

# РЕШЕНИЕ

№ 8302

гр. София, 11.03.2025 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 57 състав,**  
в публично заседание на 25.02.2025 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Людмила Коева**

при участието на секретаря Елена Георгиева, като разгледа дело номер **2300** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Делото е върнато за ново разглеждане от Върховния административен съд (ВАС) с решение №2402 от 29.02.2024 г. , след отмяна на решение №3840 от 12.06.2023 г., постановено по а.д.№7253/2021 г. по описа на АССГ. Производството 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 Б. С., чрез юрк.М. А., 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 данъчни периоди : м.12.2014 г., м.02 и 03.2015 г.,от м.06.2015 г. до м.05.2016 г. вкл., м.08, м.09 и м.10.2016 г., от м.12.2016 г. до м.03.2017 г., от м.05 до м.07.2017 г., от м.09.2017 г. до м.01.2018 г., от м.03 до м.06.2018 г., от м.08. до м.09.2019 г.,и от м.11 до м.03.2020 г. вкл., общо в размер на 71 229.98 лв. главница и лихви за забава в общо в размер на 17 609.10 лв.

Жалбоподателят счита ревизионния акт за незаконосъобразен и сочи, че така установените задължения с него са определени при неправилно прилагане на материалния закон и при съществени нарушения на процесуалните правила. Твърди,

че действителните получатели на доставките са дружества, установени извън територията на страната, поради което мястото на изпълнение на доставките не е Р България, 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 разноски по делото. В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв.В., който поддържа жалбата. Допълнителни съображения излага в писмени бележки. Моли за присъждане на сторените по делото разноски по представен списък.

Ответникът по жалбата – Директора на Дирекция „ОДОП” – [населено място], чрез процесуалния си представител юрисконсулт М., оспорва жалбата. Моли обжалваният РА да бъде оставен в сила като правилен и законосъобразен. Претендира разноски по делото и прави възражение за прекомерност на адвокатския хонорар.

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.183-190 от делото/.

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 „Б. 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 „Б. ФАРМА“ АГ следва да осигури сътрудничество с Организацията за договорно изпитване /О./, както и да осигури изпитваното лекарствено средство и необходимите книжа и формуляри. Договорено е О. да упражнява и/или използва всяко едно от правата и задълженията на „Б. 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 режийни разходи на Центъра.

2. Договор от 28.09.2015 г. за клинично изпитване, подписан от една страна от възложителя „АЛНИЛАМ Ф.“ – 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 Ф.“, 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 И.“ 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 „А. ОРФАН Ф.“ 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 И. 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, ревизирият екип е приел, че обективизираните 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-2222520002764-091-001 от 11.03.2021 г., поправен с Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт №П-2222521054673-003-001 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 съдебно-медицинска експертиза, неоспорена от страните.

**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 основателна 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 е бил запознат с всички действия и актове на приходната администрация и му е предоставена достатъчна възможност да реализира защитата си. 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 процесуално 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 визирани 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.

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.

Посочената разпоредба от националния закон транспонира условията за освобождаване, предвидени в глава 2, на дял IX от Директива 2006/112/ЕО от 28 ноември 2006 година на Съвета относно общата система на ДДС /Директива 2006/112/ЕО/ за освобождаването от ДДС на някои дейности от обществен интерес и по - конкретно на доставките по чл. 132, параграф 1, буква б) и буква в) от Директива 2006/112/ЕО.

Съгласно чл.132, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112/ЕО държавите - членки освобождават болничната и медицинската помощ и тясно свързаните с тях дейности, извършвани от публичноправни субекти, или при социални условия, сравними с приложимите за публичноправните субекти, от болници, терапевтични или диагностични медицински центрове и други надлежно признати заведения с подобен характер. По силата на чл. 132, параграф 1, буква в) от същата директива, държавите членки освобождават предоставянето на медицинска помощ при упражняване на медицински и парамедицински професии, определени от съответната държава членка. Цитираните норми от действащата Директива 2006/112/ЕО са идентични по съдържание с чл.13 А, параграф 1, буква б) и буква в) от Шеста директива /отм./. Поради това тези норми следва да се тълкуват по един и същи начин, а съдебната практика относно случаите на освобождаване по отменената директива е относима към тълкуването на чл. 132, параграф 1, буква б) и буква в) от Директива 2006/112/ЕО / в този смисъл т.27 от решението на Съда по дело C-86/09 (F. Health Technologies - FHT)/.

Въпросът за това кои услуги могат да бъдат определени като здравни (медицински) и пряко свързаните с тях е обсъждан от Съд на Европейския съюз (СЕС) във връзка с прилагането на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност.

Съгласно практиката на СЕС понятията „здравни (медицински) услуги и „извършване на здравни (медицински) услуги обхващат услугите с цел диагностициране, терапия, и доколкото е възможно, успешно лечение на заболявания или разстройства на здравето. Т.е медицинските услуги, предоставяни с цел опазване, включително поддържане и възстановяване на човешкото здраве, подлежат на освобождаване по силата чл.13, А, праграф 1, букви б) и в) от Директивата.

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 сключени договори с чуждестранни дружества – „Б. ФАРМА“ АГ – Германия, „АЛНИЛАМ Ф.“ – САЩ, „СИДАРА ТЕРАПЮТИКС И..“ – САЩ, „ДЕБИОФАРМ И.“ СА – Швейцария, „КАТАЛИСТ БАЙОСАЙЪНСИЗ“.

На стр. 10-12 от ревизионния доклад са описани подробно издадените от жалбоподателя на „Пси фарма спорт“ 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, регистрирани в

България дружества - „ПМА-ФАРМА МАРКЕТИНГ АДВАЙЗОРС“ ЕООД, „ГЛАКСОСМИТКЛАЙН“ ЕООД, „АБВИ“ ЕООД, „АМДЖЕН БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, „БАЙЕР БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, „ФАРМАСЮТИКЪЛ РИСЪРЧ АСОШИЕЙТС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, „СОФИЯ БИО“ ООД.

Установено е било, че във всички, издадени от „Специализирана болница за активно лечение на хематологични заболявания“ ЕАД, фактури във връзка с договорите, не е начислен данък върху добавената стойност /ДДС/. Ревизиращият екип е приел, че обективизираните 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 - Освобождавания за някои дейности от обществен интерес.

Съдът не е съгласен с това заключение на административния орган.

Според §1, т.24 ЗЛПХМ клинично изпитване на лекарствен продукт е клинично изпитване по смисъла на чл.2, парграф 2, точка 2 от Регламент (ЕС) №536/2014, като в самия регламент се бори с две понятия: клинично изследване и клинично изпитване. Анализът на съдържанието на тези понятия води до извод, че „клиничното изпитване“ включва в себе си „клинично изследване“ и следва да отговаря на някои от следните условия: а) решението за предписването на конкретна терапевтична стратегия на участника се вземе предварително и не попада в рамките на нормалната клинична практика на засегнатата държава членка; б) решението да се предпришат изпитваните лекарствени продукти се взема заедно с решението за включване на участника в клиничното изследване, или в) в допълнение към нормалната клинична практика спрямо участниците се прилагат процедури за диагностика или мониторинг.

Клиничното изпитване е важна част от здравните изследвания. То е контролиран начин за отговор на важни въпроси относно ново лечение, технологии, тестове или нов начин на лечение. Клиничното изпитване е проучване, чиято цел е да изследва безопасността или ефикасността на дадено лекарство, медицински изделия или подходи в лечението.

Клиничните изпитвания на лекарствени продукти, чиято основна задача е да се открият или потвърдят клиничните, фармакологичните и/или други фармакодинамични ефекти на един или повече изпитвани, неразрешени за употреба лекарствени продукти и/или да се определят нежеланите лекарствени реакции към един или повече лекарствени продукти и/или да се изследват абсорбцията, разпределението, метаболизмът и екскрецията на един или повече изпитвани лекарствени продукти с цел да се установи тяхната безопасност и ефикасност, допринасят значително за напредъка в медицинското лечение и са крайъгълен камък при практикуването на медицина.

Те стоят в основата на ранния достъп на пациентите до иновативни терапии, откриването на ново лечение, както и на събирането на достатъчно информация и „всички относими доказателства“, че лекарствените продукти на пазара са качествени, безопасни и ефикасни.

Клинично изпитване на територията на Република България може да се провежда след получаване на разрешение, издадено при условията и по реда

на 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 (ОВ, L 158/1 от 27 май 2014 г.). Съгласно българското законодателство, клинично изпитване може да се провежда в лечебни заведения за болнична помощ, центрове за психично здраве, центрове за кожно-венерически заболявания, комплексни онкологични центрове и диагностично-консултативни центрове, получили положителна акредитационна оценка за цялостна дейност и за дейностите, извършвани във функционално обособени структури на лечебното заведение, свързани с клиничното изпитване, съгласно Закона за лечебните заведения. Всички лица, провеждащи клинично изпитване, трябва да имат съответната професионална квалификация, обучение и опит, за да изпълняват свързаните с изпитването задачи в съответствие с правилата за Добра клинична практика (чл.86, ал. 1 ЗЛПХМ).

Основните субекти, които вземат участие при провеждане на едно клинично изпитване са спонсор (възложител), Договорна изследователска организация (ДИО), изследовател/главен изследовател, участник (пациент). Спонсор (Възложител) е физическо или юридическо лице, институция или организация, отговаряща за започването, управлението и/или финансирането на клиничното изпитване. Когато планира клинично изпитване, възложителят следва да гарантира, че са налични достатъчно данни, доказващи безопасност и ефикасност от неклинични и/или клинични изпитвания на продукта в подкрепа на прилагането му върху хора. Изследовател (изпълнител) е квалифициран и опитен медицински специалист – лекар или лекар по дентална медицина, който е обучен да спазва всички изисквания на протокола, на Добрата клинична практика, на регулаторните органи и на съответните етични комисии. Главен изследовател е ръководителят отговарящ за екипа съизследователи – всяко лице член на клинични изследователски екип, назначено и ръководено от главния изследовател. Договорна изследователска организация е физическо или юридическо лице или научна организация сключила договор с възложителя за изпълнение на една или повече от свързаните с изпитването функции и задължения на възложителя. Участник е лице (пациент), участващо в клинично изпитване като получава изпитван лекарствен продукт или включено като контрола.

В настоящия случай, по договорите, сключени с дружествата – „Б. ФАРМА“ АГ – Германия, „АЛНИЛАМ Ф.“ – САЩ, „ДЕБИОФАРМ И.“ СА – Швейцария, „КУИНТАЙЪЛС И. ХОЛДИНГС Г.“ - А., възложител (спонсор) на клиничното изпитване е съответното чуждестранно дружество и то е действителния получател на услугите по договора, осъществени от страна на „СБАЛХЗ“ ЕАД, а в хипотезите, в които страна е и „ПСИ ФАРМА СЪПОРТ“ ЕООД, последното има качество единствено на негов упълномощен представител или посредник на територията на Р България за целите на извършване на съответното клинично изпитване. Ето защо, по посочените договори действителни получатели на доставките са установени извън територията на страната, поради което и мястото на изпълнение на доставката не е Р България и следователно е приложима разпоредбата на чл.21, ал.2 от ЗДДС, според която получателят е данъчно задължено лице.

По другите сключените договори за провеждане на клинични изпитвания с „ПСИ ФАРМА СЪПОРТ“ ЕООД, действащо като упълномощен представител от името на чуждестранно дружество – възложител на проучването – „А. ОРФАН Ф. АГ“А., „СИДАРА ТЕРАПЮТИКС И.“ – САЩ, „КАТАЛИСТ БАЙОСАЙЪНСИЗ И.“, българското дружество е било единствено посредник(упълномощен представител), действащ от името на възложителя да организира клинично изпитване в Р България, но не е бил действителен получател на услугите. Такъв е било съответното чуждестранно лице, което е осигурявало финансирането на клиничното изпитване, поради което в случая е и получател на услугите на „СБАЛХЗ“ ЕАД.

Дейностите по клиничните изпитвания по процесните фактури и договори включват диагностициране и провеждане на лечение на определени лица (в т.ч. определяне ефективността, страничните действия, усложнения, токсичността на изпитвания препарат чрез различни способности и методи ) и това е част от процеса по клинично изпитване на кодираните лекарствени продукти. Двете дейности са взаимно свързани и преплитат се. Процесните услуги, извършени от „Специализирана болница за активно лечение на хематологични заболявания“ ЕАД, могат да бъдат определени като такива, целящи диагностициране, лечение и доколкото е възможно повлияване на заболяванията и патологични състояния.

Видно от заключението на назначената по делото експертиза, която съдът кредитира като безпристрастно и коректно изготвена, дейностите включени в извършените и фактурирани от ревизираното дружество услуги представляват клинични изпитвания, които са многобройни и високо специфични: контрол на хематологични показатели, обем на туморен обем/ Лимфна тъкан/, следене общо състояние на пациентите, странични явления от приложение на изпитвания препарат, също и неговата токсичност / в т.ч. хемотоксичност, невротоксичност, нефротоксичност, кардиотоксичност, хепатотокс и др./ . Това предполага следене стойностите на хематичните показатели, провеждане на ехо КГ с опред. на ФИ/ фракция на изтласкване/, периодично провеждане на ехография на коремни органи, провеждане на Я. - ядреномагнитен резонанс/ съотв. рентген. изсл. и скенер / КАТ - комп. акс. томография на съотв. органи/ ПЕТ скенер, скинтиграфия на кости // при проследяване костни лезии;/ коагулационен статус/ при изпитване на продукти при хемофилия/, провеждане на стерн. пункция и миелограма или трепанобиопсия и др. Не е възможно да се отчита ефекта и въздействието на един продукт ( изпитван препарат), без да се отчита лечебният ефект от неговото прилагане, съответно токсичността му и страничните му въздействия.

Това са процедури, които се извършват многократно, тъй като е необходимо да се проследят показателите в началото, преди прилагане на съответния изпитван продукт/препарат и след него, ранни и късни ефекти, дълготрайност и странични ефекти. Дейностите, включени в процесните фактури са се извършвали в лечебното заведение и винаги под контрол на лица с медицинско образование.

В допълнение, съдът счита за необходимо да посочи, че по данни от Обяснителния меморандум на Предложението за Регламент на Европейския парламент и на Съвета относно клиничните изпитвания на лекарствени

продукти за хуманна употреба и за отмяна на Директива 2001/20/ЕО, СОР (2012), 2012/0192 (СОD) средностатистически всяко клинично изпитване, което включва като участници повече от 40 субекта, се е провеждало в повече от една държава членка на ЕС. В Предложението се казва още – „В ЕС/ЕИП всяка година се подават заявления за около 4 400 клинични изпитвания. Приблизително 60% от клиничните изпитвания се финансират от фармацевтичната промишленост, а останалите 40% – от други заинтересовани страни, като например представители на академичната общност.“ Тази малка извадка очертава многопластовото значение на клиничните изпитвания за сектора на общественото здраве. Множество са и заинтересованите страни – фармацевтичната индустрия, академичната общност, договорните изследователски организации, лечебните заведения, изследователите и участниците в клиничните изпитвания. Клиничните изпитвания са източник на приходи и икономически ползи както за медицинските специалисти, така и за лечебните заведения, в които се провеждат.

С оглед изложеното, изводът на съда е, че извършените от ревизираното дружество услуги по клинично проучване (посочено като предмет във фактурите), съответно клинично изпитване (посочено като предмет на договорите, представени към фактурите), включват извършените и фактурирани от ревизираното дружество клинични изпитвания, диагностициране и провеждане на лечение на определени лица (в т.ч. определяне ефективността, страничните действия, усложнения, токсичността на изпитвания препарат чрез различни способности и методи), и това е част от процеса по клинично изпитване на лекарствени продукти.

Същите 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 и съответно са освободени по смисъла 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 -Освобождавания за някои дейности от обществен интерес. Те представляват „здравни услуги“, доколкото включват по необходимост преглед и медицинско наблюдение и грижи на пациентите, участващи в тях.

Предвид изложеното по-горе, съдът намира че ревизионен акт № 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 данъчни периоди: м.12.2014 г., м.02 и 03.2015 г., от м.06.2015 г. до м.05.2016 г.вкл., м.08,09 и м.10.2016 г., от м.12.2016 г. до м.03.2017 г., от м.05 до м.07.2017 г., от м.09.2017 г. до м.01.2018 г., от м.03 до м.06.2018 г., от м.08. до м.09.2019 г.,и от м.11 до м.03.2020 г. вкл., общо в размер на 71 229.98 лв. главница и лихви за забава в общо в размер на 17 609.10 лв., е неправилен и незаконосъобразен и следва

да се отмени.

При този изход на спора, искането на жалбоподателя за присъждане на разноските по делото, съдът намира за основателно. В хода на съдебното производство жалбоподателят е направил действителни разноски в размер на 21 328,34 лв., от които: 50 лв. за д.т., 360 лв. юрисконсултско възнаграждение и 600 лв. депозит за ССЧЕ по ад.д№7253/2021 г. по описа на АССГ; 710,70 лв. за д.т. и 9300 лв. адвокатско възнаграждение за процесуално представителство при разглеждане на делото пред ВАС; и 1007,64 лв. депозит за изготвена СМЕ и 9300 лв. адвокатско възнаграждение за процесуално представителство по настоящото дело.

Водим от горното, съдът

### Р Е Ш И:

**ОТМЕНЯ** Ревизионен акт №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 данъчни периоди: м.12.2014 г., м.02 и 03.2015 г., от м.06.2015 г. до м.05.2016 г.вкл., м.08,09 и м.10.2016 г., от м.12.2016 г. до м.03.2017 г., от м.05 до м.07.2017 г., от м.09.2017 г. до м.01.2018 г., от м.03 до м.06.2018 г., от м.08. до м.09.2019 г.,и от м.11 до м.03.2020 г. вкл., общо в размер на 71 229.98 лв. главница и лихви за забава в общо в размер на 17 609.10 лв.

**ОСЪЖДА** Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при ЦУ на НАП да заплати „Специализирана болница за активно лечение на хематологични заболявания“ ЕАД, с ЕИК[ЕИК], сумата от 21 328,34 / двадесет и една хиляди триста двадесет и осем лева и 0,34 ст./ лева, представляваща сторените по делото разноски.

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