

РЕШЕНИЕ

№ 3301

гр. София, 27.10.2010 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 14 състав, в публично заседание на 27.09.2010 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Пламен Горелски

при участието на секретаря Макрина Христова, като разгледа дело номер **1323** по описа за **2010** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. чл. 156 – 161, вр. чл. 129, ал. 7 от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс.

Образувано е по жалба от „С. П.” СА, Ф, подадена Ч. упълномощен адвокат, против Акт за прихващане или възстановяване, № 900289 от 03.11.2009 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП С. – град и потвърден с Решение № 4/04.01.2010 г. на директора на Д. „Обжалване и управление на изпълнението” – С., при ЦУ на НАП.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от редовно упълномощен адвокат, който поддържа жалбата и претендира отмяна на акта. Заявява претенция за присъждане на направени във връзка с водене на делото разноски и представя писмена защита.

Ответникът – Д. на Д. „ОУИ” – С., представляван от юрисконсулт оспорва жалбата с доводи за правилност и законосъобразност на оспорения акт. Желает да му бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. - ГРАД, след като извърши проверка на оспорения акт, обсъди доводите на страните и взе предвид събраните писмени доказателства, приема за установено следното.

На 18.05.2009 г. от „С. П.” СА, Ф е подадено пред ТД на НАП С. – град искане с вх. № 96-00-62 от същата дата, с което е претендирано възстановяване на сума в размер на 67 016, 12 лева, представляваща начислен с издадени през периода:

01.01.2008 г. – 31.12.2008 г. ДДС 13 (тринадесет) броя фактури, издадени от доставчика „С. Авентис Б” ЕООД. Фактурите са издадени в изпълнение на договор за предоставяне на услуги, сключен между дружеството – жалбоподател, като възложител и доставчика, със срок на действие от 02.05.2007 г. до 31.12.2008 г. Предметът на договора е свързан с реклама и промоция на ваксини, консултантски услуги, такива, свързани със събиране, обработване и анализ на информация и други, описани в приложенията към договора. Процесните фактури, във връзка с които е поискано възстановяване на ДДС са издавани на „С. П.” СА, Ф за два вида услуги: а) поддържане на досиета на ваксини и действия пред българската Изпълнителна агенция по лекарствата за регистриране на ваксини и издаване на съответните разрешения за въвеждането им в употреба; б) организиране на симпозиуми, конгреси и конференции на медицинска тематика. Във връзка с искането за възстановяване компетентен орган по приходите е издал Резолюция № 900289/26.05.2009 г., с която е разпоредил да бъде извършена проверка. В хода на проверката са събрани и проверени представените от жалбоподателя документи. С оспорения в настоящото производство Акт за прихващане или възстановяване, № 900289 от 03.11.2009 г. орган по приходите при ТД С. – град е отказал да възстанови претендираната като начислен ДДС сума. За да обоснове отказа си издателят на акта е анализирал цитирания по – горе договор, във връзка с който са издадени фактурите и е заключил, че данъкът е бил начислен неправомерно (чл. 70, ал. 5 ЗДДС). От една страна е приел, че са фактурирани вътрешни разходи, съгласно чл. 2 от договора, които представляват такива за заплати и премии на персонала, за социални осигуровки, за командировки, за консумативи и пр., следователно разходите не са свързани с осъществяване на независима икономическа дейност, по смисъла на чл. 3, ал. 1 ЗДДС. От друга страна е счел, че услугите са извършвани от консултанти – инженери, счетоводители, юристи, вкл. услуги по преработка на софтуер, по осигуряване на персонал и др. и попадат в хипотезата на чл. 21, ал. 3, т. 2, т. 6, букви „в”, „е” ЗДДС, т.е. мястото на изпълнение на доставките е мястото, където се намира седалището на получателя „С. П.” СА, Ф, извън територията на РБ. След като доставките не са облагаеми, ДДС е начислен неправомерно. Тезата е възприета и от решаващия административен орган, който е изложил в решението си подробни доводи в същия смисъл.

Несъгласно с отказа дружеството – жалбоподател защитава противоположно становище, определяйки по този начин и основния правен спор по делото. Твърди се, че неправилно е приложен материалният закон, защото: услугите, изброени по – горе в точки „а” и „б” представляват съответно административни услуги с място на изпълнение на територията на РБ – мястото, на което доставчикът „С. Авентис Б” ЕООД е установил своята независима икономическа дейност (чл. 21, ал. 1 ЗДДС, в редакцията, действала преди изменението – ДВ, брой 95/2009 г.) и услуги по съдействие при организиране на мероприятия с научен и образователен характер, чието място на изпълнение следва да бъде определено по реда на чл. 21, ал. 2, т. 3 ЗДДС, в действалата през 2008 г.

редакция на текста. Освен това в жалбата се сочи, че: АПВ е издаден при неправилно установена фактическа обстановка, извън обхвата на проверката, не е мотивиран, необоснован и недействителен е, и са допуснати съществени процесуални нарушения; не е съобразен специфичният начин, по който са фактурирани услугите – на месечна база, съгласно предварително предвиден бюджет, като при всеки следващ месец се е извършвало изравняване (регулиране) на стойността на услугите, до достигане на фактическата реална себестойност; насрещната проверка на българското дружество – доставчик не е била извършена съгласно предвидените в ДОПК ред и форма, следователно не са налице годни доказателства.

Решаващият орган се е произнесъл по подадената пред него жалба срещу АПВ в определения в чл. 155, ал. 1 ДОПК срок с валидно решение. Жалбата, с която Съдът е сезиран от пряко заинтересованото юридическо лице е процесуално допустима за разглеждане и е основателна по същество.

При решаване на спора са относими разпоредбите на ЗДДС в редакциите, които са били в сила по време на процесния период 2008 г. Относими са и отделни разпоредби на издадената от министъра на финансите Наредба № Н-11 от 24.08.2006 г. за възстановяване на платен данък върху добавената стойност на чуждестранни лица, установени и регистрирани за целите на данък върху добавената стойност на територията на Общността, която е отменена, считано от 01.01.2010 г., но е действала през процесния период 2008 г. Изводите следва да бъдат съобразени и с разпоредби от Директива 2006/112/ЕО на Съвета, от 28.11.2006 г., относно общата система на данъка върху добавената стойност.

Не се спори, че жалбоподателят е имал качеството „чуждестранно лице“, по смисъла на чл. 2, ал. 1 от Наредба № Н-11 от 24.08.2006 г. (отм.), както и че услугите са реално извършени. Спорният въпрос се свежда до точното квалифициране на документираните с фактурите услуги, извършвани в изпълнение на договора между доставчика и получателя (л. 112 от делото). От отговора зависи и определяне мястото на изпълнение на доставките, респ. възникване на правото да бъде възстановен начисления ДДС.

Глава шестнадесета на ДОПК – „Особени производства“, Раздел I (чл.чл. 128 – 132) урежда условията и реда за прихващане и/или възстановяване на недължимо платени или събрани суми за данъци, задължителни осигурителни вноски, наложени от органите по приходите глоби и имуществени санкции, както и суми, подлежащи на възстановяване, съгласно данъчното или осигурителното законодателство от Националната агенция за приходите. Основанията и реда за възстановяване на суми от начислен ДДС са регламентирани в ЗДДС, а редът и документите за възстановяване на правомерно начислен ДДС на чуждестранни лица, установени и регистрирани за целите на ДДС в друга държава - членка на Общността, за закупените от тях стоки, получените услуги и осъществен внос на територията на страната са посочени в Наредба № Н-11 от 24.08.2006 г. (отм.) на министъра на финансите, като по отношение на условията за възстановяване на данъка наредбата (чл. 6,

ал. 1) естествено препраща към ЗДДС.

За да може да бъде облагаема доставка на услуга, по смисъла на чл. 9 ЗДДС, тя трябва да е извършена от данъчно задължено по този закон лице и да е с място на изпълнение на територията на страната, или да бъде доставка, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които законът предвижда друго. Съгласно установеното в чл. 21, ал. 1 ЗДДС общо правило (в редакцията през 2008 г.), мястото на изпълнение при доставка на услуга е мястото, където доставчикът (в случая „С. Авентис Б” ЕООД) е установил своята независима икономическа дейност или има постоянен обект, от който се извършва доставката, а в случаите, когато няма такова място или обект - мястото на неговото постоянно или обичайно пребиваване. От това правило законът предвижда изключение (чл. 21, ал. 3), като определя, че мястото на изпълнение при доставка на услуга е мястото, където се намира седалището или постоянният обект на получателя, откъдето той извършва своята икономическа дейност. Това изключение се прилага при наличието на задължителното условие получателят да е лице, установено извън Общността, или данъчно задължено лице, установено в държава членка, различна от държавата, където е установен доставчикът (чл. 21, ал. 3, т. 1). Заедно с изпълнението на това условие, за да бъде определено като място на изпълнение мястото на седалището на „С. П.” СА – Ф, доставяните услуги следва да може да бъдат определени въз основа на някои от следните видове:

а) предоставяне или прехвърляне на права върху лицензия, патент, авторско право, търговска марка, ноу-хау или друго подобно право на индустриалната или интелектуалната собственост, както и прехвърляне на права върху програмен продукт, различен от стандартен софтуер; б) рекламни услуги; в) услуги, извършвани от консултанти, инженери, счетоводители, юристи и други подобни услуги, включително услугите по преработка на софтуер; г) обработка на данни или предоставяне на информация; д) банкови, финансови, осигурителни, застрахователни и презастрахователни услуги, с изключение на отдаването под наем на сейфове; е) осигуряване на персонал; ж) отдаване под наем на движими вещи, с изключение на всички видове превозни средства; з) електронни съобщителни услуги; и) услуги по разпространение на радио и телевизия; к) услуги, извършвани по електронен път; л) услуги по осигуряване на достъп, транспорт или пренос по разпределителни системи на природен газ или на електрическа енергия и доставката на други услуги, пряко свързани с тях; м) поемане на задължение за неизвършване на действия или неупражняване на права по букви „а” – „л”; „н”) посреднически услуги, извършени от лице, действащо от името и за сметка на друго лице, във връзка с услугите по букви „а” – „м”. Именно наличието на изключения от общото правило е приел ответникът, за да откаже да възстанови данъчния кредит.

Така дефинираните изключения налагат тълкуване, с оглед прилагането им за целите на процесния спор. Както вече се каза, основанието за извършване на доставките на услуги е договорът между страните, а самите фактурирани

услуги са два вида - поддържане на досиета на ваксини и действия пред българската Изпълнителна агенция по лекарствата за регистриране на ваксини и издаване на съответните разрешения за въвеждането им в употреба; организиране на симпозиуми, конгреси и конференции на медицинска тематика.

Според настоящия състав на решаващия съд видът на процесните услуги не квалифицира същите като такива, по смисъла на чл. 21, ал. 3, т. 2 ЗДДС, в действащата през 2008 г. редакция. Очевидно не става въпрос за предоставяне или прехвърляне на права върху лицензия, патент, авторско право, търговска марка, ноу-хау или друго подобно право на индустриалната или интелектуалната собственост, както и прехвърляне на права върху програмен продукт, различен от стандартен софтуер или за рекламни услуги (б. „а”, б. „б”). Услугите не може да бъдат определени и като услуги, извършвани от консултанти, инженери, счетоводители, юристи и други подобни услуги, включително услугите по преработка на софтуер – б. „в”. За поддържане на досиета на ваксини и за регистриране на ваксини, както и за организиране на симпозиуми, конгреси и конференции на медицинска тематика не се изисква използване на консултанти, инженери и юристи в смисъла, вложен в нормата на б. „в”. За „консултант” за целите на ЗДДС следва да се счита лице, специалист в определена област, което дава съвети или мнение като такъв. „Инженер” е лице с висше техническо образование и специалист в областта на строителството, конструиране и работа с машини, апарати и други, а „юрист” е специалист в областта на правото. Изпълнителите на посочените услуги използват основно нематериален ресурс от натрупани знания и опит, без които услугата практически не би могло да бъде извършена. За извършване на процесните услуги не се изискват специализирани експертни познания в горния смисъл. Тези действия наистина имат формален, административно – процедурен характер, както твърди оспорващия, макар и спецификата им да предполага, че не всеки може да се справи успешно. Това обаче не означава, че става въпрос за престиране на консултантска, инженерна или юридическа дейност в тесен смисъл. Последните доводи намират опора и в нормите на чл. 56, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО.

Фактурирането на услугите е било съобразено с предварително приет прогнозен бюджет. Включват стойност на услугите за съответния месец и корекция на стойността от предходния месец, понеже на всеки следващ месец е било извършвано изравняване на стойността. В стойността са включени и извършените разходи за трудови възнаграждения и за осигурителни вноски, като част от себестойността на самата услуга. Поради това не може да бъде споделено и становището на ответната страна, че тези разходи не са свързани с осъществяване от страна на доставчика на независима икономическа дейност, по смисъла на чл. 3, ал. 1 ЗДДС.

Горните съображения обосновават крайния извод, че за място на изпълнение на доставките на услугите следва да бъде прието мястото, където доставчикът „С. Авентис Б” ЕООД е установил своята независима икономическа дейност или има постоянен обект, от който се извършва доставката, т.е.

територията на РБ. Няма основания да бъде прието различно от това място на доставка, предвидено като изключение с разпоредбата на чл. 21, ал. 3 ЗДДС в относимата редакция. С други думи данъкът по спорните фактури е бил начислен от доставчика правилно, за извършени от него облагаеми доставки на услуги и за получателя на тези доставки е възникнало правото да получи съответния данъчен кредит, в размер на 67 016, 12 лева.

Оспореният АПВ № 900289 от 03.11.2009 г. е издаден от компетентен орган по приходите, в предвидената форма, като са спазени относимите процесуални разпоредби. Актът обаче е необоснован, тъй като материалноправните разпоредби на ЗДДС, коментирани по – горе са тълкувани и приложени неправилно от органа по приходите и от решаващия орган.

При така очертания изход на съдебния спор, на жалбоподателя се дължи присъждане на направените разноски по делото – 50 лв. за държавна такса. В представеното заедно с жалбата пълномощно, с което представляващият дружеството – жалбоподател е упълномощил Адвокатско дружество „С и Д е отразено, че договореното възнаграждение е 920 евро за всяка съдебна инстанция. Не са представени обаче каквито и да било доказателства, че жалбоподателят е направил разходи за възнаграждение за един адвокат. Не е представен и списък на разноските, които се претендират. Поради това Съдът не следва да присъжда с решението си такова възнаграждение.

Водим от горното и защото естеството на акта позволява решаване на спора по същество, на основание чл. 160, ал. 1, ал. 2, чл. 161, ал. 1 ДОПК, Административен съд С. - град, 14^{-ти} състав

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалбата на „С. П.” СА, Франция Акт за прихващане или възстановяване, № 900289 от 03.11.2009 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП С. – град.

ОСЪЖДА Д. „Обжалване и управление на изпълнението” - С., при ЦУ на НАП да заплати на „С. П.” СА, Ф разноски по делото в размер на 50 лв. (петдесет лева).

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд, в 14 - дневен срок от съобщаването на страните.

СЪДИЯ: