

РЕШЕНИЕ

№ 2529

гр. София, 12.04.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 6 състав,
в публично заседание на 07.03.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Боряна Бороджиева

при участието на секретаря Елеонора М Стоянова и при участието на прокурора Ива Цанова, като разгледа дело номер **10782** по описа за **2021** 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).

Образувано е по жалба на "Ветеринарна диагностика" Д. срещу ревизионен акт (РА) №Р-22221020005659-091-001/31.05.2021г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП–С., частично отменен с решение № 1472/23.09.2021г. на директора на Дирекция "ОДОП" – С. при Централно управление (ЦУ) на НАП. Жалбата е подадена срещу мълчаливо потвърждаване на РА, преди решението. Решението е приложено с административната преписка.

Жалбоподателят уточнява жалбата си след решението на ответника, постановено при условията на чл. 156, ал. 6 от ДОПК, относно определени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за данъчни периоди от м. 06.2020 г. до м. 08.2020 г. Счита, че РА е необоснован и незаконосъобразен, а формираните от ревизиращия екип изводи, с които е обосновано облагането, не са съобразени с изискванията на материалния закон. На първо място, счита, че не са налице облагаеми доставки- определя ги като финансиране на разходи, което е извън обхвата на ЗДДС и по аргумент от разпоредбата на чл.26, ал.3, т.2 от ЗДДС, тъй като е налице финансиране, което не е пряко свързано с доставка по смисъла на § 1, т.15 от ДР на ЗДДС. Съгласно т.15, §1 от ДР на ЗДДС, изречение второ, не са субсидии и финансираня, пряко свързани с доставка, субсидиите и финансиранята, предназначени единствено за финансиране на разходи, включително за придобиване или ликвидация на активи. В случай, че превеждането на средства от бенефициента на

партньора е свързано с покриване на разходи във връзка със съответния проект, а не с доставки, считаме, че не възниква и задължение за издаване на фактури. Това е така, тъй като по смисъла на чл.113. ал.1 от ЗДДС, задължение за издаване на фактура възниква само за документиране на извършена доставка или за авансово плащане по доставка. За превеждането на средства следва да се издава първичен счетоводен документ по смисъла на чл.7 от ЗСч. На второ място, счита че не е настъпило данъчно събитие по процесните доставки на услуги. Не са налице доказателства за приемо-предаване на извършените от ревизираното лице дейности, тъй като липсва нарочен документ, който да удостоверява от двете страни предаване и приемане на услугите, като предоставените от БАБХ, в хода на насрещната проверка, заверени отчети от упълномощеното лице д-р Л. Л., могат и следва да бъдат отчетени като вътрешноведомствена процедура по приемане на съответните дейности, но не и като приемо- предавателен протокол по смисъла на ЗЗД. Тази вътрешна заверка най-вероятно е етап от приемането на дейностите, но категорично не означава, че е датата на настъпване на данъчното събитие. Допълнителен аргумент е, че не е получено плащане, което следва в срок след приемане на дейностите. След като не е настъпило данъчно събитие, не е налице основание за начисляване на допълнителен ДДС, както и на лихва, като акцесорно задължение. Алтернативно, ако се приеме, че са налице облагаеми доставки на услуги, за които с настъпило данъчно събитие, счита, че следва да се съобрази, че ревизираното лице е представяло отчети към БАБХ на следните дати; на 07.07.2020г. за лабораторните проби за м.06.2020г.; на 07.08.2020г\ за лабораторните проби за м.07.2020г. и на 15.09.2020г. за лабораторните проби за м.08.2020г., които съгласно чл.25, ал.4 от ЗДДС и доколкото е договорено, че отчитането на извършената услуга е месечно, то датата на данъчно събитие ще 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 отчета, тъй като това е крайният срок за получаване на плащането по договора, а не както органите по приходите неправилно са приели, че на последния ден от месеца възниква задължение за жалбоподателя да начисли дължимия по доставките данък и да издаде данъчна фактура. Тогава евентуално може да се твърди, че е настъпило данъчното събитие, но не и че е налице изискуемост на данъка.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адвокат Т., иска съдът да уважи жалбата и да постанови решение, с което да отмени РА в обжалваната му част, по съображения в жалбата. Претендира разноски по списък. Развива аргументите си в писмена защита.

Ответникът чрез юрисконсулт Б. иска съдът да отхвърли жалбата като неоснователна и недоказана и да постанови решение, с което да потвърди ревизионния акт по съображения в решението на директора на ДОДОП-С.. Претендира юрисконсултско възнаграждение в размер на минимален адвокатски хонорар по чл. 161, ал. 1 ДОПК.

Представителят на СГП счита жалбата за недоказана.

Жалбата е допустима – подадена в срок, от легитимирано лице, срещу подлежащ на съдебно обжалване РА.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

При проверката на съда по чл.160 от ДОПК се установи следното:

Обжалваният РА е след ревизия на Д. „ВЕТЕРИНАРНА ДИАГНОСТИКА“ за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за данъчни периоди от м. 06.2020 г. до м. 08.2020 г. Възложена е със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР)

№Р-22221020005659-020-001 от 18.09.2020 г., издадена от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., определен да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК със Заповед №РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., връчена по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК на 24.09.2020 г. и съгласно чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от тази дата тече определеният двумесечен срок за извършване на ревизията, който изтича на 24.11.2020 г. Срокът за извършване на ревизията е удължен до 24.02.2021 г. със съответните ЗВР, издадени от органа, издал първоначалната ЗВР. По молба на дружеството производството е спряно със заповед от 19.02.2021г. и възобновено на 07.04.2021г., издадени от органа издал първоначалната ЗВР.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/

№Р-22221020005659-092-001/23.04.2021 г., връчен по електронен път на 05.05.2021 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от дружеството е подадено писмено възражение срещу констатациите, направени в РД. Същото е обсъдено от органите по приходите в РА, като е прието за неоснователно.

Ревизията приключва с процесния РА №Р-22221020005659-091-001/31.05.2021 г., издаден от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и М. С. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Ревизионният акт е връчен на лицето по електронен път на 14.06.2021 г.

С ревизионния акт за процесните периоди на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 66, ал. 1, т. 1 и чл. 67, ал. 1 от с.з. е начислен ДДС в общ размер на 536 354,29 лв. във връзка с извършени лабораторни изследвания към БЪЛГАРСКА АГЕНЦИЯ ПО БЕЗОПАСНОСТ НА ХРАНИТЕ (БАБХ), квалифицирани като извършени облагаеми доставки, за които ревизираното лице не е начислило дължимия данък.

При административното обжалване ответникът с Решение № 1472/23.09.2021г. е отменил РА в оспорената част на установените задължения по ЗДДС за данъчни периоди м. 06.2020 г. и м. 08.2020 г., ведно с начислените лихви и е върнал административната преписка за нова ревизия. Изменил е РА в оспорената част, като установения с РА резултат по ЗДДС за данъчен период м. 07.2020 г. данък за внасяне в размер на 209 484,05 лв. е определил на данък за внасяне в размер на 196 073,78 лв., а начислените лихви в размер на 16 701,87 лв. е определил на 15 687,16 лв. Именно в тази част, за данъчен период м.07.2020г. РА е предмет на настоящото производство.

Спорните констатации и установените въз основа на тях задължения в РА, предмет и на настоящото обжалване са както следва:

Не се спори между страните установеното от ревизията, че жалбоподателят е създадено под формата на гражданско дружество /неперсонифицирано/, съгласно разпоредбите на чл. 357 и следващите от Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/, като обединение с наименование „ВЕТЕРИНАРНА ДИАГНОСТИКА“, на основание Споразумение за обединение от 10.12.2019 г., сключено между четири юридически лица /дружества/, съдружници, а именно: „ЦЕНТРАЛНА ВЕТЕРИНАРНА ЛАБОРАТОРИЯ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] /28% участие/; „БИОФАРМ-ИНЖЕНЕРИНГ“ АД /24% участие/; „ДИ ЕНД ВИ КОНСУЛТ“ ООД с ЕИК[ЕИК] /24% участие/ и „РАЙОННА ВЕТЕРИНАРНА СТАНЦИЯ – РУСЕ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] /24% участие/. Целта е 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.“ с Възложител БАБХ.

След проведена процедура за възлагане на обществена поръчка жалбоподателят е избран за изпълнител на обществената поръчка и сключва Договор за обществена поръчка №28 от 05.03.2020 г. с БАБХ (л.90 и сл. от приложение № 1 по делото). Предметът му е възложителят (БАБХ) възлага, а изпълнителят Д. „ВЕТЕРИНАРНА ДИАГНОСТИКА“ приема срещу възнаграждение да предостави услуга по извършване на лабораторни диагностични изследвания на проби /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/, като са посочени съответния брой изследвания по отделните видове. Възнаграждението е на брой изследване в размер, съобразно вида на изследването на единични цени, дадени в чл.2. Уговорено е и, че дължимата от възложителя сума се заплаща от бюджета на Държавен фонд „Земеделие“ /ДФЗ/ въз основа на сключено Споразумение №67/07.08.2019 г. за финансово обезпечаване на разходите между БАБХ и ДФЗ и съгласно Схема за държавна помощ №SA 42240 /2015/XA/ за компенсиране разходите на земеделските стопани, свързани с изпълнение на мерките по Държавна профилактична програма, Програма за надзор и ликвидиране на болести по животните и Тарифата за определяне на цените, които се заплащат за изпълнението на мерките по програмата за профилактика, надзор, контрол и ликвидиране на болести по животните и зоонози. Посочено е и, че Схемата за държавна помощ №SA 42240 се прилага 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 указания за прилагане на Схемата за държавна помощ, БАБХ определя акредитираните лаборатории, а ДФЗ 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.

Съгласно чл.2, ал.5 от договора за извършеното плащане Д. „ВЕТЕРИНАРНА ДИАГНОСТИКА“ представя до 8 число на месеца, следващ отчетния месечен период, отчет за извършените лабораторни изследвания като прилага към него писма за взетите и изпратените в лабораторията/ите проби за лабораторен анализ; протоколи за извършени изследвания и фактура за извършената услуга за съответния период. Отчетът с приложенията се проверява и заверява от определено от ВЪЗЛОЖИТЕЛЯ лице/лица. На базата на представения и заверен отчет и приложенията, БАБХ прави заявка до ДФЗ за плащане на ИЗПЪЛНИТЕЛЯ в седемдневен срок от получаването на отчета. ДФЗ заплаща на ИЗПЪЛНИТЕЛЯ стойността на извършените лабораторни анализи. Плащането се извършва по банков път в срока, при условията на сключеното между БАБХ и ДФЗ Споразумение № 67/07.08.2019г., но не по-късно от края на месеца, в който е постъпил отчета на ИЗПЪЛНИТЕЛЯ.

В изпълнение на ангажиментите по описания договор от жалбоподателя са съставяни ежемесечни отчети за извършените лабораторни изследвания по утвърден образец и протоколи за изпитване, качвани на електронни носители /флашки/ за всяка лаборатория отделно, придружени с описи на хартиен носител, подписани и

подпечатани.

За процесния период м.07.2020 г.: Ревизията е констатирала, че дружеството не е издало фактури въз основа на изготвените ежемесечни отчети, а е съставило първични счетоводни документи по чл. 7, ал. 1 от Закона за счетоводството /ЗСч/: №3/07.07.2020 г. с данъчна основа в размер на 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.; За останалите два данъчни периода РА не е предмет на делото и съдът не обсъжда констатациите за неначислен данък. Ревизиращите органи установяват, че дружеството не е декларирало облагаеми доставки по смисъла на ЗДДС, но в същото време е декларирало фактури с право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 28 543,22 лв.

По повод това недеклариране като облагаеми доставки на услугите по договора са изискани обяснения на ревизираното лице и от БАБХ.

Жалбоподателят е дал писмени обяснения на ревизията (л.120 и сл. от приложение №1 по делото), че съгласно договора за обществена поръчка, сключен между БАБХ и Д. „ВЕТЕРИНАРНА ДИАГНОСТИКА“, дружеството получава съответните проби за изследване, придружени с възлагателно писмо от ветеринарните лекари. Пояснено е още, че изследванията се извършват в рамките на съответния месец, като за да получи плащане обединението представя съответните документи, изискващи се по договора, и приложен към тях документ по чл. 7, ал. 1 от ЗСч. за направените лабораторно диагностични изследвания. Тези документи служат за проверка и предаване на извършената работа на БАБХ, като в случай, че БАБХ не констатира недостатъци по изпълнението, тя трябва да го приеме с двустранно подписан приемо-предавателен протокол. В писмените обяснения е декларирано още, че до момента (31.03.2021г.) нямат подписани приемо-предавателни протоколи, които да установяват и доказват, че извършената от тях работа е приета, дори липсва подписан документ по чл., 1 от ЗСч, върнат от възложителя БАБХ. Изпълнението на договора е започнало април 2022г. и оттогава до момента дружеството не е получило нито едно плащане за извършените лабораторно-диагностични изследвания през 2020г. Поради липсата на подписани протоколи за приемане на извършената работа и плащане за извършените лабораторно-диагностични изследвания през 2020 г., според жалбоподателя е логично да се приеме, че не е налице настъпило данъчно събитие по договора за обществена поръчка, като датата на данъчното събитие ще бъде датата на плащането, ако преди това няма подписан приемо-предавателен протокол. След като към момента работата не е приета, както и не са получени каквито и да е плащания в изпълнение на договора, поради това не е налице данъчно събитие. Позовава на Решение на директора на дирекция ОДОП С. №410/18.03.2021 г. по идентичен казус, както и писмо №53-04-6053#1 от 20.08.2020 г. на директора на дирекция ОДОП С., касаещо въпроса за възникване на правото на данъчен кредит за закупените консумативи, както и общите разходи на Д. „ВЕТЕРИНАРНА ДИАГНОСТИКА“ и как следва да се отразят същите в отчетните регистри по ЗДДС.

В отговор на изискана информация от БАБХ изпълнителният директор предоставя следното (л.118 и сл. – писмо от 09.02.2021г. и л.133 и сл. по преписката, писмо от 19.04.2021г. приложение № 1):

Изпълнителният директор на БАБХ е сключил договор № 28/05.03.2020 г. с Д. „ВЕТЕРИНАРНА ДИАГНОСТИКА“ в качеството си на публичен възложител по смисъла на чл. 5, ал. 2 , т. 13 от Закона за обществените поръчки (ЗОП); Към така

сключения договор няма изплатени парични средства (писмо от 09.02.2021г.), но неговата цел е изпълнение на „Националната програма за профилактика, надзор, контрол и ликвидиране на болестите по животните, включително зоонозите в България за периода 2019 - 2021 г."(НППНКЛБЖЗ), одобрена от Министерски съвет. Финансирането на разходите е от ДФЗ съгласно Схема за държавна помощ № SA.42240 (2015/ХА) - „Помощ за компенсирание на разходите на земеделски стопани, свързани с изпълнение на мерките по Държавната профилактична програма и програмите за надзор и ликвидиране на болести по животните, утвърдена от Министъра на зечеделите, храните и горите. Конкретният размер на помощта/финансовия ресурс за плащанията от ДФЗ се определя с ежегодно решение на Управителния съвет на Фонда, съгласно т. 1.4 от Схема на държавна помощ SA.42240 (2015/ ХА). Основната цел на Схемата е подпомагане на земеделски стопани, отглеждащи селскостопански животни и осъществяващи дейност в първичното селскостопанство производство, чрез покриване на разходите за дейности със задължителен характер, свързани с гарантиране здравето на животните и недопускане на заразни болести и зоонози. Интензитетът на помощта е до 100 % от приемливите разходи. Разходите за лабораторно-диагностични изследвания са част от програмата за профилактика, надзор, контрол и ликвидиране на болестите по животните и зоонозите, и попадат в обхвата на Схемата. Финансирането е за субсидиране на дейността с цел да се извършат количеството лабораторно-диагностични изследвания по възможно най-ниски цени, определени по тарифа на Министерски съвет, а именно Тарифата за определяне на цените, които се заплащат за изпълнение на мерките по Програмата за профилактика, надзор, контрол и ликвидиране на болестите по животните и зоонози, за да се компенсират земеделските стопани и да се направят анализи за предотвратяване, контрол и ликвидиране на болестите по животните. Краен потребител на финансирането се явяват земеделските стопани, отглеждащи селскостопански животни и осъществяващи дейност в първичното селскостопанско производство, чрез покриване на разходите за дейности със задължителен характер, свързани с гарантиране здравето на животните и недопускане на заразни болести и зоонози. От БАБХ уточняват, че към настоящия момент по договораняма предоставени парични средства. Това е държавна помощ за компенсирание на разходите на земеделските стопани за изпълнението на мерките по Програмата за профилактика, надзор, контрол и ликвидиране на болестите по животните и зоонози и същата се явява субсидарна услуга. Възнаграждението по договор № 28/05.03.2020 г. се изплаща, съгласно условията на същия на базата на действително извършените изследвания по единичните цени, посочени в ценовото предложение на Д. „ВЕТЕРИНАРНА ДИАГНОСТИКА". За извършването на плащането Д. „ВЕТЕРИНАРНА ДИАГНОСТИКА" представя до 8-мо число на месеца, следващ отчетния месечен период, отчет за извършените лабораторни изследвания по образец, към който прилага опис на извършените изследвания, заедно с протоколи с резултати от извършените изследвания за месеца по образец на БСА на магнитен носител. Отчетът и приложенията се представят на определеното от изпълнителния директор на БАБХ лице, което ги проверява и заверява. На базата на проверения и

заверен отчет и приложенията БАБХ прави заявка до ДФЗ за плащане на Д. „ВЕТЕРИНАРНА ДИАГНОСТИКА“ в 7-дневен срок от получаването на отчета. ДФЗ заплаща на Д. „ВЕТЕРИНАРНА ДИАГНОСТИКА“ стойността на извършените лабораторни анализи. За получаване на възнаграждението си по договор № 28/05.03.2020 г. Д. „ВЕТЕРИНАРНА ДИАГНОСТИКА“ следва да представи отчет за извършените лабораторни изследвания по образец, към който прилага опис на извършените изследвания, заедно с протоколи с резултати от извършените изследвания за месеца по образец на БСА на магнитен носител.

В допълнително писмо БАБХ (л.165-166) уточнява, че от „ВЕТЕРИНАРНА ДИАГНОСТИКА“ Д. като ИЗПЪЛНИТЕЛ по договор № 28/05.03.2020г. за периода 01.06.2020 г. – 31.08.2020г. са представени отчети за извършени лабораторни изследвания с опис на извършените изследвания и протоколи с резултатите от извършените изследвания за съответните месеци; услугата по договор № 28/05.03.2020г. за периода 01.06.2020г.-31.08.2020г. е приета от страна на Възложителя – БАБХ. Приложени са заверени копия на одобрените документи за приетите услуги по договора. Със Заповед № РД 11-866/14.04.2020г. на изпълнителния директор на БАБХ е утвърден образец на отчет за извършена работа по договора. Съгласно приложени към писмото на БАБХ уведомления относно изпълнение на дейностите, заедно с опис на представените протоколи за извършени изследвания от дружествата в Обединението, за съответните месеци, изпълнението на дейностите по договора за процесния м. 07.2020 г. е прието и заверено от БАБХ на 08.09.2020 г., като е посочен доклад с входящ номер ВД-2726/08.09.2020 г. (л.152 от приложение №1).

Въз основа на събраните доказателства ревизиращите органи са достигнали до правни изводи, че се касае за облагаеми доставки съгласно понятието в чл.12, ал. от ЗДДС, услуги по чл.9, ал.1 от закона, като приемат, че е налице възникнало данъчно събитие за извършените услуги по договора за обществена поръчка за съответните периоди, поради което и на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 66, ал. 1, т. 1 и чл. 67, ал. 1 от същия закон с РД е направено предложение да се доначисли на Д. „ВЕТЕРИНАРНА ДИАГНОСТИКА“ ДДС в размер на 536 354,29 лв. Едновременно с това е изтъкнато и че процесните услуги, извършвани от Д. „ВЕТЕРИНАРНА ДИАГНОСТИКА“, представляват облагаеми доставки по смисъла на чл. 12, ал. 1 от ЗДДС, а в случая жалбоподателят неправилно е приложил данъчна ставка в размер на 0 % при издаване на документите по чл. 7, ал. 1 от ЗСч. Посочено е и обстоятелството, че видно от сключения договор за обществена поръчка определените цени са без ДДС, като това е потвърдено и в информацията, съдържаща се в представеното ценово приложение към договора, поради което на основание чл. 67, ал. 1 от ЗДДС размерът на данъка се определя, като данъчната основа, записана в изготвените документи по чл. 7, ал. 1 от ЗСч., се умножи по ставката на данъка от 20% /за данъчен период м. 06.2020 г. е издаден документ №[ЕГН]/07.07.2020 г. с данъчна основа в размер на 980 368,89 лв.; за данъчен период м. 07.2020 г. е издаден документ №[ЕГН]/07.08.2020 г. с данъчна основа в размер на 1 047 420,25 лв. и за данъчен период м. 08.2020 г. е

издаден документ №[ЕГН]/15.09.2020 г. с данъчна основа в размер на 653 982,28 лв./.

Органите по приходите са обсъдили направените възражения, като са приели същите за неоснователни. Предвид гореизложеното с РА на основание чл. 86 от ЗДДС, във връзка с чл. 66, ал. 1, т. 1 и чл. 67, ал. 1 от с.з. на Д. „ВЕТЕРИНАРНА ДИАГНОСТИКА“ е начислен ДДС в общ размер на 536 354,29 лв. във връзка с извършени лабораторни изследвания към БАБХ, както е предложено с РД.

Решаващият орган при административното обжалване е приел изводите на ревизиращия екип относно това, че плащанията по договора за обществена поръчка имат характер на възнаграждение за облагаема доставка, доколкото доставките на лабораторни анализи попадат в обхвата на облагаемите по смисъла на ЗДДС услуги. Определя като правилен изводът в РА, че ревизираното лице е следвало, но не е начислило дължимия данък за извършените доставки, но предвид установените факти намира за неправилни възприетите от ревизиращия екип дати на настъпване на изискуемостта на данъка за отделните месеци от изпълнението на договора, а именно края на месеца, в който са извършени услугите и съответно с РА е погрешно на уговорките в договора е прието, че дължимият данък за извършените услуги през месец 06.2020 г. е следвало да бъде начислен през м. 06.2020 г. и по аналогичен начин за останалите два ревизирани периода. Позовава се на на клаузите на договора и направената правна квалификация и приема, че данъчното събитие на услугите, извършени през м.06.2020 г. е настъпило през м.07.2020 г., данъчното събитие за услугите, извършени през м. 07.2020 г. – през м. 08.2020 г., а за услугите, извършени през м. 08.2020 г. – през м. 09.2020 г., съответно през тези именно данъчни периоди /следващи месеца на извършване на услугите/, следва да се начисли дължимият данък. В резултат на това си становище определя, че дължимият данък за данъчен период м. 07.2020 г. /който представлява данък за извършените услуги през м. 06.2020 г./ следва да бъде 196 073,78 лв. съобразно отчета и издадения документ за остойностяване на извършените услуги, в който данъчната основа е посочена в размер на 980 368,89 лв., съответно резултатът за данъчния период с оглед декларираното от лицето и необходимите корекции следва да се определи на 196 073,78 лв. за внасяне. Изменя РА, с който за този данъчен период е определен резултат в размер на 209 484,05 лв. и го определя на 196 073,78 лв., както и намалява лихвите на 15 687, 16 лв. В останалата част РА е отменен и върнат за нова ревизия и не е предмет на настоящото производство.

Правни изводи на съда:

Съгласно чл.160, ал.2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. При преценка по същество на жалбата и дължимата служебна проверка за законосъобразност на РА, съдът приема следното:

Обжалваният в настоящото производство РА е издаден от компетентни съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК органи по приходите – органа, възложил

ревизията и ръководителя на ревизията. Приложени са и доказателства за електронните подписи на съответните органи по приходите, като няма оспорване във връзка с компетентността и подписите.

Съобразени са изискванията за формата на РА, в т. ч. по отношение неговото задължително съдържание с оглед реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК.

Спазени са процесуалноправните разпоредби при издаването на РА-срокове, процедури, събиране и обсъждане на доказателства, относими към ревизираните задължения. Органите по приходите са положили дължимата по силата на служебното начало грижа, в резултат на която са установили всички факти и обстоятелства от значение за резултатите от ревизията и са ги подложили обективен анализ и оценка.

Спорът е за материалната законосъобразност на установените задължения по ЗДДС за данъчен период м.07 на 2020г. и по конкретно **дали процесните услуги представляват облагаеми доставки и дали е налице настъпило данъчно събитие.**

1. По първия спорен въпрос **дали процесните услуги са облагаеми доставки?**

С договора за обществена поръчка, № 28/05.03.2020 г. Д. „ВЕТЕРИНАРНА ДИАГНОСТИКА“ от БАБХ е възложено извършване на услуги - лабораторни диагностични изследвания на проби – чл. 1, ал. 1. Извършването на лабораторни изследвания е услуга по смисъла на чл. 8, чл. 9 ЗДДС. Разпоредбата на чл. 12, ал. 1 от ЗДДС 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. Не може да се сподели тезата на жалбоподателя, че в случая превеждането на средствата по процесния договор на изпълнителя му Д. „ВЕТЕРИНАРНА ДИАГНОСТИКА“ представляват покриване на разходи във връзка със съответния проект, а не насрещна престация за услуга, пряко обвързана с цената ѝ, че се касае за финансиране на разходи, което било извън обхвата на ДДС по аргумент от чл.26, ал.3, т.2 от ЗДДС във връзка с §1, т.15 от ДР на ЗДДС.

Данъчна основа, по смисъла на чл. 26, ал. 1 ЗДДС е стойността, върху която се начислява или не се начислява данък, 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“. 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 предмета на договора за обществена поръчка – жалбоподателят приема срещу възнаграждение да предостави услуга по извършване на лабораторни диагностични изследвания и определените с него цени/начин на плащане – възнаграждението е на брой изследване в размер, съобразно вида на изследването на единични цени, дадени в чл.2 на договора, като цената включва цената на труда на специалистите на изпълнителя и разходите за осигуряването на услугата, следва да бъде прието, че паричните средства, които се предоставят от ВЪЗЛОЖИТЕЛЯ са пряко свързани с доставката. Жалбоподателят в изпълнение на мерките по посочената национална програма извършва мероприятия в полза на земеделските стопани, отглеждащи селскостопански животни, за което следва да получава възнаграждение по конкретно определени за всяко мероприятие цени и в този смисъл може да се счете, че е налице пряка връзка между представените услуги и полученото заплащане. Плащанията имат пряка, причинно-следствена връзка, с доставката на точно измерени и измерими услуги и в този смисъл тези плащания имат характер на възнаграждение за облагаема доставка, доколкото доставките на лабораторни анализи попадат в обхвата на облагаемите по смисъла на ЗДДС услуги. В този смисъл на жалбоподателя от ответника (видно и от отговор, приложен по преписката) се признава право на приспадане на право на данъчен кредит за покупките на лабораторни реактиви и консумативи, диагностикуми, външни услуги за счетоводство, правна помощ, наем, все разходи, на дружеството, за да изпълни задължението си по договора за обществена поръчка за лабораторни изследвания, тъй като тези покупки се използват за целите на извършваните облагаеми доставки от дружеството, а именно лабораторните изследвания по договора за обществена поръчка и процесни доставки.

2. По втория спорен въпрос – настъпило ли е данъчно събитие?

Вторият спорен момент по приложението на материалния закон е дали и кога е настъпило данъчното събитие за извършените услуги по договора за обществена поръчка, сключен с БАБХ, както и настъпило ли е въобще такова данъчно събитие, предвид липсата на нарочен документ, който да удостоверява за двете страни предаване и приемане на услугите и плащане.

Тезата на ревизиращите органи и на ответника, която се споделя и от съда като правилна е, че в случая е налице договор за изпълнение на услуги с периодично изпълнение и са приложими съответните правила на чл.25, ал.4 от ЗДДС за дата на възникване на данъчно събитие. Разглеждайки клаузите на договора, действително се установява ежемесечно отчитане на предоставяните услуги по извършване на лабораторни диагностични изследвания на съответните проби, като заплащането е след представено от ИЗПЪЛНИТЕЛЯ до 8-мо число на месеца, следващ отчетния месечен период, отчет за извършените лабораторни изследвания по образец и се извършва по банков път **не по-късно от края на месеца, в който е постъпил отчетът.** Съгласно чл.25, ал.4 от ЗДДС при доставка с периодично или непрекъснато изпълнение, **всеки период, за който е уговорено плащане, се смята за отделна доставка и данъчното събитие за нея възниква на датата, на която плащането е станало дължимо.** Конкретно в случая през процесния

период м.07. дружеството е представило отчет към БАБХ на 07.07.2020 г. за лабораторните проби за м. **06.2020 г.** и съгласно договора е възникнало данъчно събитие с дължимостта на плащането на лабораторните изследвания за юни месец, отчетени юли, **до 31.07.2020г.** Предвид тези уговорки в договора без значение за възникването на задължение за начисляване на дължимия ДДС по доставката е извършването на плащане, като това е видно от съдържанието на нормата на чл. 25, ал. 4 от ЗДДС, която го обвързва с дължимост на плащането, а не с фактическото плащане. В договора е уговорена дължимост на плащане за услугите от конкретен месец до края на следващия месец, през който и съответно е подаден отчет и е съставена фактура за остойностяване на извършените услуги. Що се отнася до възражението относно приемането на услугите, видно от предоставената информация от БАБХ и клаузите на договора **ВЪЗЛОЖИТЕЛЯТ** уточнява, че не е изпращал до **ИЗПЪЛНИТЕЛЯ** писма и други документи относно приемане на изпълнението по отчетите за процесния период, като обръща внимание (в писмо до жалбоподателя в хода на ревизията, л.166 от Приложение № 1 по делото), че съгласно клаузите на договора няма задължение да изпраща на Обединението уведомления, че проверката и контрола на предадените отчети е приключила и същите са заверени, както и да изпраща самите отчети със заверка. Извън това, в писмото до ревизиращите органи БАБХ (л.133 от Приложение № 1 по делото), в т.1 е посочено, че **ИЗПЪЛНИТЕЛЯТ** е представял отчети за извършените лабораторни изследвания за периода 01.06.2020г-31.08.2020г., а т.2 е посочено, че услугата по договора за периода 01.06.2020г-31.08.2020г. е приета от страна на **ВЪЗЛОЖИТЕЛЯ**. На л.136 е приложен отчет за периода 01.06.2020г. до 30.06.2020г., който е с дата 07.07.2020г., а е входиран при **ВЪЗЛОЖИТЕЛЯ** нс молба от 08.07.2020г. Въз основа на този отчет главен експерт от БАБХ д-р Л. Л. е издала уведомление (л.135 от Приложение № 1 по делото), че отчетът за м.юни 2020г. е приет и заверен и се прилага заедно с документацията за изготвяне на заявка за плащане към ДФЗ РА.

Следователно, тъй като са приети от страна на БАБХ, като са заверени отчетите, и са изготвени заявки за плащане, е установено, а и не се спори, че **услугите по договора, за периода м 06.2020 г. са били извършени** (чл. 9, ал. 1 ЗДДС). Съобразно правилата на чл.25, ал.4 от ЗДДС при това отчитане на извършените през м.06 услуги през следващия м.07 и дължимото плащане до края на месеца, в който е постъпил отчетът, тъй като това е крайният срок за получаване на плащането по договора, т.е. м.07 е възникнало данъчно събитие, независимо, че не е извършено фактическо плащане. Съгласно 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 този смисъл решаващият орган правилно е приел, че **данъчното събитие за услугите, извършени през м.06.2020 г. е през м.07.2020 г.,** съответно през този именно

данъчен период, следващ месеца на извършване на услугите е начислил ДДС. В случая ДДС за данъчен период м.07.2020 г. представлява данък за извършените услуги през м. 06.2020 г. и е определен на 196 073,78 лв. съобразно отчета и издадения документ за остойностяване на извършените услуги, в който данъчната основа е посочена в размер на 980 368,89 лв., съответно резултатът за данъчния период с оглед декларираното от лицето и необходимите корекции е определен на 196 073,78 лв. за внасяне, като по тези изчисления не се спори, освен за основанията им.

По горните съображения РА в потвърдената с решението на ответника част е законосъобразен и жалбата следва да се отхвърли като неоснователна.

При този изход на делото, на ответника следва да бъде присъдено претендираното от представлявалия го юрисконсулт възнаграждение съобразно чл.8, ал.1, т.5 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения, в редакцията ѝ към момента на приключване на устните състезания по делото (ДВ бр.68 от 2020г.), в размер на 4647 лв.

Воден от горното, на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от ДОПК, Административен съд София – град, I отд, 6 състав

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на "ВЕТЕРИНАРНА ДИАГНОСТИКА" Д. срещу ревизионен акт №Р-22221020005659-091-001/31.05.2021г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП–С., в частта потвърдена с решение № 1472/23.09.2021г. на директора на Дирекция "ОДОП" – С. при ЦУ на НАП, с която е определен резултат по ЗДДС за данъчен период м.07.2020г. данък за внасяне в размер на 196 073, 78 лв. и лихви в размер на 15 687, 16 лв.

ОСЪЖДА "ВЕТЕРИНАРНА ДИАГНОСТИКА" Д. ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП 4647 лв. (четири хиляди шестотин четирдесет и седем лева) юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да се обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщаването му.

СЪДИЯ: