

РЕШЕНИЕ

№ 1817

гр. София, 18.03.2019 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 51 състав,
в публично заседание на 18.12.2018 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Анета Юргакиева

при участието на секретаря Светла Гечева, като разгледа дело номер **1509** по описа за **2018** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 226 от АПК във връзка с § 2 от ДОПК вр. чл.156 – 161 ДОПК.

Образувано е въз основа на Решение № 15233 от 12.12.2017 г. по адм. дело № 11300/2017 г. на Върховния административен съд, с което е върната за ново разглеждане жалбата на [фирма] срещу Ревизионен акт (РА) № 22222516003676-091-001/15.09.2016г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП - С., потвърден с Решение № 2261/20.12.2016г. на директора на Дирекция "ОДОП" при ЦУ на НАП.

Според изложеното в жалбата, ревизионният акт е издаден в противоречие с материалноправните разпоредби и при съществени процесуални нарушения. Конкретно се твърди, че констатациите на органите по приходите са в противоречие с принципа за обективност по чл.3 от ДОПК, тъй като не се основават на действителните факти от значение за случая. Сочи се, че префактуриране на разходи за топла и студена вода по договора с [фирма] няма, няма и префактурирани разходи за електроенергия и медицински консумативи по договора с [фирма], каквито констатации се съдържат в ревизионния доклад. Жалбоподателят счита, че префактурираните консумативни разходи неправилно са включени в данъчната основа на доставката на услугата „отдаване под наем“, тъй като посочените консумативни разходи не попадат в приложното поле на чл.26, ал.2 и ал.3 ЗДДС. Поддържа, че издадените фактури за консумирана вода, ел.енергия и телефонни услуги не обективират реално извършени доставки с посочения предмет, тъй като за

издателя на услугите съществува фактическа и правна невъзможност да ги извърши, а префактурирането не отразява никаква икономическа дейност, а е в изпълнение на изискванията за редовна счетоводна отчетност. Тези парични разходи са заплащани от наемодателите като титуляри на съответните партии и липсват доставки, по които наемодателите да са били доставчици. На следващо място, жалбоподателят излага становище, че дори да бъде счетено за доставка префактурирането на консумативни разходи, то тя би попаднала в хипотезата на освободена достака по чл.50, т.1 ЗДДС, тъй като МБАЛ Доверие АД извършва здравни услуги, които съгласно чл.239 ЗДДС са освободени доставки. По отношение на извършените доставки по сключени договори за клинични изпитвания жалбоподателят поддържа, че мястото на доставките по тези договори е извън територията на Република България и за тях не следва да бъде начисляван ДДС съгласно чл.86 ЗДДС, следователно не формират облагаем оборот, който да е основание за задължителна регистрация. Също така, навеждат се доводи, че доставките по клиничните проучвания са медицински услуги и поради това са освободени доставки по смисъла на чл.39 ЗДДС. Искане се отменя на РА и присъждане на сторените по делото деловодни разходи и на юрисконсултско възнаграждение. В съдебното заседание жалбоподателят се представлява от юрк. Г. и адв. Р., които поддържат жалбата и молят тя да бъде уважена.

Ответникът - Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“-гр.С. при ЦУ на НАП, представляван по делото от юрк. С., оспорва жалбата, моли за потвърждаване на РА и за присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София-град, след като обсъди оплакванията в жалбата, събраните по делото доказателства, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намира следното:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22222516003676-020-001/31.05.2016 г., издадена от С. Н. Г., на длъжност началник отдел „Ревизии и проверки“ в дирекция СДО при ТД на НАП-С.. Ревизията е възложена на [фирма] за установяване на задълженията на дружеството по ЗДДС за периодите от м. 04.2011 г. до м. 01.2016 г. ЗВР е връчена на 06.06.2016 г. по електронен път.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22222516003676-092-001/22.08.2016 г. Срещу констатациите в него е подадено възражение, но същото е преценено като неоснователно.

Ревизията приключва с издаването на Ревизионен акт №Р-22222516003676-091-001/15.09.2016 г., издаден от С. Н. Г. като възложител на ревизията, и М. Б. М., определена за ръководител на ревизията. РА е връчен електронно 16.09.2016 г. по електронен път. Същият е обжалван по административен ред пред директора на Дирекция „ОДОП“, който с Решение №2261/20.12.2016г. е потвърдил ревизионния акт изцяло.

С РА е установено, че дружеството е достигнало облагаем оборот за задължителна регистрация към 31.03.2011 г. и за периодите от м. 04.2011 г. до м. 01.2016 г. са му определени задължения за ДДС общо в размер на 79 968,42 лв., ведно със съответните лихви за забава общо в размер на 24 056,38 лв.

Предприетите от ревизиращите органи процесуални действия и направените от тях констатации и изводи са следните:

Жалбоподателят извършва дейност, свързана с осъществяване на болнична помощ - диагностика и лечение на заболявания, клинични изпитвания на лекарства и медицинска апаратура, учебна и научна дейност.

На ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ №Р-22222516003676-040-001/06.06.2016 г., като в отговор с писмо вх. №2527-00-28/17.06.2016 г. са депозиран документи и писмени обяснения.

Констатирано е, че дружеството е регистрирано по ЗДДС на 06.01.2015 г. на основание чл. 132 от ЗДДС – задължителна регистрация при преобразуване, поради придобиване на непарична вноска /медицинска апаратура/ на стойност 405 900 лв. от [фирма] – регистрирано по ЗДДС лице.

В тази връзка е извършена проверка по установяване на факти и обстоятелства за периода от 01.12.2009 г. до 31.01.2016 г., с цел да се установи реализираният облагаем оборот на дружеството, определен по реда на чл. 96, ал. 2-7 от ЗДДС. Проверката е приключила с Протокол №П-22222516043276-073-001/ 13.05.2016г., съгласно който за периода от 01.04.2010г. до 31.03.2011 г. задълженото лице е реализирало облагаем оборот в размер на 50 117,41 лв.

С оглед горното е направено заключение, че МБАЛ [фирма] е било длъжно да подаде заявление за регистрация по ЗДДС до 14.04.2011 г., тъй като за последните 12 последователни месеца преди текущия месец е реализирало облагаем оборот в размер над 50 000 лв. По тези съображения е прието, че периодите от 28.04.2011 г. до датата, на която лицето е регистрирано от органа по приходите, дружеството дължи данък за извършените от него облагаеми доставки и облагаеми вътреобщностни придобивания и за получените облагаеми доставки на услуги, за които данъкът е изискуем от получателя.

Ревизиращите органи са установили, че през ревизираните периоди жалбоподателят е извършвал основно освободени доставки по чл. 39 от ЗДДС – лечение на граждани по НЗОК, здравно-осигурителни фондове и платен прием в отделения и медико-диагностична дейност.

Дружеството е извършило доставки на услуги по сключени договори за провеждане на клинични проучвания с получатели –чуждестранни лица (А. Г., ГЕРМАНИЯ с V. DE136689302; K. S.A, Полша с V. PL5213169665, PPD G. L., Великобритания с V. GB443087847; Б. Г., А. с V. ATU64226215; М. ФАРМА С. Ф. , Франция с V. FR66326152915 и др.). Доколкото получатели по тези доставки са данъчно задължени лица, установени на територията на трета страна, съгласно чл. 21, ал. 2 от ЗДДС те са с място на изпълнение, където е установен получателят. Ревизиращите са констатирани, че тези доставки не формират облагаем оборот за регистрация по ЗДДС и за тях задълженото лице не следва да начислява данък.

Отделно, установено е, че жалбоподателят е извършвал доставки на стоки или услуги, по които получатели са данъчно задължени лица, установени на територията на Република България - „ [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; „П. Л.” С. клон България, ЕИК[ЕИК] и др., с които ревизираното дружество също е имало сключени договори за извършване на клинични проучвания. За тези доставки ревизиращите са приели, че са с място на изпълнение на територията на страната и попадат извън обхвата на чл.39 от ЗДДС.

На следващо място, в хода на ревизията е констатирано, че жалбоподателят в качеството на наемодател има сключени договори, както следва: с [фирма] – договор за наем на помещение, а с [фирма] – договори за наем на медицинска апаратура. Във

връзка с тях МБАЛ ДОВЕРИЕ АД е издавало на наемателите фактури за потребени електроенергия, телефон и интернет, водоподаване и медицински консумативи.

На последно място, жалбоподателят е извършвал облагаеми доставки, изразяващи се отдаване под наем на зала за провеждане на рекламни кампании, транспортни услуги с немедицински транспорт, префактуриране/доставка на медицински консумативи и медикаменти с получатели – дружества, регистрирани на територията на страната.

Ревизиращите органи са констатирали, че посочените по-горе доставки формират облагаем оборот за регистрация по ЗДДС съгласно чл. 96 от същия закон. За тези доставки задълженото лице, след достигане на облагаемия оборот за регистрация е следвало да начислява ДДС, което не е сторено.

Предвид изложеното и на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2, във връзка с чл. 67, ал. 2 от ЗДДС, органите по приходите са начислили за всеки един от ревизираните данъчни периоди дължимия за извършените облагаеми доставки данък.

При така установената фактическа обстановка съдът формира следните правни изводи:

Жалбата е подадена в срок, от надлежна страна, след изчерпване на задължителния административен ред за обжалване на РА, поради което е допустима.

Разгледана по същество, тя е неоснователна.

Предвид РА е издаден от компетентни органи, при спазване изискванията за форма и съдържа всички задължителни реквизити по чл. 120, ал. 1, ДОПК. Не са допуснати съществени нарушения при провеждане на ревизионното производство.

Основателни са възраженията на жалбоподателя, че в РД са направени погрешни изводи досежно фактите, свързани с предмета на част от префактурираните услуги. Въпреки че в РД точно е описан предмета на всяка една от фактурите, касаещи префактурирани консумативни разходи на наемателите на дружеството, при излагането на фактическите и правни изводи ревизиращите органи невярно са посочили, че жалбоподателят е префактурирал на наемателя [фирма] разходи за водоподаване на топла и студена вода, а на [фирма] – че е префактурирал разходи за електроенергия и медицински консумативи. Независимо от това, съдът приема, че не е допуснато нарушение на принципа по чл.3 от ДОПК, тъй като фактурите, както и предмета на услугите, са точно и коректно посочени, действителните факти от значение за данъчното облагане за отделните данъчни периоди са вярно установени, и именно въз основа на тях са установени размерите на данъчните задължения.

Основният спор по делото касае приложението на материалния закон и се свежда до това дали по отношение на жалбоподателя е възникнало и е било налице основание за регистрация преди регистрирането му по ЗДДС. Жалбоподателят оспорва, че дружеството е достигнало облагаем оборот за задължителна регистрация към 31.03.2011г., съответно че за периода от 28.04.2011г. до датата, на която е регистрирано от органа по приходите – 06.01.2015г. дължи данък за извършените от него облагаеми доставки и облагаеми вътрешнообщностни придобивания и за получените облагаеми доставки на услуги, за които данъкът е изискуем от получателя.

Съгласно чл.96, ал.1 ЗДДС в приложимата редакция, всяко данъчно задължено лице с облагаем оборот 50 000 лв. или повече за период не по-дълъг от последните 12 последователни месеца преди текущия месец е длъжно в 14-дневен срок от изтичането на данъчния период, през който е достигнало този оборот, да подаде заявление за регистрация по този закон. Съгласно ал.2 на същата разпоредба

облагаемият оборот е сумата от данъчните основи на извършените от лицето облагаеми доставки, включително облагаемите с нулева ставка, доставките на финансови услуги по чл. 46 и доставки на застрахователни услуги по чл. 47. Видно от цитираната разпоредба, в облагаемия оборот, релевантен за преценката относно наличието на основания за задължителна регистрация по реда на ЗДДС, се включват данъчните основи на всички извършени от лицето облагаеми доставки, включително облагаемите с нулева ставка, както и извършените доставки на финансови и застрахователни услуги. Облагаема доставка по смисъла на чл.12 от ЗДДС е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице.

I. Спорно между страните, на първо място, е дали в облагаемия оборот следва да бъдат включени префактурираните от жалбоподателя на [фирма] и [фирма] консумативни разходи. За целите на преценката дали префактурираните разходи за консумативи (електроенергия, вода, телефон, интернет) следва да се включват в облагаемия оборот по чл. 96, ал. 2 от ЗДДС на жалбоподателя, съдът съобрази Решение на СЕС от 16 април 2015 година по дело C-42/14. Съгласно т. 1 от диспозитива на това решение при отдаването под наем на недвижими имоти доставките на електроенергия, топлоенергия и вода, както и събирането на отпадъците, извършвани от трети лица в полза на наемателя, който използва пряко тези стоки и услуги, следва да се считат за извършвани от наемодателя, когато последният е сключил договорите за тези доставки и начислява на наемателя единствено направените за това разходи. В т. 27 от цитираното решение СЕС е приел, че при договор, при който наемодателят сключва договора за доставка на комунално-битови услуги и на услугата по събиране на отпадъците, наемодателят е този, който купува въпросните доставки за недвижимия имот, който отдава под наем. Посочено е, че наистина наемателят използва пряко посочените доставки, но не ги купува от специализираните трети лица, като от обстоятелството, че наемодателят купува доставките на тези стоки и услуги, следва, че той трябва да се разглежда като лице, извършващо тези доставки на наемателя. При така даденото тълкуване и предвид липсата на спор относно обстоятелството, че партидите при доставчиците на комунални-битовите услуги са на името на наемодателя /жалбоподателя/, следва да се приеме, че последният купува тези доставки, като впоследствие на свой ред доставя услугите по тях на наемателите, явяващи се крайни ползватели на тези услуги. Доколкото договорите за доставка на електроенергия и вода са сключени от наемодателя /това обстоятелство е безспорно между страните по делото/ и той е получател по тези доставки, касаещи имотите, които отдава под наем, то разходите във връзка с тези услуги се извършат от негово име, поради което именно той следва да се разглежда като лице, извършващо доставки на наемателя, независимо че не е специализирано предприятие. С оглед на това и предвид задължителното тълкуване, дадено в Решение от 16 април 2015 година по дело C-42/14 на СЕС, доставките във връзка с префактурираните на [фирма] разходи за консумативи (телефон и електроенергия) следва да се считат за извършвани от наемодателя /жалбоподателя/. В този смисъл е и решение № 5321 от 24.04.2018г. по адм.д. № 9226/2017г. на ВАС. Същият извод се налага и за префактурираните на МЦ ДОВЕРИЕ АД разходи за вода, телефон и интернет, независимо от обстоятелството, че по тях жалбоподателят се явява наемодател не на недвижим имот, а на медицинска апаратура.

По отношение на процесните фактури не намира приложение и разпоредбата на чл. 26, ал. 5, т. 4 от ЗДДС, според която данъчната основа не включва сумите, платени на доставчика за покриване на разходите, направени от името и за сметка на получателя, когато тези суми са посочени изрично в счетоводството на доставчика. Доколкото в случая не е изпълнено изискването разходите да са извършени от името на получателя по доставките /в случая от името на наемателя/, това изключва хипотезата на чл.26, ал.5, т.4 от ЗДДС.

Не би могла да се възприеме и тезата на жалбоподателя, че дори с префактурирането на разходи да се извършва доставка, то тя е освободена съгласно чл.50, т.1 от ЗДДС. Съгласно цитираната разпоредба освободена е доставката на стоки или услуги, които са използвани изцяло за извършването на освободени доставки и на това основание не е било упражнено правото на приспадане на данъчен кредит по отношение на начисления данък при тяхното производство, придобиване или внос. По делото не е доказано нито че получателите на доставките са ги използвали единствено и само за извършването на освободени доставки (конкретно за извършване на здравни услуги, както се твърди в жалбата), нито че по тях не е упражнено правото на приспадане на данъчен кредит.

II. По отношение на договорите за клинични изпитвания, сключени с данъчно задължени лица, установени на територията на Република България, съдът също намира за неоснователни наведените от жалбоподателя доводи, че издадените във връзка с тях фактури документируют освободени доставки.

Освободените доставки, свързани със здравеопазване, са изброени в чл.39 от ЗДДС, като жалбоподателят претендира, че процесните доставки са обхванати от т.1 - извършването на здравни (медицински) услуги и пряко свързаните с тях услуги, оказвани от здравни заведения и детски ясли по Закона за здравето и от лечебни заведения по Закона за лечебните заведения. Разпоредбата кореспондира с тази на чл.132, параграф1, б. б) и в) от Директива 2006/112/ЕО НА СЪВЕТА от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност. В случая, тъй като е безспорно, че жалбоподателят представлява здравно заведение, спорният въпрос се свежда до това попадат ли услугите, свързани с извършване на клинични изпитвания, в обхвата на понятието „здравни (медицински) и пряко свързаните с тях услуги“. Предвид, че се касае за разпоредба, въвеждаща изключение от общото правило за облагаемост на всички възмездни доставки на стоки и услуги, същата следва да се тълкува ограничително. Легална дефиниция на понятието „здравни (медицински услуги) “ в ЗДДС няма, такава не се съдържа и в Закона за здравето. Съгласно решението на СЕС по дело C-307/01 медицинските услуги, извършвани с цел, различна от тази на защитата, включително поддържането или възстановяването на човешкото здраве, не могат, според практиката на Съда, да се ползват от освобождаването. В решението се посочва, че ако контекстът, в който се извършва медицинска услуга, позволява да се установи, че неговата основна цел не е защитата, включително поддържането или възстановяването на здравето ..., освобождаването не се прилага за услугата. Видно не само от цитираното решение, Съда на ЕС е възприел, че основният критерий за определянето на това дали една услуга трябва да бъде освободена от ДДС е

целта, за която тя се предоставя, като на освобождаване подлежат само медицинските услуги, предоставяни с цел опазване, включително поддържане и възстановяване на човешкото здраве.

В случая услугите, предоставяни от жалбоподателя в изпълнение на договорите за клинични проучвания, макар и извършвани от здравно заведение и свързани с лекарствени продукти, не са здравни (медицински) услуги. Предметът на тези услуги е извършването на клинично изпитване на лекарствени продукти, а не предоставянето на здравни грижи и медицинска помощ, съответно получател на тези услуги са възложителите-търговски дружества, а не физически лица, каквито единствено могат да бъдат потребителите на здравни услуги. В съответствие с насоките, дадени от СЕС, за съда няма съмнение, че основаната цел на предоставяните услуги, свързани с извършване на клинични изпитвания, е събирането на данни за действието и ефикасността на изпитваните лекарствени продукти, а прилагането на тези лекарствени продукти върху пациенти е средство, начин за осъществяване на услугата към нейния възложител. С оглед на това съдът приема, че предоставяните и фактурирани по договорите за клинични проучвания услуги не са здравни услуги по смисъла на чл.39,т.1 от ЗДДС, поради което не са освободени доставки.

На следващо място, съдът не намира за основателни и доводите на жалбоподателя, че мястото на доставка по договорите за клинични изпитвания, сключени с К. БЪЛГАРИЯ Е.; ТП А. З. Ю К. Л., Е. К. Р.“ Е. и [фирма], е извън територията на Република България. Съгласно чл. 21 ал.2 от ЗЗДС мястото на изпълнение при доставка на услуга, когато получателят е данъчно задължено лице, е мястото, където получателят е установил независимата си икономическа дейност. Съгласно чл.11,ал.2 от ЗДДС получател по смисъла на този закон е лицето, което получава стоката или услугата. Видно от чл. 114, ал.1 от ЗДДС един от задължителните реквизити на фактурата е името и адреса на получателя по доставката заедно с неговия идентификационен номер, съответно номера по чл. 84 от ДОПК - когато получателят е нерегистрирано по този закон лице или идентификационен номер за целите на ДДС - когато получателят е регистриран в друга държава членка, съответно друг номер за идентификация на лицето, когато такъв се изисква съгласно законодателството на държавата, където е установен получателят. С издаването на процесните фактури, самият жалбоподател е посочил и идентифицирал получателите на услугите. Не може да бъде споделена тезата, че въпросните дружества не са действали в самостоятелно качество, след като сключвайки въпросните договори, те са встъпили в търговски отношения с произтичащите от това права и задължения и реализират определена икономическа дейност. Обстоятелството, че крайни получатели на резултатите от клиничните проучвания са други данъчно задължени лица е ирелевантно за преценката относно това кои са страните по конкретните доставки, идентифицирани със сключените договори и издадените в съответствие с тях фактури.

В обобщение на изложеното, съдът възприема изцяло изводите на органите по приходите, че спорните доставки представляват облагаеми доставки и стойността по издадените за тях фактури участва при формирането на

облагаемия оборот на жалбоподателя. При това положение се потвърждават констатациите на ревизиращите за достигнат от МБАЛ Доверие АД облагаем оборот за задължителна регистрация съгласно чл.96, ал.1 от ЗДДС към 31.03.2011г. Жалбоподателят е следвало съгласно чл. 101, ал.1 ЗДДС да подаде заявление за регистрация най-късно до 14.04.2011г., по което на основание ал.7 от същата разпоредба органите по приходите да издадат акт за регистрация. Следователно, основанийето за регистрация по чл.96, ал.1 ЗДДС е възникнало преди датата на извършената регистрация при преобразуване- 06.01.2015г. Данъчните последици от неизпълнението на задължението за регистрация на лицето по ДДС са посочени в чл.102,ал.3 от ЗДДС - за определяне на данъчните задължения на лицето в случаите, когато е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок, се приема, че лицето дължи данък за извършените от него облагаеми доставки и облагаеми вътреобщностни придобивания и за получените облагаеми доставки на услуги, за които данъкът е изискуем от получателя, за периода от изтичането на срока, в който е следвало да бъде издаден актът за регистрация, ако лицето е подало заявлението за регистрация в срок, до датата, на която е регистрирано от органа по приходите. Въз основа на посочената разпоредба, установените данъчни задължения по ДДС са в съответствие с материалния закон.

В обобщение на изложеното, съдът намира, че РА е законосъобразен на всички основания по чл. 160, ал.2 ДОПК и жалбата срещу него следва да бъде отхвърлена.

При този изход на делото сторените от жалбоподателя разноси по делото остават за негова сметка. На ответника следва да бъде присъдено поисканото от него юрисконсултско възнаграждение, чийто минимален размер, определен от материалния интерес по делото, възлиза на 3570 лева.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Административен съд София – град, III-то отделение, 51 състав

Р Е Ш И

:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] срещу Ревизионен акт № 22222516003676-091-001/15.09.2016г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП - С., потвърден с Решение № 2261/20.12.2016г. на директора на Дирекция "ОДОП" при ЦУ на НАП, с който са му определени задължения за ДДС общо в размер на 79 968,42 лв. и лихви за забава общо в размер на 24 056,38 лв.

ОСЪЖДА [фирма] да заплати на Дирекция „ОДОП“ при Централното управление на Националната агенция за приходите сумата от 3570 лева за юрисконсултско възнаграждение.

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

СЪДИЯ: