

РЕШЕНИЕ

№ 1746

гр. София, 11.03.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 6 състав,
в публично заседание на 20.05.2019 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Боряна Бороджиева

при участието на секретаря Елеонора М Стоянова, като разгледа дело номер **781** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 - 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Производството е образувано по жалба на Институт по електроника – БАН срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221516008531-091-001/ 27.06.2017 г., издаден от органи по приходите на ТД на НАП – С., потвърден с Решение № 120/27.01.2014 г., издадено от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП.

Настоящото производство е второ по ред пред настоящата инстанция след като със съдебно Решение № 2188 от 02.04.2018 г. по адм. дело № 10974/2017г. по описа на АССГ, 9-ти е отменен РА № Р-22221516008531-091-001/ 27.06.2017 г. С Решение № 674 от 16.01.2019г. по адм. дело № 6324/2018 г. по описа на ВАС, Осмо отделение е отменено решението на АССГ, а делото е върнато за ново разглеждане от друг състав на съда. Според задължителните указания на касационната инстанция съдът следва да допусне съдебно-счетоводна експертиза със съответни задачи от значение за правилното изясняване на спора относно това дали правилно е определен размера на частичен данъчен кредит, така както той е изчислен от ревизиращите органи. При новото разглеждане на делото съдът следва да се произнесе относно законосъобразността на определеното задължение по ЗДДС за данъчен период м.12.2016г.

Становища на страните:

В първоначалната жалба до съда жалбоподателят счита, че обжалваният РА е

незаконосъобразен. Твърди се, че същият е издаден при съществено нарушение на съдопроизводствените правила в посока необсъждане на всички събрани в хода на производството доказателства, несъбиране на относими доказателства. Според жалбоподателя не е отчетено обстоятелството, че в дейността на Института по електроника има ясно отделени и дефинирани три вида доставки от гледна точка на тяхното опериране по реда на ЗДДС, като некоректно са обединени субсидията и финансираното. Средствата, които постъпват от Фонд научни изследвания на МОН по проекти не следва да се разглеждат като субсидия, защото те представляват финансирания и сключените договори на основание Закона за насърчаване на научните изследвания са направени при условията на чл.24 от Закона, по силата на който те се третират като оборот, без право на данъчен кредит и този оборот е посочен в месечните Справки- декларации в клетка 30“ Данъчна основа и данък получени доставки, ВОП, получените доставки по чл.82,ал.5 от ЗДДС и внос без право на данъчен кредит, като стоките и услугите се използват изцяло за облагаеми доставки, за които са спазени изискванията на чл.69-чл.72 от ЗДДС. Иска се отмяна на ревизионния акт.

В съдебно заседание жалбоподателят, редовно уведомен, чрез адв. Д. поддържа жалбата и моли РА да бъде отменен. Претендира разноси.

Ответникът – Директор на Дирекция-ОДОП-С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител юрк. Г., оспорва жалбата като неоснователна и недоказана. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

По допустимостта: Жалбата е допустима като подадена в срок, след изчерпване на възможността за оспорване на ревизионния акт по административен ред, от легитимирано лице, което има правен интерес да обжалва РА.

Съдът, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

По фактите:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221516008531-020-001/06.12.2016 г., връчена на 15.12.2016 г., е възложено извършването на ревизия на Институт по електроника – БАН за определяне на задължения по ЗДДС за данъчни периоди от 01.08.2016 г. до 31.10.2016 г. Със ЗИЗВР № Р-22221516008531-020-002/ 17.02.2017 г. и № Р-22221516008531-020-003/ 08.03.2017 г. е изменен обхватът на ревизията от 01.08.2016 г. до м. 31.01.2017 г. и срокът за нейното приключване. Заповедите са издадени от Т. П. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221516008531-092-001/ 26.05.2017 г., срещу който е подадено възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и са представени доказателства. Възражението е обсъдено в мотивите на РА и е преценено като неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-22221516008531-091-001/27.06.2017 г., издаден от Т. П. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., орган възложил ревизията, и Д. Н. Кожушкова, на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията.

Основната дейност на Институт по електроника – БАН през ревизирания период е осъществяване и ръководене на фундаментални науки и приложни изследвания в областта на физиката и съвременната електроника, научно-изследователска дейност и

развойна дейност в областта на естествените, медицинските, селскостопанските и техническите науки. Юридическото лице оказва експертна помощ на организации и дружества от индустрията, отбраната и екологията на страната. Осъществява международно научно сътрудничество с научни институти от САЩ, Русия, Франция и Германия. Част от дейността се състои в отдаване на помещения под наем, префактуриране на електроенергия на наемателите и на трети лица и организиране на семинари, за които се плащат такси за участия.

Средствата, с които Институт по електроника – БАН осъществява дейността са: бюджетно финансиране, договори с Фонд „Научни изследвания“ при Министерството на образованието и науката /МОН/, средства от ЕС и отдаване под наем.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени ИПДПОЗЛ № Р-22221516008531-040-001/ 15.12.2016 г., ИПДПОЗЛ № Р-22221516008531-040-002/ 18.01.2017 г. и ИПДПОЗЛ № Р-22221516008531-040-003/ 09.02.2017 г., в отговор на които са представени изисканите документи и обяснения.

Извършен е преглед на н търговските и счетоводни документи на ревизираното лице, обективиран с протокол №1118560/15.02.2017 г., и проверки в информационния масив на НАП.

В хода на ревизията е установено, че през процесните периоди Институт по електроника – БАН е декларирал получени доставки с право на пълен данъчен кредит - такси за топлинна енергия, електроенергия, вода, мобилни и стационарни телефони, охрана, материали и други текущи разходи. Д. кредит на дружеството е формиран от платени стоки и услуги, свързани както с извършване на основната дейност на института, която не представлява независима икономическа дейност по смисъла на ЗДДС, така и с извършената стопанска дейност - доставки по отдаване под наем на помещения, организиране на семинари и префактуриране на разходи за електроенергия.

Ревизиращият екип е приел, че получените от жалбоподателя доставки на електрическа енергия, топлинна енергия, вода, телефонни такси, материали и други текущи разходи са използвани за извършването на облагаеми доставки по смисъла на чл. 12 от ЗДДС и за дейност, която не е стопанска - научна дейност, като за тези разходи е налице право на приспадане на частичен данъчен кредит, съгласно чл. 73, ал. 1 от ЗДДС.

Изчислен е коефициент по чл.73, ал.5 ЗДДС, който е използван за определяне размера на частичния данъчен кредит, на който според органите по приходите Институт по електроника – БАН има право. Коефициентът е изчислен като отношение между оборота, отнасящ се за доставките, за които лицето има право на приспадане на данъчен кредит –извършените облагаеми доставки за 2016 г. на стойност 102 282,92 лв. и оборота, отнасящ се за всички извършвани от ревизираното лице доставки и дейности, включително получените финансираня за 2016 г. общо в размер на 1 410 741 лв. /получени субсидии в размер на 1 225 156,00 лв. и получените преводи от МОН - 185 585,00 лв./.

Установено е, че за дейностите по осъществяване и ръководене на фундаментални науки и приложни изследвания /различни от икономическата дейност/, Институт по електроника – БАН е получавал преводи от МОН. Според органите по приходите тези получени преводи попадат в обхвата на чл. 73, ал. 4, т. 6 от ЗДДС и размерът на получените субсидии се включва в оборота, отнасящ се за всички доставки и дейности на лицето.

Изчисленият при ревизията коефициент е 0,06 ($102\ 282,92/102\ 282,92+1\ 410\ 741=0,06$).

На основание чл. 73, ал. 6 от ЗДДС е определен размерът на частичния данъчен кредит, като ползваният данъчен кредит е умножен по коефициента, преизчислен в последния данъчен период - м. 12.2016 г. на базата на оборотите за 2016 г., както следва:

П. данъчен кредит за 2016 г. - 37 787,77 лв.; Коефициент – 0,06; ЧДК= $37\ 787,77*0,06=2\ 267,26$ лв.

Прието е, че ревизираното лице е имало право да ползва частичен данъчен кредит за 2016 г. в размер на 2 267,26 лв., вместо което е ползвало данъчен кредит в размер на 37 787,77 лв., т. е. неправомерно е ползван данъчен кредит в размер на 35 520,51 лв.

При така изложената фактическа обстановка е издаден РА № Р-22221516008531-091-001 от 27.06.2017 г.

С решение № 1435 от 11.09.2017 г. на директора на дирекция ОДОП издаденият РА е потвърден.

С жалба вх. № 53-04-652 от 20.09.2017 г. РА е оспорен и по съдебен ред.

С Решение № 674 от 16.01.2019г. по адм. дело № 6324/ 2018 г. по описа на ВАС са дадени указания, които съдът съобрази. Допусната е съдебно – счетоводна експертиза, от която се установява следното:

При така установената фактическа обстановка съдът формира следните правни изводи:

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА. Относно нищожността съдът следи служебно. Тази преценка включва дали РА е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му и в случая е както следва:

Съдът намира, че не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да повлияят на законосъобразността на процесния акт. Спазени са процесуалните правила за започване, извършване и приключване на ревизионното производство, ревизираното лице е надлежно уведомявано за съответните процесуални действия и издавани актове в хода на ревизията, събирани са относимите доказателства, чрез допустимите способности и доказателствени средства.

Р. акт е издаден от компетентни органи и в рамките на предоставените им от закона правомощия по чл. 119 - 120 от ДОПК, като са представени доказателства относно електронните подписи на органите по приходите. Спазена е предвидената форма, изложени са правни и фактически съображения за установените задължения.

Спорът се свежда до следните въпроси по приложението на материалния закон:

Безспорно жалбоподателят през ревизираните периоди извършва както облагаеми доставки по чл.12 от ЗДДС, така и научна дейност, която не е облагаема. И тъй като с направените разходи той обезпечава както облагаемите доставки, така и освободените, то е приложим чл.73 от ЗДДС, съгласно който регистрирано лице има право на приспадане на частичен данъчен кредит по отношение на данъка на стоки и услуги, които се използват както за извършване на доставки, за които лицето има право на приспадане на данъчен кредит, така и за доставки или дейности, за които лицето няма такова право.

Конкретно в случая жалбоподателят е ползвал пълен данъчен кредит, а е извършвал и

двата вида дейност. Декларираните получени доставки с право на пълен данъчен кредит са такси за топлинна енергия, електроенергия, вода, мобилни и стационарни телефони, охрана, материали и други текущи разходи. Д. кредит на института е формиран от платени стоки и услуги, свързани както с основната дейност на института, която не представлява независима икономическа дейност по смисъла на ЗДДС, така и с извършваната стопанска дейност – доставки по отдаване под наем на помещения, организиране на семинари и префактуриране на разходи за електроенергия. Префактурирането на разходи за електроенергия и други имат за цел да се даде възможност на действителния ползвател на доставената електроенергия и др.услуги да ползва данъчен кредит по получените доставки. В договорите за наем и протоколите към тях, жалбоподателят и наемателите определят начина на изчисляване и фактуриране на изразходената от последните електроенергия и др.консумативи. Така определените разходи се отнасят за облагаемата дейност на Института. От приетото при първото разглеждане заключение на съдебно-счетоводна експертиза е установен и размера на префактурираната от института на наемателите електроенергия и други външни услуги, а именно 45 914,76 лв. без ДДС и ДДС 9182, 95 лв., който подлежи на пълно приспадане. Частичният кредит, който жалбоподателят има за разходите за ел.енергия, вода и отопление, които не подлежат на префактуриране и се използват от жалбоподателя, както за извършване на облагаеми доставки, така и за такива, които не представляват независима икономическа дейност е изчислен от вещото лице и в новото заключение по настоящото дело в размер на 2 288, 39 лв.

По отношение на това дали законосъобразно е формиран данъчен кредит при ревизията по ЗДДС за м.12.2016г., който правомерно може да приспадне лицето, съдът стигна до следните изводи:

Според мотивите на решението на ВАС на РБ № 674/16.01.2019г., предоставените средства от Фонд „Научни изследвания“ служат за покриване на разходи и явно не попадат в хипотезата на чл. 26, ал.3, т.2 от ЗДДС. ВАС счита, че тези постъпления следва да се третираат като субсидия, която участва при формирането на коефициента по чл. 73, ал. 2 от ЗДДС. По аргумент от чл. 73, ал.4, т.6 от ЗДДС оборотът, отнасящ се за всички доставки и дейности на лицето, включва: размерът на получените субсидии, различни от тези, които се включват в данъчната основа. След като получените средства не са участвали при формирането на данъчната основа, то същите се включват в оборота, отнасящ се за всички доставки и дейности на лицето.

Съдът споделя метода на вещото лице, използван при изготвяне на заключението по експертизата, възложена при новото разглеждане на делото, а именно:

Размерът на частичния данъчен кредит се определя, като сумата на данъчния кредит, за закупените стоки и услуги, се умножи по коефициент, изчислен до втория знак след десетичната запетая, получен като отношение между оборота, отнасящ се за доставките, за които лицето има право на приспадане на данъчен кредит, и оборота, отнасящ се за всички извършвани от лицето доставки и дейности.

Оборотът, отнасящ се за доставките, за които лицето има право на приспадане на данъчен кредит, включва:

1. данъчните основи на извършените от лицето облагаеми доставки;
2. данъчните основи на получените от лицето плащания, за които данъкът е станал изискуем преди настъпване на данъчното събитие по облагаема доставка;
3. данъчните основи на извършените от лицето доставки с място на изпълнение извън

територията на страната, приравнени на облагаеми съгласно чл. 69, ал. 2, с изключение на доставките с място на изпълнение извън територията на страната, извършени от постоянен обект на лицето извън територията на страната;

4. данъчните основи на получените от лицето плащания преди осъществяване на доставките по т. 3;

5. данъчната основа на доставките на стоки или услуги, за които не е упражнено право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 70, ал. 1, т. 3 - 5.

Оборотът, отнасящ се за всички доставки и дейности на лицето, включва:

1. Оборотът, отнасящ се за доставките, за които лицето има право на приспадане на данъчен кредит-определен по горе, плюс:

2. данъчните основи на извършените от лицето доставки с място на изпълнение извън територията на страната, които не са приравнени на облагаеми по смисъла на чл. 69, ал. 2, с изключение на доставките, извършени от постоянен обект на лицето извън територията на страната;

3. данъчните основи на извършените освободени доставки, с изключение на тези по чл. 50, ал. 1, т. 2;

4. стойността на доставките и дейностите извън рамките на икономическата дейност на лицето.

5. данъчните основи на получените от лицето плащания преди осъществяване на доставките и дейностите по т. 2, 3 и 4;

6. размерът на получените субсидии, различни от тези, които се включват в данъчната основа.

При определяне на размера на оборота, отнасящ се за всички извършвани от института доставки и дейности не следва да се включват сумите получени от МОН, по реда на ЗННИ /185 585 лева/, тъй като същите нямат характеристиките на субсидия, а са по скоро финансиране за изпълнението на конкретни проекти, от които се очакват конкретни резултати от научен характер. В резултат на това експертизата е изчислила коефициента на $0,08 = 102\,282,92 / 102\,282,92 + 1\,225\,156$, което съдът споделя.

По отношение на размера на данъчния кредит върху, който следва да се приложи коефициента на частичен данъчен кредит съдът кредитира изчисления от вещото лице както следва:

За извършените от жалбоподателя облагаеми доставки, на основание чл.69, ал.1, същият има право на пълен данъчен кредит за получените във връзка с тях стоки и услуги. В този смисъл за префактурираните на наемателите електроенергия, топлинна енергия, вода и др. Института по електроника БАН има право на пълен данъчен кредит за предоставените му от съответните дружества стоки и услуги. Неговия размер може да бъде определен еднозначно, посредством монтираните контролни уреди. Целта на префактурирането е наемателите да могат да ползват данъчен кредит за потребените от тях консумативи. По отношение на останалата част от разходите за ел.енергия, вода и отопление, които не подлежат на префактуриране и се използват от жалбоподателя, както за извършване на облагаеми доставки така и за такива, които не представляват независима икономическа дейност, съгласно чл.73, ал.1 от ЗДДС, същият има право на частичен данъчен кредит. Това по същество са научно-изследователската дейност, която не представлява независима икономическа дейност и дейността по провеждане на обучения и семинари, която е облагаема. Така

за 2016 г. жалбоподателя префактурира на наемателите си електроенергия и др. на обща стойност 45 914,76 лева без ДДС и ДДС в размер на 9 182,95. Това ДДС той има право да приспадне в пълен размер от общо начисления му от доставчиците данък по фактурите за електроенергия и др., понеже ще го използва единствено за облагаеми доставки.

Общият размер на ползвания от Института данъчен кредит за 2016 г. възлиза на 37 787,77 лева. Разликата между общия размер на ползвания данъчен кредит и размера на данъка, за който жалбоподателя има право на пълен данъчен кредит ще представлява сумата на данъка за който Института ще има право на частичен данъчен кредит. Или върху ДДС в размер на 28 604,82 лева / 37 787,77 – 9 182,95/ лицето ще има право на частичен данъчен кредит в размер 2 288,39 лева, изчислен с коефициент на частичен данъчен кредит 0,08.

При възприемането на горния подход съдът намира, че с РА незаконосъобразно е определен резултатът за периода м.12 на 2016г., когато е годишната корекция по чл.73, ал.8 от ЗДДС, като неправомерно ползваният данъчен кредит не е посоченият от ревизията 35 520, 51 лв., а 26 316, 43 лв. Тази сума се получава, като от ползвания пълен данъчен кредит на жалбоподателя в размер общо на 37 787, 77 лв. се извади посоченият по горе правомерно ползван пълен данъчен кредит 9 182, 95 лв. и изчисленият от експертизата частичен данъчен кредит 2 288, 39 лв. (частичен данъчен кредит) или общо 11 471,34 лв. правомерно ползван данъчен кредит. РА следва да се измени като корекцията на неправомерно ползвания данъчен кредит в данъчен период м.12 на 2016г. се определи на 26 316, 43 лв. вместо на 35 520, 51 лв. и резултатът за периода се изчисли на 20 936,59 лв. ДДС за внасяне вместо установените от ревизията 30 140, 67 лв.

По отношение на претенцията за разноски, на страните следва да се присъди както следва – юрисконсултско възнаграждение за жалбоподателя (същият е направил претенция при второто разглеждане на делото) 874 лв. и юрисконсултско възнаграждение за ответника в размер на 1158 лв., изчислени съгласно чл.8, ал.1, т.4 от Наредба № 1/2004г.

Воден от горното съдът

РЕШИ:

ИЗМЕНЯ ревизионен акт № Р-22221516008531-091-001/27.06.2017г., потвърден с Решение №1435/11.09.2017 г. на директор на Дирекция ОДОП-С., в частта на установените задължения по ЗДДС за месец 12.2016 г., като определя резултат за периода 20 936,59 лв. ДДС за внасяне, вместо определения с РА 30 140, 67 лв. ДДС за внасяне, като се изменят съответно и лихвите.

ОСЪЖДА директора на Дирекция ОДОП-С. да заплати на ИНСТИТУТ ПО ЕЛЕКТРОНИКА - БАН ЕИК[ЕИК] юрисконсултско възнаграждение в размер на 874 лв.

ОСЪЖДА ИНСТИТУТ ПО ЕЛЕКТРОНИКА - БАН ЕИК[ЕИК] да заплати на директора на ДОДОП-С. юрисконсултско възнаграждение в размер на 1158 лв. Решението може да се обжалва пред ВАС на РБ в 14-дневен срок от съобщаването.

СЪДИЯ: