

РЕШЕНИЕ

№ 2875

гр. София, 29.04.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 17 състав,
в публично заседание на 05.02.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Искра Гърбелова

при участието на секретаря Грета Грозданова, като разгледа дело номер **6373** по описа за **2023** 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).

Образувано е по жалба на „ТЪКАННА БАНКА САДАСА 2007“ ООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет. 1, ап. 1, представлявано от В. А. В. в качеството на управител, срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221022001999-091-001/27.02.2023г., издаден от М. Й. С. – орган, възложил ревизията, и М. К. М. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 647/19.05.2023г. на директора на Дирекция ОДОП С..

В сезиращата съда жалба се оспорва издадения РА, като материалнонезаконосъобразен, тъй като се твърди, че дейностите извършвани от жалбоподателя се явяват здравни (медицински) услуги по смисъла на чл. 39, т. 1 от ЗДДС. В тази връзка се сочи, че дружеството е лечебно заведение по смисъла на чл. 10, т. 7 от Закона за лечебните заведения /ЗЛЗ/ и притежава Разрешение за осъществяване на лечебна дейност, издадено от Министерство на здравеопазването. Сочи се, че извършваната от дружеството независима икономическа дейност е дейност по трансплантация по смисъла на чл. 2, ал. 5 от Закона за трансплантацията на тъкани, органи и клетки /ЗТТОК/, която се осъществява въз основа на утвърдени от директора на И. стандартни оперативни процедури по смисъла на т. 52 от медицинския стандарт за трансплантация на органи, тъкани и клетки, утвърден с Наредба № 6 от 5.3.2007г., издадена на основание ЗТТОК. Твърди се, че дружеството извършва дейността по изследване и експертиза на живи донори и на биологичен

материал във връзка с извличане на хемопоеични стволови клетки за автоложна и фамилна алогенна трансплантация, като двата вида експертизи се допълват и са взаимосвързани и имат за цел да установят здравния статус на донора и да осигурят безопасността и клиничния успех на трансплантацията. В тази връзка се сочи, че по естеството и целта си услугите, свързани с експертната на жив донор, включени в комплексната медицинска услуга, предоставяна от дружеството по вземане, експертиза, опаковане, етиктиране, временно съхранение и предоставяне на кръв и тъкан от пъпна връв са медицински услуги по смисъла на Закона за здравето /33/ и попадат в обхвата на понятието за здравни (медицински) услуги по смисъла на ч. 39, т. 1 от ЗДДС във вр. с чл. 82, ал. 1, т. 5 от ЗЗ и чл. 2, ал. 5 от ЗТТОК. Жалбоподателят счита, че след като предоставяните услуги имат и диагностична цел, то те попадат в обхвата на понятието „медицинска услуга“ по чл. 39, т. 1 от ЗДДС, тълкувана в съответствие с чл. 132, § 1, б. „б“ от Директива 2006/112/ЕО и са освободени от облагане с ДДС.

В условията на евентуалност се претендира нищожност на издадения РА. Твърди, че неправилно в решението на директора на дирекция ОДОП С. било прието, че не е спорно точното транспониране на чл. 132, § 1, б. „б“ от Директива 2006/112/ЕО с разпоредбата на чл. 39, т. 1 от ЗДДС, тъй като понятията „медицинска помощ“ и „медицинска услуга“ не са еднозначни (синонимно употребими) и същите се използват в съотношение на вид към род. В тази връзка се сочи, че решаването на спора единствено с оглед на тълкувателната практика на СЕС по приложението на чл. 132, § 1, б. „б“ от Директива 2006/112/ЕО, която има различна по обем разпоредба спрямо тази на чл. 39, т. 1 от ЗДДС, както и с оглед забраната за вертикален низходящ директен ефект на нормите ѝ е довело до издаването на нищожен административен акт. Соци се, че в цитираните решения на СЕС изразът „медицинска помощ“ включва всички хипотези на „медицинска услуга“ в тесен смисъл на думата, свързани с диагностика, лечение и доколкото е възможно успешно лечение на заболявания или разстройства на здравето. Терминът на националния закон, определящ освободена доставка, свързан със здравеопазването е „здравни, медицински услуги“ и е непроменен от момента на въвеждане на ДДС в Р. България през 1994г., като този термин и термина „медицинска помощ“ не са синонимно използвани и не изясняват съдържанието на идентични понятия. В тази връзка се сочи, че задължението на националния съд да се позовава на съдържанието на директива при тълкуване и прилагане на релевантни норми на вътрешното право се ограничава от общите принципи на правото и не може да служи за основа на тълкуване *contra legem* на националното право. Позовава се на европейска практика на /Съда на Европейския съюз/ СЕС. С жалбата се оспорва и допълнително начислен ДДС на основание чл. 86, ал. 1 във вр. с чл. 67, ал. 2 ЗДДС в общ размер на 2 183,32 лв. за продажбата на употребявани автомобили втора употреба, за които дружеството не е начислило ДДС на основание чл. 50, ал. 1, т. 2 ЗДДС. В заключение е отправено искане за отмяна на оспорения РА.

В проведените съдебни заседания процесуалния представител на жалбоподателя поддържа жалбата и моли за отмяна на РА в обжалваната част, като претендира присъждане на направените разноски.

Ответникът, директорът на Дирекция "ОДОП" С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител моли за отхвърляне на жалбата по мотиви изложени в решението на директора на дирекция ОДОП С.. Претендира присъждане на юрисконсултско

възнаграждение.

СГП редовно уведомена не изпраща представител.

Административен съд София- град, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221022001999-020-001 от 20.04.2022 г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-22221022001999-020-002 от 07.07.2022 г., ЗИЗВР №Р-22221022001999-020-003 от 23.08.2022 г., и ЗИЗВР №Р-22221022001999-020-004 от 29.09.2022 г., всички издадени от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., определена като компетентен орган за възлагане на ревизията на основание чл. 11, ал. 3 от Закона за Националната агенция за приходите /ЗНАП/, във връзка с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „ТЪКАННА БАНКА САДАСА 2007“ ООД, за определяне на задълженията по ЗДДС за данъчните периоди от 01.12.2016 г. до 31.03.2022г. С цитираните заповеди е определен срок за приключване на ревизията първоначално до 3 месеца от връчването на първата ЗВР, т. е. до 03.08.2022 г., изменен до 30.12.2022 г., съгласно Заповед №Р-222210222001999-ЗИД-001 от 29.09.2022г. на изпълнителния директор на НАП, връчена на 29.09.2022 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221022001999-092-001/04.01.2023 г. срещу който не е подадено възражение, като Ревизията приключва с РА №Р-22221022001999-091-001/27.02.2023 г., издаден от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и М. К. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. –ръководител на ревизията, връчен на 06.03.2023 г. Установени са допълнителни задължения за внасяне общо в размер на 2 168 629,29 лв., в т.ч. ДДС 1 645 115,95 лв. и лихви за просрочие 523 513,34 лв.

С оглед обективното установяване на всички факти и обстоятелства от значение за определяне на задълженията на жалбоподателя по ЗДДС и обезпечаване на необходимите доказателства, в хода на ревизията са извършени процесуални действия и са събрани доказателства, подробно отразени и коментирани в РД, представляващ неразделна част от оспорвания РА по см. на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК са връчени три Искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221022001999-040-001 от 09.05.2022 г.; №Р-22221022001999-040-002/11.10.2022 г. и №Р-22221022001999-040-003 от 03.11.2022 г. В отговор са представени документи, отразени и коментирани в РД.

С Протокол №1814875 от 10.08.2022 г. е документирана проверка на първичните счетоводни документи, регистри, справки и автоматизирани счетоводни програми в офиса на ревизираното лице в [населено място], [улица], ет. 1, ап. 1.

Допълнително установените спорни задължения по ЗДДС произтичат изцяло от доначислен ДДС в размер на 1 645 115,95 лв. по периоди, както следва:

1. На основание чл. 86, ал. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 66, ал. 1, т. 1 от с.з. и чл. 67, ал. 2 от ЗДДС за данъчни периоди от м. 12.2016 г. до м. 03.2022 г., с РА е доначислен ДДС в размер на 1 642 932,63 лв. за извършени услуги по вземане и съхранение на стволони клетки, които жалбоподателят е третираше като освободени доставки на здравни/медицински услуги по см. на чл. 39, т. 1 от ЗДДС, а при ревизията е прието,

че същите представляват облагаеми с 20% ДДС доставки на услуги по чл. 12, ал. 1 от ЗДДС.

Дружеството извършва дейности по вземане, изследване, етикетиране, обработване, транспортиране, съхраняване и преработка на органи, тъкани и клетки с медицински цели от лекар с помощта на други специалисти, като вземането на тъкани и клетки е за присаждане или преработка, а на органите - само за преработка, както и търговски сделки за нуждите на осъществяваните медицински дейности и за обслужване на пациентите съгласно чл. 3, ал. 4 от Закона за лечебните заведения /ЗЛЗ/.

В хода на ревизията е представено Разрешение за осъществяване на лечебна дейност с №ТБ-427 от 11.05.2020 г., издадено от министъра на здравеопазването, на основание чл. 46, ал. 2 от ЗЛЗ и предложение от изпълнителния директор на Изпълнителна агенция „Медицински надзор“ с вх. №АР-00-1/23.03.2020 г. в Министерство на здравеопазването /МЗ/.

Съгласно предоставено от дружеството правно становище относно приложеното от него данъчно третиране, „ТЪКАННА БАНКА САДАСА 2007“ ООД от 11 години е официален и единствен представител за територията на Република България на CELLS4LIFE G. LLP /регистрационен номер ОС357135/ със седалище и адрес на управление „О. хаус“, Звено 2 и 3, У. офис парк, А. драйв, Б. Х. RH159TN, Кралство Великобритания. Дружеството осъществява дейността си посредством сключване на договори между родителите, от една страна и CELLS4LIFE G. LLP, от друга страна, като това споразумение е свързано със събирането, обработването, изследването, диагностиката и съхраняването на кръв от пъпна връв и/или от плацента, както и проба от майчината кръв. За да се подпише договор е необходимо изрично писмено информирано съгласие от родителите, под формата на декларация, както и попълването на подробен медицински въпросник. Преди договарянето да влезе в сила, на майката /донора/ се извършват пренатални диагностични изследвания, като взетият биологичен материал се анализира с цел диагностика на здравословното ѝ състояние. Вземането на кръв от пъпна връв и плацента, както и вземането на тъкан от пъпна връв се осъществява от квалифициран представител на „ТЪКАННА БАНКА САДАСА 2007“ ООД - флеботомист /медицинско лице/ преминал през специално обучение, единствено и само в лечебно заведение. При раждането трябва да се вземе и проба от кръвта на майката /родителя/. Пробата от кръвта на майката се взема в количество от две епруветки, като на едната проба се прави анализ с диагностична цел, за да се установи пряка връзка с бъдеща терапия, терапия в процес на извършване или конкретно назначена от медицинско лице терапия.

Органите по приходите са констатирани, че дружеството е декларирало и фактурирало доставки на крайни клиенти физически лица, следните услуги: генетични тестове, Д. тестове, допълнителни медицински изследвания, вземане и съхранение на стволови клетки и продажба на МПС.

Декларираните извършени доставки са на обща стойност 13 128 775,43 лв., от които облагаеми – 5 100,00 лв. Извършените услуги по медицински изследвания, пренатални тестове за периода са в размер на 3 271 179,63 лв. Същите са освободени по смисъла на чл. 39, т. 1 от ЗДДС.

Извършените услуги по „вземане и съхранение на стволови клетки“ са в размер на 9 844 495,80 лв. и за същите не е начислен ДДС в размер на 20%, тъй като дружеството неоснователно е приело, че представляват медицински услуги по смисъла на чл. 39, т. 1 от ЗДДС.

Констатирано е, че „ТЪКАННА БАНКА САДАСА 2007“ ООД сключва договор със съответното физическо лице - клиент, съдържащ следните данни: Част 1 - данни за родителите; Част 2 - декларация за съгласие; Част 3 - медицински въпросник; Част 4 - договор за събиране, обработване, изследване и криоконсервация на кръв от пъпна връв; Част 5 - услуги и планове; Част 6 - начини на плащане. В договора е записано, че съхранението на кръв от пъпна връв е процедура, която изисква съгласие от клиента. Процедурата, регламентирана в договора, е следната: „ТЪКАННА БАНКА САДАСА 2007“ ООД изпраща комплект за събиране на проби от кръв от пъпна връв и тъкани на пациента. Приемат се само проби, които са събрани с помощта на комплект, предоставен от CELLS4LIFE. След вземане на пробите, същите са опаковат от обучен и лицензиран специалист или флеботомист, нает от ТБ САДАСА 2007. Пробата се обработва в лаборатория на дружеството. Изследванията, които са задължителни са за Н. I и II и NYLV, сифилис и хепатит, като могат да се изискват и допълнителни изследвания. Пробите от кръв и тъкан от пъпна връв и тъкани от плацентата се изследват за микробна стерилност. След получаване на резултатите се издава сертификат с всички резултати. Ако пробата е заразена, и клиентът желае, може да бъде унищожена чрез изгаряне. След като пробата от пъпна връв е взета, ТБ САДАСА 2007 се задължава да достави комплекта чрез куриер до CELLS4LIFE G. L.. Криосъхранение на пробата /стволови клетки/ е за срок от 20 г., 25г. или 30 г., от датата на раждането на детето, в зависимост от избрания план и заплатените такси. За съхранението на биологичния материал клиентът дължи такси за съхранение, които се заплащат съгласно клаузите на договора. Регламентирано е още, че стволите клетки могат да бъдат освободени за използване съгласно действащото законодателство и единствено при писмено поискване от страна на родителите, детето /след навършване на 18 години/ или лекуващ лекар.

Установено е, че за издадените фактури на клиентите - физически лица, „ТЪКАННА БАНКА САДАСА 2007“ ООД не е начислило ДДС. Като основание за неначисляване на ДДС е посочен чл. 39, ал. 1 от ЗДДС, т.е. дружеството е третирано извършените от него услуги като здравни/медицински и пряко свързаните с тях услуги.

Органите по приходите са приели, че за процесните услуги е приложима разпоредбата на чл. 12 от ЗДДС и същите са облагаеми доставки. Направили са разграничение, че когато услугите по извличане на биологичните проби от кръв и тъкан от пъпна връв имат за цел единствено да гарантират наличието на определен ресурс за лечение, ако се породи необходимост от такова, но не и да осигурят недопускането, избягването или предотвратяването на заболявания, увреждания или здравословни проблеми или установяване на латентни заболявания, или на заболявания в начална фаза на развитие, то тези услуги не могат да се считат за дейности, попадащи в обхвата на израза „извършването на здравни /медицински/ услуги“, съдържащ се в чл. 39, т. 1 от ЗДДС.

Услугите по обработка и съхранение на стволите клетки биха попаднали в обхвата на понятието за дейности „пряко свързани“ с „извършването на здравни /медицински/ услуги“ по смисъла на същата разпоредба, когато в лечебното заведение здравните/медицински/ услуги, с които услугите по обработка и съхранение на стволите клетки са свързани, са или действително предоставени, или са в процес на предоставяне, или са планирани. Не следва да се считат за „пряко свързани“ със здравните /медицински/ услуги такива по обработка и съхранение на стволите клетки, когато биха били свързани с извършването в лечебно заведение на здравна

/медицинска/ услуга, само ако настъпят определени несигурни събития - при бъдещо възникване на необходимост от тях, без тази необходимост да е текуща и планирана. Следователно, за тези услуги, е приложима разпоредбата на чл. 12 от ЗДДС и същите са облагаеми доставки.

В мотивите на РД е отбелязано, че разпоредбата на чл. 39, т. 1 от ЗДДС сочи, че освободена доставка е извършването на здравни /медицински/ услуги и пряко свързаните с тях услуги, оказвани от здравни заведения и детски ясли по Закона за здравето /ЗЗ/ и от лечебни заведения по ЗЛЗ. В чл. 82, ал. 1, т. 5 от ЗЗ е указано, че извън обхвата на задължителното здравно осигуряване на българските граждани се предоставят медицински услуги, които са свързани с трансплантация на органи, тъкани и клетки. В ал. 5 на същата разпоредба е уточнено, че дейностите по ал. 1 се финансират от държавния бюджет и от общинските бюджети и се ползват при условия и по ред, определени с наредба на министъра на здравеопазването. В тази връзка е установено, че дейностите, извършвани от „ТЪКАННА БАНКА САДАСА 2007“ ЕООД, не се финансират от държавния бюджет и от общинските бюджети, а от търговската дейност на дружеството. В случая жалбоподателят сключва договори с физически лица за взимане и съхранение на стволови клетки срещу парична престация.

Според ревизиращите, за правилното определяне на конкретния режим на данъчно третиране на предоставяните услуги от „ТЪКАННА БАНКА САДАСА 2007“ ЕООД следва да бъдат разгледани следните два аспекта:

Когато извличането на биологичните проби от кръв и тъкан от пъпна връв е предназначено да се гарантира наличието на определен ресурс за лечение, ако се породи необходимост от затова, но не и да осигуряват недопускането, избягването или предотвратяването на заболявания, увреждания или здравословни проблеми или установяването на латентни заболявания или на заболявания в начална фаза на развитие, то тези услуги не могат да се считат за дейности, попадащи в обхвата на израза „извършването на здравни /медицински услуги“, съдържащ се в чл. 39, т. 1 от ЗДДС. В този смисъл, ако биологичните проби се извличат и съхраняват като ресурс за лечение и предотвратяване на заболявания в някакъв бъдещ период от време, следователно тези услуги не могат да се считат за дейности, попадащи в приложното поле на разпоредбата на чл. 39, т. 1 от ЗДДС и респективно не следва да се третират като освободени, а като облагаеми доставки.

Предоставяните от „ТЪКАННА БАНКА САДАСА 2007“ ЕООД, услуги по банкиране на биологични проби от кръв и тъкан от пъпна връв биха попаднали в обхвата на понятието за дейности, пряко свързани с извършването на здравни /медицински/ услуги, по смисъла на чл. 39 от ЗДДС, когато в лечебно заведение здравните /медицински/ услуги, с които услугите по обработка и съхранение на пробите са свързани, са или действително предоставени, или са в процес на предоставяне, или са планирани. Не се считат „пряко свързани“ със здравните /медицински/ услуги тези по обработка и съхранение на биологични проби, когато биха били свързани с извършването в лечебно заведение на здравна /медицинска/ услуга само, ако настъпят определени несигурни събития - при бъдещо възникване на необходимост от тях, без тази необходимост да е текуща или планирана /т. 50 и т. 52 от Решение на ЕС по дело C-262/08 (CopyGene A/S срещу Skatteministeriet)/.

Независимо от обстоятелството, че услугите по извличане и съхранение на проби се предоставят от лечебно заведение по смисъла на ЗЛЗ и не са предоставени с цел превенция или лечение, органите по приходите са формирали извод, че същите не представляват медицински/здравни услуги и следва да се третират като облагаеми доставки по чл. 12 от ЗДДС.

Във връзка с горното, в РД е отбелязано, че са налице аналогични случаи, по повод на което са повдигнати преюдициални въпроси и техните отговори се съдържат в решения на СЕС по дело C-86/09 и дело C-262/08.

Основният довод, застъпен в преюдициалните заключения на СЕС, поради който за услугите по вземане и съхранение на стволови клетки е прието, че не следва да се третират за освободени доставки, е, че тези услуги не попадат в обхвата на понятието „болнична и медицинска помощ“, по смисъла на чл. 132, §1, буква б) от Директива 2006/112/ЕО. Същата е транспонирана в националното законодателство с разпоредбата на чл. 39, т. 1 от ЗДДС, от която са изключени по своето естество, тъй като същите целят единствено да се гарантира наличието на определен ресурс за лечение, ако се породи необходимост от такова, но не и да осигуряват недопускането, избягването или предотвратяването на заболявания, увреждания или здравословни проблеми или установяването на латентни заболявания, или на заболявания в начална фаза на развитие. Съгласно постановеното от Съда в цитираните решения, услугите по вземане и съхранение на стволови клетки не попадат и в понятието за дейности „тясно свързани с болничната и медицинска помощ“ по смисъла на горесцитираните разпоредби, тъй като тези дейности са само евентуално свързани с медицински услуги, доколкото последните нито са действително предоставени, нито са в процес на предоставяне, нито пък са планирани.

Предвид горното ревизиращите са изтъкнали, че от клаузите на сключените от тъканната банка договори за вземане и съхранение на стволови клетки, е видно, че целта на всички възложени на тъканната банка по тези договори дейности, макар и медицинска, е бъдеща, несигурна такава. Същата се свежда до осигуряване на възможност за лечение на определени видове заболявания, но не и до действително такова лечение, което да е планирано, да е в процес на извършване или вече да е извършено, т.е. е налице е само една възможност за лечение със замразените стволови клетки, което се явява бъдещо несигурно събитие.

С оспорения акт е прието, че събраните доказателства водят до еднозначния извод, приет и в Решение на СЕС по дело C-86/09 /т. 44 - 47 от решението/ и в Решение на СЕС по дело C-262/09 /т. 44 -52 от решението/, че дори да се допусне, че вземането и съхранението на стволови клетки от кръв от пъпна връв не би могло да има друга цел освен използването на така замразените стволови клетки във връзка с медицинска помощ, оказана в болнична среда, и не биха могли да обслужват други цели, не може да се приеме, че тези дейности действително са извършени като услуги, съпътстващи болничната и медицинската помощ, която се оказва на ползващите се от тези услуги лица и представлява основната услуга / т. 49 на решение по дело C-262/09/.

В подкрепа на горното е посочено, че в конкретния случай, съгласно представените договори „ТЪКАННА БАНКА САДАСА 2007“ ЕООД приема да

извърши срещу възнаграждение следните дейности: 1. да вземе биологичен материал съдържащ стволови клетки/ по време на раждането на детето на ВЪЗЛОЖИТЕЛЯ; 2. Да извърши всички необходими действия, включително обработката, задължителните микробиологични и аналитични изследвания, както и дългосрочното криосъхранение на пробата /стволовите клетки/, за срока на договора; 3. да издаде специален Сертификат за криосъхранение, обозначаващ едновременно идентичността на донора /детето на ВЪЗЛОЖИТЕЛЯ/ и на пробата и 4. по искане на ВЪЗЛОЖИТЕЛЯ /ДОНОРА/ и в съответствие с регулаторните изисквания, да отпусне пробата за медицинско /терапевтично/ заведение.

В обобщение органите по приходите са приели, че услугите по вземане и съхранение на стволови клетки и фрагмент от пъпна връв, които дружеството е извършвало, целят основно да предоставят проба с цел извличане на клетки за трансплантации, са само евентуално свързани, а не са действително предоставени за конкретно лечение, или не са в процес на предоставяне, или не са планирани.

Ревизиращите органи също така са се позовали и на национална съдебна практика по идентични казуси, като в заключение са приели, че извършваните услуги по съхранение на стволови клетки са облагаеми по смисъла на чл. 12, ал. 1 от ЗДДС, като на основание чл. 86, ал. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 66, ал. 1 от ЗДДС, е доначислен ДДС в размер на 1 642 932,63 лв. за спорните периоди.

2. За данъчни периоди м. 01.2018 г., м. 11.2019 г. и м. 03.2021 г., на основание чл. 86, ал. 1 от ЗДДС, във вр. с чл. 67, ал. 2 от ЗДДС, е доначислен ДДС общо в размер на 2 183,32 лв. за продажбата на четири употребявани леки автомобили, документирани с 4 фактури, описани в таблица на стр. 13 в РД. Същите са третирани от жалбоподателя като освободени доставки, с вписано основание за неначисляване чл. 50 от ЗДДС.

Органите по приходите са приели доставките за облагаеми. На стр. 12 в РД са посочени подробни данни за придобиване на автомобилите. Констатирано, че два от процесните МПС /Нисан М. с рег. [рег.номер на МПС] и Сеат И. с рег. [рег.номер на МПС] / са закупени от физически лица, а другите две /Сеат И. с рама № VSSZZZ6L28L040031 и Пежо 308/ - от „ЕВРОМОБИЛЕ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „МОБИ ДИК“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]. За продажбите от физическите лица не е начислен ДДС, тъй като продавачите не са регистрирани лица по ЗДДС. В издадените фактури от посочените две дружества е отразено, че продажбите са при специалния режим на маржа. Четиримата доставчици не са начислили ДДС при продажбата на автомобилите. Установено е, че закупените автомобили са осчетоводени при придобиването им като активи по сч. с-ка 205 Транспортни средства, а не по с-ка 304 Стоки. Органите по приходите са приели, че при придобиването на четирите МПС за ревизираното дружество не е било налице право на приспадане на данъчен кредит, включително и на основание чл. 70 от ЗДДС. Посочено е, че не са налице основания за прилагане на чл. 50 от ЗДДС. Посочено е също така, че специалните правила на глава 17 от ЗДДС за облагане на маржа не се отнасят до регистрирани по ЗДДС лица, които продават употребяване свои активи. В издадените фактури за продажба от жалбоподателя не е отразено

прилагане на режим на маржа - стоки втора употреба, а като основание за неначисляване на ДДС е вписан чл. 50 от ЗДДС.

Предвид горното органите по приходите са заключили, че извършените доставки са облагаеми и на основание чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, данъчното събитие възниква на датата, на която стоката е прехвърлена. На датата на възникване на данъчното събитие, данъкът става изискуем за облагаемите доставки и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли /чл. 25, ал. 6 от ЗДДС/. Съгласно чл. 86, ал. 1 от ЗДДС, начисляването на данъка става чрез издаването на данъчен документ, в който данъкът е посочен на отделен ред, размерът на данъка се включи при определяне на резултата по ЗДДС за периода в справката декларация и се посочи в дневника за продажби.

С оглед факта, че в издадените от дружеството фактури неоснователно не е начислен ДДС, на посочените правни основания и съгласно разпоредбата на чл. 67, ал.2 от ДОПК за периодите м. 01.2018 г., м. 11.2019 г. и м. 03.2021 г., с РА е доначислен ДДС общо в размер на 2 183,32 лв.

Актът е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК с жалба вх. №53-03-820/16.03.2023 г. по описа на ТД на НАП-С., т.е в срока по чл. 152, ал. 3 от ДОПК. В срокът по чл. 155. ал. 1 от ДОПК е издадено Решение № 647/19.05.2023г. на директора на дирекция ОДОП С., с което оспорения акт е потвърден изцяло. За да потвърди оспореният РА, решаващият орган е приел, че е налице пълната идентичност на дейността, по повод на която е направено тълкуването в решенията на СЕС, единствените изключения, които Съдът допуска, за да приеме, че част или всички описани дейности би могло да са освободени от облагане с ДДС, се отнасят до дейност по анализ на взетия биологичен материал с диагностична цел и до доказана пряка връзка на евентуална бъдеща терапия с действително извършена дейност, дейност в процес на извършване или конкретно планирана дейност. Съдът на ЕС е постановил, че националната юрисдикция следва да провери дали тези изключения не са налице. В тази връзка е посочено, че жалбоподателят не е заявил ясно твърдения, че извършваната от него дейност попада в посочените изключения, като от събраните доказателства обосновано може да се заключи, че тези изключения не са налице. Съгласно предмета на процесните доставки на услуги, извършваният анализ на взетия биологичен материал се прави с цел да се установи годността му за замразяване, съхранение и бъдещото му използване за трансплантация. В заключение е приета за правилна преценката на органа по приходите, че доставките не попадат в обхвата на чл. 39 от ЗДДС и не следва да се третират като освободени такива, тъй като в крайна сметка, диагностиката е с цел да се установи годността на биологичния материал. Липсват твърдения и доказателства за пряка връзка на евентуална бъдеща терапия, чрез използване на взетия биологичен материал, с действително извършена медицинска дейност, медицинска дейност в процес на извършване или конкретно планирана такава дейност, съгласно т. 1 от диспозитива на Решение от 10.06.2010 г. по дело C-262/08, *CoryGene A/S*. Решаващият орган се е позовал на Решение №2882 от 02.03.2021 г., постановено по адм. дело № 7934/2020 г. по описа на ВАС, Първо отделение, както и на Решение №2727 от 20.04.2022 г. на

Административен съд - София град /АССГ/, първо отделение.

В хода на съдебното производство са допуснати и изслушани заключения по Съдебно – медицинска експертиза /СМЕ/ и Съдебно – счетоводна експертиза /ССЕ/. Със заключението по СМЕ се установява, че извършваните от жалбоподателя, при предоставяне на процесните услуги изследвания се групират в две категории. Първата е изследвания свързани с експертиза на донора /сурогатния донор/, които включват вирусологични изследвания. Втората категория изследвания са свързани с експертиза на взетия биологичен материал /кръв и тъкан от пъпа на новороденото/, целящи да установят терапевтичната пригодност на взетия биологичен материал, които имат по-скоро диагностичен характер и включват флуоцитометрични и културелни изследвания и Бактериологично изследване. Вещото лице посочва, че процесните изследвания са обосновани от практическата нужда да бъде допуснат до дългосрочно криосъхранение само годен, т.е. потенциално безопасен и качествен биологичен материал и също тези изследвания са регулаторно изискуеми. Последното е продиктувано от високият обществено-здравен риск от потенциално разпространение на трансмисивни инфекции при биологичното банкиране, което именно обуславя факта, че на европейско и на национално регулаторно ниво са определени задължителните изследвания за безопасност при експертизата на донори на тъкани и клетки.

В заключението на вещото лице се сочи, че изследвания никога не се правят самоцелно, а винаги са свързани или е диагностична, или с профилактична (скринингова) цел - т.е. за установяване, адекватно лечение, недопускане или предотвратяване на развитието и/или усложненията на заболявания. включително за установяване на латентни състояния и/или за носителство на инфекциозни агенти, потенциално вредни мутации и пр. рискови фактори за здравето, като това важи и с пълна сила за изследванията извършвани от жалбоподателя.

От заключението на ССЕ се установява, че жалбоподателят не е упражнил право на приспадане на данъчен кредит, като извършваните от дружеството доставки са третираны като освободени такива.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Жалбата е подадена от надлежна страна, в срока по чл. 156, ал. 1 във връзка с ал. 5 от ДОПК и след обжалване на ревизионния акт по административен ред, поради което същата е ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Разгледана по същество е ЧАСТИЧНО ОСНОВАТЕЛНА, по следните съображения:

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално - правните разпоредби по издаването му.

Осъществявайки контрол в посочения обхват, настоящият състав приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, съгласно приложената Заповед № РД-01-128/18.02.2020г. на директора на ТД на НАП С., в кръга на

определените му правомощия, в резултат на надлежно възложена ревизия съгласно чл. 112 и чл. 113 от ДОПК. със ЗВР №Р-22221022001999-020-001 от 20.04.2022 г., изменена със ЗИЗВР/ №Р-22221022001999-020-002 от 07.07.2022 г., ЗИЗВР №Р-22221022001999-020-003 от 23.08.2022г. и при спазване на разпоредбата на чл. 114, ал.3 ДОПК за удължаване срока на ревизията, съобразно издадената заповед за удължаване на срока № Р-22221022001999-ЗИД-00/29.09.2022г. на изпълнителния директор на НАП по мотивирано предложение на териториалния директор изх. № Р-22221022001999-Д-49-001/26.09.2022г. и издадена Заповед №Р-22221022001999-020-004 от 29.09.2022 на органа възложил ревизията.

Видно от приложеното копие на процесния РА, същият е подписан с електронен подпис. Представените писмени и веществени доказателства, удостоверяват наличието на квалифициран електронен подпис на издателите на акта. В тази връзка настоящият състав приема, че оспореният РА е издаден от компетентен орган по чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в рамките на законоустановените срокове, в предвидената форма, съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа изискуемите реквизити по чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

Предметът на основния спор по делото, с оглед изложените в жалбата възражения и установените от административния орган обстоятелства, се свежда до правилното въвеждане на разпоредбата на чл. 132, §1, буква б) от Директива 2006/112/ЕО във вътрешното законодателство с материално-правната разпоредба на чл. 39, т. 1 от ЗДДС и нейното приложение, с оглед преюдициалните заключения на СЕС в решения по дело С-86/09 и дело С-262/08.

Съгласно член 39, т. 1 ЗДДС, озаглавен "Доставка, свързана със здравеопазване" в глава четвърта "Освободени доставки и придобивания", освободена доставка е 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. С цитираната разпоредба на националното право е транспонира тази на чл. 132, § 1, б. "б" от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност.

Според последната: "Държавите-членки освобождават следните сделки:

б) 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. "

От съдебната практика на Съда на ЕС по тълкуване на Шеста директива и сега действащата Директива 2006/112 относно общата система на ДДС следва, че освободените доставки, регламентирани в посочените актове на вторичното право на Съюза представляват самостоятелни понятия на това право, които имат за цел да избегнат различия в прилагането на режима на ДДС в различните държави членки (вж. по аналогия по-специално Решение от 25 февруари 1999 г. по дело CPP, С-349/96, Р., стр. I-973, точка 15 и Решение от 28 януари 2010 г. по дело Eulitz, С-473/08, точка 25), както и че освобождаването по член 132 от Директива 2006/112 не цели освобождаване

от ДДС на всички дейности от обществен интерес, а единствено на тези, които са изброени и много подробно описани (вж. по аналогия по-конкретно Решение от 11 юли 1985 г. по дело Комисия/Германия, 107/84, R., стр. 2655, точка 17, Решение от 20 ноември 2003 г. по дело D'Ambrumenil и Dispute R. S., C-307/01, R., стр. I-13989, точка 54 и Решение по дело Eulitz, посочено по-горе, точка 26 и цитираната съдебна практика).

Формулировките, използвани за определяне на случаите на освобождаване, посочени в член 132 от Директива 2006/112, подлежат на стриктно тълкуване, като се има предвид, че тези случаи на освобождаване са изключение от общия принцип, който произтича от член 2, параграф 1, букви а) и в) от Директива 2006/112 и според който всяка доставка на стоки или услуги, извършена възмездно от данъчнозадължено лице, се облага с ДДС. Все пак тълкуването на тези формулировки трябва да бъде съобразено с преследваните с освобождаването цели и да зачита присъщия на общата система на ДДС принцип за данъчен неутралитет. В този смисъл правилото за стриктно тълкуване не означава, че формулировките, използвани в посочения член 132 за определяне на случаите на освобождаване, трябва да бъдат тълкувани по начин, който би лишил последните от тяхното действие (вж. по аналогия по-конкретно Решение от 14 юни 2007 г. по дело Haderer, C-445/05, R., стр. I-4841, точка 18 и цитираната съдебна практика, Решение от 19 ноември 2009 г. по дело D. Bosco Onroerend Goed, C-461/08 Сборник, стр. I-11079, точка 25 и цитираната съдебна практика, както и Решение по дело Eulitz, посочено по-горе, точка 27 и цитираната съдебна практика).

От приложените по делото договори, въз основа на които същите са издадени се установява, че предмет на спорните доставки са следните дейности, които „ТЪКАННА БАНСА САДАСА 2007“ ЕООД приема да извърши срещу възнаграждение, а именно: 1. да вземе биологичен материал съдържащ стволони клетки/ по време на раждането на детето на ВЪЗЛОЖИТЕЛЯ; 2. Да извърши всички необходими действия, включително обработката, задължителните микробиологични и аналитични изследвания, както и дългосрочното криосъхранение на пробата /стволовите клетки/, за срока на договора; 3. да издаде специален Сертификат за криосъхранение, обозначаващ едновременно идентичността на донора /детето на ВЪЗЛОЖИТЕЛЯ/ и на пробата и 4. по искане на ВЪЗЛОЖИТЕЛЯ /ДОНОРА/ и в съответствие с регулаторните изисквания, да отпусне пробата за медицинско /терапевтично/ заведение.

Описаните по-горе дейности може да се приеме, че са идентични или сходни с дейностите на дружествата в главните производства по дела C-86/09 и C-262/08, видно от изложените в същите мотиви т. 16 по дело C-86/09 и т. 16 от C-262/08. По делото няма спор, че жалбоподателят е лечебно заведение, регистрирано по ЗЛЗ като тъканна банка по смисъла на чл. 10, т. 7 от ЗЛЗ и има разрешение за извършване на дейност по вземане, експертиза, опаковане, етикиране, транспорт и предоставяне на кръв от пъпна връв и плацента, на фрагмент от пъпна връв и на тъкан, плацента за автоложна и фамилна алогенна трансплантация.

С Решение на Съда на ЕС от 10.06.2010 г. по дело C-86/09, постановено по тълкуване на посочената разпоредба на правото на ЕС, Съдът приема, че

когато имат за цел единствено да гарантират наличието на определен ресурс за лечение, ако се породи необходимост от такова, но не и да служат за диагностика, терапия и, доколкото е възможно, успешно лечение на заболявания или разстройства на здравето, дейностите, изразяващи се в изпращане на комплект за вземане на кръв от пъпната връв на новородени, в изследване и преработване на тази кръв и евентуално в съхраняване на съдържащите се в нея стволови клетки с оглед на евентуална бъдеща терапевтична употреба, разглеждани заедно или поотделно, не попадат в обхвата нито на понятието "болнична и медицинска помощ", съдържащо се в член 132, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112/ЕО, нито в обхвата на понятието "предоставяне на медицинска помощ", съдържащо се в член 132, параграф 1, буква в) от тази директива. Това важи и по отношение на изследването на кръвта от пъпната връв, освен ако това изследване действително има диагностична цел, нещо което националната юрисдикция следва да провери.

По делото е допусната и приета неоспорена от страните СМЕ, в която се посочва, че услугите, предоставяни от жалбоподателя, съгласно условията на стандартния договор, сключван с клиентите (донорите/пациентите на „ТБ САДАСА 2007“, включват дейности по изследване (експертиза) и оценка, както на здравословното състояние на донора (сурогатния донор - майката), така и на взетия биологичен материал (тъкани, клетки). Въпросните дейности съответстват на конкретните изисквания, поставени от приложимото здравно законодателство и по-конкретно на НАРЕДБА No 6 от 5.03.2007 г. за утвърждаване на медицински стандарт за трансплантация на органи, тъкани и клетки, като подробно е описано какви изследвания се включват. Вещото лице групира извършваните от жалбоподателя изследвания условно в две групи: изследвания, свързани с експертизата на донора (сурогатния донор) и изследвания, свързани с експертизата на взетия биологичен материал (кръв и тъкан от пъпна връв на новороденото).

Първите са стандартно извършвани изследвания, целящи да установят безопасността на взетия биологичен материал за трансплантация. Тези изследвания имат скринингов характер и включват **вирусологични изследвания** на венозна кръв, взета от родилката, за наличие на активна инфекция или носителство на определени инфекциозни причинители, като същите са регулаторно определени от НАРЕДБА No 6 от 5.03.2007 г. и в съответствие с изискванията на *Евродирективите за клетки и тъкани*, като задължително се търси носителството най-малко на следните серологични маркери: Н. I-II антитела (СПИН); HbsAg и А. Н. антитела (хепатит В); HCV антитела (хепатит С); специфични IgG и IgM за *Treponema pallidum* (сифилис); антитела за С. (цитомегаловирус).

Втората група изследвания са стандартно извършвани изследвания, чиято цел е да установят терапевтичната пригодност на взетия биологичен материал. Вещото лице посочва, че тези изследвания имат по-скоро диагностичен характер и включват:

- **Флоуцитометрични и културелни** изследвания, които не са определени регулаторно, но са дефинирани в стандартните оперативни процедури на жалбоподателя и тези на партньорската тъканна банка (Cells4Life) от

Великобритания. Това са: определяне на общия брой клетки с ядро; определяне броя на моноцитите; определяне на броя, на експресиращите клъстера на диференциация 34 (CD34+) - показател за съдържание на стволови и прогениторни клетки; определяне на виталитета (жизнеността) на клетките с ядро (%); определяне на виталитета (жизнеността) на CD3 4 + клетките (%); определяне на пролиферативния потенциал (изброяване на колониформени единици /CFU) на CD34+ клетките.

- **Бактериологично изследване** на взетата умбиликална кръв за наличие на бактериална контаминация с т.нар. „банална флора“. В заключението се сочи, че стандартно се прави високо- чувствителен инкубационен тест за стерилност, като от положителните кръвни проби се взема посевка за идентификация на бактериалния замърсител. Установените бактериални контаминанти биват изследвани за антибиотична чувствителност и резултатите се представят в антибиограма. В зависимост от вида на контаминанта, (бактериалния замърсител) и от степента на бактериална контаминация (бактериалния товар), в някои случаи, контаминирани проби могат да бъдат допуснати до дългосрочно криосъхранение, а в други случаи - не.

В приетата експертиза, а и в съдебното заседание вещото лице посочва, че въпросните изследвания са обосновани от практическата нужда да бъде допуснат до дългосрочно криосъхранение само годен, т.е. потенциално безопасен и качествен биологичен материал. В заключението се сочи също така, че изследвания са свързани с предотвратяване на конкретен риск за здравето на повече хора, по същата логика и в сходна или еквивалентна степен на връзката между ваксинационните кампании и епидемичните ситуации. При тези данни следва да се приеме, че обработката и изследването на кръв и тъкан от пъпна връв в случая нямат единствено за цел да гарантират наличието на определен ресурс за лечение, ако се поради необходимост от такова, в който смисъл са мотивите на Решение С-86/09. Заключение на вещото лице, което съдът изцяло кредитира като обективно, пълно и обосновано е, че така описаните изследвания са свързани или с диагностична, или с профилактична (скринингова) цел - т.е. за установяване, адекватно лечение, недопускане или предотвратяване на развитието и/или усложненията на заболявания. включително за установяване на латентни състояния и/или за носителство на инфекциозни агенти, потенциално вредни мутации и пр. рискови фактори за здравето. От приложените по делото договори и сключените към всеки един от тях допълнителни договори /т. 11.2/, също така е видно, че пробата от кръвта на майката се взема в количество от две епруветки, като на едната проба се прави анализ с диагностична цел, за да се установи пряка връзка с бъдеща терапия, терапия в процес на извършване или конкретно назначена от медицинско лице терапия.

С оглед изложеното, в контекста на цитираната съдебна практика следна да се приеме, че за извършените от жалбоподателя услуги по вземане и изследване на кръв и тъкан от пъпна връв за автoločна и фамилна алогенна трансплантация, които са неразделна част от цялостната доставка по вземане и съхранение на кръв и тъкан от пъпна връв са и с диагностична цел, а не единствено да се установи годността на взетия материал и в този

смисъл същите следва да се считат за освободени от облагане с ДДС по смисъла на Директива 2006/112. Услугите по вземане и съхранение на кръв и тъкан от пъпна връв се явяват част от дейността по трансплантация по смисъла на чл. 2, ал. 5 от ЗТОТК, съгласно която трансплантацията включва и дейностите, свързани с донорство, осигуряване, характеризизиране, експертиза, обработка, преработка, етикетиране, съхраняване, транспортиране и предоставяне на органи, тъкани и клетки, предназначени за ползване в хуманната медицина, които са медицински услуги по смисъла на чл. 82, ал. 1, т. 5 от ЗЗ. Съгласно чл. 28б от ЗЛЗ тъканната банка е лечебно заведение, в което лекар с помощта на други специалисти взема, изследва, етикетира, обработва, транспортира, съхранява и преработва органи, тъкани и клетки с медицински цели. ЗТТОК дефинира предвидената в чл. 28б от ЗЛЗ дейност на лечебното заведение – тъканна банка като трансплантация. От своя страна, за да е налице доставка по на чл. 39, т. 1 от ЗДДС следва да са изпълнени кумулативно следните предпоставки: да е налице здравна (медицинска) услуга и услугата да е извършена от лечебно заведение. В тази връзка дори и да се приеме, че цялостната дейност на жалбоподателя по вземане и съхранение на стволови клетки не попада в обхвата на освободените доставки по смисъла на член 132, параграф 1, букви б) и в) от Директива 2006/112, в контекста на мотивите по двете преюдициални заключения на СЕС и даденото тълкуването на понятието „медицинска помощ“, тъй като по делото липсват доказателства за планирана терапия чрез използване на взетия биологичен материал или за действително извършена такава или в процес на извършване, то за същите не може да се приеме, че не попадат в понятието за „здравни (медицински) услуги“ по смисъла на цитираните по-горе разпоредби, които са част от вътрешното законодателство. В този смисъл основателни са изложените в жалбата възражения, че нито в Решение на СЕС от 10.06.2010 г. по дело C-86/09, F. Health Technologies L. /FHT/, нито в Решение на СЕС от 10.06.2010 г. по дело C-262/08, CopyGene A/S/, е тълкуван термина "здравни (медицински услуги)", използван в разпоредбата на член 39, т. 1 от ЗДДС. Правилно е и изложеното в жалбата, че за да бъде разпоредбата на чл. 132 § 1, б. "б" и "в" от Директива 2006/112 в смисъла, предаден с решенията на СЕС, тя трябва да е съответно въведена в националното ни законодателство чрез норма на транспониращия нормативен акт, в случая ЗДДС. Това обстоятелство жалбоподателят оспорва, като твърдението, че нормата е неточно въведена в националното ни законодателство следва да се приеме за основателно. В националното законодателство термините "медицинска помощ" и "медицински услуги" не са синонимно използвани, тъй като тези изрази, както се сочи и от жалбоподателя се съотнасят като вид към род. Следователно налице е несъответствие между понятията по смисъла на Директива 2006/112 и тези във вътрешното законодателство, използвани при определяне обхвата на освободените доставки. В тази връзка основателно се явява и възражение срещу приложимостта на принципа на съответстващото тълкуване, противоречащ на формулировката на националната разпоредба, тъй като това води до нарушаване на изискването за правна сигурност и легитимните правни очаквания.

Правната сигурност за данъчните субекти предполага те да получават квалифицирано административно обслужване, в т.ч. и навременен административен контрол (в системата на публичните финанси, най-вече на данъчно - осигурителен контрол), каквото в случая липсва. От практиката на българската специализирана администрация по приложението на сега действащият ЗДДС (чл. 39, т.1) и тълкуването на тази разпоредба не е видно да е изрязвано единно и непротиворечиво становище, в т.ч. и след постановяване на преюдициалните заключения на СЕС по дела: C-86/09 и C-262/08. Така например видно от общодостъпното на официалната страница на НАП „Въпроси и отговори“ писмо изх. № 20-00-228/29.08.2011г. се приема следното: „.....Във връзка с гореизложеното и доколкото чл.39, т.1 от ЗДДС указва, че 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 са освободени (когато са извършвани в качеството им на доставчик), то извършваните услуги по обработка на кръв от пълна връв, обработката и изолирането на ембрионалните стволови клетки от кръвта от пълна връв, проверка за бактерии, гъбички и вируси следва да се третират като освободени доставки по смисъла на чл.39 от Закона, ако същите се извършват с диагностична цел или доставчикът им е здравно или лечебно заведение“.

Различният данъчен режим с оглед даденото от посочените заключения на СЕС по дела: C-86/09 и C-262/08 тълкуване на чл. 132 § 1, б. "б" и "в" от Директива 2006/112 е отличен спрямо жалбоподателя с възлагането на ревизия от 20.04.2022г. след изминал над десет годишен период от време, през който същият ежесечно е декларирал по реда на ЗДДС осъществените от него доставки като освободени такива на основание чл. 39, т. 1 от ЗДДС. Това обстоятелство е било известно на данъчната администрация, като липсата на отправени покани до жалбоподателя за корекция на декларираните доставки, поради неправилно данъчно третиране на същите като освободени и наличието на изразено от страна на данъчната администрация становище цитирано по- горе, че доставките от посочения вид се третират като освободени, несъмнено е създавало у жалбоподателя разбирането за правилното деклариране на тези доставки. В тази връзка основателно в случая се явява възражението, че с издаването на РА са нарушени основните принципи на правото на ЕС, а именно тези на правна сигурност и на легитимните правни очаквания. Същевременно с приетата по делото ССЕ се установява, че жалбоподателят не е упражнил право на данъчен кредит, каквото безспорно би възникнало, при своевременна корекция на режима на доставките, каквато националният закон предоставя.

Принципът на правна сигурност, който е общ принцип на правото на Съюза, изисква правната уредба да бъде ясна и точна, а прилагането ѝ да бъде предвидимо за засегнатите лица (C-566/17, Определение от 8 ноември 2007 г. по дело F. M. и Cargill, C 421/06, точка 56; Решение от 21 юли 2011 г. по дело A. Trasformazioni/Комисия, C 194/09 P, точка 71).

СЕС многократно е постановявал че "общностното законодателство трябва да бъде сигурно и предвидимо за тези, по отношение на които се прилага. Когато става дума за правна уредба, която може да доведе до финансови последици, това изискване за правна сигурност се налага с особена строгост, за да могат заинтересованите лица да се запознаят с точния обхват на задълженията,

които тя им налага, за да позволи на такова лице да предвиди и определи размера на дължимия данък към определен момент въз основа на наличните и достъпни за него текстове и данни" / решения по дела C-566/17, т. 114, C 255/02, т. 63, C 251/16, т. 26, C 425/12, т. 18 и т. 22, решение И./Комисия, 325/85, т. 18/.

Съгласно тази съдебна практика, когато разпоредбите на дадена директива се явяват безусловни и достатъчно точни по съдържанието си, на тях може да се прави пряко позоваване пред националните юрисдикции срещу държавата, но не могат сами по себе си да пораждат задължения за частноправен субект и следователно позоваването на самите разпоредби пред национална юрисдикция не е възможно срещу такъв субект. Така задълженията, произтичащи от директива, трябва да бъдат транспонирани в националното право, за да може да се направи пряко позоваване на тях срещу частноправен субект.

Също е вярно, че съгласно постоянната съдебна практика данъчнозадълженото лице, което е създадо условията за получаване на дадено право чрез злоупотреба или измама, не може да се позовава на принципа за оправдани правни очаквания, за да се противопостави на отказа за предоставяне на съответното право в съответствие с принципа на забрана на злоупотребите (вж. в този смисъл решения от 8 юни 2000 г., *Breitsohl*, C 400/98, EU: C: 2000: 304, т. 38, *Halifax*, т. 84, и от 18 декември 2014 г., *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti* и др., C 131/13, C 163/13 и C 164/13, EU: C: 2014: 2455, т. 60). Настоящият случай не е такъв.

По делото няма спор, че жалбоподателят от датата на регистриране по ЗДДС т.е. от 18.12.2009г. в т.ч. и за целия ревизиран период от 01.12.2016г. до 31.03.2022г. ежесечно е декларирал пред НАП доставките като освободени - „здравна (медицинска) услуга“ и на основание чл. 39 от ЗДДС не е начислявал ДДС в издадените фактури. Това обстоятелство е било известно на приходната администрация независимо, че решенията по посочените заключения на СЕС по дела: C-86/09 и C-262/08, на които ответната страна се позовава са от 10.06.2010г.

Освен това, в областите, регламентирани от правото на Съюза, правните норми на държавите членки трябва да бъдат формулирани недвусмислено, за да позволяват на лицата, до които се отнасят, да се запознаят ясно и точно с правата и задълженията си, а на националните юрисдикции — да гарантират спазването им (решение Комисия/Италия, 257/86, т. 12, C-183/14, т. 31-32/. В настоящият случай не може да се твърди, че прилагането на разпоредбата на чл. 39, т. 1 от ЗДДС има такъв характер, след като са изразявани различни становища по нейното тълкуване, както и предвид обстоятелството, че понятията за „медицинска помощ“ и „медицинска услуга“, с които борави ЗЗ и ЗЛЗ и, към които препраща нормата на чл. 39 от ЗДДС не са синоними, като липсва произнасяне относно различния обем на националната и на съюзната правни норми, определящи ДДС статута на процесните доставки.

Приходната администрация не е предприела никакви действия по отношение на жалбоподателя, с които да го уведоми относно неправилното, според нея, третиране на тези доставки и това нейно поведение е продължило повече от десет години до месец април 2022 година, когато е възложена ревизията на

жалбоподателя т. е няма как да не се твърди, че данъчната администрация сама е създала условия за оправдани правни очаквания, че жалбоподателя, няма задължение да събира ДДС за услугите, поради което жалбоподателя би имал основателно възражение срещу всеки опит за издаване на акт за установяване на задължения за ДДС във връзка с услугите. По-специално би следвало да се вземе предвид обстоятелството, че предприятие, което събира данъка за сметка на държавата, не трябва да има по-добри познания в областта на данъчното право от държавата и поради това е могло да се опре на съответните разпоредби. Това поведение на данъчната администрация, като орган прилагащ данъчното законодателство и контролиращ неговото спазване безспорно е създавало у жалбоподателя увереност в правилното разбиране и прилагане на ЗДДС, при фактуриране на доставката на услуги, определена във вътрешното законодателство като „здравна (медицинска) услуга“, че същата е освободена доставка по смисъла на чл. 39, т. 1 от ЗДДС. СЕС в решението по дело С 183/14/ т. 30-32/ позовавайки се на съдебната практика посочва, в областите, регламентирани от правото на Съюза, правните норми на държавите членки трябва да бъдат формулирани недвусмислено, за да позволяват на лицата, до които се отнасят, да се запознаят ясно и точно с правата и задълженията си, а на националните юрисдикции — да гарантират спазването им. Определено както бе посочено дефинирането като освободени доставки на извършването на „здравна (медицинска) услуга“ не съответства точно и напълно на тълкуването на чл. 132 б. „б“ от Директива 2006/112. При това положение няма основание да се поддържа, че такива разпоредби от националното право установяват по достатъчно ясен и точен начин, че всички „здравна (медицинска) услуга“ са освободени.

Вярно е и, че постоянната практика на СЕС сочи, че не може да се прави позоваване на принципа за защита на оправданите правни очаквания, когато е налице ясна разпоредба от правен акт на Съюза, и действия на натоварен с прилагането на правото на Съюза национален орган, които са в противоречие с това право, не биха могли да породят у икономическия оператор оправданото правно очакване, че ще бъде третиран по начин, противоречащ на правото на Съюза/ С -349/17 /, но задължението на националния съд да се позове на съдържанието на директива, когато тълкува или прилага релевантните норми на вътрешното право, се ограничава от общите принципи на правото, и по-специално от принципите на правна сигурност и на забрана за обратно действие, и не може да служи за основа на тълкуване *contra legem* на националното право, а трябва да е съобразено с общите принципи на правото и най-вече на принципа на правна сигурност (решение от 15 април 2008 г., С-268/06, ЕУ: С: 2008: 223, т. 100, С -412/15, С -326/15, т. 42-43). В случая настоящият съдебен състав намира за основателни доводите на жалбоподателя за нарушени принципи на правната сигурност и на легитимните правни очаквания при издаването на обжалвания РА.

По изложените съображения, РА в тази му част като материалнонезаконосъобразен следва да бъде отменен.

Предмет на спора в настоящото производство е и допълнително начислен ДДС на основание чл. 67, ал.2 от ДОПК за периодите м. 01.2018 г., м. 11.2019

г. и м. 03.2021 г., общо в размер на 2 183,32 лв. за продажбата на четири употребявани автомобили. В жалбата се сочи, че за процесните автомобили дружеството не е начислило ДДС на основание чл. 50, ал. 1, т. 2 от ЗДДС. Съгласно посочената разпоредба освободена е доставката на стоки или услуги, на които при производството, придобиването или вноса не е било налице право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 70. Разпоредбата на чл. 70 от ЗДДС изброява изчерпателно случаите, в които независимо че са изпълнени условията на чл. 69 или 74, то правото на приспадане на данъчен кредит не е налице. В случая е установено, че два от автомобилите са закупени от нерегистрирани по ЗДДС лица, а за останалите два във фактурите е отразено, че продажбите се облагат по специалния ред за облагане на маржа. При тези данни не може да се приеме, че при придобиването на автомобилите за жалбоподателя не е било налице право на данъчен кредит на основание чл. 70 от ЗДДС, поради което не следва да се приеме, че правилно жалбоподателят не е начислил ДДС на основание чл. 50, ал. 1, т. 2 от ЗДДС.

По изложените съображения съдът намира жалбата в тази ѝ част за неоснователна, поради което РА в частта на допълнително начислен ДДС на основание чл. 67, ал.2 от ДОПК за периодите м. 01.2018 г., м. 11.2019 г. и м. 03.2021 г., общо в размер на 2 183,32 лв. следва да бъде потвърден.

При това положение, на основание чл. 161, ал. 1, изр. 1 от ДОПК, оспорващия претендира разноски, като присъдените такива следва да включват за внесена държавна такса в размер на 50лв и за заплатено възнаграждение за вещи лица общо в размер на 1 731, 80 лв., но не и за адвокатско възнаграждение, предвид липсата на представени доказателства за заплатено такова, доколкото към представения договор за правна защита и съдействие липсват доказателства за неговото реално заплащане.

На ответника също се следват разноски, на основание чл. 161, ал. 1, изр. 2 от ДОПК, съобразно отхвърлената част от оспорването, която при материален интерес от 2183,32 лв., съответстващото възнаграждение се определя в размер на 518 лв. за юрисконсултско възнаграждение.

*Водим от горното и на основание чл. 160 и чл. 161 от ДОПК
Административен Съд С. град, III отделение, 17-ти състав,*

РЕШИ:

ИЗМЕНЯ Ревизионен акт /РА/ №Р-22221022001999-091-001/27.02.2023г., потвърден с Решение № 647/19.05.2023г. на директора на Дирекция ОДОП С. в обжалваната част като:

- установения резултат по ЗДДС - данък за внасяне за м. 01.2018г. в размер на 12033,33 лв. определя на данък за внасяне в размер на 83,33лв., ведно със съответните лихви в размер на 42,78 лв.;

- установения резултат по ЗДДС - данък за внасяне за м. 11.2019г. в размер на 40 222,11 лв. определя на данък за внасяне в размер на 749,99лв., ведно със съответните лихви в размер на 245,88лв.

- установения резултат по ЗДДС - данък за внасяне за м. 03.2021г. в размер на

27 366,67 лв. определя на данък за внасяне в размер на 1 350 лв., ведно със съответните лихви в размер на 259,97 лв.;

ОТМЕНЯ Ревизионен акт /РА/ №Р-22221022001999-091-001/27.02.2023г., потвърден с Решение № 647/19.05.2023г. на директора на Дирекция ОДОП С. в останалата обжалвана част.

ОСЪЖДА дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП да заплати на „ТЪКАННА БАНКА САДАСА 2007“ ООД, ЕИК[ЕИК] разноси по делото в размер на 1 781 лв.

ОСЪЖДА „ТЪКАННА БАНКА САДАСА 2007“ ООД, ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. при ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение в размер на 518 лв.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му.

СЪДИЯ: