраняват счетоводните документи. В България то подава единствено месечни справки-декларации, отчетни регистри по чл. 124 от ЗДДС и VIES-декларации.

В хода на ревизионното производство са предприети редица процесуални действия: изискани са документи и писмени обяснения от задължено лице, в отговор на които са представени документи, описани подробно в РД; извършени са насрещни проверки на „Балканфарма-Дупница“ АД, „Джи и Фармасютикълс“ ООД, „Кюне и Нагел“ ЕООД, „М. Ехф-И.“ /наричано М. по нататък /, за които са съставени протоколи, изпратени са 12 молби за обмен на информация до други приходни администрации, извършени са служебни проверки в Търговския регистър на Агенция по вписванията, както и различни проверки в информационния масив на НАП, като действията и резултатите им са описани в РД.

Констатациите на ревизията са както следва:

1. Относно получените доставки и данъчния кредит /покупки/.

За данъчните периоди м. 05.2019 г., м. 06.2019 г. и м. 07.2019 г., Майлън е отразило в дневниците си за покупки 34 фактури и 2 кредитни известия / стр. 40 и 41 от РД, л.205 и 206 по делото/, издадени от М., с предмет на доставките – фармацевтични продукти. Във връзка с така отразените документи, дружеството е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 439 111,09 лв.

В отговор на искани обяснения и документи М. представя лиценз за търговия с лекарства; писмени обяснения относно предмет на дейност на дружеството, място на съхранение на медикаментите до тяхната реализация, начин на заплащане с Майлън, начин на транспортиране на фармацевтичните продукти; договор за административни услуги, сключен между М. и „Балканфарма–Дупница“ АД, с предмет извършване на административна услуга, свързана с изпитване на качество, пускане в продажба и управление на лекарствени продукти, произвеждани извън Европейския съюз; платежни нареждания; фактури и кредитни известия, издадени през периода към Майлън; 8 фактури, издадени на М. от „Балканфарма–Дупница“ АД. Представена е Справка за издадени фактури и кредитни известия от М. към Майлън, от която е видно, че от дружеството са закупени следните видове медикаменти:

Atomoxetine САНА; Lercanidipine FCTA 10MG; Nebivolol bulk TABL 5mg. Според справката, всички лекарствени продукти са придобити от „Балканфарма – Дупница“ АД. Начисленият по доставките към Майлън ДДС е в размер на 431 614,77 лв. Извършена е справка в дневниците за продажби на М. за периода от 01.05.2019 г. до 31.07.2019 г., при която е установено, че декларираните доставки към Майлън са с данъчна основа в размер на 2 158 073,60 лв. и начислен ДДС в размер на 431 614,77 лв.

Обясненията, които дава Майлън за дейността си в България са, че дейността на дружеството в България се състои от две направления:

- Получаване на суровини /полуготови фармацевтични продукти/ от чужбина, които се предоставят на български преработвател на ишлеме /без да преминава собствеността върху стоките/. Суровините пристигат основно от трети страни извън ЕС, като се извършва внос от съответния български преработвател на ишлеме. След това, българският преработвател обработва и опакова стоките, собственост на Дружеството, в краен фармацевтичен продукт. Крайните продукти се транспортират и продават извън България на свързани лица от групата Майлън в други държави-членки на ЕС /т. е., с тях се извършват ВОД/;

- Закупуване директно на готов продукт, вече преработен от местния преработвател на ишлеме. В тези случаи, дружеството закупува готовия продукт като местна покупка в България с 20% ДДС от регистрирани по ЗДДС лица – вече споменатия М. и „Syntnon BV“ (наричано нататък накратко Синтон). След това продуктите се транспортират и продават извън България на свързани лица от групата MYLAN в други държави-членки на ЕС /т. е., с тях отново се извършват ВОД/.

Продадените стоки се транспортират директно от заводите на „Балканфарма – Дупница“ АД и „Джи и Фармасютикълс“ ООД към клиентите в други държави. Транспортът се извършва за сметка на дружеството. Стоките/материалите се съхраняват в съответен склад на българската фирма, която ги преработва за дружеството, както следва:

- За стоките, които се преработват от „Джи и Фармасютикълс“ ООД, адресът е [населено място] 2140, Промислена зона „Ч. юг“;

- За стоките, които се преработват от „Балканфарма – Дупница“ АД адресът е [населено място] 2600, [улица].

Спедиторската/транспортната компания, определена от Дружеството да организира/извърши транспорта за сметка на Дружеството е К. и Н. Л. – И./, която в някои случаи възлага тези дейности на местното си подразделение в България – „Кюне и Нагел“ ЕООД. Съгласно търговските договорености, К. и Н. отговаря за надлежното документиране и съхранение на транспортните документи от името на дружеството.

Закупените от дружеството фармацевтични продукти в насипно състояние се преработват /пакетират/ от следните български фирми – преработватели на ишлеме:

- „Джи и Фармасютикълс“ ООД, с адрес в [населено място], Промислена зона „Ч. юг“;

и

- „Балканфарма – Дупница“ АД, с адрес в [населено място], [улица].

Тъй като Дружеството е установено в И. и няма място на стопанска дейност или постоянен обект на територията на България, услугата по пакетиране се фактурира от българските преработватели на ишлеме /“ Джи и Фармасютикълс“ ООД и „Балканфарма – Дупница“ АД/ към ирландския ДДС номер на Дружеството –

IE9793673K, без да се начислява българско ДДС. Основанието за начисляване на ДДС е чл. 21, ал. 2 от ЗДДС, а именно доставка на услуга към данъчно задължено лице, която е облагаема там, където е установен получателът – т. е., извън България /в И./.

С оглед дадените от Майлън писмени обяснения, за целите на ревизията са инициирани насрещни проверки на посочените преработватели на ишлеме.

„Балканфарма – Дупница“ АД в писмени документи, придружени с доказателства посочва, че няма директни взаимоотношения, нито директни разплащания с Майлън. Стандартно дружеството продава по утвърдена схема на организацията на продажбите въз основа на подписан договор с дружествата от А. груп Р. , в т. ч. и М., което е регистрирано лице по ЗДДС в България. По отношение на продажбата на продуктите на Майлън, „Балканфарма – Дупница“ АД продава на М., като дружеството има своята договореност за реализацията им на крайния клиент. Организацията на процеса по продажба на стоки между завода в Д. и М. се прави изцяло по електронен път за кореспонденция, като поръчките за продажба се правят в срок от един месец до една година. Относно напускането и предаването на стоката към всяка фактура има предоставени копия от съответната експедиционна бележка /включваща дата и час за всяка сделка/, както и име и подпис на материално отговорното лице на „Балканфарма-Дупница“ АД. В експедиционните бележки са отбелязани датите на експедиране, данните за транспортното средство, както и данните на лицата превозващи медикаментите до крайните клиенти. Предвид договореностите на „Балканфарма-Дупница“ АД с М. отговорни за транспортиране и застраховане на стоките са клиентите на М.. Към писмените си обяснения

Данните за същите са описани в таблична форма на стр. 32 и 33 от РД.

Съгласно констатациите на РД, при съпоставка на фактурите, предоставени от М. и предоставените от „Балканфарма-Дупница“ АД са установени несъответствия в количеството и номерата на документите. Посочено е, че липсва възможност за проследимост на партидните номера на лекарствата, тъй като такива не са представени от М.. Формиран е извод, че не е доказан по категоричен начин произходът на стоките, обект на последващо деклариране ВОД.

Другото дружество „Джи и Фармасютикълс“ ООД представя 78 фактури, издадени от към Майлън, транспортни документи и описи на превозваната стока, описани на стр. 33 – 38 от РД, л.204 по делото.

Според органите по приходите, при извършената на „Джи и Фармасютикълс“ ООД проверка е установено, че декларираните услуги са свързани с пакетиране на лекарства, без доказателства за произхода им. Посочено е също така, че от участниците по сделката не са представени документи, доказващи собствеността на медикаментите. Липсват договори във връзка с услугите, от които да са видни видът, количествата и партидите на медикаментите. Не са представени транспортни документи за превоз на стоките, липсват доказателства за лицата, участвали в предаването и приемането на процесните лекарства с цел тяхното пакетиране, не е ясно мястото, от където са натоварени фармацевтичните продукти, за чия сметка е извършения транспорт, нито мястото, където същите са предадени за извършване на услугите по пакетиране. Няма доказателства за обратно предаване на стоките след тяхната обработка. Няма представени доказателства за наличие на търговска кореспонденция между страните по извършените услуги по пакетиране.

Според органите по приходите, в хода на ревизията не е установена причината, поради която са декларирани услуги към Майлън за пакетаж на стоки, за които липсва

яснота как са придобити, от кого са закупени и условията по доставката.

Посочено е също така, че не е налице информация през ревизирания период „Джи и Фармасютикълс“ ООД да е имало търговски взаимоотношения с прекия и основен доставчик на ревизираното дружество - М., от когото са закупени стоките, които впоследствие са продадени на Майлън и за които е декларирано, че са предмет на ВОД.

Ревизиращите обобщават, че не е доказан произходът на стоките, за които се твърди, че са послужили за извършване на последващи ВОД, поради установени несъответствия в представените доказателства от „Балканфарма-Дупница“ АД и от М. – несъответствие на партидните номера на медикаментите и представените първични документи, както и липса на доказателства за произхода на лекарствата, с които са извършени услуги по пакетиране от „Джи и Фармасютикълс“ ООД; доставните фактури не съответстват на тези, представени от ревизираното лице, като не се подкрепя твърдението, че несъответствията са резултат на техническа грешка. Фактурите, макар и привидно да отразяват реални сделки, според ревизиращите органи били лишени от всякакво основание от икономическа гледна точка и представлявали способ за генериране на данъчен кредит. Наличието на фактура е необходимо, но недостатъчно условие за признаване на правото на данъчен кредит, като основната предпоставка за това е наличието на реално извършени облагаеми доставки, но според органите по приходите, в хода на производството не са представени доказателства, че такива са извършени именно от посочения доставчик. Прието е, че се касае за относителна симулация на доставките, по които ревизираното лице е получател.

По изложените съображения, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 25, ал. 2 и чл. 6, ал. 1 от ЗДДС, на стр. 40 от РД е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 455 904,69 лв., по фактури, издадени от М. – стр. 40 и 41 от РД.

Освен по фактури, издадени от М., данъчен кредит е отказан и по две фактури в размер на 34 383,76 лв., издадени от Синтон фактури №[ЕГН]/26.06.2019 г. и №[ЕГН]/04.06.2019 г., кат опри деклариране е допусната техническа грешка.

Освен горното за данъчен период м. 06.2019 г. ревизираното лице е отразило в дневниците си за покупки кредитно известие №2775/13.06.2019 г., издадено от „Антибиотик-Разград“ АД на стойност минус 87 950,76 лв. и ДДС минус 17590,15 лв, към което е приложена фактура №2403/24.08.2018 г. с данъчна основа в размер на 44 993,45 евро и ДДС в размер на 8 998,69 евро. Обяснението на дружеството е, че кредитните известия се издават заради отстъпка, във връзка с достигнати обеми за продажба. Не разполага с банкова сметка в България, разплащанията с доставчици и клиенти се осъществяват чрез чуждестранни банкови сметки, тъй като Майлън осъществява сделки с доставчици и клиенти не само в България, но и в други държави-членки на ЕС, плащанията се извършват не за всяка сделка по отделно, а на определени периоди с едно цялостно плащане. Ревизията счита, че не са предоставени доказателства, от които да е видна причината за издаването на кредитните известия и начина на определяне на размера на отстъпката, не са предоставени доказателства, от които да е видно, че има връщане на суми

или приспадане от следващи доставки под формата на отстъпки, т. е. липсват реални доказателства обезпечаващи причината, поради която кредитните известия са включени в дневниците за покупки на дружеството за съответните периоди.

2. Относно извършените доставки и начисления данък /продажби/.

В хода ревизията е установено, че през периодите от 01.05.2019 г. до 31.07.2019 г. ревизираното дружество е декларирало като извършени ВОД до свързани дружества от групата Майлън, регистрирани на територията на други държави-членки. Съгласно отразеното на стр. 22 от РД, декларираните ВОД на стоки са на обща стойност 4 302 247,44 лв.

Във връзка с процесните доставки, от страна на ревизираното лице са представени документи – инвойси, транспортни документи и други, съпътстващи доставките, данните за които са описани подробно на стр. 6 до стр. 19 на РД. След анализ на същите са констатирани следните несъответствия: в някои от случаите, датите на съставяне на товарителниците са след датите на пристигане на стоките в другата държава членка; получателите на доставките не са дружествата, вписани в издадените от ревизираното лице фактури, но от ревизираното дружество не са представени документи или писмени обяснения за причината относно констатираното разминаване; в някои от транспортните документи за изпращач на стоките не е посочено ревизираното лице; за някои от ВОД не са представени транспортни документи. Направено е заключение от ревизиращите органи, че няма как документите да са придружавали стоките, както и че те са съставени за целите на ревизията.

Във връзка с предоставената от ревизираното лице информация, че транспортът на стоките е извършван от „К. и Н.“ и „Кюне и Нагел“ ЕООД, в хода на настоящата ревизия е извършена насрещна проверка на българското дружество. От дружеството са представени документи, описани на стр. 23 от РД, от които ревизиращите органи констатирали, че стоките не тръгват от България и не са напуснали територията на страната.

От отправените 12 молби за обмен на информация до други приходни администрации, са получени 10 отговора, описани подробно на стр. 3 – 8 от РА, според които:

- Относно „SAS MYLAN“, VIN FR90399295385 - от дружеството не са предоставени документи къде са разтоварени фактурираните лекарства и кой е крайният получател. В предоставените ЧМР-та е вписано, че крайният получател е дружеството CSP COURNON RECEPTION. От дружеството не са представени нито писмени обяснения, нито документ доказващ каква е причината стоката да е приета и разтоварена от описаното дружество. От „SAS MYLAN“ не са предоставени документи доказващи реализацията на закупената стока.

- Относно „GENERICS /UK/ LIMITED“, VIN GB421623781 – от дружеството не са предоставени потвърдителни документи, ЧМР и др. експедиторски документи, от които да е видно, че стоката е получена именно от „GENERICS /UK/ LIMITED“. Представено е извлечение от банковата сметка на дружеството, от което не е може да се установи на кого са наредени описаните суми в банковите извлечения. Липсва вписано извършено заплащане към Майлън. От

дружеството не са предоставени документи, от които да е видно къде са разтоварени фактурираните лекарства.

- Относно „MYLAN ITALIA SRL“, VIN IT02789580590 - от дружеството не са предоставени потвърдителни документи, ЧМР и др. експедиторски документи, от които да е видно, че стоката е получена именно от „MYLAN ITALIA SRL“. Представено е извлечение от банковата сметка на дружеството, от което не може да се установи на кого са наредени описаните суми в банковите извлечения. Липсва вписано извършено заплащане към Майлън. От дружеството не са предоставени документи, от които да е видно къде са разтоварени фактурираните лекарства. От „MYLAN ITALIA SRL“ не са предоставени документи, доказващи реализацията на закупената стока.

- Относно „MCDERMOTT LABORATORIES LIMITED“, VINSI18586295 - данъчните органи са предоставили на данъчно задълженото лице искане за представяне на документи и обяснения, но то не е отговорило на това искане, поради което не е било възможно да се препрати документацията или да се отговори на поставените въпроси.

- Относно „MCDERMOTT LABORATORIES LIMITED“, VINCZ682099386 - от дружеството не са предоставени потвърдителни документи, ЧМР и др. експедиторски документи от които да е видно, че стоката е получена именно от „MCDERMOTT LABORATORIES LIMITED“. В предоставени четири ЧМР като получател е вписано PHOENIX VYSOKE MYTO, а изпращач на стоките е MEDIS ENF, ЕИК[ЕИК]. От дружеството не са представени документи, от които да е видна и евентуално последващата реализация на фактурираната стока.

- Относно „MYLAN AB“, VIN SE556279034401 - в съответствие с изявлението на MYLAN AB, те са купили стоки от българското дружество на стойност от 1 500 941,16 BGN през периода май 2019-юли 2019. Приложени са техните обобщения за покупка, фактури и превозни документи. От описаното е видно разминаване в декларираните фактури от „MYLAN AB“, тъй като българското дружество Майлън е декларирало продажби към „MYLAN AB“ само на стойност 272 667,00 лв.

- Относно „MYLAN AB“, VIN DK12195818 - от датският търговец са представени следните документи - товарителници, в които за получател на стоките е вписано NOMEKO HEALTHCARE LOGISTIC DENMARK и MYLAN UK, C/O ALLOGA UK, UNITED KINGDOM, а за изпращач на стоките е посочен GE PHARMACEUTICALS LTD; придружаващи транспортни документи /packing list/, издадени от GE PHARMACEUTICALS LTD, транспортни документи във връзка с доставките, в които за изпращач на стоките е вписан GE PHARMACEUTICALS LTD, а получател – KUEHNE+NAGEL LIUXEMBOURG.

- Относно „MCDERMOTT LABORATORIES LTD“, VIN IE4803464G - към отговора са приложени инвойси, издадени към MYLAN DUBLN, с предмет „escitalopram tab“, съпътстващи доставките документи /packing list/, издадени от GE PHARMACEUTICALS LTD, товарителница, с вписан получател ID LOGISTICS /П./, транспортни документи, с вписан получател UNITED DRUG DISTRIBUTIONICS AS.

Във връзка с декларираните ВОД на стоки и с цел изясняване на произхода на последните, в хода на ревизията са извършени насрещни проверки на М. (пряк доставчик на ревизираното лице) и „Балканфарма-Дупница“ АД

/предходен доставчик/. М. е декларирало, че всички стоки фактурирани към Майлън са закупени от „Балканфарма-Дупница“ АД, за което е представена справка за номерата на издадените фактури. От своя страна „Балканфарма-Дупница“ АД е представило фактури, различни от посочените от М. за произход на лекарствените продукти. Съгласно писмени обяснения от „Балканфарма-Дупница“ АД, стоките не са транспортирани до обект на М., а същите са предадени на Майлън от техен обект.

Ревизиращите органи считат, че липсва икономическа логика закупуването на фармацевтичните продукти да бъде от М., тъй като същият придобива собственост върху стоки, които в последствие продава, без да получава физически достъп до тях. С посочените стоки не е извършвана последваща преработка и същите са продадени от М. във вид, в който са закупени, с определена надценка. В резултат на горното фармацевтичните продукти се оскъпяват, което от своя страна води до формиране на по-голям размер на формирания данъчен кредит от Майлън.

В хода на ревизията е извършена и насрещна проверка на „Джи и Фармасютикълс“ ООД, при която е установено, че през периода дружеството е извършвало продажби към Майлън, свързани с услуги по пакетиране на лекарства /за които няма информация за начина на придобиване им/ и които са предназначени /съгласно информация, предоставена от „Джи и Фармасютикълс“ ООД/ за транспортиране до дружества от групата на М. от други държави членки. Представени са транспортни документи от „Джи и Фармасютикълс“ ООД, в които липсва информация за име, печат и подпис на реалния получател на стоките.

Според констатациите на ревизиращите органи, от страна на Майлън не са предоставени транспортни документи, доказващи движението на стоките от територията на България до дружества от групата на М. в други държави членки /съгласно декларираните от ревизираното дружество ВОД/, а единствените представени са транспортни документи с посочен получател, различен от посочения в издаваните фактури от Майлън. В една част от транспортните документи за изпращач на стоките е вписан ММедис или „Джи и Фармасютикълс“ ООД. За доказване на декларираните ВОД не са представени писмени потвърждения от получателите на стоките.

Във връзка с установената фактическа обстановка и поради множеството установени несъответствия/установени разминавания между първичните документите, обезпечаващи закупуването по веригата от доставчици на медикаментите, за които впоследствие е декларирано от Майлън, че са реализирани към предприятия от групата на Майлън от други държави членки; транспортни документи, доказващи декларираните вътреобщностни доставки; съответствие на партидните номера на лекарствата/, ревизиращите органи приемат, че не може да се установи произходът на стоките, продадени от „Балканфарма-Дупница“ АД към М., както и последващо декларираната препродажба на същите към Майлън, с които ревизираното лице твърди, че извършва ВОД. Същевременно не е установен произходът и собствеността на лекарствата, пакетиращи от „Джи и Фармасютикълс“ ООД /за което е декларирана услуга към Майлън/ и начина на придобиване на същите от ревизираното дружество, което да му даде правото впоследствие да

извършва разпоредителни действия с процесните стоки.

Ревизиращите органи обобщават, че в дневниците си за продажби Майлън е декларирало ВОД на лекарства с неизяснен произход. Посочено е, че при липсата на легално определение за „произход на стока“ следва да се приеме установилото се в съдебната практика по данъчни дела разбиране, че за стока с установен произход се приема тази, за която е доказано наличието на производител или вносител. Според органите по приходите, в случая такъв не е доказан, поради което доставчикът не може да извърши последващо разпореждане със стоки, за които не е ясно как е придобил.

Крайният извод на ревизиращият екип е, че декларираните ВОД представляват една правна привидност, която има за цел да осигури на ревизираното дружество данъчно предимство, посочвайки резултат за периода - данък за възстановяване.

След оспорването по административен ред, в решението си директорът на дирекция „ОДОП“ приема за основателно уточнението на ревизираното лице относно размера на отказаното право на приспадане на данъчен кредит и начина на формирането му - 455 904,69 лв., което представлява декларирания за трите ревизирани периода ДДС за възстановяване, а не упражненото от ревизираното дружество право на приспадане на данъчен кредит 439 111,09 лв. във връзка с издадени от 34 фактури /начисленият ДДС по тях е 457 678,50 лв./ и 2 кредитни известия /с отразен в тях ДДС със знак минус в размер на 18 567,41 лв./ и 34 383,76 лв. по издадени от Синтон фактури или всичко 473 494,85 лв. За данъчен период м. 06.2019 г. е включено кредитно известие, издадено от „Антибиотик-Разград“ АД, с което ползваният данъчен кредит е намален със 17 590,20 лв.

Решаващият орган дефинира основният спор в случая, който е относно реалността на декларирани като получени от дружеството доставки на стоки /лекарства/, които са послужили за извършване на последващи ВОД.

Очертаната в хода на ревизията стокова верига е Майлън /получател/ - М. /пряк доставчик/ - „Балканфарма-Дупница“ АД /предходен доставчик/. За да достигнат до извода, че не се доказва произходът на стоките, обект на продажбите, органите по приходите са описали подробно несъответствията, установени въз основа на представените от посочените дружества документи, които според решаващият орган са недопустими.

Видно от доказателствата по преписката, между участниците в стоквата верига са издадени фактури, но доказателства за предаване на стоките помежду им не са налице. По отношение на транспорта на стоките, счита, че само въз основа на представените експедиционни бележки с имена на водачите и номера на превозните средства, по никакъв начин не може да бъде идентифициран превозвачът на стоките и дали това е някое от дружествата, сочени от жалбоподателя. Според обясненията на ревизираното лице, именно с това транспортно средство би следвало да е извършено транспортирането на стоките, декларирани като ВОД от жалбоподателя. При преглед на експедиционните бележки решаващият орган се натъква на противоречия кой е изпращач на стоките – М. или Майлън. Отделно от това, в множество случаи ревизиращите органи са установили, че в товарителниците са посочени получатели, които се различават от получателите, вписани в

издадените от ревизираното лице фактури. Всички констатирани несъответствия са описани подробно на стр. 6 – 18 от РД. Следва да се има предвид, че при извършения обмен на информация с други държави-членки, от компетентните органи са получени отговори, според които не са представени документи, удостоверяващи, че стоката е получена от съответните чуждестранни лица. Липсват и доказателства за извършени плащания към Майлън. От част от проверените дружества не са представени документи къде са разтоварени фактурираните лекарства и кой е крайният получател. Отговорено е, че като крайни получатели са вписани дружества, различни от проверяваните.

В редица международни товарителници като изпращач на стоките е посочено „Джи и Фармасютикълс“ ООД, което отново се явява в противоречие с твърдението на ревизираното лице, че то е фактическият извършител на ВОД. В жалбата си, Майлън твърди, че е получател на услуги от посоченото дружество във връзка с опаковането на фармацевтични продукти, които се внасят от И., Австралия и други трети страни. Услугите по пакетиране се начисляват на ирландския ДДС номер, тъй като мястото на изпълнение на услугата е там, където е установен клиентът. След пакетирането на продуктите, същите се продават от Майлън на свързани лица от групата Майлън в други държави-членки като ВОД.

Решаваният орган е споделил довода на ревизията, че не са представени документи, доказващи собствеността на медикаментите, които е следвало да се пакетират, както и вид, количества и партиди на медикаментите, нито транспортни документи за превоз на стоките, лицата, участвали в предаването и приемането на процесните лекарства с цел тяхното пакетиране, мястото, от където са натоварени фармацевтичните продукти, за чия сметка е извършения транспорт, нито мястото, където същите са предадени за извършване на услугите по пакетиране, най-сетне липсвали доказателства за обратно предаване на стоките след тяхната обработка.

С оглед всички описани несъответствия, решаваният орган намира, че правилно органите по приходите са формирали заключение, че в случая не е доказана реалността на доставките, във връзка с които ревизираното лице претендира право на данъчен кредит и последващите ВОД, като със съставените документи се цели да се осигури на ревизираното дружество данъчно предимство, посочвайки резултат за периода - данък за възстановяване.

По отношение на декларираните покупки от Синтон предвид посочения номер е отказано правото на приспадане на данъчен кредит.

Решаваният орган е споделил и необорването на извода на ревизията за непризнаване на намалението на ползван данъчен кредит във връзка с кредитно известие №2775/13.06.2019 г., издадено от „Антибиотик-Разград“ АД, тъй като от Майлън и в хода на административното обжалване не са представени доказателства, от които да е видно, че има връщане на суми или приспадане от следващи доставки под формата на отстъпки, т. е. липсват реални доказателства обезпечавщи причината за издаване на това известие. По делото е назначена съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ), чието заключение не е оспорено от страните и прието от съда. Заключениеето е

изготвено въз основа на събраните в ревизионното производство писмени доказателства и допълнително представените от жалбоподателя, които не са оспорени от ответната страна. Съдът кредитира заключението като обективно и компетентно. Неговите констатации са:

По данни от Справки - декларации (СД) и Уведомления за приемане на данни от СД и Дневници за покупки и продажби по ЗДДС за данъчните периоди м. 05.2019г., м.06.2019г. и м.07.2019г., Майлън е декларирало в раздел В „Резултат за периода“ (кл. 60) на СД ДДС за възстановяване, общо в размер на 455 904,69 лв., в т.ч. 45483,07 лв. за данъчен период м.05.2019г., 334913,66 лв. за данъчен период м.06.2019г. и 75507,96 лв. за данъчен период м.07.2019г. Сума 455904,69 лв. е отразена и в раздел Д на СД „ДДС подлежащ на възстановяване“, съгласно чл. 92, ал. 1 ЗДДС в 30-дневен срок от подаването на СД по ЗДДС (кл. 80).

Вещото лице прави рекапитулация на декларираните данни за данъчните периоди м. 05.2019г., м.06.2019г. и м.07.2019г. на Майлън: Данъчна основа на получените доставки с право на пълен данъчен кредит за посочените данъчни периоди (без приспадане на ДО на КИ) общо в размер на 2460311,10 лв. ДДС с право на пълен данъчен кредит (без приспадане на ДДС по КИ) 492062,25 лв. Данъчна основа на кредитни известия (КИ) -180787,78 лв. ДДС на КИ -36157,56 лв. Данъчна основа на получените доставки (покупки) с право на пълен данъчен кредит за посочените данъчни периоди (с приспадане на ДО на КИ) общо в размер на 2279523,32 лв. ДДС с право на пълен данъчен кредит (с приспадане на ДДС по КИ) 455904,69 лв. Общ размер на декларирания от Майлън Айрлънд Л. („Майлън“) резултат в СД по ЗДДС за данъчни периоди м.05, 06 и 07.2019г. ДДС за възстановяване 455904,69 лв., които са отразени в СД по ЗДДС за м.07.2019г. (кл. 80). Таблица № 1.

По делото са представени всички фактури за получени доставки (покупки) от прекия доставчик М., които Майлън е декларирало в отчетните си регистри (дневници за покупки) и СД по ЗДДС като „ДО и ДДС на получени доставки с право на пълен данъчен кредит (ДК), за данъчни периоди м.05 до 07.2019г. Данъчна основа на получени доставки в частта по фактури на М. с право на пълен данъчен кредит за посочените данъчни периоди (без приспадане на ДО на КИ) общо в размер на 2288392,29 лв. ДДС с право на пълен данъчен кредит (без приспадане на ДДС по КИ) 457678,49 лв. Данъчна основа на кредитни известия (КИ) -92837,02 лв. ДДС на КИ -18567,41 лв. Данъчна основа на получени доставки (в частта по фактури на „М.“ с право на пълен данъчен кредит за посочените данъчни периоди (с приспадане на ДО на КИ) общо в размер на 2195555,27 лв. ДДС с право на пълен данъчен кредит (с приспадане на ДДС по КИ) 439111,08 лв.

Съпоставката на данни от представените по делото фактури за продажби от „Балканфарма - Дупница“ АД на М., с фактури за продажби от М. на Майлън показва: Фактурираните стоки са индивидуализирани във фактурите за продажби с описание на фармацевтичния продукт и количество, което е съпроводено с партиден („Batch“) номер. Такава информация се съдържа, както във фактурите за продажби от „Балканфарма-Дупница“ АД на М., така и във фактурите за продажби от М. на Майлън за разглеждания период (описани по т. 2 в Таблица № 2). От счетоводна гледна точка, посоченото

съвпадение на данните за партидния ("Batch ") номер на стоките заедно с описанието и количеството на продуктите (като резултат от направеното сравнение, което е подробно представено в Таблица № 3 във връзка с Таблица № 2), прави доставките (покупко-продажби) от страна на контрагента М. взаимно обвързани по направлението от "Балканфарма-Дупница" АД към М. и от М. към Майлън.

В този смисъл, по делото са представени всички фактури за доставки (продажби) от "Балканфарма - Дупница" АД на М., които са относими към фактурите за продажби от М. на Майлън, предвид съвпадението в индивидуализацията на стоките във фактурите с описание на фармацевтичен продукт и количество съпроводено с партиден ("Batch") номер (Таблица № 3 във връзка с № 2).

Вещото лице е взело предвид информацията, постъпила по делото от ТД на НАП ГДО относно „Балканфарма - Дупница“ АД, като в приложеното писмо се посочва, че след извършена проверка в Информационната система на НАП е установено, че фактурите (таблица) са включени в Дневниците за продажбите по ЗДДС, подадени от „Балканфарма - Дупница“ АД, ЕИК[ЕИК], като продажби към М., в съответните данъчни периоди. Това е видно и от самите Дневници за продажби на „Балканфарма-Дупница“ АД за данъчни периоди м.05,06,07.2019г., които са приложени по делото. Фактурите по т. 3 за съпоставка във вр. с т. 2, са в Таблица № 4 (без ф. 34954/17г.).

Вещото лице отговаря на въпроса дали са представени по делото всички документи във връзка с ВОД от Майлън на стоките, закупени от М.. Във фактурите за продажби на стоки (фармацевтични продукти), издадени от М. на Майлън, са фактурирани продуктите с информация за тяхното наименование, кодов номер, количество, цена, стойност и други. Във фактурите за продажбите се съдържа и партиден номер (т.нар. „Batch“). Информация за тази индивидуализация на продуктите е извлечена от фактурите в Таблица № 2. Във фактурите за продажби, издадени от Майлън на трети лица - получатели от държави-членки на ЕС, са посочени фармацевтичните продукти, които се продават, с данни за наименование, код, количество, стойност, партиден номер („Batch“) и други.

От дневниците за продажбите към СД по ЗДДС на Майлън, може да се проследи дали представените по делото фактури за продажби на Майлън, са декларирани през съответния период.

Опаковъчните листи (т.нар. „Packing list“) съдържат информация относно продукта (наименование, код, количество и други) и също съдържат партиден номер („Batch“), посочен във фактурата. Партидният номер е съществен реквизит, въз основа на който, може да се проследи, дали продукт от фактура за покупка и фактура за продажба е същият, който е описан в опаковъчния лист. Всеки опаковъчен лист има и свой партиден номер

Транспортният документ (ЧМР) съдържа партидният номер на опаковъчния лист, който позволява да се установи проследимост между конкретния продукт от продажната фактура и транспортния документ (ЧМР).

Вещото лице е дало следният пример: Фактура № [ЕГН]/26.07.2019г. на М.) към Майлън на стойност 29986, 69 лв. за продажба на продукта - Атомoksetин Сана 25 мг, 28 бр. блистер. Във фактурата са посочени вид, количество, кодов

номер на стоката, цена и др. индивидуализираща информация. В нея се съдържа и партиден номер 1906860 (т.нар. „Batch“), с **който** се индивидуализира фактурираната стока. Същата индивидуализираща информация е посочена и във Фактура № 95683073/22.07.2019г. на Майлън към BGP Products, с ДДС № 8K2024144793 - клиент от друга държава-членка, на стойност 39317,84 лв. за продажба на продукта - Атомоксетин Сана 25 мг, 28 бр. блистер. Във фактурата са посочени вид, количество, кодов номер на стоката, цена и др. индивидуализираща информация. В нея се съдържа партидният номер 190 6860 (Batch), индивидуализиращ стоката. Този партиден номер е видим (проследим) в опаковъчен лист № 62037, 62036/18.07.2019 г., заедно с другите характеристики на стоката. От своя страна, партидният номер на опаковъчния лист е посочен в наличния транспортен документ (ЧМР), изготвен на 26.07.2019 г., което позволява проследимост на стоките посочени във фактурите и документите относно транспортиране на продукта (ЧМР)

Партидният номер (Batch) от фактурата и номера на опаковъчния лист позволяват идентифицирането на определената стока (фармацевтичен продукт). Включването на тези номера във фактурите за покупки и продажби, опаковъчните листи и транспортните документи (ЧМР), дава възможност да се направи съпоставка между представените по делото документи.

Съпоставката на представените по делото документи за продажби от Майлън, фактури за продажби, опаковъчни листи и транспортни документи (ЧМР), с фактурите за продажби от М. на Майлън по точка 2 предвид обемността ѝ е представена от вещото лице в заключението в обобщен вид в две части, оформени в две таблици № 5 и № 6:

1. Фактури за продажби издадени от Майлън във връзка със закупени стоки от М. по фактурите по т. 2 (съпоставката и в Таблица № 5) и
2. Опаковъчни листи и транспортни документи (ЧМР) за стоките, индивидуализирани във фактурите за продажби, издадени от Майлън, и наличие на връзка между представените документи по делото (в Таблица № 6).

Предвид информацията, обобщена в Таблица № 6, и при сравнение с информацията в Таблицы №№ 2 и 5, по делото са представени документи (фактури за продажби, опаковъчни листи и транспортни документи (ЧМР)) във връзка с продажби от Майлън по ВОД на стоки закупени от М. с фактури по т. 2 (Таблица № 2)

Вещото лице е анализирано съдържанието на транспортните документи (ЧМР) и попълнени ли са съответните реквизити. Заключението му по този въпрос е, че представените международни товарителници (ЧМР) включват в своето съдържание специална клетка (№ 24), в която да бъде попълнена информация, удостоверяваща физическото получаване на стоките по доставката. Информацията в клетка 24 може да включва дата, място, час на тръгване и пристигане. Съобразно приетия образец на международна товарителница, физическото получаване на стоките следва да бъде удостоверено с подпис или печат на получателя в цитираната клетка на ЧМР. По делото се установиха транспортните документи по декларираните ВОД по т.5, в които е удостоверено получаването на стоките с подпис и/ или печат,

респективно транспортни документи (ЧМР), със заверка в кл. 24 „Стоките получени“, като вещото лице е обобщило данните в Таблица № 7. По данни от таблицата, 1937477,12 лв. е сборът на данъчните основи на доставките към получател в друга държава-членка на ЕС, по които има удостоверяване (съответно, заверяване в кл. 24) с подпис и/ или печат на получаването на стоките в представените транспортни документи (ЧМР). При прегледа вещото лице е установило ЧМР, по които липсва удостоверяване (съответно - заверяване в кл. 24) с подпис или печат. Те се отнасят за три продажни фактури на Майлън с номера 956814 47, 95681445, 95681446, обща стойност на данъчните основи 169378,92 лв.

При прегледа на представените документи по делото, обобщени в Таблице № 1 до 7 (по въпроси 1 до 6) се констатира следното от вещото лице: Във фактурите, издадени от “Балканфарма-Дупница” АД, М. и Майлън е посочен фармацевтичният продукт, който се продава, съдържа се и партиден номер. Опаковъчните листи съдържат информация относно продукта (наименование, код, количество и други) и също съдържат партиден номер на стоката, посочен във фактурата. Този партиден номер е индикация за да се проследи и се заключи, че закупеният продукт от Б. или М. е същият продукт, който е посочен в продажната фактура на Майлън и е същият, който е описан в опаковъчния лист. От своя страна, всеки опаковъчен лист има и свой партиден номер. ЧМР съдържа партидният номер на опаковъчния лист, който позволява да се установи връзка между конкретен продукт от фактура за продажба на Майлън и ЧМР. Вещото лице дава пример: Фактура № 44873/26.07.2019г. на “Балканфарма - Дупница” АД към М. на стойност от 14247,10 лв. за продажба на фармацевтичния продукт Атомоксетин 25 мг. 28 бр. блистер, 1040 броя. Във фактурата са посочени вид, количество, кодов номер на стоката, цена, стойност и други индивидуализиращи реквизити. Във фактурата се съдържа партиден номер 1906860, индивидуализиращ стоката. Фактура № [ЕГН]/26.07.2019 г. на М. към Майлън на стойност 29986,69 лв. за продажба на същия фармацевтичен продукт Атомоксетин 25 мг. 28 бр. блистер, 1040 броя. Във фактурата са посочени вид, количество, кодов номер на стоката, цена, стойност и други индивидуализиращи реквизити. Във фактурата на М. се съдържа същият партиден номер 1906860, индивидуализиращ стоката. Същата индивидуализираща информация е посочена и във Фактура на Майлън № 95683073/22.07.2019 г. към BGP Products s.r.o с ДДС № 8K2024144793 - клиент от друга държава-членка, на стойност 39317,84 лв. за продажба на фармацевтичния продукт - Атомоксетин 25 мг 28 бр. блистер, 1040 броя. Във фактурата са посочени вид, количество, кодов номер на стоката, цена, стойност и други индивидуализиращи реквизити. Фактурата на Майлън съдържа същия партиден номер, като този по горните фактури 1906860, индивидуализиращ стоката. Партидният номер 1906860, е видим (проследим) и в опаковъчен лист № 62037, 62036/18.07.2019 г., заедно с другите характеристики на стоката. По нататък, партидният номер на опаковъчния лист (62037, 62036) е посочен в съответния транспортен документ (ЧМР), изготвен на 26.07.2019г., и това позволява проследимост на стоките, посочени във фактурите и документите, с които се документира транспортирането на продукта (ЧМР).

Партидният номер за индивидуализация на стоките по фактурите и партидният номер на опаковъчния лист, позволяват идентифицирането на определена стока (фармацевтичен продукт). Включването на тези номера последователно във фактурите на Б., М. и Майлън, както и в опаковъчните листи и транспортните документи (ЧМР), дава възможност да бъде направена връзката между представените по делото документи.

Данните по документи относно доставки (продажби) на стоки, между които се установява проследимост (връзка) на доставките на стоките, а именно: по фактури издадени от "Балканфарма-Дупница" АД, М., Майлън, опаковъчни листи и транспортни документи (ЧМР), вещото лице е представило в Таблица № 8.

Резултатите от съпоставката (проследяване) на данни по документи, представени в Таблица № 8, показват, че може да се направи и е видима връзка между покупко-продажбите на стоки в тяхната последователност, а именно: от Б. към М., от М. към Майлън и от Майлън към чуждестранни клиенти. Тази връзка е видима не само от съвпаденията в наименованието и количествата на фармацевтичните продукти, но преди всичко от съвпадението на техните партидни номера и от номерата на опаковъчните листи, чрез които се идентифицират стоките (фармацевтични продукти) във фактурите за продажби и транспортните документи (ЧМР).

По отношение на фактурите от холандското дружество пряк доставчик на жалбоподателя Синтон, декларирани с право на ДДС кредит през ревизираните периоди, вещото лице е направило следните констатации и заключение: В дневниците за покупките и СД по ЗДДС за данъчен период м.06. 2019г., Майлън е декларирало доставки по фактури, издадени от доставчика Синтон, Таблица № 9. По делото са представени фактурите за доставки (покупки) от Синтон, които са с предмет продажба фармацевтични продукти - Еверолимус. Според данните от представените документи по делото, стоките се индивидуализират във фактурите на Синтон към Майлън, с описание на фармацевтичния продукт (напр. „Еверолимус 5гм 3x10 таблетки Майлън БГ“), количество (напр. 59 бр. блистера) и с партиден номер. Тази информация се съдържа и във фактурите за продажби на стоки, които Майлън е издало към трети лица през разглеждания период. Партидният номер на стоките (фармацевтични продукти) заедно с описанието и количеството на продуктите са индикация за извършване на сравнение на стоките, които са били обект на покупка на Майлън от Синтон и продажба от Майлън към трети лица. На тази основа става възможно да се проследи дали са представени всички документи (фактури за продажби) на Майлън във връзка със стоките, които е закупило от Синтон с фактурите по точка 8 (Таблица № 9). Резултатите от сравнението са представени в Таблица № 10. Според вещото лице е видимо съответствието при сравнението на партидните номера, количеството и описанието на продуктите между фактурите за продажби от Синтон към Майлън и от Майлън към трети лица. За продуктите от Синтон Майлън е издало погрешно две фактури, които са сторнирани с кредитни известия. Тези документи също са представени в сравнителната таблица. По делото са представени документите (фактури) във връзка с продажбата от Майлън на стоки, закупени от Синтон с фактури по т. 8 (Таблица № 8).

Партидният номер, описанието и количеството на стоките (фармацевтични продукти) позволяват тяхното идентифициране. Включването на тази информация във фактурите за продажби на Синтон и Майлън позволява да се извърши съпоставка на фактурите и да се установи връзка между тях. Сравнението на данните и резултатите от съпоставката са представени в Таблица №11. Резултатите от съпоставката (проследяване) на данни по документи, представени в Таблица № 11, показват, че може да се направи и е видима връзка между покупко-продажбите на стоки в тяхната последователност, а именно: от Синтон към Майлън и от Майлън към Майлан България. Тази връзка е видима не само от съвпаденията в наименованието и количествата на фармацевтичните продукти, но и от съвпадението на техните партидни номера. По фактурите за продажби от Майлън на Майлан е начислен ДДС.

Разпитано в съдебно заседание вещото лице А. пояснява следното: Стоките вървят с партидни номера и в опаковъчните листа – обяснено е – в опаковъчните листа стоките имат самостоятелни номера и по-правилно е да се нарича референтен номер. Опаковъчния лист има свой номер, който се превежда като референтен номер и той може да се види в опаковъчния лист и в ЧМР, заедно с количеството и брой палети.

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, в установената писмена форма, мотивиран е с посочване на фактическите и правни основания за издаването му и с РД, който е неразделна част от РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които да са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен. Между страните няма спор относно форма, компетентност и процедура по издаване на РА. Не се оспорват и електронните подписи на ревизиращите органи, за притежаването и за валидността на които са представени доказателства. Спорът е по приложението на материалния закон.

Относно материалната законосъобразност на обжалвания РА.

Съдът не споделя изводите на органите по приходите, послужили да се откаже правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя и ги намира за необосновани съобразно събраните по делото доказателства и изградени в противоречие с материалния закон.

I. По основният спорен въпрос за реалност на **получените доставки и данъчния кредит по покупки** от Майлън и от Синтон съдът приема следното:

1. **Произход:** По делото се установи документално съответствие и проследимост на покупките от преките доставчици – М. и Синтон, и от предходния доставчик – Б.-Д., като по този начин се установява произходът на стоките, документиран с фактури от тези доставчици.

Вещото лице е анализирано всички покупни фактури от прекия доставчик М., които са декларирани от Майлън с право на ДДС кредит през ревизираните периоди, както и всички фактури, с които М. е закупило от предходния доставчик „Балканфарма - Дупница“ АД процесните стоки. Предходният доставчик „Б.-Д.“ е декларирал в дневниците за продажби по ЗДДС фактурите

за продажба на процесните фармацевтични стоки към прекия доставчик на Майлън – М., като включването на фактурите в дневниците за продажби по ЗДДС е потвърдено. В този смисъл е и отговорът на ТД на НАП ГДО, представен по делото.

Съпоставката от вещото лице на документите за доставките е направена посредством индивидуализацията на фармацевтичните стоки: с точно описание на фармацевтичния продукт, количество и уникалния партиден ("Batch") номер, като такава информация се съдържа, както във фактурите за продажби от Б.-Д. към М., така и във фактурите за продажби от М. към Майлън за периодите. В този смисъл възражението на ответника, че съпоставката на документите само по партиден номер на медикамента и номер на опаковъчен лист не дава отговор на констатираните несъответствия е неоснователно. Съответствието партиден номер, описанието на фармацевтичните продукти и тяхното количество, индивидуализира в достатъчна степен стокския поток, за да се заключи за неговата проследимост от покупките при преходен доставчик до последващите продажби като ВОД. Анализът е нагледно даден в таблици от № 1 до № 6 и от № 8 до № 11 по делото.

По отношение на покупките от Синтон нещата са аналогични. От ССЕ се установява, че са представени всички покупни фактури от прекия доставчик Синтон за фармацевтичния продукт – Еверолимус. Вещото лице заключава, че е видимо съответствието при сравнението на партидните номера, количеството и описанието на продуктите между фактурите за продажби от Синтон към Майлън и от Майлън към трети лица. Резултатите от проследяването на данни по документи, представени в Таблица № 11 показват, че може да се направи и е видима връзката между покупко-продажбите на стоки в тяхната последователност, а именно: от Синтон към Майлън и от Майлън България, като и тук връзката евидима не само от съвпаденията в наименованията и количествата на фармацевтичните продукти, но и от съвпадението на техните партидни номера.

2.Получаване и транспорт. Ревизиращите органи се позовават на непредставяне на транспортни документи за превоз на стоките и за тяхното приемане, предаване, натоварване, мястото където е извършено пакетирането, обработване, обратно предаване.

Жалбоподателят посочва, че стоките са транспортирани от Д. (закупените продукти от Майлън) и от Б. (от Синтон) до съответните държави, като са ползвани услугите на „Д. и Ф.“ за опаковане на продукти, като вносът е осъществен от името на „Д. и Ф.“ и след това тези продукти са продадени от Майлън като ВОД до клиенти в други държави-членки на ЕС. В другия случай има закупуване на готов продукт като местна покупка – от „Б.-Д.“, М. и Синтон, след което е ВОД. Това се потвърждава от събраните доказателства, писмените обяснения на доставчиците. Транспортът на продадените като ВОД стоки е за сметка на Майлън, като се ползва спедиторска/транспортна компания К. и Н. Л. И., която възлага на местното „Кюне и Нагел“ ЕООД, подизпълнител, което пък възлага транспортът на различни фирми.

От писмените обяснения на М. (Приложение № 6, л.1413 и сл.) става ясно, че продажбата се извършва към момента на покупката от завода в Д.,

като служители на Б. Д. АД предават лекарствата на транспортната фирма, така се извършват и продажбите към Майлън – предават се на купувача на територията на завода. Транспортът е за сметка на клиента Майлън, като към обясненията е приложен договор за административни услуги. Така и обясненията на Б. – Д..

3. Последващата реализация. Според ревизиращите и решаващият органи недоказани се явяват последващите ВОД и считат, че със съставените документи се цели да се осигури на ревизираното дружество данъчно предимство, посочвайки резултат за периода - данък за възстановяване.

В случая за ВОД, декларирани от Майлън, се представят фактури за продажба, опаковъчни листи и транспортни документи (ЧМР).

Експертизата е анализираща обемната информация по делото, като е дала резултатите от съпоставката таблици № 5 – фактури за продажби и № 6 – опаковъчни листи и транспортни документи.

Съгласно т.6 от заключението по делото се установяват транспортните документ (ЧМР) по декларираните ВОД, в които чрез оформяне на клетка № 24 удостоверявано с подпис и/или печат, съответно заверка „Стоките получени“, като информацията е обобщена в Таблица № 7. 1 937 477,12 лв. е сборът на данъчните основи на доставките към получател в друга държава-членка на ЕС, по които има удостоверяване, съответно заверяване в кл.24с подпис и /или печат на стоките в представените транспортни документи (ЧМР). За три ЧМР на обща стойност 169 378, 92 лв. липсва удостоверяване, заверяване на кл.24 и са посочени на л.342 по делото, в заключението – стр.35.

Съдът счита, че необосновано ревизиращите органи са стигнали до заключението, че не се доказва последваща реализация на стоките като ВОД на стоки по смисъла на чл. 7, ал. 1 от ЗДДС. Жалбоподателят е представил необходимите документи за доказване на ВОД 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 доставка на фармацевтични стоки, които са транспортирани от България до друга държава члена, видно от представените международни товарителници (ЧМР). ССЕ установява посочването на продукта в продажните фактури и уникален партиден номер, съответствието му със опаковъчните листи, като уникалния номер дава възможност за проследимост между конкретния продукт от продажната фактура и транспортния документ (ЧМР). От своя страна ЧМР съдържа съответното удостоверяване, заверка в кл.24. 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. Установява се, че във всички представени транспортни документи (ЧМР), само с три изключения, е удостоверявано с подпис или печат в клетка 24“Стоките получени“, получаването на спорните доставки, транспортирани към дружествата-получатели.

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 ССЕ. В този смисъл е доказана последващата реализация на стоките, за покупката на които е отказан данъчен кредит. Изключения правят ЧМР с номера на обща стойност на данъчните основи 169378, 92 лв., но в случая това не изключва на самостоятелно основание правото на приспадане на данъчен кредит по всички процесни доставки.

На довода на ревизиращите органи, че документите целят да се удостовери данъчно предимство, се противопоставя констатацията от анализа на всички документи по делото и дадена в заключителната част на мотивираната ССЕ, че е видима ясна връзка, че именно стоките, закупени от М. от Б.-Д., са били продадени от М. на Майлън и след това са препродадени от Майлън на чуждестранни клиенти и са транспортирани извън територията на България, като връзката почива на редица съвпадения - в наименованието и количествата на фармацевтичните продукти, в техните партидни номера и номерата на опаковъчните листи, чрез които се идентифицират стоките (фармацевтични продукти) във фактурите за продажби и транспортните документи (ЧМР). Ако считат, че е налице данъчна измама, в тежест на органите по приходите е да докажат това свое предположение. Стоковият поток и съответните документи, които го обективират, няма как да бъдат игнорирани от направеното доказване по делото и да се приеме, че същият не представлява реално движение на фармацевтични продукти, в което участва жалбоподателя. Възражението, че липсва икономическа логика да се закупуват стоки, от някого, който физически не ги е придобил и преподава и че се касае за препродаване с надценка, оскъпяване на продуктите, не може да обоснове отказ на данъчен кредит, при условие, че доставките документално са доказани и не е доказана данъчна измама, в случая такова да се явява формирането на поголям размер на данъчен кредит.

II. Относно полученото кредитно известие от „Антибиотик - Разград“

АД не се установява основателност на констатациите на ревизията да не бъде зачетено, предвид че се касае за връщане на вече ползван данъчен кредит в размер на 17 590, 15 лв. за извършена преди това покупка от „Антибиотик - Разград“ АД, която е развалена през ревизирия период.

Предвид гореизложеното съдът достигна до извод за незаконосъобразност на РА, който следва да бъде отменен.

Разноски жалбоподателят не е претендирал в това производство, поради което съдът не се произнася.

Воден от горното, съдът

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22221019005581-091-001/16.11.2020г. на органи по приходите в ТД на НАП-С., потвърден с решение № 546/07.04.2021г. на Директора на Дирекция "ОДОП"-С. при ЦУ на НАП.

РЕШЕНИЕТО може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд на РБ, в 14-дневен срок от съобщаването му.

СЪДИЯ: