

РЕШЕНИЕ

№ 3840

гр. София, 12.06.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 49 състав,
в публично заседание на 22.06.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маргарита Йорданова

при участието на секретаря Милена Чунчева, като разгледа дело номер **7253** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба на „Специализирана болница за активно лечение на хематологични заболявания“ ЕАД, с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], р-н „Студентски“, [улица], представлявано от изп. директор, чрез пълномощник, срещу РА № Р-22222520002764-091-001 от 11.03.2021 г., поправен с Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт №П-22222521054673-003-001 от 23.03.2021 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП- [населено място], в частта в която е потвърден с Решение № 854/ 07.06.2021 г. на директора на Дирекция „ОДОП” – [населено място], с който на дружеството са определени допълнителни задължения по ЗДДС за д.п.м.12.2014г., м.02 и 03.2015г., от м.06.2015г. до м.05.2016г.вкл., м.08,09и м.10.2016г., от м.12.2016 г. до м.03.2017г., от м.05 до м.07.2017г., от м.09.2017 г. до м.01.2018г., от м.03 до м.06.2018г., от м.08. до м.09.2019 г.,и от м.11 до м.03.2020 г. вкл., общо в размер на 71229.98 лв. главница и лихви за забава в общо в размер на 17609.10 лв.

Жалбоподателят в жалбата си, в съдебно заседание и в представени писмени бележки, чрез процесуалния си представител, излага подробни съображения за незаконосъобразност на ревизионния акт и сочи, че така установените задължения с него са определени при неправилно прилагане на материалния закон и при съществени нарушения на процесуалните правила. Соци, че действителните получатели на доставките са дружества, уктановени извън територията на страната, поради което мястото на изпълнение на доставките не е РБългария, съответно не е

приложим чл.21, ал.2 от ЗДДС.Излага подробни съображения в тази насока. Позовава се на практиката на СЕС и ВАС. Моли оспорваният ревизионен акт да бъде отменен изцяло. Претендира разноси по делото.

Ответникът по жалбата – Директора на Дирекция „ОДОП” – [населено място], чрез процесуалния си представител, в съдебно заседание оспорва жалбата. Моли обжалваният РА да бъде оставен в сила като правилен и законосъобразен. Претендира разноси по делото.

СГП – редовно уведомена не изпраща представител и не излага становище по същество на жалбата.

Съдът, след преценка на събраните по делото доказателства, намира за установено следното от фактическа страна:

Производството по издаване на обжалвания РА е започнало въз основа на ЗВР № Р- 22222520002764-020-001/14.05.2020г. / л.106 от делото/, издадена от компетентен орган, съгласно Заповед № РД-01-05/ 03.01.2017 г. / л.105 от делото/ на директора на ТД на НАП – [населено място], за установяване на задължения за ДДС по ЗДДС за д.п.м.01.12.2014 г. – 31.03.2020г, като срока за завършване на ревизията е 3 месеца от датата на връчване на заповедта. Същата е връчена по реда на чл. 29, ал.4 от ДОПК на 20.05.2020г. По искане на дружеството със Заповед №Р-22222520002764-023-001 от 21.07.2020 г., на основание чл.34, ал.1, т.4 от ДОПК, производството по извършване на ревизия е спряно до 21.10.2020 г.

Същото е възобновено със Заповед № Р-22222520002764-143-003 от 22.10.2020 г., връчена електронно на 10.11.2020 г./ л.109-114от делото/.По реда на чл. 113, ал. 3 във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК срокът на ревизията е продължен до 21.01.2021 г., като е съобразен периодът на спиране. За целта е издадена Заповед за изменение на ЗВР№Р-22222520002764-020-002 от 19.11.2020 г., връчена електронно на 19.11.2020 г. / л.115 от делото/.Съгласно разпоредбите на чл.117 от ДОПК Ревизионният доклад / РД/ се съставя не по- късно от 14 дни след изтичане на срока на ревизията, който срок е спазен. РД е издаден с № Р-22222520002764-092-001 от 04.02.2021 г., връчен електронно ведно с доказателствата на 05.02.2021 г. Жалбоподателят е подал възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, депозирано в ТД на НАП С. с вх. №2527-00-1 от 19.02.2021 г./ 118-157от делото/. Извън срока по чл.119, ал.3 ДОПК е издаден РА №Р-22222520002764-091-001 от 11.03.2021 г./ л. 158- 182 от делото/. РА е връчен електронно на 18.03.2021 г. Във връзка с молба №Р-22222520002764-056-001 от 22.03.2021 г., от ръководителя на екипа е направена поправка на фактическа грешка и издаден Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт №П-22222521054673-003-001 от 23.03.2021 г. Същият е връчен на задълженото лице електронно на 23.03.2021 г./ л.183-190от делото/.Същите актове са издадени от компетентни органи, съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК и определят данъчни задължения за периода, за който е възложена ревизията.

Дейността на жалбоподателя е диагностика и лечение на хематологични заболявания, научноизследователска и учебна дейност в областта на клиничната хематология. Установено е, че през ревизираните периоди жалбоподателят е извършвал клинични проучвания по договори, както следва:

1. Договор от 03.07.2015 г. за извършване на клинично изпитване, подписан от една страна от възложителя „БАЙЕР ФАРМА“ АГ – Германия и от друга страна от жалбоподателя и „ПСИ ФАРМА СЪПОРТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], наречени Център. Договорено е извършване на изпитване в Центъра на лекарствено средство за

пациенти с тежка хемофилия. По силата на договора Центъра е задължен да осигури достатъчно ресурси и средства за извършване на изпитването, което да се провежда под надзор на главния изследовател /в случая проф. Т. Л./, както и място с ограничен достъп за съхраняване на изпитваното лекарство, оборудване за провеждане на изпитването, съответните офис и медицински консумативи, както и работещ в Центъра административен и помощен медицински персонал. От своя страна „БАЙЕР ФАРМА“ АГ следва да осигури сътрудничество с Организацията за договорно изпитване /О./, както и да осигури изпитваното лекарствено средство и необходимите книга и формуляри. Договорено е О. да упражнява и/или използва всяко едно от правата и задълженията на „БАЙЕР ФАРМА“ АГ по този договор и да прави плащания в полза на Центъра, включително такса за участник /пациент/, както и всички оперативни и административни и/или режимни разходи на Центъра.

2. Договор от 28.09.2015 г. за клинично изпитване, подписан от една страна от възложителя „АЛНИЛАМ ФАРМАСЮТИКЪЛС“ – САЩ и от друга страна от жалбоподателя, наречен „изпълнител“ и „ПСИ ФАРМА СЪПОРТ“ ЕООД, наречено клиент. Съгласно договора възложителят и клиентът възлагат на изпълнителя /жалбоподателя/ да предостави необходимата материална база и да извърши организационни и съпътстващи дейности за провеждането на клинично изпитване на медикамент за пациенти с умерена или тежка хемофилия. Посочено е, че клиентът - „ПСИ ФАРМА СЪПОРТ“ ЕООД, е упълномощен представител на възложителя - „АЛНИЛАМ ФАРМАСЮТИКЪЛС“, САЩ, на територията на България. Цената на услугата се плаща на изпълнителя от клиента.

3. Договор от 27.02.2017 г. за клинично изпитване, сключен между „СИДАРА ТЕРАПЮТИКС И.“ – САЩ, наречено възложител от една страна и от друга жалбоподателят и „ПСИ ФАРМА СЪПОРТ“ ЕООД, наречени клиент.

Посочено е, че възложителят е наел „ПСИ ФАРМА СЪПОРТ“ ЕООД да организира и проведе изпитването в България, като ангажира лечебно заведение за предоставяне на необходимото оборудване, персонал и други ресурси. От своя страна „ПСИ ФАРМА СЪПОРТ“ ЕООД се съгласява да предостави изпитваното лекарство безплатно на лечебното заведение, в случая жалбоподателя, като плащанията към последния се извършват от „ПСИ ФАРМА СЪПОРТ“ ЕООД въз основа на тримесечни справки по клинични карти на пациентите.

4. Договор от 15.08.2018 г. за клинично изпитване, сключен от една страна от възложителя „ДЕБИОФАРМ ИНТЕРНЕСЪНЪЛ“ СА – Швейцария и „ПСИ ФАРМА СЪПОРТ“ ЕООД, което да организира и проведе изпитването в България. За целта възложителят е ангажирал лечебното заведение на жалбоподателя за предоставяне на необходимите структурни звена, оборудване и персонал за провеждане на изпитването. Възнаграждението е определено в договора като сума, посочена в схема на цени и плащания.

5. Договор от 03.09.2014 г. за клинично изпитване, сключен между „ПСИ ФАРМА СЪПОРТ“ ЕООД като клиент и жалбоподателя като изпълнител. Посочено е, че клиентът е упълномощен представител на територията на България на възложителя „АОП ОРФАН ФАРМАСЮТИКЪЛС“ АГ – А..

Договорът е за провеждане на клинично изпитване на медикамент за пациенти с полициитемия вера. Цената на услугата е формирана въз основа на разходите по включването, лечението и наблюдението на пациентите, които участват в изпитването. Съгласно чл. 5 от договора, приемането и оценката на клиничното

изпитване се извършват от клиента.

6. Договор за клинично изпитване, сключен между жалбоподателя и клиента „ПСИ ФАРМА СЪПОРТ“ ЕООД за провеждане на изпитване на медикамент при възрастни пациенти с тежка хемофилия.

7. Договор от 08.10.2014 г. за клинично изпитване, сключен между жалбоподателя и клиента „ПСИ ФАРМА СЪПОРТ“ ЕООД за провеждане на изпитване на медикамент при пациенти с агресивен В-клетъчен неходжкинов лимфом.

8. Договор от 08.10.2014 г. за клинично изпитване, сключен между жалбоподателя и клиента „ПСИ ФАРМА СЪПОРТ“ ЕООД за провеждане на изпитване на медикамент при пациенти с полицитемия вера.

9. Договор от 31.07.2019 г. за клинично изпитване, сключен между жалбоподателя и клиента „ПСИ ФАРМА СЪПОРТ“ ЕООД, с възложител „КАТАЛИСТ БАЙОСАЙЪНСИЗ“ за изпитване на медикамент при възрастни пациенти с хемофилия.

Посочено е, че възложителят е наел клиента да организира и проведе изпитването в България, съответно клиентът е ангажирал за целта жалбоподателя, който да предостави необходимите структурни звена, оборудване, персонал и други ресурси. Ангажиментът за безплатно доставяна на изпитваното лекарство е за „ПСИ ФАРМА СЪПОРТ“ ЕООД. Съгласно договора изпитваното лекарство и всички материали по изпитването остават собственост на възложителя „КАТАЛИСТ БАЙОСАЙЪНСИЗ“. Договореното от жалбоподателя възнаграждение за провеждане на дейностите по изпитването е съгласно схема на цените и плащанията, представляваща Приложение 1 към договора.

На стр. 10-12 от ревизионния доклад, който по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК се прилага към РА и е неразделна част от него, са описани подробно издадените от жалбоподателя на „ПСИ ФАРМА СЪПОРТ“ ЕООД фактури. Фактурите са с предмет – клинично проучване или изследвания.

Констатирано е че през ревизираните периоди жалбоподателят има сключени договори за провеждане на клинични изпитвания и с други клиенти, а именно:

1. Договор за клинично изпитване, сключен между жалбоподателя като изпълнител и „ПМА-ФАРМА МАРКЕТИНГ АДВАЙЗОРС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] като възложител.

Договорът е за извършване на диагностични изследвания в лаборатория на изпълнителя, включително на пациенти, лекувани извън структурата на изпълнителя – клиники към други здравни заведения.

Във връзка с извършената доставка жалбоподателят е издал на клиента три фактури, с предмет „клинично проучване“ и „изследвания по клинично проучване“.

2. Договор, сключен между жалбоподателя, наречен Изследователски център и „ГЛАКСОСМИТКЛАЙН“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], наречен възложител, за провеждане на клинично изпитване, озаглавено „Многоцентрово, паралелно, активно контролирано, открито, рандомизирано, фаза III изпитване на самостоятелно лечение с офтумумаб, сравнено със самостоятелно лечени ес ритуксимаб при пациенти с фоликуларен лимфом“.

За извършената услуга жалбоподателят е издал на възложителя две фактури с предмет „клинично проучване“.

3. Договор за изпитване чрез ретроспективен анализ на медицински картони, сключен между възложителя „АБВИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и ревизирания субект, наречен Институтция.

За извършените услуги жалбоподателят е издал на възложителя две фактури, с предмет – клинично проучване и клинично изпитване.

4. Рамков договор, сключен между ревизирия субект и „АМДЖЕН БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК].

С договора са уредени условията за провеждане на клинично изпитване. Договорено е за всяко конкретно клинично изпитване да се подписва анекс. За извършените услуги жалбоподателят е издал на възложителя фактури с предмет – клинично проучване и медикаменти по клинично проучване.

5. Договор за клинично изпитване от 02.05.2018 г., сключен между жалбоподателя и „БАЙЕР БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] за провеждане на клинично изпитване на лекарствен продукт ВАУ 80-6946, Договор за клинично изпитване от 31.07.2019 г., сключен между жалбоподателя и „БАЙЕР БЪЛГАРИЯ“ ЕООД за провеждане на клинично изпитване на лекарствен продукт ВАУ 94-9027 и Договор за клинично изпитване от 13.09.2018 г., сключен между жалбоподателя и „БАЙЕР БЪЛГАРИЯ“ ЕООД за провеждане на клинично изпитване на лекарствен продукт ВАУ 2599023.

За извършване на договорените услуги жалбоподателят е издал на възложителя фактури с предмет – клинично проучване, клинично изпитване, адм. такса – клинично изпитване, изследвания, медицински услуги.

6. Договор за клинично изпитване, сключен между ревизирия субект, наречен „Изследвателя“ и „КУИНТЛАЙС ИСТЪРН ХОЛДИНГС“ Г. – А., наречен „Спонсора“. Договорът е за провеждане на проучване за изследване на ефикасността и безопасността на медикамента ритуксимаб.

Извършената услуга е фактурирана от жалбоподателя на „КУИНТАЙЛС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Издадените фактури са с предмет – клинично проучване, изследвания.

7. Договор за клинично изпитване, сключен между задълженото лице като изпълнител и „ФАРМАСЮТИКЪЛ РИСЪРЧ АСОШИЕЙТС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] като клиент.

Съгласно договора клиентът възлага, а изпълнителят приема да предостави необходимата материална база и да извърши организационни и съпътстващи дейности за провеждане на клинично изпитване на медикамент карфилзомиб плюс дексаметазон. Договорено е изпитваното лекарство и съответната налична информация да се предоставят от клиента, а необходимото за целта оборудване да се осигури от изпълнителя. За извършената услуга жалбоподателят е издал фактури с предмет – изследвания, клинично проучване.

8. Договор от 21.09.2017 г., сключен между ревизираното лице, наречено „Институция“ и „СОФИЯ БИО“ ООД, ЕИК[ЕИК], наречено „Възложител“.

Съгласно договора институцията се задължава да предостави на възложителя медицински условия за извършване на научно-изследователска дейност за подбор и изработка на проби по протокол. За извършената услуга жалбоподателят е издал фактури с предмет – клинично проучване.

В хода на ревизията е констатирано, че във всички издадени от жалбоподателя фактури във връзка с описаните по-горе договори, не е начислен данък върху добавената стойност.

Видно от мотивите на РД и РА, ревизиращият екип е приел, че обективирания с фактурите доставки не са освободени, тъй като не попадат под разпоредбата на чл. 39 от ЗДДС – Доставки, свързани със здравеопазването, и кореспондиращата с нея

разпоредба на чл. 132, т. 1, б. „б“, б. „в“ и б. „г“ от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност /Директива 2006/112/ЕО/ - Освобождавания за някои дейности от обществен интерес. Посочено е, че в глава IV от ЗДДС са въведени изключения от общото правило за облагаемост на всички възмездни доставки, поради което съдържащите се в нея правни норми не подлежат на разширително тълкуване. Цитирано е Решение от 20.11.2003 г. по дело C-307/01 D`AMBRUMENIL на Съда на Европейския съюз /СЕС/, съгласно което медицинските услуги, извършвани с цел, различна от тази на защитата, поддържането или възстановяването на човешкото здраве, не могат да се ползват от освобождаване. Посочено е, че в процесните случаи не се касае за такива дейности, които имат пряко отношение към защита, поддържане или възстановяването на човешкото здраве, а са в изпълнение на договори за клинични проучвания и клинични изпитвания на лекарствени продукти, което е и предмет на доставките в издадените от жалбоподателя фактури.

Освен горното, ревизиращите са приели, че място на доставките е територията на страната, тъй като фактурите са издадени на контрагенти, регистрирани на територията на България. Съответно в случая е приложима разпоредбата на чл. 21, ал. 2, предл. първо от ЗДДС, която гласи, редакция в сила от 01.01.2010 г., че мястото на изпълнение на доставка на услуга, когато получателят е данъчно задължено лице, е мястото, където получателят е установил независимата си икономическа дейност. Съгласно чл. 11, ал. 2 от ЗДДС, това е лицето, което получава стоката или услугата. Въз основа на представените от жалбоподателя фактури е констатирано, че като получатели са вписани дружества, регистрирани на територията на България. В този смисъл обстоятелството, че като крайни получатели могат да се явяват търговски субекти, установили независимата си икономическа дейност извън страната, не се отразява на фактическия състав на чл. 21, ал. 2 от ЗДДС по процесните сделки.

По така изложените съображения в хода на ревизията на дружеството са установени задължения за данък върху добавената стойност върху сбора от данъчните основи на издадените фактури за клинични изпитвания. Общо дължимият ДДС е в размер на 71 229,98 лв. и лихви в размер на 17 609,10 лв.

В срока по чл.152 от ДОПК данъчно задълженото лице е обжалвало РА № Р-22222520002764-091-001 от 11.03.2021 г., поправен с Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт №П-22222521054673-003-001 от 23.03.2021 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП- [населено място], пред директора на Дирекция“ОДОП“ – [населено място], който с Решение № 854/07.06.2021г. го е потвърдил.

В хода на съдебното производство е изслушана и приета ССЕ/ л.243-253 от делото/, неоспорена от страните.Вещото лице, след извършена проверка по документите представени по делото и от счетоводството на жалбоподателя и „Пси Фарма Съпорт“ ЕООД е дало заключение по поставените му въпроси.

По делото са изискани и приети допълнително доказателства от трето неучастващо в процеса лице, неоспорени от страните./ л.230-231 и л.260-261 от делото/.

Други доказателства не са ангажирани от страна на жалбоподателя в хода на съдебното производство.

С оглед установеното от фактическа страна съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена от надлежната страна, в срока по чл.156 от ДОПК и след изчерпване възможността за обжалване по административен ред на РА, в частта, потвърдена с Решение № 854/07.06.2021г. на директора на Дирекция на „ОДОП” – [населено място], поради което същата се явява **ДОПУСТИМА** за разглеждане.

Разгледана по същество жалбата е **НЕОСНОВАТЕЛНА** по следните съображения:

По валидността на акта:

Настоящият състав намира за неоснователни и оплакванията на жалбоподателя, че при извършването на ревизията, изготвянето на ревизионния доклад и ревизионния акт, както и при издаването на потвърдителното решение на Директора на Дирекция "ОДОП", са допуснати нарушения на принципите на служебното начало, на добросъвестност и право на защита, установени съответно в чл. 5 и чл. 6 от ДОПК както и че ревизията не е приключила в законоустановения срок. От посочените основни начала на данъчно-осигурителния процес органите по приходите следва да се ръководят в действията си на всеки етап от регламентираната с ДОПК процедура по установяване публичните вземания и нарушението им действително би довело до незаконосъобразност на извършените действия и издадените актове. В настоящия случай обаче от събраните по делото доказателства не се установява да са допуснати такива нарушения. Обратно - при извършване на ревизията са спазвани всички законови изисквания, като констатациите на проверяващите органи са извършени изцяло на база служебно събраните от тях по съответния ред в хода на ревизията доказателства. Жалбоподателят и бил запознаван с всички действия и актове на приходната администрация и му е предоставена достатъчна възможност да реализира защитата си, от която той явно не е намерил за необходимо да се възползва до издаването на ревизионния акт. От преписката не се установява при извършването на ревизията, събирането и обсъждането на доказателствата, и формирането на фактическите и правните им изводи, да е нарушаван принципа на служебно начало и добросъвестното упражняване от страна на ревизиращите органи по приходите на техните процесуални права, или същите да са извършили действия, надвишаващи законовите им правомощия. В хода на ревизията са събрани всички относими доказателства и от трети лица, приобщени по съответния ред от ревизиращия екип, съгласно изискванията на ДОПК.

Предвид особеностите на връчването на документи и съобщения в рамките на ревизията, за съществено нарушение на административно- процесуални разпоредби би могло да се счита това нарушение, което е засегнало сериозно правото на защита на ревизираното лице и което, ако не би било допуснато, би довело до различен по съществото си акт. В случая правото на защита на ревизираното лице не е било нарушено. Сроковете за връчване на документи и актове от органите по приходите, визирани в ДОПК са инструктивни и неспазването на същите няма пряко отношение към законосъобразността на установените задължения. Всички процесуални действия са извършени от органите по приходите в сроковете по чл.114 от ДОПК. Издаването на РД и РА след срока по чл.117, ал.1 и чл.119 от ДОПК не е съществено процесуални нарушение и то не води до незаконосъобразност на издадения ревизионен

акт, или до неговата нищожност, тъй като сроковете по чл. 117, ал. 1 и ал. 4 и чл.119 от ДОПК са само инструктивни.

С оглед на горното, при извършване на служебна проверка по чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът констатира, че ревизията е възложена от компетентен орган и е приключила в определения от него срок. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи, съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК и определя данъчни задължения за периода, за който е възложена ревизията. Същият е издаден в изискуемата форма и има съдържание, в което са изложени фактическите и правните основания за издаването му. РА е издаден под формата на електронен документ и подписан с валидни КЕП от издателите му предоставен на електронен носител и приложен по делото (л.191-203 от делото). Видно от представените в писмото доказателства, електронните подписи на органите по приходите, участвали в ревизията са били валидни и квалифицирани по смисъла на чл. 13, ал. 3 и 4 от ЗЕДЕП. При извършването на ревизията не са били допуснати нарушения на процесуалните разпоредби визириани в ДОПК, поради което обжалваният РА № Р-22222520002764-091-001 от 11.03.2021 г., поправен с Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт №П-22222521054673-003-001 от 23.03.2021 г., не страда от пороци, водещи до неговата нищожност.

По процесуалната и материалната законосъобразност на акта:

За да определи допълнително данъчни задължения по ЗДДС за процесните периоди органът по приходите е приел, че обективизираните с процесните фактурите доставки не са освободени, тъй като не попадат под разпоредбата на чл. 39 от ЗДДС – Доставки, свързани със здравеопазването, и кореспондиращата с нея разпоредба на чл. 132, т. 1, б. „б“, б. „в“ и б. „г“ от **Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност /Директива 2006/112/ЕО/** - Освобождавания за някои дейности от обществен интерес. Освен горното, ревизиращите са приели, че място на доставките е територията на страната, тъй като фактурите са издадени на контрагенти, регистрирани на територията на България.

Жалбоподателят оспорва тези изводи на органа по приходите като твърди, че същият е следвало да анализира представените договори, с оглед на които са издадени процесните фактури. Посочва се, че тези договори са в голяма степен тпристранни такива, като възложител и ползвател на резултата от клиничните изследвания не са дружествата регистрирани на територията на РБългария, а са чуждестранни юридически лица.

Възраженията на жалбоподателя са неоснователни.

Спорът между страните е формиран по въпроса дали извършените доставки на услуги – клинично проучване и изследвания, фактурирани с процесните фактури са освободени по смисъла на чл.39 от ЗДДС и дали мястото на извършените доставки е територията на страната.

Съгласно разпоредбата на чл.39 от ЗДДС, освободена доставка е:1./ извършването на здравни (медицински) услуги и пряко свързаните с тях услуги, оказвани от здравни заведения и детски ясли по Закона за здравето и от лечебни заведения по Закона за лечебните заведения; 2./ доставката на човешки органи, тъкани и клетки, кръв, кръвни съставки и кърма;3./ доставката

на протези, както и услугите по предоставянето им на хора с увреждания, когато доставките са част от здравните услуги по т. 1;4./ доставката на имплантируеми медицински изделия, задвижвани с енергия, генерирана в човешкото тяло, или от земното притегляне, както и активно имплантируеми медицински изделия, когато доставката им е част от здравните услуги по т. 1;5. / доставката на зъбни протези от лекари по дентална медицина или зъботехници;6./ извършването на транспортни услуги за болни или ранени лица със специално предназначени превозни средства и от надлежно оправомощени органи;7. / доставката на стоки и услуги в рамките на хуманитарната дейност, извършвани от Българския Червен кръст и други юридически лица с нестопанска цел със статут в обществена полза; доставките са освободени, когато Българският Червен кръст или други юридически лица с нестопанска цел, регистрирани за осъществяване на общественополезна дейност и вписани в регистъра по чл. 103 от Закона за храните като оператор на хранителна банка, не извършват продажба на безвъзмездно предоставените хранителни стоки по чл. 6, ал. 4, т. 4;8. / предоставянето на медицинска помощ от лице, упражняващо медицинска професия съгласно Закона за здравето.

Неоснователни се явяват възраженията на жалбоподателя, че извършените от него услуги попадат под разпоредбата на чл. 39 от ЗДДС, съответно могат да се считат за освободени доставки, свързани със здравеопазване.

Понятието „клинично изпитване“ не е дефинирано в ЗДДС, но текста на §1, т. 24 от Допълнителните разпоредби на **Закона за лекарствените продукти в хуманната медицина /ЗЛПХМ/** препраща към понятието „клинично изпитване на лекарствен продукт“ по смисъла на чл. 2, § 2, т. 2 от **Регламент /ЕС/ №536/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 16 април 2014 г. относно клиничните изпитвания на лекарствени продукти за хуманна употреба, и за отмяна на Директива 2001/20/ЕО /Регламент №536/2014/**. Съгласно Регламента „клинично изпитване“ означава клинично изследване, което отговаря на някое от следните условия, а именно: решението за предписването на конкретна терапевтична стратегия на участника се взема предварително и не попада в рамките на нормалната клинична практика на засегнатата държава членка, решението да се предпришат изпитваните лекарствени продукти се взема заедно с решението за включване на участника в клиничното изследване или в допълнение към нормалната клинична практика спрямо участниците се прилагат процедури за диагностика или мониторинг.

Относно понятието „здравни и пряко свързани с тях услуги“, съдържащо се в чл. 39, т. 1 от ЗДДС, следва да се има предвид, че разпоредбата кореспондира с чл. 132, §1, б. „б“ и б. „в“ от Директива 2006/112/ЕО/. Директивата гласи, че държавите-членки освобождават болничната и медицинската помощ, и тясно свързаните с тях дейности, както и предоставянето на медицинска помощ при упражняване на медицински и парамедицински професии, определени от съответната държава-членка.

Конкретното съдържание на понятията за болнична и медицинска помощ е предмет на разглеждане от СЕС. Така съгласно цитираното в РД и РА решение по дело С-307/01, медицински услуги, извършвани с цел, различна от

тази на защитата, поддържането или възстановяването на човешкото здраве, не могат да се ползват от освобождаване. На освобождаване подлежат само медицинските услуги, предоставяни с цел опазване, поддържане и възстановяване на човешкото здраве. Така и Решение от 01.12.2005 г. по обединени дела С-394/2004 г. и С-395/2004 г.- т. 24, която гласи, че болничната и медицинската помощ е помощта, която има за цел диагностициране, лечение и доколкото е възможно излекуване на болестите или здравословните проблеми. Аналогични мотиви се съдържат в Решение от 10 юни 2010 г. по дело С-86/09 - т. 37, Решение от 06 ноември 2003 г. по дело С-45/01 - т. 48 и Решение от 08 юни 2006 г. по дело С-106/05 - т. 27. В случая СЕС е възприел, че основният критерий за определянето на това дали една услуга трябва да бъде освободена от ДДС е целта, за която тя се предоставя.

Процесните услуги, извършвани от жалбоподателя не могат да бъдат определени като такива целящи диагностициране, лечение и доколкото е възможно излекуване на болестите или здравословните проблеми, т.е такива които да попадат в обхвата на болничната и медицинската помощ. Следва да се отбележи, че целта на извършваните услуги, съгласно и приложените договори по делото е клинично изпитване на лекарствени продукти с цел събиране на данни за действието и ефикасността на изпитваните медикаменти и събиране на информация в тази връзка. С извършването на тези услуги не се цели диагностицирането на пациентите, които вече са диагностицирани с конкретните заболявания, нито се извършва лечение и излекуване на болестите, тъй като тестваните медикаменти не са от групата на тези, с които обикновенно се провежда лечението на съответните пациенти, а са такива които следва първо да бъдат одобрени и разрешени за употреба от съответните здравни власти за лечението на конкретно заболяване. Видно е от съдържанието на договорите, че такива цели не се поставят и от възложителите на клиничните изпитвания. Договорите са сключени между търговски дружества, а не между жалбоподателя и физически лица пациенти.

С оглед на горното, съдът намира, че правилно органите по приходите са приели, че фактурираните от жалбоподателя услуги по клинично изпитване на лекарствени продукти не попадат под разпоредбата на чл. 39 от ЗДДС и не следва да се третират като освободени доставки за нуждите на облагането с данък върху добавената стойност.

Неоснователни се явяват и възраженията относно мястото на изпълнение на договорените от жалбоподателя услуги по клинично изпитване съгласно разпоредбата на чл. 21, ал. 2 от ЗДДС.

Съгласно приложимата разпоредба на чл. 21, ал. 2 / в актуалната и редакция/, мястото на изпълнение на доставка на услуга, когато получателят е данъчно задължено лице, е мястото, където получателят е установил независимата си икономическа дейност. Съгласно чл. 11, ал. 2 от ЗДДС, това е лицето, което получава стоката или услугата.

Безспорно от доказателствата по делото се установява, че процесните фактури са издадени от жалбоподателя на дружества, регистрирани на територията на България, а именно „ПСИ Фарма Сърпорт“ ЕООД, „ПМА-Фарма

Маркетинг Адвайзорс“ ЕООД, „Глаксомитклай“ЕООД, „АБВИ“ ЕООД, „АМДЖЕН България“ ЕООД, „БАЙЕР България“ ЕООД, „Куинтайлс България“ ЕООД /понастоящем с наименование “Айкювия РДС България“ ЕООД, „Фармасютикъл Рисърч Асошиейтс България“ ЕООД, и „СОФИЯ БИО“ ООД /понастоящем с наименование „Дискавъри Лайф Сайънсис“ ООД. Всички тези дружества са регистрирани като юридически лица по реда на **Търговския закон/ТЗ/**, със седалища и адреси на управление на територията на Република България, където извършват независимата си икономическа дейност. Същите се явяват получатели на предоставените от жалбоподателя услуги по клинични изпитвания по смисъла на чл. 11, ал. 2 от ЗДДС. Съгласно чл. 114, ал. 1, т. 7 и т. 8 от ЗДДС името и адреса на получателя, и идентификационния му номер са задължителен реквизит на първичния счетоводен документ /фактура/.

Изводите на органите по приходите относно мястото на доставките не се опровергават от приетата по делото ССЧЕ.Даже напротив, видно от същата, процесните фактури са налични в счетоводството на жалбоподателя и същите са идентични с тези представени по делото.От експертизата безспорно се установява, че заплащането по тези фактури е извършено именно от посочените дружества в фактурите.Действително в договорите е записано, че възложители са чуждестранни дружества, като това се потвърждава и от писмата получени от „ПСИ Фарма Съпорт“ ЕООД, но липсват доказателства дали тези дружества са получили резултатите от извършените клинични изпитвания и дали на практика разходите по тези услуги са били извършени от възложителите,а не от българските търговски дружества. Вещото лице не е извършвало проверка в счетоводствата на получателите по процесните фактури за да установи какви счетоводни операции са били взети при осчетоводяването на същите.Наличието на ангажименти на получателите към трети лица не може да опровергае извода за фактически съществуващи и правно оформени облигационни отношения между тези дружества и ревизирия субект.

С оглед на това и доколкото в спорните документи като получатели не са посочени чуждестранни данъчно задължени лица, индивидуализирани с идентификационния номер, издаден от друга държава членка,правилно органите по приходите са приели, че процесните доставки не са с място на изпълнение извън територията на страната съгласно чл. 21, ал. 2 от ЗДДС.

По изложените съображения съдът намира, че обжалваният РА е законосъобразен, фактическите констатации в него кореспондират със събраните в хода на ревизията доказателства, поради което жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

Предвид изхода на спора и разпоредбата на чл.161, ал.1 от ДОПК, искането на ответната страна за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателно. Възнаграждението следва да бъде определено по реда на чл.8, ал.1,т.4 от Наредба № 1/09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения / в актуалната и редакция към датата на последното съдебно заседание/, съобразно обжалвания материален интерес – главница и лихви общо в размер на 88839.08 лв. Поради това, и предвид обстоятелството, че ответната страна е представлявана в процеса от

юрисконсулт, възнаграждението е дължимо и следва да бъде присъдено в размер на 3195.17 лв.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 от ДОПК, Административен съд – София - град, Трето отделение, 49 състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Специализирана болница за активно лечение на хематологични заболявания“ **ЕАД,ЕИК[ЕИК]**, със седалище и адрес на управление: [населено място], р-н „Студентски“, [улица],представлявано от изп. директор, срещу РА № Р-22222520002764-091-001 от 11.03.2021 г., поправен с Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт №П-22222521054673-003-001 от 23.03.2021 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП- [населено място],в частта в която е потвърден с Решение № 854/ 07.06.2021 г. на директора на Дирекция „ОДОП” – [населено място].

ОСЪЖДА „Специализирана болница за активно лечение на хематологични заболявания“ **ЕАД,ЕИК[ЕИК]**, със седалище и адрес на управление: [населено място], р-н „Студентски“, [улица],представлявано от изп. директор, да заплати по сметката на Дирекция „ОДОП” – [населено място] сумата в размер на **3195.17 лв./** три хиляди сто деветдест и пет лева и седемнадесет стотинки/, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

РЕШЕНИЕТО подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд по реда на АПК в 14 – дневен срок от деня на съобщението, че същото е изготвено.

СЪДИЯ: