

РЕШЕНИЕ

№ 533

гр. София, 29.01.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 2 състав, в
публично заседание на 12.12.2019 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгения Иванова

при участието на секретаря Евгения Стоичкова, като разгледа дело номер **501** по описа за **2018** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. във връзка с чл. 83, ал. 4 от ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес [населено място], [улица], представлявано от А. Й. П. срещу Акт за регистрация по ЗДДС № 220421701416239/01.09.2017 г., потвърден с Решение № 1919/06.12.2017 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП.

В жалбата за развити доводи за незаконосъобразност на обжалвания акт за регистрация по ЗДДС. Поддържа се, че при издаването му са допуснати съществени процесуални нарушения, както и че същият противоречи на материалноправните разпоредби. Изложено е становище, че не са налице фактическите и правни основания за издаването на акта, като се позовава на практика на ВАС. Поддържа се, че правното основание за издаване на акта са цитираните решения на СЕС, които нямали обвързваща сила. Според жалбоподателя в посочените решение на СЕС е използван термина „медицинска помощ“, а в ЗДДС освободени от облагане с ДДС са доставките на „медицински услуги“. Направено е разграничение между термините „медицинска помощ“ и „медицински услуги“ в нормите на европейското право и националното законодателство. Изложено е становище, че не били изяснени и описани релевантните за данъчния режим на извършваните от дружеството доставки на услуги факти като същите не били подведени под приложимата правна норма. Поддържа се, че в случая следва да се приложи чл. 39, т. 1 ЗДДС, а не чл. 132, § 1, б. „б“ от Директива

2006/112/ЕО.

В съдебно заседание дружеството е представявано от процесуалните си представители адв. Д. и адв. А., които поддържат жалбата и претендират отмяна на обжалвания акт за регистрация по ЗДДС. Подробни съображения излагат в депозирано по делото писмено становище. Претендират се разноси.

Ответникът – директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, чрез юрисконсулт оспорва жалбата. В депозирано писмено становище излага аргументи, обуславящи неоснователност на жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-град, след като се запозна с жалбата, обсъди доводите на страните и прецени представените по делото доказателства, намира следното:

С Резолюция за извършване на проверка № 222691701063058/27.06.2017 г. /л. 120 от делото/, издадена от А. П. – Г. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., е възложено извършването на проверка за наличие на основания за регистрация по ЗДДС на [фирма], ЕИК[ЕИК]. С резолюцията е определен орган за извършване на проверката – А. Х. – инспектор по приходите в ТД на НАП С. и е определен срок за извършване на проверката – 20.09.2017 г. и срок за издаване на съответния акт – 27.09.2017 г.

Проверката е завършила с Акт за регистрация по ЗДДС № 220421701416239/01.09.2017 г. /л. 19 от делото/, с който на основание чл. 96, ал. 1 вр. чл. 102 ЗДДС [фирма], ЕИК[ЕИК] е регистрирано по ЗДДС. В него е посочено, че проверката обхваща периода 01.06.2016 г. 0 31.05.2017 г. – 12 последователни месеца преди възлагане на проверката, за който период дружеството е декларирало реализиран оборот в размер на 2 44 715,82 лв., формиран от получени авансови и окончателни плащания по съхранение на стволони клетки, съгласно приложен опис на издадени приходни фактури. Били са приложени Копие на удостоверение № 8251/09.01.2015 г. за регистрация на [фирма], като лечебно заведение (л. 127 от делото); копие от разрешение от ИАТ № 4/15.09.2015 г. (л.127 от делото); Копие от разрешение от Столична регионална здравна инспекция. В акта е посочено, че услугите, които дружеството предоставя не попадали в обхвата на чл. 39, т. 1 и т. 2 ЗДДС, тъй като са били само евентуално свързани, а не са действително предоставени за конкретно лечение, или не са в процес на планиране или предоставяне. Актът е връчен на пълномощник на дружеството на 20.09.2017 г. видно от приложената на л. 21 от делото разписка.

Срещу така издадения Акт за регистрация по ЗДДС е подадена жалба с вх. № 53-07-192/02.10.2017 г. до директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП С., който с решение № 1919/06.12.2017 г. е отхвърлил жалбата и е потвърдил издадения акт за регистрация по ЗДДС.

По делото са представени фактури, издадени от жалбоподателя, във връзка с извършвани плащания за съхранение на стволони клетки и фрагмент от пъпна връв, авансови плащания и др. (л. 42-61 от делото), както и договори за изолиране, извличане и криогенно съхранение на стволони клетки (л. 62-114 от делото), доклад от дружеството във връзка с дейността на дружеството (л. 123-125), справка за реализиран оборот за 2016 г. (л.128 от делото) и за м.1-м.7.2017 г. (л. 129 от делото), справка за издадени фактури (л.130-174 от делото), копия на издадени фактури, издадени във връзка с окончателни плащания за съхранение на стволони клетки и

фрагмент от пъпна връв и др. услуги, предоставяни от дружеството (л.175-184 от делото) справка за регистрираните данни от Z задачи за ФУ от 01.01.2016 г. до 31.12.2016 г. (л.185-193 от делото) и за периода 01.01.2017 г. до 31.05.2017 г. (194-197 от делото), отчет на фискалната памет на ФУ (л.199-210 от делото), оборотна ведомост за месеци м.1- м.10 2016 г. (л.211-216 от делото), справка по сметки (л.216-222 от делото).

По делото е назначена, изслушана и приета съдебно-медицинска експертиза (л. 245-250 от делото). Видно от заключението на вещото лице. На въпроса дали услугите, предоставяни от жалбоподателя включват дейности по изследване (експертиза) на биологичен материал, вещото лице е цитирало нормата на чл. 2, ал. 5 от Закона за трансплантацията на органи, тъкани и клетки, като е посочено, че експертиза на живия донор (в конкретния случай на родилката) се установява по смисъла на релевантните приложими разпоредби, според вида взимане на биологичен материал (умбиликална кръв и фрагмент от пъпна връв) на медицински стандарт за трансплантация на органи, тъкани и клетки към Наредба № 6/05.03.2007 г., отразени в т.20, т. 21, т. 23 и т. 24, като същите са цитирани в експертизата. Посочено е, че дружеството предоставя услуги по изследване и експертиза на биологичен материал с цел извличане на стволови клетки за автоложна и фамилна алогенна трансплантация. Посочен е вида на конкретните изследвания, които се извършват. По третия поставен въпрос вещото лице е посочило, че стандартните серологични изследвания целят да установят евентуално наличие на активна инфекция или носителство у донора. При наличие на положителен резултат процедурата по криогенна консервация обикновено бива прекратяване незабавно и пробите се унищожават, а съответната родилка бива насочена към консултация със специалист. В този смисъл изследванията са насочени към евентуално установяване на активна или латентна инфекция у донора и преди всички към редуциране инфекциозните усложнения, както и към елиминирание или редуциране на риска от предаване на инфекцията, включително на евентуалния реципиент на биологичния материал. Извършва се бактериологично изследване на умбиликалната кръв, което има за цел да предотврати евентуална системна инфекция у реципиента. Доколкото установяване на контаминация с банална бактериална флора не представлява общественозначим здравен риск, то тези случаи не са задължителна индикация за прекратяване на процедурата по криогенно съхранение и унищожаване на биологичните проби. Стандартната оперативна процедура на дружеството в такива случаи предвижда уведомяване на донора и предоставяне на алтернатива за съхранение или за унищожаване на пробата. Стандартните изследвания по т.2.2. целят да установят терапевтичния потенциал за трансплантация на съхраняваните проби от умбиликалната кръв, като резултатите позволяват на трансплантационния екип да се ориентира предварително относно очакваната скорост за настъпване на хемопоетична реконструкция. От своя страна последното обстоятелство има пряка връзка с риска от настъпване на усложнения след трансплантация. Резултатите от изследванията по т.2.1 и т.2.2 са основание за освобождаване или блокиране на пробата от умбиликална кръв, за дългосрочно криогенно съхранение, респективно за издаване или неиздаване на сертификат за успешно криогенно съхранение от страна на тъканната банка. Вещото лице е посочило, че резултатите от стандартните изследвания по т. 2.3.определят принципно възможността за извършване на алогенна трансплантация и имат пряко отношение към успеха на трансплантацията, респективно към риска от усложнения, като например реакцията на отхвърляне на гостоприемника от

присадката.

Изследванията по т.2.4 целят да предотвратят евентуални усложнения у реципиента, настъпващи като пряк ефект от трансплантацията или при наличие на съмнения, да позволят ранно диагностициране на вродени грешки в обмяната при новороденото.

В изготвено допълнително заключение вещото лице посочва, че минимума изследвания, посочен в експертизата, е извършен при всички пациентки за периода 01.06.2016 г. до 01.05.2017 г. Освен тях на пациентките са извършени останалите медицински изследвания и експертизи, изброени в първоначалното заключение. Посочен е броят сключени договори, като е направен извод, че е спазен медицинския стандарт и са извършени всички предвидени в него изследвания и дейности. Посочени са случаи, при които са открити вирусоносители и остри инфекции. За това, както и при установени проби с бактериално замърсяване донорите са уведомени и насочени за лечение.

По допустимостта на жалбата:

Съдът намира жалбата за подадена в преклузивния 14-дневен срок по чл. 149, ал. 1 АПК. Същата отговаря на изискванията на закона относно формата и съдържанието ѝ, поради което същата е редовна и допустима и следва да бъде разгледана досежно нейната основателност.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК във връзка с чл. 83, ал. 4 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обосновааност на акта включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Актът е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 83 ал.2 от ДОПК, от орган по приходите в случая в офис на ТД на НАП – С., спазена е писмената форма на акта, изложени са мотиви от фактическа и правна страна, спазени са процесуалните правила.

Спорът е относно приложението на материалния закон.

Видно от приложените договори, дейността, която изпълнява дружеството жалбоподател е посочена в чл. 1 от тях, а именно 1. Да вземе биологичен материал от остатъчна умбиликална кръв (съдържащ хемопоеични стволови клетки) и остатъчна умбиликална тъкан (съдържащ мезенхимни стволови клетки), наричани заедно и поотделно „ПРОБАТА“, по време на раждането на детето на възложителя; да извърши всички необходими действия, включително обработката, задължителните микробиотични и аналитични изследвания, както и дългосрочното криосъхраняване на пробата (стволовите клетки), за срока на договора; да издаде специален Сертификат за криосъхранение, обозначаващ едновременно идентичността на ДОНОРА (детето на възложителя) и на пробата; по искане на възложителя (донора) и в съответствие с регулаторните изисквания, да отпусне пробата за медицинско (терапевтично) приложение.

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. Последната гласи: „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, C-349/96, R., стр. I-973, точка 15 и Решение от 28 януари 2010 г. по дело E., C-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'А. и D. R. S., C-307/01, R., стр. I-13989, точка 54 и Решение по дело E., 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 H., C-445/05, R., стр. I-4841, точка 18 и цитираната съдебна практика, Решение от 19 ноември 2009 г. по дело D. V. O. Goed, C-461/08 Сборник, стр. I-11079, точка 25 и цитираната съдебна практика, както и Решение по дело E., посочено по-горе, точка 27 и цитираната съдебна практика).

Лексикалното значение на израза „медицинска помощ“ следва да се търси на основата на значението на понятието „медицина“ като наука за диагностициране, лечение и предотвратяване на болести и наранявания. Тя включва три големи групи дейности каквито са диагностиката, профилактиката и лечението /терапията/. Този извод се потвърждава и от примерното изброяване на субектите, които следва да извършват дейността във второто изречение на чл.132 §1, б.“б“.

С Решение на Съда на ЕС от 10.06.2010г. по дело C-86/09, F. H. Technologies L. /FHT/, 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. Понятието за дейности, „тясно свързани“ „с болничната и медицинската помощ“ по смисъла на член 132, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112, трябва да се тълкува в смисъл, че не обхваща дейности, изразяващи се в изпращане на комплект за вземане на кръв от пъпната връв на новородени, в изследване на тази кръв и евентуално в съхраняване на съдържащите се в нея стволови клетки с оглед на използване при евентуална бъдеща терапия, с която тези дейности само евентуално са свързани и която нито действително е извършена, нито е в процес на извършване, нито пък е планирана.

Преюдициалните заключения на СЕС са задължителни не само за националните юрисдикции, отправили запитването, но и за всички национални юрисдикции в на държавите-членки на Съюза. Това важи с още по-голяма сила, когато тълкуването е направено по повод на спор, идентичен от фактическа страна, с такъв, който националната юрисдикция следва да разреши.

От мотивите на решението на СЕС по това дело, както и от тези по другото цитирано решение на СЕС, се вижда, че обстоятелството, че дружествата в главните производства по тези дела не са лечебни заведения, съгласно националното право, не е оказало никакво влияние на тълкуването на общностния нормативен акт на вторичното право на ЕС.

От т.35 и 36 от мотивите на първото решение ясно се вижда констатацията на Съда, че е безспорно в главното производство, че за целите на член 132, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112 ФНТ трябва да се счита за надлежно признато заведение с характер, подобен на болница или терапевтичен или диагностичен медицински център, поради това първият и вторият въпрос в основни линии се отнасят съответно до тълкуването на израза „болнична и медицинска помощ“, съдържащ се в член 132, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112, и на израза „предоставяне на медицинска помощ“, съдържащ се в член 132, параграф 1, буква в) от същата директива.

В т.16 от мотивите на решението по дело С-86/09, описанието на дейностите е както следва:

- „а) изпращане на родителите на нероденото дете на комплект за вземане на кръв от пъпната връв;
- б) осигуряване от родителите (на техни разноски) на помощта на здравен

работник, който да присъства на раждането, за да вземе кръв от пъпната връв непосредствено след раждането;

в) транспортиране на кръвта в лабораторията на ФНТ от специализирано в медицинския транспорт дружество. Става въпрос за специализиран център за изследване и извличане на стволови клетки от кръв от пъпната връв;

г) изследване на кръвта от служителите на ФНТ, за да се гарантира, че тя не е заразена с някаква болест, която може да се предаде посредством кръвта. Това изследване се извършва непосредствено след раждането и се прави отново след шест месеца;

д) преработване на кръвта, за да се извлече проба от стволови клетки, годни за медицинска употреба;

е) съхраняване на пробата от стволови клетки чрез криогенно запазване, така че да бъде готова за използване;

ж) съхраняване на пробата за бъдеща терапевтична употреба; и

з) предаване на пробата от стволови клетки по искане на родителите (докато детето не навърши 18 години) за употреба с оглед на медицинско лечение.“

Това описание напълно съответства на предмета на процесните договори на л. 62-115 от делото. Видно от посочения в чл. 1 от договорите техен предмет, изпълнителят – жалбоподател в настоящото производство, се задължава срещу заплащане да извърши следното: 1. Да вземе биологичен материал от остатъчна умбиликална кръв (съдържащ хемопоеични стволови клетки) и остатъчна умбиликална тъкан (съдържащ мезенхимни стволови клетки), наричани заедно и поотделно „ПРОБАТА“, по време на раждането на детето на възложителя; да извърши всички необходими действия, включително обработката, задължителните микробиотични и аналитични изследвания, както и дългосрочното криосъхраняване на пробата (стволовите клетки), за срока на договора; да издаде специален Сертификат за криосъхранение, обозначаващ едновременно идентичността на ДОНОРА (детето на възложителя) и на пробата; по искане на възложителя (донора) и в съответствие с регулаторните изисквания, да отпусне пробата за медицинско (терапевтично) приложение.

При 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.

От събраните доказателства обосновано може да се заключи, че тези изключения не са налице. Видно от описанието на предмета на процесните доставки на услуги в представените договори между дружеството и неговите клиенти, извършваният анализ на взетия биологичен материал се прави с цел да се установи годността му за замразяване, съхранение и бъдещото му използване за трансплантация. Това се потвърждава и от заключението на съдебно-медицинската експертиза. В нея, а и в съдебното заседание вещото лице посочва, че спецификата на дейността на тъкънната банка се състои в това, че изследванията се извършват за установяване на съответствие на тъканите и клетките с изискванията и че подлежат на съхранение, с оглед бъдещи трансплантации. 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./вж т.1 от диспозитива на Решение от 10.06.2010г. по дело C-262/08, С. А/S/.

По изложените съображения съдът намира жалбата за неоснователна. Оспореният административен акт е законосъобразен като при постановяването му не са нарушени процесуални правила и е приложен правилно материалния закон.

При този изход на процеса на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 500 лв. на основание чл.161, ал.1 ДОПК вр. чл.8, ал.3 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ оспорването на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес [населено място], [улица], представлявано от А. Й. П. срещу Акт за регистрация по ЗДДС № 220421701416239/01.09.2017 г., потвърден с Решение № 1919/06.12.2017 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати по сметка на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП

сумата 500лв - юрисконсулско възнаграждение .
Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния
административен съд в 14-дневен срок от получаването му.

СЪДИЯ: