

РЕШЕНИЕ

№ 1602

гр. София, 13.03.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 14 състав, в публично заседание на 20.02.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Пламен Горелски

при участието на секретаря Илияна Янева и при участието на прокурора Яни Костов, като разгледа дело номер **8795** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е проведено по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, вр. ЗДДС.

Образувано е по жалба, вх. № 34146/27.09.2022 г. от управителя на Дружество по ЗЗД „ВЕТЕРИНАРНА ДИАГНОСТИКА“, против Ревизионен акт № Р-22002221005660-091-001/10.05.2022 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – С., потвърден от директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. с Решение № 1190/01.08.2022 г.

В съдебното производство дружеството – жалбоподател е представлявано от адвокат Г. Т., която: поддържа жалбата, съдържаща доводи за материална незаконосъобразност на ревизионния акт; ангажира като писмено доказателство писмо от 16.01.2023 г., подписано от заместник – изпълнителен директор на Държавен фонд „Земеделие“; заявява, че не претендира възстановяване на разноските за водене на делото.

Ответникът, чрез юрисконсулт оспорва жалбата, като счита, че и по време на съдебното производство не са опровергани заключенията на издателите на ревизионния акт, и тези, изложени в Решение № 1190/01.08.2022 г. Желает юрисконсултско възнаграждение, в размер на 22 000 лева.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. – ГРАД приема следното.

Ревизията е втора за процесните данъчни периоди по ЗДДС – м.м. 06, 08.2020 г., след като решаващият административен орган е отменил предходния РА № Р-22221020005659-091-001/ 31.05.2021 г. Възложена е с редовно издадена от

компетентен орган по приходите заповед. Съставен е ревизионен доклад (л. 35 от делото), въз основа на който компетентни органи по приходите са издали процесния РА № Р-22002221005660-091-001/10.05.2022 г. (л. 27), с който, на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2, вр. чл. 66, ал. 1, т. 1 и чл. 67, ал. 1 ЗДДС е начислен данък, в общ размер на 373 247, 48 лв. и лихви – 60 563, 17 лева, във връзка с извършени лабораторни изследвания, възложени от Българска агенция по безопасност на храните.

Процесуалните действия на ревизиращите органи, извършени в изпълнение указанията на директора на Дирекция „ОДОП“ - С. са описани подробно в доклада и са възприети изцяло от издателите на ревизионния акт. Решаващият административен, с Решение № 1190/01.08.2022 г. е потвърдил акта.

Жалбата до Съда е процесуално допустима.

Д. „Ветеринарна диагностика“ е създадено с цел участие в открита процедура за възлагане на обществена поръчка с предмет: „Избор на външна акредитирана лаборатория за диагностични изследвания по Националната програма за профилактика, надзор, контрол и ликвидиране на болестите по животните, включително зоонозите в България, за периода 2019 г. – 2021 г.“. На 05.03.2020 г. е сключен Договор № 28 с БАБХ, с който възложителят е възложил, а Д. „Ветеринарна диагностика“ е приело срещу възнаграждение, в общ размер на 14 632 660, 60 лв. да извършва лабораторни диагностични изследвания на проби за болести по животните (бруцелоза говеда; розбенгал тест; ELISA тест; Р.; бруцелоза ДПЖ; розбенгал; ELISA скрийнинг; бруцелоза свине; заразен епидидимит по кочовете; инфекциозна анемия по конете; когинс тест AGID; ELISA; лептоспироза при ЕПЖ; лептоспироза при свине). Според чл. 2, ал. 5, т.т. 1, 2 и 3 от договора Д. „Ветеринарна диагностика“ е задължено да представя пред БАБХ, в срок до 8-мо число на месеца, следващ отчетния месечен период, ежемесечен отчет за извършените лабораторни изследвания, като прилага към него: писма за взетите и изпратените в лабораторията (лабораториите) проби за лабораторен анализ, по образец; протоколи с резултатите от извършените изследвания и фактура за извършената услуга за съответния период. Дължимата от възложителя сума е следвало да бъде изплащана на изпълнителя от Бюджета на Държавен фонд „Земеделие“, въз основа на сключено Споразумение № 67/07.08.2019 г. между Агенцията и ДФ „Земеделие“, за финансово обезпечаване на разходите, съгласно Схема за държавна помощ № SA 42240 /2015/XA/ за компенсиране разходите на земеделските стопани, която се прилагала в периода 07.07.2015 г. - 31.12.2020 г., при условията на Регламент /ЕС/ M2702/2014 за категориите помощи в секторите на селското и горското стопанство и в селските райони. Съгласно указанията за прилагане на Схемата за държавна помощ, БАБХ следва да определя акредитираните лаборатории, а ДФ „Земеделие“ заплаща стойността на извършените от тях лабораторни анализи, в рамките на максималния годишен размер по съответното направление, като превежда парични средства по банков път на съответната акредитирана лаборатория. Установено е и не е спорно, че (според официалната информация от БАБХ) по Договор № 28/05.03.2020 г. на Д. „Ветеринарна диагностика“ не са изплащани парични средства, въпреки че услугата по договора, за периода 01.06.2020 г. – 31.08.2020 г. е била приета от страна на възложителя, както следва: за м. 06.2020 г. е приета и одобрена на 14.08.2020 г.; за м. 07.2020 г. е приета на 08.09.2020 г. и за м. 08.2020 г. е приета на 23.09.2020 г., за което са налични доклади, с входящи номера ВД-2584/14.08.2020 г., ВД-2726/08.09.2020 г. и ВД-2912/23.09.2020 г. Не е спорно още, че: а) въпреки задължението по чл. 2, ал. 5, т.

3 от договора Д. „Ветеринарна диагностика“ не е издавало фактури, въз основа на изготвените ежемесечните отчети, а е съставяло първични счетоводни документи, по смисъла на чл. 7, ал. 1, вр. чл. 6, ал. 1 от Закона за счетоводството, както следва: № 3/07.07.2020 г., с данъчна основа 980 368, 89 лв. и данъчна ставка, в размер на 0%, за диагностични изследвания, извършени в периода 01.06.2020 г. – 30.06.2020 г.; № 4/07.08.2020 г. с данъчна основа 1 047 420, 25 лв. и данъчна ставка 0%, за диагностични изследвания, извършени в периода 01.07.2020 г. – 31.07.2020 г.; № 5/15.09.2020 г. с данъчна основа 653 982, 28 лв. и данъчна ставка 0%, за диагностични изследвания, извършени в периода 01.08.2020 г. – 31.08.2020 г.; б) тези документи не са отразени в дневниците за продажби и в справките-декларации на дружеството за ревизираните данъчни периоди, а само в счетоводството на Д. – по кредита на сметка 704 „Приходи от финансиране“ и по дебита на сметка 411 „Клиенти“. С декларацията от Д. са обяснили действията си така: получава съответните проби за изследване, придружени с възлагателно писмо от ветеринарни лекари; изследванията се извършват в рамките на съответния месец, като за да получи плащане, Дружеството представя съответните документи, изискващи се по договора, и приложен към тях документ по чл. 7, ал. 1 ЗСч., за направените лабораторно-диагностични изследвания; тези документи служат за проверка и предаване на извършената работа, като в случай, че БАБХ не констатира недостатъци по изпълнението, тя трябва да го приеме с двустранно подписан приемо-предавателен протокол и да подаде заявка до ДФ „Земеделие“ за плащане на изпълнителя; до момента няма подписани приемо-предавателни протоколи и не са постъпвали плащания за извършени лабораторно-диагностични изследвания през 2020 г., поради което не са издавани фактури.

По време на повторното ревизионно производство са изискани допълнително документи и писмени обяснения от Д. „Ветеринарна диагностика“, както и от БАБХ. От дружеството са представени: отчети за извършените лабораторни изследвания; копия на протоколите за изпитване и документ за дължимо плащане. Съгласно същите, през м. 05.2020 г. са извършени изследвания, на обща стойност 818 817, 17 лв., за което е издаден документ по чл. 7, ал. 1 ЗСч., №000002/22.06.2020 г. Същите документи били представени и от Агенцията. Съобразявайки указанията на директора на дирекция „ОДОП“ - С., изложени в решението, с което е отменен първият РА ревизиращите органи са взели предвид и стойността на извършените услуги през м. 07.2020 г., отразени в представения отчет, както и издадения документ за остойностяването им. При тази фактическа обстановка са начислили допълнително ДДС, в размер на 163 763, 43 лв. за м. 06.2020 г. и в размер на 209 484,05 лв. за м. 08.2020 г. Мотивите за това са подробни и се съдържат в РД (стр.стр. 8, 9 – л. 39 от делото). Прието е, че Д. е извършвало облагаеми (см. чл. 12, ал. 1 ЗДДС) доставки на услуги, на територията на страната и на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2, вр. чл. 66, ал. 1, т. 1 и чл. 67, ал. 1 ЗДДС е дължало да начисли ДДС с 20% данъчна ставка. Този извод е обоснован с обсъждане и тълкуване дефиницията по § 1, т. 15 ДР ЗДДС „Субсидии и финансираня, пряко свързани с доставка“. В тази връзка е отчетено, че дружеството – жалбоподател не е начислявало ДДС за извършените доставки на услуги договора с БАБХ, но е упражнявало право на приспадане данъчен кредит по фактури за закупуване на стоки и услуги, свързани с доставките към БАБХ.

Защитната теза на жалбоподателя се основава на следното: дружеството не е получило плащане от ДФ „Земеделие“, във връзка с издадените документи по чл. 7,

ал. 1 ЗСч., няма подписани двустранни приемо-предавателни протоколи за приемане на услугите, поради което не е настъпило данъчно събитие и за дружеството не е налице задължение за начисляване на ДДС; от БАБХ многократно са указвали на дружеството, че следва да издава данъчен документ по чл. 7, ал. 1 ЗСч., а не „данъчна фактура“, тъй като становището на финансовата дирекция на БАБХ и досегашната им практика е, дейността по извършване на лабораторни изследвания да е освободена от ДДС, предвид обстоятелството че се касае за финансиране по национална програма за компенсиране разходите на земеделските стопани, т.е. - финансирането на разходите е извън обхвата на ЗДДС; по аргумент от чл. 26, ал. 3, т. 2 ЗДДС, тъй като е налице финансиране, което не е пряко свързано с доставка, по смисъла на §1, т. 15 ДР ЗДДС, не възниква задължение за издаване на фактура; не е налице и периодична доставка.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. – ГРАД приема, че жалбата е неоснователна.

Каза се, че страните не спорят, относно констатираните и описани факти. Спорът е правен. Дефиниран е с решението на ответника и с жалбата до Съда.

Несъмнено с Договора за обществена поръчка, № 28/05.03.2020 г. Д. „Ветеринарна диагностика“ е приело да извършва услуги (лабораторни диагностични изследвания на проби – чл. 1, ал. 1), които са такива, по смисъла на чл. 8, чл. 9 ЗДДС. Разпоредбата на чл. 12, ал. 1 с.з. определя като облагаема всяка доставка на услуга, по смисъла на чл. 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, освен в случаите, в които този закон предвижда друго. Данъчна основа, по смисъла на чл. 26, ал. 1 ЗДДС е стойността, върху която се начислява или не се начислява данъкът, в зависимост от това, дали доставката е облагаема, или освободена и (ал. 2, изр. първо) се определя на базата на всичко, което включва възнаграждението, получено от или дължимо на доставчика, във връзка с доставката, от получателя или от друго лице, определено в левове и стотинки, без данъка по този закон. Алинея 3, т. 2 на чл. 26 указва, че „данъчната основа се увеличава с всички субсидии и финансираня, пряко свързани с доставката“. Според определението на понятието „субсидии и финансираня, пряко свързани с доставка“ (§ 1, т. 15 ДР ЗДДС) такива са „субсидиите и финансиранята, чието отпускане е обвързано с цената на предоставяни стоки и/или услуги“. Респективно - не се считат за пряко свързани с доставка „субсидиите и финансираня, които са предназначени единствено за покриване на загуби или за финансиране на разходи /включително такива за придобиване или ликвидация на активи“. Предвид цитирания предмет на договора и определените с него цени/начин на плащане следва да бъде прието, че паричните средства не са предназначени за покриване разходите на Д. „Ветеринарна диагностика“, а за „възнаграждение на брой изследване...“ (чл. 2, ал. 1, изр. първо от договора), следователно са пряко свързани с доставката на услугите по чл. 1, ал. 2 от същия договор. От това следва, че не се касае за освободена доставка на услуги. Както удачно е отбелязал ответникът в решението си, в ревизионната преписка са налични счетоводни данни, че разходите на жалбоподателя за извършване на съответните лабораторни изследвания са значително по - малки от възнаграждението, което му се дължи по Договора за обществена поръчка, № 28/05.03.2020 г. Споделен от Съда е изводът на ревизиращите органи по приходите, потвърден от ответника, за настъпило данъчно събитие и за изискуемост на данъка, във връзка с доставките на услугите „лабораторни изследвания“, извършени през м. 05.2020 г. и м. 07.2020 г. Установено и доказано е, че услугите по договора, за периода

от 01.05.2020 г. до 31.08.2020 г. са били извършени (чл. 9, ал. 1 ЗДДС), понеже са приети от страна на БАБХ, като са заверени отчетите, и са изготвени заявки за плащане. С договора е уговорено, че дължимата от Възложителя сума се заплаща от Бюджета на ДФ „Земеделие“, съгласно сключеното (споменато по – горе) Споразумение № 67/07.08.2019 г., като за извършване на плащането Изпълнителят се задължава да представя до 8-мо число на месеца, следващ отчетния месечен период, отчет за извършените лабораторни изследвания по образец, към който прилага писма за взетите и изпратените в лабораторията/ите проби за лабораторен анализ, протоколи с резултати от извършените изследвания и фактури за извършената услуга за съответния период. Дружеството е представяло такива отчети към БАБХ, съответно на: 22.06.2020 г., за лабораторните проби за м. 05.2020 г.; на 07.07.2020 г., за лабораторните проби за м. 06.2020 г.; на 07.08.2020 г., за лабораторните проби за м. 07.2020 г. и на 15.09.2020 г., за лабораторните проби за м. 08.2020 г. Правилно е прието от ответника, че случаят касае доставка с периодично или непрекъснато изпълнение (чл. 25, ал. 4, изр. първо ЗДДС, чл. 12, ал. 3 ППЗДДС), т.е. - всеки период, за който е договорено плащане се смята за отделна доставка, като данъчното събитие възниква на датата на която плащането е станало дължимо. За случая не е приложимо изключението, предвидено с ал. 5 на чл. 25. Поради това и предвид уговореното по чл. 2, ал. 5 от Договора месечно отчитане на извършената услуга (до 8-мо число на месеца, следващ отчетния месечен период), датата на данъчно събитие за всяка отделна доставка възниква на 8-мо число на месеца, следващ месеца на извършване на услугите, но не по-късно от края на месеца, в който е постъпил отчетът, тъй като това е крайният срок за получаване на плащането по договора. Нормата на чл. 25, ал. 4 не предпоставя възникването на данъчно събитие за всяка отделна доставка, от извършването на фактическо плащане. Според разпоредбите на: ал. 6, вр. ал. 4 на чл. 25 и чл. 82, ал. 1, чл. 86, ал. 1, ал. 2 ЗДДС данъкът става изискуем за облагаемите доставки и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли, като издаде данъчен документ (фактура), в който посочи данъка на отделен ред; включи размера на данъка при определяне на резултата за съответния данъчен период, в справката-декларация за този данъчен период; посочи данъчната фактура в дневника за продажбите, за съответния данъчен период.

В заключение - Ревизионен акт № Р-22002221005660-091-001/10.05.2022 г., потвърден от ответника с Решение № 1190/01.08.2022 г. е издаден от компетентни органи по приходите, в резултат на правилно прилагане на относимите материалноправни разпоредби на ЗДДС. Съобразен е с установените в ДОПК процесуални правила. Актът е законосъобразен и обоснован. Постановен е в съответствие с изискванията за форма. Жалбата подлежи на отхвърляне, поради което е основателна претенцията на ответника за юрисконсултско възнаграждение. Съдът, на основание чл. 161, ал. 1, изр. трето ДОПК, вр. чл. 8, ал. 1, вр. чл. 7, ал. 2, т. 5 от Наредба № 1/2004 г. на Висшия адвокатски съвет, при материален интерес от общо 433 810 лева (главница и лихви), определя юрисконсултското възнаграждение, в размер на 22 002 лева.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, ал. 2, чл. 161, ал. 1, изр. трето ДОПК, Административен съд София - град, 14^{-ти} състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ оспорването по жалбата вх. № 34146/27.09.2022 г. от управителя на

Дружество по ЗЗД „ВЕТЕРИНАРНА ДИАГНОСТИКА“, против РЕВИЗИОНЕН АКТ № Р-22002221005660-091-001/10.05.2022 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – С., потвърден от директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. с Решение № 1190/01.08.2022 г., относно начислени задължения за ДДС, в размер на 373 247, 48 лева и лихви – 60 563, 17 лева. ОСЪЖДА Дружество по ЗЗД „ВЕТЕРИНАРНА ДИАГНОСТИКА“, ЕИК:[ЕИК] да заплати на Национална агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение, в размер на 22 002 лв. (двадесет и две хиляди, и два лева). Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14 - дневен срок от съобщаването.

СЪДИЯ: