

РЕШЕНИЕ

№ 17608

гр. София, 11.05.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 9 състав, в публично заседание на 21.04.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Камелия Серафимова

при участието на секретаря Анжела Савова, като разгледа дело номер **6793** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Настоящото административно производство е по реда на чл.156 и сл. ДОПК.

Образувано е по жалба на“ Омега Фарма Трейдинг НВ срещу Ревизионен акт № Р-32003224001864-091-001/19.11.2024 година, потвърден с Решение № 516/29.05.2025 година на Директор на Дирекция ОДОП.

Развитите в жалбата оплаквания са за незаконосъобразност и неправилност на ревизионния акт в оспорената част. Твърди се, че жалбоподателят е спазил изискването на нормата на чл.78а от ЗДДС и приложимите правни норми на ППЗДДС, но това не отчетено от органите по приходите. Посочва се още , че при издаване на Ревизионния акт са допуснати и нарушения на материалния закон. Исква се отмяна на Ревизионния акт в потвърдената част и се претендират направените по делото разноски.

В съдебно заседание, жалбоподателят-“Омега Фарма Трейдинг НВ“, редовно уведомен при условията на чл.138,ал.2 от АПК, се представлява от адвокат С. редовно упълномощен, който поддържа жалбата на заявените основания и моли да бъде уважена. Заявява претенция за присъждане на разноски и прави възражение за прекомерност на претендирането юрисконсултско възнаграждение. Съображения относно незаконосъобразността на издадения ревизионен акт развива и в представените по делото писмени бележки.

Ответникът по жалбата-Директор на Дирекция ”Обжалване и данъчно осигурителна практика” при ЦУ на НАП-гр. С., редовно уведомен при условията на чл.138,ла.2 АПК се представлява от юрисконсулт В. редовно упълномощена, която оспорва жалбата като неоснователна и претендира заплащането на юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение. Съображения относно неоснователността на жалбата развива и

в представената по делото писмена защита.

Административен съд София-град след като прецени събраните по делото доказателства, ведно с доводите, възраженията и изразените становища на страните, при условията на чл.142,ал.1 АПК, вр. с чл.188 ГПК, прие за установено следното:

Със Заповед № /90/28.12.2024 година на За Изпълнителен директор на НАП С. Н. Г. е преназначена на длъжността – Началник сектор „ Ревизии“ при ТД СДО считано от 01.01.2024 година.

Със Заповед от 02.01.2024 година Директор ТД на НАП-СДО определил органи по приходите, които да изпълняват функциите по чл.112,ал.1,т.2 от ДОПК считано от 02.01.2024 година да се изпълняват от поименно изброени органи по приходите, измежду които и С. Н. Г. на длъжност- Началник сектор „ Ревизии“ и проверки в ТД СДО.

Със Заповед № ЗЦУ-11/02.01.2024 година на За Изпълнителен директор на НАП Н. В. К. е преназначен на длъжността- Главен инспектор по приходите в отдел Контрол при ТД СДО.

Със Заповед № ЗЦУ11/02.01.2024 година на За Изпълнителен директор на НАП И. К. М. е преназначена на длъжността- Главен инспектор по приходите в Отдел“ Контрол“ на ТД СДО.

Със Заповед № 004/02.01.2024 година Директор ТД на НАП утвърдил Списък на разпределение на органите по приходите от Отдел“ Контрол“, Сектор“ Ревизии и проверки, неразделна част от заповедта, като в екипа на С. Н. Г.– Началник сектор“ Ревизии“ определил Н. В. К. – ръководител екип и И. К. М. на длъжност- Главен инспектор по приходите.

Със Заповед № 012/03.1.2024 година Директор ТД на НАП СДО определил ръководител екипи, измежду които и Н. В. К. за периода от 01.01.2024 година до 31.12.2024 година и определил техните заместници .

Със ЗВР от 12.04.2024 година С. Г. на длъжност- Началник сектор при ТД на НАП-СДО възложила да бъде извършена ревизия на жалбоподателя, определила състава на ревизиращия екип- Н. В. К. на длъжност- Главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията и И. К. М. на длъжност- Главен инспектор по приходите, обхвата на ревизията по видове задължения и по периоди- ДДС за периода- 01.11.2023 година-31.01.2024 година,срока, в който следва да завърши ревизията – три месеца, считано от датата на връчване на ЗВР

Заповедта е връчена на електронния адрес на жалбоподателя на 15.04.2025 година.

Със Заповед за изменение на ЗВР от 12.07.2024 година органът, възложил ревизията С. Г. на длъжност- Началник сектор определил нов срок за завършване на ревизията – до 13.09.2024 година.

Заповедта за изменение е връчена на електронния адрес на жалбоподателя на 15.07.2024 година.

На 27.09.2024 година органите по приходите, включени в състава на ревизиращия екип съставили РД, с който предложили да бъдат установени задълженията на ревизирия данъчен субект по видове и по периоди, подробно посочени в него.

РД е връчен на електронния адрес на жалбоподателя на 01.10.2024 година.

Срещу съставения РД дружеството– жалбоподател депозирало писмено възражение, в което подробно изразило несъгласието си с предложението за установяване.

На 19.11.2024 година С. Н. Г. на длъжност- Началник сектор „ Ревизии“ при ТД СДО и Н. В. К. на длъжност- Главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията издал обжалвания Ревизионен акт № Р-32003224001864-091-001, с който установили задълженията на ревизирия данъчен субект по видове и по периоди, подробно посочени в него.

РА е връчен на електронния адрес на жалбоподателя на 21.11.2024 година.

На 05.12.2024 година дружеството депозирало жалба срещу издадения РА до Директор на

Дирекция ОДОП, а последният със Заповед от 21.02.2025 година спрял производството по административно обжалване от датата на издаване на заповедта до датата на възобновяване на производството по реда на чл.35 от ДОПК.

С Определение №1564/09.05.2025 година, постановено по адм.дело № 3228/2025 година по описа на АССГ е отменена Заповедта за спиране на административното обжалване на Директор на Дирекция ОДОП и е върната преписката за разглеждане на жалбата .

С Решение № 516/29.05.2025 година Директор на Дирекция ОДОП потвърдил обжалвания Ревизионен акт в частта на установените задължения по ЗДДС за месец 11.2023 година, ведно с начислените лихви и оставил без разглеждане жалбата в останалата част, като прекратил производството по жалбата в тази част.

Решението е връчено на електронния адрес на жалбоподателя .

По делото са приложени всички събрани в хода на ревизионното производство доказателства, описани в 1 брой папка- приложение.

Назначена е, изслушана и неоспорена от страните основан и допълнителна съдебно-счетоводна експертиза, като в заключенията си вещото лице е дало подробен отговор на въпросите,поставени му като задача,а разпитан в съдебно заседание експертът заявява, че поддържа заключението.

С оглед на така установената фактическа обстановка, Административен съд София-град намира предявената жалба за процесуално допустима, подадена в преклузивния срок по чл.156,ал.1 ДОПК от процесуален представител на легитимирана страна и при наличие на правен интерес от обжалване. Разгледана по същество, жалбата се явява неоснователна. Съображенията за това са следните:

При проверката законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, съдът следва да извърши преценка дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуално-правните и материално правните разпоредби при издаването му-това са така наречените условия за редовно действие на ревизионния акт, залегнали в разпоредбата на чл.160,ал.2 ДОПК.

Ревизионният акт № Р-32003224001864-091-001/19.11.2024 година е издаден от компетентни органи- това е С. Н. Г. на длъжност- Началник сектор“ Ревизии“ при ТД на НАП- СДО- орган, възложил ревизията и Н. В. К. на длъжност- Главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията. От приложените по делото писмени доказателства се установява, че лицето С. Г.– към датите на издаване на ЗВР, Заповедите за изменение на ЗВР и РА е заемала длъжността- Началник сектор“ Ревизии“ към ТД-СДО и същата е била надлежно оправомощена от Директор ТД на НАП- СДО за орган, който може да възлага ревизии по реда на чл.112,ал.2,т.1 от ДОПК. Лицето Н. К. също е заемал длъжността- Главен инспектор по приходите към датите на издаване на ЗВР, РД и РА, а и по делото се съдържат доказателства в тази насока. Доказано е, че именно Н. К. е бил определен с нарочна Заповед на Директор ТД на НАП- СДО за ръководител на ревизията.

Наред с това, от доказателствата по делото е видно, че и лицето, включено в състава на ревизиращия екип- И. К. М. е заемала длъжността- Главен инспектор по приходите при ТД на НАП-СДО отново към датите на издаване на ЗВР и РД.

Настоящият съдебен състав намира, че ревизионният акт е издаден от органи по приходите, посочени в нормата на чл.119, ал.1 от ДОПК, в сила от 01.01.2013 година- органът, възложил ревизията и органът по приходите, определен за ръководител на ревизията.

От приложените по делото доказателства е видно, че както първата ЗВР, така и последващите ЗВР, РД и РА са връчени на електронния адрес на жалбоподателя, а получаването на документите е удостоверено по надлежния ред чрез потвърждаване на получаването, за което са приложени писмени доказателства, като връчването на електронните съобщения е станало по реда на

чл.30,ал.6 от ДОПК, сочещ, че електронното съобщение се смята за връчено, когато адресатът изпрати потвърждение за получаването му чрез обратно електронно съобщение, активиране на електронна препратка или изтеглянето му от информационната система на компетентната администрация. Съдържанието на електронното съобщение се удостоверява чрез заверена от органа по приходите разпечатка на запис в информационната система или пък лично на управителя на ревизирия данъчен субект, като отново личното връчване е извършено по реда и със средствата, предвидени в ДОПК. Връчването на ЗВР, РД и РА е станало при спазване на разпоредбата на чл. 29, ал. 6 от ДОПК, според която, съобщенията се връчват на лицето, негов представител или пълномощник, член на орган на управление или на негов служител, определен да получава книжа или съобщения. В [ДОПК в частност в разпоредбата на чл.113, чл.117 и чл.120 не са конкретизирани начините на връчване на актовете, издавани в хода на ревизионното производство, но](#) следва да бъде отбелязано, че разпоредбите за връчване и за удостоверяване на връчването на съобщения, се намират в общите разпоредби на ДОПК и са приложими и за останалите производства в Кодекса- аргумент от разпоредбата на чл.33 от ДОПК-Приложимост на разпоредбите-по реда и в сроковете, посочени в тази глава, се връчват всички подлежащи на връчване актове, документи и книжа, издавани от органите по приходите и публичните изпълнители, с изключение на актовете,документите и книгата за реализиране на административнонаказателната отговорност,за които се прилага [Законът за административните нарушения и наказания](#). С оглед на това, настоящият съдебен състав намира, че при връчване на актовете и съобщенията, издадени от органите по приходите в хода на ревизионното производство не са допуснати съществени нарушения, които са ограничили както правото на участие на ревизираното лице в производството, така и правото му на защита и които нарушения да опорочават издадения ревизионен акт до степен нищожност.

Установено е, че органите по приходите, включени в състава на ревизиращия екип и издателите на РА са притежавали квалифициран електронен подпис, като по делото се съдържат доказателства не само на хартиен, но и на магнитен носител и не са оспорени от процесуалния представител на жалбоподателя.

Ревизионният акт е издаден в писмена форма и съдържа предвидените в чл.120,ал.1 ДОПК задължителни реквизити-името и длъжността на органа, който го издава, номер и дата, данни за ревизираното лице, обхвата на ревизията, извършените действия в ревизионното производство, мотиви за издаването му, разпоредителна част, в която са определени задълженията на ревизираното лице, пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва, подпис на органа по приходите, който го е издал. Към ревизионния акт е приложен ревизионен доклад, който е вътрешно служебен акт. В ТР №5 / 22. 06. 2015 година на ВАС“ е посочено, че макар че ревизионният доклад е основен акт във фазата на извършване на ревизионното производство, той е процесуален акт по смисъла на чл. 21, ал. 5 АПК. Независимо, че разпоредбата на чл. 120, ал. 2, изр. първо от ДОПК сочи, че той се прилага към ревизионния акт и е неразделна част от него, то от това не следва, че законодателят е предвидил изискване волята на издателя на ревизионния акт да се наслагва върху волята на съставителите на ревизионния доклад и в тази кумулативност на двете волеизявления да се упражнява съвместна компетентност за издаването на ревизионния акт“.

При издаването му, органите по приходите са спазили процесуално-правните разпоредби на ДОПК и материално – правните.

Неоснователен е доводът на жалбоподателя, че при издаването на ревизионния акт са допуснати съществени нарушения в посока необсъждане на доказателствата и несъбирането на относимите

доказателства, защото в хода на ревизионното производство, органите по приходите са събрали относимите доказателства. Наред с това, дори и да не събрани доказателства в хода на ревизионното производство, то няма правна пречка същите да бъдат представени и в хода на съдебното.

При издаване на РА са спазени материално- правните разпоредби на ЗДДС.

Основният спорен въпрос по делото е дали е налице грешно третиране на доставките, което да обуслови приложимост на разпоредбата на чл.78а от ЗДДС/ в редакцията действаща към месец 11.2023 година- при погрешно съставени документи по чл. 116, ал. 2, 3 и 6 и по чл. 117а, ал. 2 правото на приспадане на данъчен кредит възниква през данъчния период, през който е издаден новият данъчен документ, и се упражнява през този или през някой от следващите 12 данъчни периода само когато погрешно съставеният документ е включен в дневника за покупките на получателя в срока по чл. 72, ал. 1. В алинея втора е доуточнено, че при погрешно данъчно третиране на доставка, при наличие на влязъл в сила акт, издаден от орган по приходите, правото на приспадане на данъчен кредит възниква през данъчния период, през който е издаден новият данъчен документ, и се упражнява през този или през някой от следващите 12 данъчни периода само когато погрешно съставеният документ е включен в дневника за покупките на получателя в срока по чл. 72, ал. 1 и установеното задължение с акта е внесено в държавния бюджет по сметка на компетентната териториална дирекция на Националната агенция за приходите или е прихванато по чл. 92.

Следва да бъде посочено, че грешното третиране на доставки по ЗДДС се отнася до случаи, в които данъчно задълженото лице неправилно определя данъчния режим на извършена или получена доставка (например неправилно начисляване на ДДС вместо обратно начисляване, грешна ставка или погрешно определяне на мястото на доставка). Член 58б от ЗДДС дава възможност за коригиране на погрешно третиране на доставка, дори когато е издаден данъчен документ, при грешно документирание (фактура/известие) се прилагат процедурите за корекция, ако е начислен ДДС, а е трябвало да се приложи "обратно начисляване", се издава известие за коригиране на фактурата, грешно издадени фактури при промяна на ДДС номера на получателя, обратно начисляване (чл. 163а ЗДДС)-погрешно начисляване на ДДС от доставчика, вместо прилагане на механизмите за обратно начисляване от получателя, внос от трети страни- неправилно третиране на доставки, свързани с внос, например при претоварване или услуги на пристанище, непризнат данъчен кредит- грешки при определяне дали данъкът е изискуем, което води до невъзможност за приспадане. Корекциите се извършват чрез издаване на нови фактури, кредитни или дебитни известия, или чрез съставяне на съответните протоколи по ЗДДС, грешките се отразяват в Дневниците за покупки и продажби и Справката-декларация за периода, в който е установена грешката.

От доказателствата по делото е установено, че основната дейност на ОМЕГА ФАРМА ТРЕЙДИНГ НВ - белгийско дружество е търговия с фармацевтични продукти, като същото е част от групата ОМЕГА ФАРМА. Данъчно задълженото лице не разполага със собствени и наети търговски/складови обекти, седалище и адрес на управление на територията на страната, няма и назначен персонал, регистрирано е за целите на ДДС в България на основание чл. 100, ал. 1 от ЗДДС - регистрация по избор, считано от 08.09.2017 година. като дружеството няма място на стопанска дейност в България по смисъла на § 1 т. 5 от Допълнителните разпоредби /ДР/ на ДОПК и няма задължение да води счетоводство по реда на Закона за счетоводството /ЗСч/. Отчетността на дружеството се свежда до изготвяне на Дневници за покупки и продажби, Справки-декларации по ЗДДС, и Интрастат декларации от „ДЕЛОИТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, като

органите по приходите са извършили проверка на счетоводни и търговски документи в офис на „ДЕЛОЙТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, при която е установено, че от последното дружество не се съхраняват оригинали на документи на ревизираното лице.

В Дневника за продажби за месец 11.2023 година ОМЕГА ФАРМА ТРЕЙДИНГ НВ е отразило фактури, както следва: със стойност нула, издадени за периодите от м. 10.2017 г. до м. 12.2017 г. На „АЛВОГЕН МАЛТА ОПЕРЕИШЪНЪЛ“ ЛТД, като е посочено, че за тези периоди е издаден РА №Р-22221018000763-091 -001 от 15.02.2019 година на ОМЕГА ФАРМА ТРЕЙДИНГ НВ, с който е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 170 293,52 лева по фактурите, издадени от доставчика и в същото време не е признат начисленият данък на продажбите в размер на 406 984,32 лева с получател „АЛВОГЕН МАЛТА ОПЕРЕИШЪНЪЛ ЛТД / като фактурите са описани в РД/, със знак минус на данъчната основа в размер на 27 653 447,47 лева и на ДДС в размер на 5 531 080,90 лева, издадени за периодите от 01.01.2018 година до 31.12.2019 година на АЛВОГЕН. МАЛТА ОПЕРЕИШЪНЪЛ Лтд и на „АЛВОГЕН ФАРМА ТРЕЙДИНГ ЮРЪП“ ЕООД.

В Дневника за покупки за месец 11.2023 година ОМЕГА ФАРМА ТРЕЙД ИНГ НВ е отразило фактури, издадени от ОМЕГА ФАРМА ИНТЕРНЕСЪНЪЛ НВ- със стойност нула на данъчната основа и ДДС, издадени през ревизираните периоди, при които с влезлите в сила РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит /фактурите са описани в таблица от стр. 24 до стр. 38 на РД/, със знак минус на данъчната основа в размер на 6 915 920,37 лева и на ДДС в размер на 1 381 122,66 лева, издадени за периодите от месец 01.2018 година до месец 04.2018 година и от м. 08.2018 година до месец 10.2018 година, които не са били обект на ревизия /описани в Таблица от страница 39 до страница. 42 на РД/, като причината дружеството да включи в Дневника за продажби и покупки за периода м. 11.2023 г. фактури със знак минус или нула е, че по този начин извършва корекция по реда на чл. 78а от ЗДЦС, чл. 676 и чл. 113, ал. 20 и ал. 21 от **Правилника за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност** /ППЗДЦС/ предвид грешно данъчно третиране на доставките, установено с влезли в сила ревизионни актове. Извършени са корекции и на доставки, които са декларирани в данъчни периоди, които не са били обект на ревизия, предвид съобразяване със заключенията в ревизионните актове. ОМЕГА ФАРМА ТРЕЙДИНГ НВ е участвало във верижни операции от сделки, като е придобило на територията на България от ФАРМА ИНТЕРНЕСЪНЪЛ НВ, ФАРМА ТРЕЙДИНГ Ю.“ Е издадени на дружеството е приет данъчното третиране, периодите от м. 10.2017 година до до месец 12.2019 година. Стоките са продадени на територията на страната, с начислен данък от 20%, на АЛВОГЕН МАЛТА ОПЕРЕИШЪНЪЛ Лтд и на „АЛВОГЕН“ ООД -дружества, част от групата АЛВОГЕН, като с влезлите в сила Ревизионни актове е прието, че ОМЕГА ФАРМА ТРЕЙДИНГ НВ не участва реално във веригата от доставки. Фармацевтичните продукти са се доставяли директно от ОМЕГА ФАРМА ИНТЕРНЕСЪНЪЛ НВ на дружествата от групата АЛВОГЕН, без участието на ревизираното лице. В тази връзка на последното е отказано право на данъчен кредит по всички покупни фактури. Само | един от тези РА е възприето, че не следва право на ползване на данъчен кредит, но не се и дължи начисленият данък на клиентите от групата АЛВОГЕН. РА, издадени на дружеството, са обжалвани като са потвърдени окончателно от Върховния административен съд /ВАС/ в частта на постановения отказ на правото на данъчен кредит. В писмени обяснения е изтъкнато, че през всички периоди ОМЕГА ФАРМА ТРЕЙДИНГ НВ и ОМЕГ А ФАРМА ИНТЕРНЕСЪНЪЛ НВ надлежно са внасяли начисления данък по декларираните от тях продажби, като с така издадените РА е налице неправомерно двойно облагане с ФАРМА ТРЕЙДИНГ НВ и от ДДС, доколкото ДДС е начислен и събран от ОМЕГА ФАРМА ИНТЕРНЕСЪНЪЛ НВ и на база възприетото от ревизиращите и ВАС, че ОМЕГА ФАРМА ТРЕЙДИНГ НВ не е част от веригата от доставки, ОМЕГА ФАРМА ИНТЕРНЕСЪНЪЛ НВ е анулирало всички издадени от него продажни фактури на ревизираното лице, което от своя страна е сторнирало тези, издадени към крайния получател — дружествата от групата АЛВОГЕН, като ОМЕГА ФАРМА ИНТЕРНЕСЪНЪЛ НВ е издало нови фактури директно на крайните получатели - АЛВОГЕН МАЛТА ОПЕРЕИШЪНЪЛ Лтд, и АЛВОГЕН ФАРМА ТРЕЙДИНГ Ю. ЕООД.

Настоящият съдебен състав намира, че извършените корекции на продажбите са неправилни, тъй като в случая **не се касае за грешно данъчно третиране, като** корекциите не се отнасят до неправилно определяне на мястото на изпълнение на доставките, третиране на доставката като освободена или облагаема, приложена грешна ставка на данъка, в какъвто смисъл са направени допълнения в чл. 116, ал. 6 и 7 и новият чл. 117а от ЗДДС, обн. в ДВ, бр. 14 от 18.02.2022 г., в сила от посочената дата, а са налице доставки, осъществяващи хипотезата на злоупотреба с ДДС /липса на облагаема доставка/. Извършените от данъчно задълженото лице корекции в Дневника за продажби за месец 11.2023 година не попадат в хипотезата на чл. 116, ал. 3 от ЗДДС и ал. 7 във връзка с ал. 1 от същата разпоредба са неприложими, като посочената в ал. 3 хипотеза визира случай на правомерно издадена фактура за осъществено данъчно събитие по извършена доставка, по която обаче данъкът е недължим, но погрешно е начислен, докато в случая продажните фактури са издадени от данъчно задълженото лице без правно основание, при липса на реално извършени доставки, което обстоятелство не може да се третира като грешка и в този случай е приложим член. 85 от ЗДДС, още повече, че РА, издадени на ОМЕГА ФАРМА ТРЕЙДИНГ НВ, е постановен отказ да се признае право на данъчен кредит с мотива, че е налице липса на доставка - дружеството не е реалният получател по облагаемите доставки от ОМЕГА ФАРМА ИНТЕРНESHЪНЪЛ НВ, пито е реалният доставчик по продажните фактури, издадени на дружествата от групата АЛВОГЕН. Действително в хипотезата на влязъл в сила ревизионен акт на получател по дадена доставка, с който на същия е отказано право на приспадане на данъчен кредит, но същевременно е прието, че данъкът е дължим от лицето, начислило данъка /в случая жалбоподателят/, се нарушава принципът на неутралност на данъка, но съгласно практиката на Съда на Европейския съюз /ОЕС/, този принцип е неприложим при наличие на злоупотреба с ДДС, каквато е налице в случая. Редът за корекции при влязъл в сила акт е неприложим в случаите, когато се касае за непризнаване на данъчен кредит при констатирана липса на доставка, и с неправилното третиране на разпоредбата на чл. 116, ал. 6 и 7 от ЗДДС от страна на ревизираното лице е нарушен стабилитетът на влезлите в сила ревизионни актове на дружеството и извършените корекции в Дневника за продажби за данъчен период месец 11.2023 година са без правно основание, предвид което в отчетния регистър не следва да намерят отражение фактури със знак минус, издадени на дружествата от групата на АЛВОГЕН с ДДС в размер 5 531 080,90 лева. Нещо повече - в хода на провеждане на ревизионните производства до издаване на ревизионен акт, а и в административна и съдебна фаза е била налице правна възможност данъчно задълженото лице и неговият доставчик да извършат корекция на документите, които са считани за погрешно издадени, като в този случай така направените корекции биха могли да бъдат съобразени, но това не е сторено, а едва когато са постановени Решенията на ВАС и корекциите са направени едва след окончателните решения на ВАС, което е довело до нарушаване на принципа на правна сигурност, тъй като не е зачетен стабилитетът на влезлите в сила административни актове. От заключението на вещното лице, изготвило основното и допълнителното заключение, / неоспорени от страните, които настоящата съдебна инстанция намира за обективни и компетентно изготвени се установява, че ОМЕГА ФАРМА ИНТЕРНESHЪНЪЛ е декларирало в СД по ЗДДС /дневник продажби/ за месец ноември 2023г. фактури за доставка на стоки до АЛВОГЕН МАЛТА ОПЕРЕИШЪНС Л. и АЛВОГЕН ФАРМА ТРЕЙДИНГ Ю. с обща ДО 31 446 350,20лв. и начислен ДДС 6 289 270,04 лева. ОМЕГА ФАРМА ТРЕЙДИНГ НВ (ОФТ) е декларирало в СД по ЗДДС (дневник продажби) за периодите от октомври 2017г. - декември 2019г. фактури за продажби на стоки към АЛВОГЕН МАЛТА ОПЕРЕИШЪНС Л. с BG3076190401 и АЛВОГЕН ФАРМА ТРЕЙДИНГ Ю. с BG[EIK] с обща ДО 31 446 350,95лв. и начислен ДДС 6 289 270,19 лева, а размерът на данъчните основи, както и размерът на начисления ДДС по фактурите, които ОМЕГА ФАРМА ИНТЕРНESHЪНЪЛ е декларирало в СД по ЗДДС за м.11.2023г. /дневник продажби/ към АЛВОГЕН МАЛТА ОПЕРЕИШЪНС Л. и АЛВОГЕН ФАРМА ТРЕЙДИНГ Ю., съответстват на данъчните основи и ДДС, които ОФТ е декларирало към АЛВОГЕН МАЛТА ОПЕРЕИШЪНС Л. и АЛВОГЕН ФАРМА ТРЕЙДИНГ Ю. за периодите от октомври 2017г. - декември 2019 година, а за периода от

01.10.2017г. до 31.12.2019г. по веригата от доставки между ОФИ, ОФТ и АЛВОГЕН МАЛТА ОПЕРЕЙШЪНС Л. и АЛВОГЕН ФАРМА ТРЕЙДИНГ Ю. ефективно платеният ДДС по сметка на НАП е в размер на 7 298 765,67 лева в т.ч

- от ОМЕГА ФАРМА ИНТЕРНESHЪНЪЛ в размер на 6 864 246,53 лева, от ОМЕГА ФАРМА ТРЕЙДИНГ НВ в размер на 434 516,14 лева, като от НАП няма ефективно възстановен ДДС във веригата от доставки, като ОМЕГА ФАРМА ТРЕЙДИНГ НВ е възстановило данъчен кредит посредством приспадане в размер на 229 532,42 лева. Вещото лице посочва още, че по всички издадени Ревизионни актове задълженията са платени от страна на жалбоподателя.

Настоящият съдебен състав намира, че за данъчен период м. 11.2023 година правилно е определено задължение в размер на 1 381 122,66 лева, представляващо сторнирания от дружеството ползван данъчен кредит по фактурите, издадени от ОМЕГА ФАРМА ИНТЕРНESHЪНЪЛ НВ за периодите от месец 01.2018 година до месец 04.2018 година и от месец 08.2018 година до месец 10.2018 година, които не са били обект на ревизионни производства.

Неоснователно е твърдението на жалбоподателя за процесуална недопустимост, тъй като се преразглеждат действия и сделки, осъществени извън периода на ревизията и извън определения в чл. 109, ал. 1 от ДОПК петгодишен срок за данъци, тъй като не е налице спор по делото, че фактурите, издадени от ОМЕГА ФАРМА ИНТЕРНESHЪНЪЛ НВ, които са включени със знак минус в Дневника за покупки на жалбоподателя, са издадени през периоди, които са извън ревизираните, същевременно обаче безспорно е, че тези фактури, твърдения изложени и в жалбата, касаят доставки, за които е установено че не са осъществени, и корекциите са направени с оглед спазване логиката на влезлите в сила ревизионни актове и потвърждаващите решения на ВАС и независимо, че се касае за фактури от 2018 година то доброволната корекция, довела до възникване на задължения за дружеството, е извършена през данъчен период месец 11.2023 година, който е в обхвата на ревизионното производство. На ОМЕГА ФАРМА ИНТЕРНESHЪНЪЛ НВ е извършена ревизия за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от м. 11.2023 г. до м. 01.2024 година, приключила с РА №Р-22221024000985-091-001 от 18.10.2024 година, РА е обжалван и потвърден с Решение №53 от 17.01.2025 година на Директор на Дирекция ОДОП С., като е констатирано е, че задълженото лице е анулирало всички фактури, издадени на ОМЕГА ФАРМА ТРЕЙДИНГ НВ, предвид установено грешно данъчно третиране на доставките на това дружество и са издадени фактури директно на крайните получатели от групата на АЛВОГЕН, като **органите по приходите са приели, че така извършените корекции са незаконосъобразни, тъй като не касаят грешно данъчно третиране.** Също така е прието, че в Дневника за продажби и Справка-декларация по ЗДДС за данъчен период м. 11.2023 година не следва да намерят отражение фактурите, издадени на АЛВОГЕН МАЛТА ОПЕРЕЙШЪНЪЛ Лтд и на „АЛВОГЕН ФАРМА ТРЕЙДИНГ Ю.“ ЕООД, и е налице произнасяне на Директора на дирекция ОДОП С. с Решение №53 от 17.01.2025 г., касаещо и * астоящия спор.

С влизането в сила на ревизионните актове, издадени на ОМЕГА ФАРМА ТРЕЙДИНГ НВ за периодите от месец 10.2017 г. До м. 12.2019 г. /с изключение на периодите от м. 01.2018 г. до м. 04.2018 г., и от м. 08.2018 г. до м. 10.2018 г./, е прието, че ОМЕГА ФАРМА ТРЕЙДИНГ НВ не е реалният получател по декларираните доставки от ОМЕГА ФАРМА ИНТЕРНESHЪНЪЛ НВ и в тази връзка на жалбоподателя е отказано правото на данъчен кредит по всички покупни фактури, като реални получатели на доставките по фактурите, издадени от ОМЕГА ФАРМА ИНТЕРНESHЪНЪЛ НВ, са двете дружества от групата на АЛВОГЕН.

Следва да бъде посочено още, че по реда на чл. 116 от ЗДДС се коригират грешки, допуснати при документирание на доставката, като алинея 2 и ал. 3 от тази норма изрично прогласяват за погрешно съставени фактури, в които данъкът е неправилно начислен, респективно неправилно не е начислен, а в конкретния случай непризнаването на правото на данъчен кредит е на основание липса на доставка от страна на ОМЕГА ФАРМА ТРЕЙДИНГ НВ /лицето, претендиращо правото на приспадане на данъчен кредит не е реалният получател по а това Омега ФАРМА ИНТЕРНESHЪНЪЛ НВ и не е реалният получател. В решение на СЕС по дела

C-642/11 и C-643/11 е посочено, че принципите на неутралност, на пропорционалност и на защита на оправданите правни очаквания трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на данък върху добавената стойност, платен за получена доставка, по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка, независимо че в съставен на издателя на същата фактура ревизионен акт не е направена корекция на декларирания от последния данък върху добавената стойност. Предвид горното органът по приходите при осъществяване на контролната дейност следва внимателно да анализира фактите и обстоятелствата относно липсата или наличието на измама във връзка със съответната доставка или друга стопанска операция и в този аспект да извърши преценка относно допустимостта на извършената от лицата корекция. В този аспект корекция по гореописания ред не следва да се допуска и в случаите на безспорно установена липса на доставка. Необходимо е, обаче, действията на органите по приходите да са съобразени в случаите на установена липса на доставка в хода на административното производство органът по приходите следва да покани лицето да елиминира ефекта на неоснователно документираната доставка, като анулира съответния документ. В случай, че в рамките на административните производства лицето не представи доказателства за извършена корекция, както и в случай, че е налице издаден ревизионен акт за съответния данъчен период на лицето, издало фактурата, следва да се приеме, че принципът на неутралност допуска да бъде отказано право на приспадане на данъчен кредит на получателя по фактурата, съобразно посочените по-горе хипотези и не следва да се приема извършена последваща корекция.

Една от характеристиките на принципа на правна сигурност е стабилитетът на влезлите в сила административни и съдебни актове и тяхната отменяемост само по реда на изрично изчерпателно изброени в закона основания и при спазване на определени процедури и преклузивни срокове. Реализирана е правната възможност да се обжалват ревизионните актове, с които на дружеството като получател е отказано право на приспадане на данъчен кредит както по административен, така и по двуинстанционен съдебен ред и при изчерпването на тази правна възможност издадените ревизионни актове са влезли в сила, и се ползват със силата на присъдено нещо, характеризираща се с непререшаемост на акта. В хода на ревизионните производства - до издаване на ревизионния акт, както и при осъществяването на административен и съдебен контрол върху същите при подадена от дружеството жалба, е била налице правна възможност дружествата да извършат корекция на издадените документи и да отразят новоиздадените в Дневниците и Справки-декларациите по начин, че да се осигури неутралността на данъка, като в този случай издадените актове биха били съобразени с така направените корекции. **Да се допусне да бъде призната правната възможност за едностранно изменение от страна на задълженото лице на влязъл в сила ревизионен акт чрез анулиране на издаден от лицето данъчен документ, без изричен законов текст, който да регламентира това, би означавало да не се зачита стабилитета на влезлия в сила административен акт, съответно силата на пресъдено нещо, породена от потвърдителните съдебни решения.** Това би било нарушение на принципа на правна сигурност, валиден в административния процес. Конкретният казус не попада в хипотезата на чл. 116, ал.3 от ЗДДС, поради което ал. 7 във връзка с ал. 1 от същата разпоредба са неприложими. Посочената в ал. 3 хипотеза визира случай на правомерно издадена фактура за осъществено данъчно събитие по извършена доставка, по която обаче данъкът е недължим, но погрешно е начислен. В случая фактурите за продажба са издадени без правно основание, при липса на реално извършени от лицата доставки, което не може да се третира като грешка. В този случай е приложим чл. 85 от ЗДДС - данъкът е изискуем от всяко лице, което посочи данъка във фактура и/или известие по чл. 112 от закона. В този смисъл е изразеното от изпълнителния директор на НАП принципно становище в писмо с изх. №20-00-125 от 24.06.2016 г. относно корекции при грешно данъчно третиране, в което изрично е посочено, че редът за корекции при влязъл в сила акт е неприложим в случаите, когато се касае за данъчно облагане/непризнаване на данъчен кредит, свързани с издадена фактура с начислен данък при констатирана, липса на доставка.

Посочените в жалбата доводи за недоказаност на наличие на данъчна измама в нито едно от шестте приключили ревизионни производства, следва да се посочи, че в националното и европейското законодателство няма легална дефиниция на понятието данъчна измама, поради което и в мотивите на оспорените ревизионни актове не се използва такъв термин. В Решенията на СЕС, в частност в това по преюдициално дело C-18/13 също не съдържа определение в тази насока. Същевременно, в други свои тълкувателни заключения СЕС използва като равностойни понятията „измама” и злоупотреба”, съответно „измамна цел” и „с цел злоупотреба” /в този смисъл - т. 42 от Решение на СЕС от 21.06.2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11/. В решение по дело C 454/98, т. 62 се съдържат критерии в тази насока. В него е прието, че общностното право не изключва възможността държавите - членки да считат съставянето на фиктивни фактури, посочващи неправомерно ДДС като опит за данъчна измама и да прилагат в тези случаи глобите или санкциите, специално предвидени в националните им законодателства, Възползвайки се от правото си на данъчен кредит, посредством т.нар. „нередовни фактури” жалбоподателят очевидно се е стремил към неправомерно облагодетелстване, т.е. в случая е налице изключението, визирано в заключението по т. 1 от Решение от 21.06.2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11. { „Нередовна” фактура, „фиктивна фактура” или фактура с невярно съдържание е такъв документ, който не съдържа отразяване на верни обстоятелства - действително изпълнение на документираната с фактурата доставка, действителния ѝ предмет, действителния доставчик, действителната стойност на облагаемата доставка. Същевременно, като страна по твърдяната доставка, лицето, вписано, като получател, не е възможно да не е знаело за тези обстоятелства. Упражняването на данъчен кредит с фактура, по която не е осъществена реална доставка от лицето, издало фактурата и ползвайки право на приспадане на данъчен кредит по така опорочено съставен данъчен предполага, че получателят е знаел, че упражнява неправомерно данъчен кредит, получателят е действал с горепосочената измамна цел или с цел злоупотреба — намалил е размера на данъчните си задължения, респективно увеличил е размера на данък за възстановяване.

Обективните данни, които се имат предвид в т. 2 от диспозитива на Решение на СЕС от 13 февруари 2014 г. по дело C-18/13 са именно тези, които показват невярност на отразеното във фактурата по отношение на действителния доставчик и невярност по отношение на документираното данъчно събитие, невярност по отношение стойността на доставката. Освен това никъде в самото решение по дело C-18/13 не е изрично указано, че тези обективни данни следва да са само положителни факти.

Освен това, в Решения на СЕС C-642/11 “Строй транс” ЕООД и C-643/11 “ЛВК - 56” ЕООД, които в обобщение предвиждат, че правото на Съюза не изключва възможността администрацията да провери дали фактурираните доставки са действително извършени, и с оглед на декларираното наличието на данъчно задължение. Резултатът от такава проверка, както и декларирането и плащането на начислен ДДС от издателя на фактурата са обстоятелства, които националният съд следва да вземе предвид при преценката относно наличието на облагаема сделка, предоставящо в конкретния случай право на приспадане на получателя на фактурата. Наред с това, практиката на Съда на Европейския съюз, сочи, че само по себе си посочването на ДДС във фактура не може да обоснове право на приспадане на данъчен кредит за получателя. В решенията на СЕО по дело C- 342/87 и C-454/98 - т. 53, също е посочено, че „упражняването от данъчно-задължено лице на правото на приспадане на данък върху добавената стойност във връзка с доставката на стоки или услуги от друго данъчно-задължено лице може да бъде упражнявано само по отношение на действително дължимите данъци, т.е. данъци, съответстващи на сделките, върху които е начислен данък върху добавената стойност или който е изплатен, доколкото е бил дължим. Тя не се прилага за данъците, които по силата на чл.21, параграф 1 /в/ от Директивата, се дължат единствено, защото са посочени във фактурата”. С оглед на всичко изложено дотук, настоящият съдебен състав намира, че законосъобразно органите по приходите са определили дължим ДДС за месец 11.2023 година в размер на 5 353 319,13 лева и са начислили лихва в размер на 179 104,26 лева/ общ размер на задължението

е 5 532 423,39 лева.

С оглед изхода на спора, претенцията на жалбоподателя за присъждане на разноски е неоснователна и не подлежи на уважаване. В полза на ответника по жалбата следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение по реда на чл.161 от ДОПК, според която на ответника се присъждат разноски съобразно отхвърлената част от жалбата. На администрацията вместо възнаграждение за адвокат се присъжда за всяка инстанция юрисконсултско възнаграждение в размер, определен от съда, ако те са били защитавани от юрисконсулт. Размерът на присъденото възнаграждение не може да надхвърля максималния размер за съответния вид дело, определен по реда на чл. 37 от Закона за правната помощ, като съгласно чл.24 от Наредбата за заплащане на правната помощ-по административни дела възнаграждението за една инстанция е от 200 до 300 лева, а по административни дела с материален интерес възнаграждението е от 130 до 450 лева.

Съдът намира, че в полза на ответника по жалбата следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 250 лева/-127,82 евро/.

Съдът намира възражението на адвокат С. за прекомерност на юрисконсултско възнаграждение за недопустимо, тъй като нормата на чл.161,ал.2 от ДОПК) (Изм. - ДВ, бр. 17 от 2026 г.) сочи,че ако заплатеното от страната възнаграждение за адвокат е прекомерно съобразно действителната правна и фактическа сложност на делото, съдът може по мотивирано възражение за прекомерност, направено от насрещната страна, да присъди по-нисък размер на разноските в тази им част. При преценката за прекомерност съдът прилага съответно критериите за определяне на адвокатските възнаграждения по чл. 36, ал. 3 от Закона за адвокатурата и правилата за прилагането им, уредени в наредбата по чл. 36, ал. 4 от същия закон. Съдът не може да присъди по-нисък размер на разноските за адвокатско възнаграждение от размера на заплатеното възнаграждение на адвоката на насрещната страна и в тази норма не е предвидена възможност да се прави възражение за прекомерност на юрисконсултско възнаграждение,което изобщо не е заплатено от страна на ответника по жалбата, но дори и да бе заплатено, то нормата не позволява да се прави възражение за прекомерност на юрисконсултско възнаграждение.

Воден от гореизложеното и на основание чл.160,ал.1 ДОПК, Административен съд София- град

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА на“ Омега Фарма Трейдинг НВ срещу Ревизионен акт № Р-32003224001864-091-001/19.11.2024 година, потвърден с Решение № 516/29.05.2025 година на Директор на Дирекция ОДОП, който са установени задължения по ЗДДС за данъчен период месец 11.2023 година в размер на 5 353 319,13 лева и са начислени лихва в размер на 179 104,26 лева/ общ размер на задължението е 5 532 423,39 лева/ 2 828 683,16 евро.

ОСЪЖДА „ ОМЕГА ФАРМА ТРЕЙДИНГ НВ“ ДА ЗАПЛАТИ НА ДИРЕКТОР НА ДИРЕКЦИЯ ОДОП ПРИ ЦУ НА НАП-ГР.С. СУМАТА ОТ 127,82 ЕВРО/ 250 ЛЕВА/ ЮРИСКОНСУЛТСКО ВЪЗНАГРАЖДЕНИЕ.

На основание чл.138 АПК,препис от решението да се изпрати на страните.

Решението подлежи на касационно обжалване пред ВАС на РБ в 14-дневен срок от получаване на препис от същото, съгласно разпоредбата на 160,ал.6 ДОПК,вр. с чл.211,ал.1 АПК.

СЪДИЯ:

