

РЕШЕНИЕ

№ 3584

гр. София, 30.05.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 15 състав,
в публично заседание на 10.05.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Росица Цветкова

при участието на секретаря Зорница Димитрова, като разгледа дело номер **2694** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма] – С., представлявано от А. М. Р. - К. срещу РА № Р – 222225211001724-091-001 от 26.10.2021г., в частта, потвърдена с Решение № 99 от 21.01.2022г. на директора на дирекция „ОДОП“ – С.. С посоченото решение РА е потвърден в „оспорената част на установените задължения по ЗДДС за период от 22.02.2021г. до 15.03.2021г., ведно с начислените лихви за забава“. Размерът на спорната главница и респ. лихви не е посочен в диспозитива на решението.

Жалбоподателят твърди, че РА в оспорената от него част пред административния орган (само по отношение на доставките, свързани с вземането на биологичен материал) е незаконосъобразен, тъй като не е съобразен с материалния закон. По подробно изложени съображения се прави искане съдът да отмени ревизионния акт в оспорената част. Претендират се разноските по делото.

Ответникът по жалбата – Директорът на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител оспорва жалбата. Моли обжалваната

част от РА да бъде оставена в сила като правилна и законосъобразна, тъй като не са налице освободени доставки, а облагаеми такива. Прави се искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение в полза на Дирекция „ОДОП” – [населено място].

Съдът, след преценка на събраните по делото доказателства, намира за установено следното от фактическа страна:

[фирма] – С. е регистрирано като лечебно заведение по смисъла на Закона за лечебните заведения. Предмет на дейност на лечебното заведение е осъществяване на специализирана диагностична и лечебна акушеро-гинекологична помощ, женски консултации, оперативна и консервативна гинекология, проследяване и наблюдение на нормална и патологична бременност и прочие подобни дейности.

Със заповед № РД – 01-5 от 03.01.2017г. на Директора на ТД на НАП – С. са определени органите по приходите, които могат да възлагат ревизии. Сред тях е Л. К., началник отдел „Ревизии и проверки” в СДО при ТД на НАП – С..

Ревизионното производство спрямо дружеството е започнало със заповед за възлагане на ревизия от 23.03.2021г., издадена от Л. К., началник отдел „Ревизии и проверки” в СДО при ТД на НАП – С.. Обхватът на възложената ревизия е установяване на задължения за ДДС за период 22.02.2021г. - до 15.03.2021г.

Със заповедта са определени длъжностните лица, които следва да извършат ревизията, единият от които е посочен като ръководител на ревизията. Определен е срокът за завършването ѝ – три месеца от датата на връчване на заповедта на ревизираното лице. Заповедта е връчена на 02.04.2021г. по електронен път, т.е първоначално определеният срок е бил до 02.07.2021г. С последваща заповед от 01.07.2021г. е удължен срокът на ревизията с два месеца – до 02.09.2021г.

Резултатите от ревизията са обобщени в ревизионен доклад (РД), издаден на 16.09.2021г., връчен на ревизираното лице на същата дата. В предоставения срок за подаване на възражения и доказателства, от страна на дружеството е подадено възражение и са представени нови доказателства.

Ревизионният акт (РА) е издаден от органа възложил ревизията и ръководителя на ревизията на 26.10.2021г. С РА са възприети частично констатациите по РД, въз основа на новопредставените доказателства, и са установени задължения по ЗДДС за ДДС за дан. периоди и в размери, както следва: м. февруари - в размер на 68.33лв.

главница и 4.29лв. и и м. март 2021г. – в размер на 185.83лв. главница и 10.07лв. лихви, или общо главници в размер на 254.16лв. и лихви в размер на 14.36лв. Задълженията са установени в резултат на допълнително начислен ДДС на основание чл. 102, ал. 3, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 67, ал.2 от ЗДДС и чл. 53, ал.1 от ППЗДДС по две групи доставки на услуги – отдаване под наем и вземане на биологичен материал.

Актът е обоснован от фактическа и правна страна с извода за дължим данък заради извършени облагаеми доставки в периода от 22.02.2021г. - до 15.03.2021г., за които жалбоподателят не е начислил ДДС.

Д. субект е обжалвал ревизионния акт по реда на чл.155 и сл. от ДОПК пред директора на дирекция ”ОДОП” при ЦУ на НАП - [населено място] в частите му, в които „извършваните от нас услуги по вземане на биологичен материал са третираны като облагаеми по см. на ЗДДС – това е формулировката използвана за очертаване на предмета на оспорване. Нито в жалбата, нито в допълнението към нея се сочи кои задължения по периоди и/или размери на главници, респ. лихви се оспорват. Видно от съдържанието на РА, допълнително начисления ДДС за периода 22.02.2021г. – 15.03.2021г., поради доставките на услуги, свързани с вземането на биологичен материал, е както следва: 18.33лв. главница ДДС в дан. период 02.2021г. и лихви върху тази сума от 1.15лв. (за времето от 15.03.2021г. до 26.10.2021г.) и 185.83лв. главница за дан. период м. 03.2021г. и лихви в размер на 10.07лв. (за времето от 15.04.2021г. до 26.10.2021г.). Или общо за двата периода главници за доставките на услуги по вземане на биологичен материал в размер на 204лв. главници и 11.22лв. лихви.

С Решение № 99 от 21.01.2022г. на директора на дирекция „ОДОП“ – С. РА е потвърден „в оспорената част на установените задължения по ЗДДС за период от 22.02.2021г. до 15.03.2021г., ведно с начислените лихви за забава“. В диспозитива на решението също не е конкретизиран размера на задълженията, които се оспорват. Предметът на произнасяне е очертан чрез израза „в оспорената част на установените задължения по ЗДДС за период от 22.02.2021г. до 15.03.2021г., ведно с начислените лихви за забава“.

От установеното в хода на ревизионното производство и от събраните в съдебното производство доказателства относно релевантните за материално-правния спор факти, касаещи наличието, респ. липсата на освободени доставки, съдът приема за установено следното от фактическа страна:

За период 22.02.21г. – 28.02.2021г. в рамките на дан. период февруари 2021г.:

Жалбоподателят е изпълнител на доставка с предмет извършени процедури по вземане на биологичен материал и извличане на стволови клетки от пъпната връв. Цената на услугата е 110лв.

За период 01.03.21г. – 15.03.2021г. в рамките на дан. период март 2021г.:

Жалбоподателят е изпълнител на общо десет доставки с предмет извършени процедури по вземане на биологичен материал и извличане на стволови клетки от пъпната връв. Цената на услугите е общо 1115лв.

Фактури за доставките на услуги не са издавани, по тях не е начисляван ДДС.

Услугите са извършвани въз основа на договори с Тъканни банки, като най-общо представляват извършване на манипулации по пробовземане на умбиликална кръв и пъпна връв при раждане на пациенти в болница Н. (жалбоподателя), които са сключили договор със съответната Тъканна банка за отделяне, изследване и съхраняване на стволови клетки.

По делото от страна на жалбоподателя, въпреки дадените изрични указания, не са представени доказателства, че процесните услуги са извършени с цел диагностика (каквото твърдение се въвежда), терапия или лечение по отношение на някакво/някакви конкретни заболявания на пациентите, от които са извлечени стволовите клетки, или които да са планирани, предстоящи, поради което съдът приема, че тези дейности с оглед естеството им, са направени с оглед на евентуална бъдеща употреба.

Въз основа на установеното от фактическа страна, съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена от надлежната страна, в срока по чл.156 от ДОПК и след изчерпване възможността за обжалване по административен ред, поради което същата е допустима. Обжалваният акт е издаден от компетентен орган, в предвидената от закона форма. В хода на ревизионното производство не са допуснати съществени

процесуални нарушения. Оспореният акт не противоречи на материалния закон, като основанията за този извод са следните:

Съгласно чл. 39, ал.1, т. 1 от ЗДДС 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.

Нормата е приета в съответствие с разпоредбата на чл. 132, т.1, б.“б“ от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, която задължава държавите-членки да освобождават от ДДС определени категории сделки, сред които „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“. Затова нормата от националния закон следва да бъде тълкувана в светлината на общностите понятия за болнично и медицинска помощ и дейности, тясно свързани с нея.

Видно от последователната практика на Съда на ЕС, понятията „болнична и медицинска помощ“ обхващат услугите с цел диагностициране, терапия и доколкото е възможно, успешно лечение на заболявания или разстройства на здравето (решение по дело D., C-45/01, решение по дело L и. P C-106/05, както и Решение по дело C-86/09. Съответно обратно: когато извличането на биологичните проби от кръв и тъкан от пъпна връв е предназначено единствено да 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, то тези услуги не могат да се считат за дейности, попадащи в обхвата на понятието „болнична и медицинска помощ“. Съгласно тълкуването на чл. 132, т.1, б.“б“ от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006, дадено с Решение от 10.06.2010г. по дело C – 86/09 на СЕС, 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 на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, 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, което следва да бъде конкретно установено. 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 като разглежданите в главното производство, а именно изпращане на комплект за вземане на кръв от пъпната връв на новородени, изследване на тази кръв и евентуално 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. Същото тълкуване е дадено и с Решение на ЕС по дело C-262/08 - не се считат „пряко свързани“ със здравните (медицински) услуги услугите 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. В мотивите на решение по дело C-262/09 СЕС изтъква, 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.

В контекста на дадените тълкувания на СЕС с посочените решения, съдът приема, че по делото не е установено по безспорен начин, въпреки дадените от съда указания в тази връзка, че процесните доставки са извършвани с оглед някакво конкретно диагностициране (каквото се твърди от жалбоподателя, но се оспорва от страна на данъчните органи), терапия или лечение на пациентите от които е извлечан материал, а са извършвани с оглед евентуална бъдеща нужда от диагностика, лечение и терапия на тези пациенти. Предвид това съдът приема, че процесните сделки не попадат в обхвата на дейностите по „извършването на здравни (медицински) услуги”, посочени в чл. 39, т. 1 от ЗДДС и респективно не следва да се третират като освободени, а като облагаеми доставки. Следователно и независимо от обстоятелството, че услугите по извличане и съхранение на проби се предоставят от лечебно заведение по смисъла на ЗЛЗ същите не представляват медицински (здравни услуги) и следва да се третират като облагаеми доставки по чл.12 от ЗДДС. В този смисъл е и решение № 2882 от 02.03.2021 г., постановено по адм. дело № 7934/2020 г. по описа на ВАС, Първо отделение.

По изложените съображения съдът приема, че с РА на жалбоподателя правилно са установени задължения по ЗДДС за данъчни периоди м. февруари и март 2021г. общо в размер на 204 лв. главница. По повод на установените задължения като главници и оглед нормата на чл. 175, ал.1 от ДОПК, правилно за съответните данъчни периоди са определени задължения за лихви в размер на общо 11.22лв.

По изложените съображения РА в оспорената част е изцяло законосъобразен и жалбата срещу него следва да бъде отхвърлена.

С оглед изхода на делото претенцията за заплащане на разноски от страна на процесуалния представител на ответника е основателна и следва да бъде уважена, на основание чл. 161, ал.1 от ДОПК. Материалният интерес по делото е 215.22 лв. Юрисконсултското възнаграждение при този материален интерес предвид нормата на чл. 8, ал.1, т. 1 от Наредба № 1 за минималните размери на адвокатските възнаграждения следва да се определи в размер на 300лв. Жалбоподателят следва да бъде осъден да плати тази сума на дирекция „ОДОП” – [населено място] при ЦУ на НАП.

По изложените съображения и на основание чл.160, ал.1 от ДОПК, Административен

съд – София-град,

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА на [фирма] – С., представлявано от А. М. Р. - К. срещу РА № Р – 222225211001724-091-001 от 26.10.2021г., в частта, потвърдена с Решение № 99 от 21.01.2022г. на директора на дирекция „ОДОП“ – С., с която са установени допълнително задължения по ЗДДС за период от 22.02.2021г. до 15.03.2021г. общо в размер на 204лв. главници и лихва за забава общо в размер на 11.22лв.

ОСЪЖДА [фирма] – С., представлявано от А. М. Р. – К. да плати на дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП разноски по делото в размер на 300лв. за юрисконсултско възнаграждение.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 –дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: