

РЕШЕНИЕ

№ 1256

гр. София, 26.02.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 69 състав, в публично заседание на 26.01.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Милена Славейкова

при участието на секретаря Валентина Христова, като разгледа дело номер **4218** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 – 161 ДОПК.

Образувано е по жалба на „ПРОВАД СОЛАР“ АД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет.7, срещу Ревизионен акт № Р-22221421007573-091-001 от 14.07.2022 г., издаден от А. Г. М. - орган, възложил ревизията и А. Б. Г. - ръководител на ревизията, мълчаливо потвърден по реда на чл.156, ал.4 от ДОПК, относно установени задължения по ЗДДС в размер на 723 500,63 лв., произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди от м. 09.2021 г. до м. 11.2021 г.

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт поради немотивированост, необоснованост и неправилно приложение на закона. Оспорва доводите на приходните органи, че изградената фотоволтаична система (ФВС) представлява трайно прикрепен към земята обект – приращение съгласно чл.92 от ЗС, с което става собственост на собственика на земята „ПРОВАДСОЛ“ ЕАД, респ., че с изграждането ѝ „ПРОВАД СОЛАР“ АД е извършило безвъзмездна доставка в полза на собственика на земята. Излага подробни доводи, че ФВС не е трайно прикрепен към земята обект, а преместваемо съоръжение като съвкупност от преместваемо оборудване – метални крака, панели, допълнително оборудване, кабели. В подкрепа цитира съдебна практика на СЕС и ВАС и разяснения на НАП. Навежда доводи от договор от 05.10.2020 г. между „СОЛАРПРО ХОЛДИНГ“ АД и „ПРОВАДСОЛ“ ЕАД и споразумение от 16.11.2020 г., с което „ПРОВАД СОЛАР“ ЕАД встъпва в правата и задълженията на „СОЛАРПРО ХОЛДИНГ“ АД, в

подкрепя на твърденията си за възмездно, временно предоставяне за ползване на ФВС и произведеното от нея електричество. Счита, че този извод се подкрепя от издаваните от него фактури за наем на съоръжението. Твърди, че разпоредбите на Закона за собствеността (ЗС) и на Закона за устройство на територията (ЗУТ) не навеждат на извод за безвъзмездно прехвърляне на собствеността на ФВС в полза на собственика на земята.

В открито съдебно заседание претендира за отмяна на РА и присъждане на разноски, вкл. по аргументи в писмена защита от 31.05.2023 г.

Ответникът Директор на ДОДОП [населено място] оспорва жалбата, чрез юр. Н. в открито съдебно заседание и в писмени бележки от 02.06.2023 г. Поддържа, че ревизираното дружество е извършило СМР в чужд имот, собственик на който е „ПРОВАДСОЛ“ ЕАД, където е инсталирана фотоволтаичната централа със заключение, че отделните части на мрежова фотоволтаична електрическа централа /Ф./, като фотоволтаични панели, земя, конструкция, инвертори, кабели, БКТП, ограда и др. не са вещи, които имат самостоятелно предназначение, а са единни компоненти, които служат за изграждане на съоръжение - фотоволтаична централа. Допълнителен аргумент е намерен във факта, че Разрешение за строеж 28/14.06.2021 г. за мрежова фотоволтаична електрическа централа е издадено на „ПРОВАДСОЛ“ ЕАД с позоваване на чл.182, ал.1 от ЗУТ. Аргументира основание по чл.70, ал.1, т.2 от ЗДДС за отказ на претендираното право на данъчен кредит (ДК). Претендира юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221421007573-020-001 от 31.12.2021 г., издадена от А. Г. М. - началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ на ТД на НАП [населено място], е възложено извършването на данъчна ревизия на жалбоподателя от органи по приходите А. Б. Г. (ръководител на ревизията) и Т. А. П. за определяне на данъчните му задължения по ЗДДС за данъчни периоди от 01.09.2021 г. до 30.11.2021 г., в двумесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР на 04.01.2022 г. съобразно чл.114, ал.1 ДОПК, т.е. в срок до 04.03.2022 г. Със ЗИД на ЗВР от 02.03.2022 г. и от 01.04.2022 г. е удължен срокът на ревизията съобразно чл.114, ал.2 ДОПК общо с два месеца до 04.05.2022 г. Заповедите са издадени във формата по чл.113, ал.1 ДОПК и са връчени на задълженото лице по електронен път.

Компетентността на органа, възложил ревизията, произтича от раздел I, т.1 на представена от ответника Заповед № РД-01-128 от 18.02.2020 г., с която директорът на ТД на НАП С. е възложил на А. Г. М. в качеството ѝ на началник сектор „Ревизии“, отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“ в ТД на НАП С. функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 и чл.119, ал.2 ДОПК.

Валидността на електронните подписи на приходните органи, подписали ЗВР, РД и РА, се установява от представени от ответника удостоверения от доставчика на електронни услуги на л.135-142 от делото, както и на електронен носител CD, поради което съдът приема, че документите са подписани с валидни квалифицирани електронни подписи (КЕП). Доказателствата не са оспорени от противната страна, вкл. по реда на чл.184 ГПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-

22221421007573-092-001 от 09.06.2022 г., връчен електронно на 13.06.2022 г. В срока и на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК, с вх. №53-00-114#1/27.06.2022 г. е подадено писмено възражение срещу констатациите в РД, прието с РА за процесуално допустимо, но неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-22221421007573-091-001 от 14.07.2022 г., издаден от А. Г. М. на длъжност началник сектор при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и А. Б. Г., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията.

С РА е призната сума - ДДС за възстановяване в размер на 413,88 лв., при декларирана сума - ДДС за възстановяване в размер на 723 914,51 лв. Разликата се дължи на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 723 500.63 лв. по 5 фактури, издадени от „СОЛАРПРО ХОЛДИНГ“ АД, ЕИК[ЕИК], във връзка с изграждане на фотоволтаична електроцентрала в района на [населено място].

От фактическа страна приходните органи са установили, че „ПРОВАД СОЛАР“ АД е извършвало СМР по изграждане на мрежова фотоволтаична електрическа централа, находяща се [населено място], промишлена зона, в имот, собственост на „ПРОВАДСОЛ“ ЕАД, ЕИК[ЕИК], на чието име са издадени разрешения за строеж.

За ревизираните данъчни периоди „ПРОВАД СОЛАР“ АД е приспаднало данъчен кредит по 5 фактури с предмет „авансово/междинно плащане по договор“ с ДО в общ размер на 3 619 572,57 лв. и ДДС в размер на 723 914,61 лв. във връзка с изграждане на фотоволтаична система в имот, находящ се в [населено място], индустриална зона, солна мина. От приложените документи е констатирано, че имотът е собственост на „ПРОВАДСОЛ“ ЕАД, съгласно Нотариален акт №140/04.07.2013 г.

Във връзка с изграждането на фотоволтаичната система, ревизираното лице представило:

1. Договор от 16.11.2020 г. за проектиране, доставка и строителство, сключен между „ПРОВАД СОЛАР“ АД /клиент/ и „СОЛАРПРО ХОЛДИНГ“ АД /изпълнител/, според който изпълнителят следва да достави цялото оборудване и да извърши СМР като организира извършване на дейности, необходими за изграждане и монтаж на системата. Общата договорена цена е в размер на 1 950 000,00 евро без ДДС или 3 813 868,50 лв.

2. Договор от 05.10.2020 г. за наем на фотоволтаична система, сключен между „СОЛАРПРО ХОЛДИНГ“ АД /наемодател/, „ПРОВАДСОЛ“ ЕАД /наемател/ и „Солвей Соди“ АД /гарант/, според който наемодателят се задължава да достави, монтира и поддържа фотоволтаична система с обща инсталирана мощност 4 MWp, върху собствен на наемателя поземлен имот с идентификатор 58503.165.243 по КККР - П., като наемателят приема да ползва фотоволтаичната система след нейното въвеждане в експлоатация. Наемната цена по договора се определя, като от консумираната от ФВ Електроенергия, измерена в мегават часа и единична цена, определена за целия срок на Договора в размер на 95,83567 лв. без ДДС за 1 МВтч.

3. Споразумение за встъпване на страна по договор за наем на фотоволтаична система от 16.11.2020 г., сключен между „Соларпро Холдинг“ АД /наемодател/, „Провадсол“ ЕАД /наемател/, „Солвей соди“ АД /гарант/ и „ПРОВАД СОЛАР“ АД /нов наемодател/.

4. Протокол за установяване годността за ползване на мрежова фотоволтаична електрическа централа 3999,66 KWp - Разрешение за ползване №ДК-07-ВН-72 от 24.03.2022 г., издадено на „ПРОВАДСОЛ“ ЕАД.

5. Протокол от 01.04.2022 г. подписан между „ПРОВАДСОЛ“ ЕАД /наемател/ и „ПРОВАД СОЛАР“ АД /наемодател/ за удостоверяване на приемането на фотоволтаичната централа по договор за наем от 05.10.2020 г. и споразумение от 16.11.2020 г. за встъпване на страна по договора за наем.

След анализ на събраните доказателства приходните органи приемат, че ревизираното дружество е извършило СМР в чужд имот - собственик на който е „ПРОВАДСОЛ“ ЕАД, където е инсталирана фотоволтаичната централа. Формирано е заключение, че отделните части на мрежова фотоволтаична електрическа централа /МФЕЦ/, като фотоволтаични панели, земя, конструкция, инвертори, кабели, БКТП, ограда и др. не са вещи, които имат самостоятелно предназначение, а са единни компоненти, които служат за изграждане на съоръжение - фотоволтаична централа. В тази връзка са отбелязали, че Разрешение за строеж 28/14.06.2021 г. за мрежова фотоволтаична електрическа централа е издадено също на „ПРОВАДСОЛ“ ЕАД. Разрешението давало право на това дружество да монтира инсталация за производство на електрическа енергия, поради което е прието, че „ПРОВАДСОЛ“ ЕАД се явява фактически собственик на строежа и всички дейности по отношение на изграждането фотоволтаичната система.

Ревизиращите се позовават на чл. 182, ал. 1 от ЗУТ, за да формират заключение, че не са представени доказателства, от които да е видно в полза на „ПРОВАД СОЛАР“ АД да е учредено възмездно право на строеж за построяването на мрежова Ф. за производство на електрическа енергия върху процесния имот. Посочили са, че не са представени писмени доказателства, в които да се съдържат договорки относно прехвърляне право на собственост върху незавършено строителство, осъществено в този имот, данни за учредена суперфиция или за други уговорки. Съобразили са, че за извършеното строителство ревизираното дружество не е получило възнаграждение, а е поело задължението за изграждането на централата за своя сметка, поради което извършеното строителство е квалифицирано като безвъзмездна доставка по смисъла на § 1, т. 8 от ДР на ЗДДС. С оглед на това са достигнали до извод, че за ревизираното дружество не е налице право на приспадане на данъчен кредит за получените строителни услуги по фактури, издадени от доставчика „Соларпро Холдинг“ АД, на основание чл. 70, ал.1, т. 2 от ЗДДС.

Не се оспорва реалността на доставката по фактурите, като приходните органи отказват да признаят правото на данъчен кредит с мотиви, че ревизираното лице е извършило безвъзмездна доставка, тъй като извършва СМР по изграждане на фотоволтаична система в чужд имот.

Ревизионният акт е връчен електронно на 22.08.2022 г. и оспорен по административен ред с жалба вх. № 53-04-302 от 05.09.2022 г. Срокът за произнасяне по чл.155, ал.1, вр. чл.146 ДОПК, е до 11.11.2022 г. В този срок е сключено споразумение по чл.156, ал.7 от ДОПК, с което срокът за произнасяне от решаващия орган е продължен с 3 месеца – до 11.02.2023 г. Преписката не е комплектувана с постановено решение по чл.155, ал.1 ДОПК. В този случай и съгласно чл.156, ал.5 от ДОПК жалбата против ревизионния акт може да се подаде в 30-дневен срок от изтичането

Жалбата, по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена на 10.03.2023 г. - в срока по чл.156, ал.5 ДОПК, от легитимирано лице и срещу подлежащ на оспорване административен акт, поради което е допустима.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

При служебната проверка по чл.160, ал.2 ДОПК съдът констатира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.3 ДОПК органи по приходите и при спазване на установената форма по чл.120, ал.1 ДОПК. Липсват данни за допуснати в хода на ревизионното производство съществени процесуални нарушения. Спорът между страните е изцяло правен – относно приложението на ограничението по чл.70, ал.1, т.2 от ЗДДС, който урежда възможност да се откаже правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 или 74, когато стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или по-общо за дейности, различни от икономическата дейност на лицето.

Доколкото предметът на спора е тясно свързан с предмета на процесната доставката – изграждане и експлоатация на ФВС, съдът кредитира приета по делото комплексна съдебно техническа и икономическа експертиза (СТИЕ) като компетентно изготвена и неоспорена от страните. Експертите потвърждават, че процесната мрежова фотоволтаична централа е изградена в ПИ 58503.165.234 по КК на землище на [населено място], общ. П. и е с разрешение за ползване от 24.03.2022 г. В проектната документация фотоволтаичните панели са описани с рамка от алуминиева сплав, с общ размер 2256/1133/35 мм, групирани в 5 типа ФВ-маси с по 2 стринга по 14 фотоволтаични панела с 144 клетки, с носеща конструкция от стоманени профили. Носещата метална конструкция на работната маса за PV модули на системата за наземен монтаж се състои от: набити пилоти, стълбчета (опори над терена), укрепващи диагонали в двете направления, напречни наклонени ребра, главни надлъжни греди. Носещите елементи на конструкциите са изработени от студено валцувани стоманени профили с антикорозионно покритие чрез горещо поцинковане. Връзката между опорните стълбчета и наклонените ребра е ставна. Връзката на пилотите със земната основа е корава. ФВ панели се закрепват към носещата конструкция, посредством специализирани междинни и крайни планки.

На място, при оглед, вещите лица са констатирани изградена и действаща фотоволтаичната централа, която се състои от двулицеви тънкослойни силициеви панели, вградени в алуминиеви рамки, закрепени чрез метални планки и крепежни елементи (болтове, шайби и гайки) върху носеща метална конструкция. Металната конструкция се състои от директно забити в земята колони и механично закрепени към тях укрепващи греди чрез крепежни елементи. Някои от крайните колони са укрепени към терена с допълнителна армировка и бетонирани. Връзката между отделните панели и оборудването е осъществена чрез кабели, укрепени към конструкцията със скоби и болтове и кабелни превръзки. В северната и югозападната част върху бетонова плоча са монтирани два броя бетонови комплектни трансформаторни постове тип БКТП 2000 kVA/6,3/0,8 kV производство на NG technology, П., с монтирани в тях силови трансформатори, главни разпределителни табла (ГРТ), табла ниско напрежение и др.

Заключението на вещите лица е, че процесната фотоволтаична централа, може да бъде разглобена на основните си компоненти (части), след като е била веднъж монтирана и пусната в експлоатация. От гледна точка на начина на монтаж, описаната технология на монтажа на фотоволтаичната централа (в проектната документация и установеното по време на извършения оглед от вещите лица) показва, че същата е с разглобяема конструкция и дава възможност за демонтиране на отделните елементи: фотоволтаични панели, носеща метална конструкция, скоби, кабели и инвертори.

Като преместваеми обекти са определени и бетоновите комплектни трансформаторни постове, с изключение на изградените бетонови плочи върху които са поставени.

Според вещите лица демонтираните основни компоненти на фотоволтаичната централа, могат да бъдат разположени в други поземлени имоти и да се използват по предназначение. Пилотите се състоят от две части (подземна и надземна), които са механично свързани чрез крепежни елементи. Вещите лица считат, че при демонтаж на подземната част на пилотите (който се извършва механизирано) е възможно да се получат деформации и нарушаване на покритието им, поради което да е възможно една част от тях да не могат да се използват впоследствие, както и, че при демонтаж съществува риск за увреждане на част от соларните панели и на запръстените кабелни връзки. За новата площадка, на която ще бъдат монтирани, е необходимо да се изготви нова проектна документация и получаване на разрешителни от съответните институции.

Становището на в.л. Г., изразено в о.с.з. на 26.01.2024 г., е, че когато се изгради ФВЦ се предполага, че експлоатационният ѝ живот ще бъде на тази площадка и тя не е преместваем обект, за да се мести постоянно. Ако е изминал целият експлоатационен живот на ФВЦ, тя може да бъде демонтирана, като соларните панели или ще бъдат бракувани, или ще бъдат предадени на рециклираща компания. Дали ще се използва металната част се преценява какво е нейното състояние към момента, в който ще се извърши демонтаж, като се направи обстоен преглед на конструкцията и на нейното техническо състояние.

Конструкцията е от разглобяем тип и може да бъде разглобена, защото няма твърди връзки тип заварка, а е чрез болтове и планки, което позволява разглобяването. Като най-сериозен проблем при разглобяване е посочено боравенето със соларните панели. Самият изпълнител на площадката е предвидил до 1% - 1,5% брак от доставените панели още при монтажа. Експертите са завишили двойно този процент, защото и при монтаж и при демонтаж е възможно да се повредят панели. Соларните панели се амортизират всяка година като тяхното К. намалява. За много соларни системи се предвижда 0,6% увреждане годишно. Става въпрос за разреждане на самия кристал, от който се генерира количеството електроенергия. Те може физически да са здрави, но след 25 години експлоатация, дори и в слънчев ден, да нямат необходимата мощност за производство на електроенергия.

Според експертизата работата по експлоатацията на монтажната система за фотоволтаични модули трябва да се извършва от квалифициран редовен персонал или чрез участието на специализирана организация. Съобразно поясненията на вещите лица в о.с.з. По същия начин при демонтаж, с необходимата последователност, трябва да се разхлабят болтовете, за да не се получи усукване или неравномерно напрежение при демонтажа, така че са необходими специални знания и инструменти за разглобяване.

При евентуално разглобяване на тази конструкция има значение на коя година от експлоатационния живот ще бъде разглобена. Ако е към края на този период, ще бъде предадена за рециклиране. Ако е една-две години от изграждането, самата инсталация ще има необходимата стойност на елементите, от които е изградена, но дружеството ще изгуби всички разходи по издаване на разрешителни, проекти, изграждане на временни пътища за достъп на механизация и това прави *демонтажът икономически неизгоден за*

дружество. По тези причини в.л. Г. счита, че евентуален демонтаж би се извършил в ранния експлоатационен живот и то само по принудителни причини като дава пример от европейската практика (в Испания). Това е логиката при отговора на въпроса относно стойността на евентуален демонтаж да се изследва техническа и икономическа страна. Ако от техническа гледна точка за 5-годишен период самите качества на соларните панели не биха се променили драстично, то от икономическа гледна точка цената се регулира от пазара като всичко, което се продава втора употреба. Включително, като се съобразява обстоятелството, че всяка година излизат все по-нови технологии и има значение дали ще бъдат допуснати свободно на европейските пазари китайски производители, като основни конкуренти на германските такива. Съдът се солидаризира с крайния извод на експертите за невъзможност да се отговори с точност на въпроса каква е стойността на конструкцията или отделните елементи от нея при евентуален демонтаж към даден бъдещ момент.

На въпрос на ответника относно разходите по демонтаж, в.л. Г. потвърждава, че поставените на терен два трансформаторни поста са преместваеми обекти, поставени върху предварително изградени бетонни площадки, които са с размер на трансформаторните постове, т.е. бетонът под тях не е в значително количество. Бетонните пети не могат да бъдат използвани повторно, но тяхното количество е незначително, защото се намират само в двата края за допълнително укрепване. Излетият бетон на площадката като обем е незначителен спрямо общата ѝ площ.

Въз основа на приета комплексна СТИЕ и подробните разяснения на вещите лица в о.с.з. съдът приема, че процесната ФВЦ не следва да се определя като недвижим имот.

Съгласно т. 82 на § 1 от ДР на ЗДДС (нова - ДВ, бр. 97 от 2016 г., в сила от 01.01.2017 г.) "недвижими имоти" са изброените в чл. 13б от Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013.

Съгласно чл. 13б от Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013 за целите на прилагането на Директива 2006/112/ЕО за "недвижим имот" се счита:

- всяка отделна част от земята, на или под нейната повърхност, върху която може да бъде учредено право на собственост или владение (б. "а" на чл. 13б);
- всяка *сграда или конструкция*, прикрепена към земята или в нея, над или под морското равнище, която не може да бъде лесно разглобена или преместена (б. "б" на чл. 13б).

В Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013 липсва дефиниция на понятията "съоръжение"/"конструкция", както и на понятието Ф..

В Обяснителни бележки на Европейската комисия (ЕК) от 26.10.2015 г., влизащи в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за място на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти (Обяснителни/те бележки) са дадени следните относими указания:

В т. 64 и 65 на Обяснителните бележки от 26.10.2015 г. ЕК сочи, че понятието "сграда" може да се определи като (направена от човека) постройка с покрив и стени, като къща или фабрика, а за понятието "конструкция" сочи, че има по-широко значение и обхваща други (направени от човека) постройки, които обикновено не се определят като сграда. Конструкциите могат да включват

граждански инженерни строежи като пътища, мостове, летища, пристанища, диги, газопроводи, водопроводни и канализационни системи, както и промишлени инсталации като електроцентрали, вятърни турбини, рафинерии и т.н.

В т. 70 и 76 на Обяснителните бележки ЕК сочи, че за да бъдат определени като недвижим имот, от решаващо значение е, от една страна - сградите и конструкциите да са прикрепени/фиксираны към земята или в нея, над или под морското равнище, и от друга страна - да не могат да бъдат лесно разглобени или преместени.

Доколкото изразът "да бъде лесно разглобена или преместена" би могъл да създаде известни трудности в практиката, в т. 80 на Обяснителните бележки в съответствие с физическия критерий ("без да бъдат положени определени усилия") и икономическия критерий ("без да бъдат направени значителни разходи"), предвидени от СЕС за преценка на този аспект, ЕК предлага следните обективни критерии, които могат да бъдат използвани:

- необходимост от професионални умения — това се отнася до инструменти, оборудване, опит и т.н., необходими за действително разглобяване или преместване на сградата или конструкцията, включително необходимите за това средства (използване на кран, ремарке, камион и т.н.);
- разходите за изпълнение на операцията/услугата за разглобяване или преместване на сградата или конструкцията в сравнение със стойността на това, което в действителност се разглобява или премества;
- времето, необходимо за разглобяване или преместване на сградата или конструкцията;
- фактът, че чрез преместването или разглобяването на сградата или конструкцията тази сграда или конструкция би била разрушена или стойността би намалела значително.

Като допълнителен критерий към горепосочените при определянето на сградите и конструкциите като недвижим имот в Обяснителните бележки ЕК сочи, че може да се използва *планираното и/или действителното използване* на постройката като постоянно или непостоянно разположена. Например ако сградите/конструкциите се използват като постоянно разположени с цел осъществяване на стопанска дейност, би могло да се счита, че същите не са лесно разглобяеми или преместваеми поради факта, че *тяхното прикрепване към земята е достатъчно, за да бъдат закрепени неподвижно за по-дълъг срок*. Планираното използване на вещь като постоянно разположена може да е признак за нейния "недвижим" характер, но не е достатъчно като критерий, за да се определи дали конструкцията трябва да се разглежда като недвижим имот. И в този случай ЕК сочи в Обяснителните бележки, че е необходимо да се провери дали тази конструкция е прикрепена към или в земята по такъв начин, че *да не може да бъде лесно разглобена или преместена*.

Както от експертизата, така и от поясненията на вещите лица в о.с.з., се установява по еднозначен и категоричен начин, че конструкцията на ФВЦ може да бъде лесно разглобена и/или преместена. За тези дейности са необходими професионални умения, идентични на използваните за монтирането на конструкцията (чл.21, ал.1 от ЗЕВИ), но от друга страна –

разходите за демонтажа са незначителни в сравнение със стойността на цялата ФВЦ, незначително е и времето за демонтажа ѝ, както и обективният факт, че (особено в конкретния случай с терена в [населено място], който е „увреден“ според вещите лица) преместването или разглобяването на конструкцията не би довело до разрушаване или значително намаляване на стойността на самия терен. Въз основа на последните три критерия съдът приема, че липсва елемент от фактическия състав на определението за „недвижим имот“ по чл. 13б, б. „б“ от Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013, а именно процесната конструкция на ФВЦ да не може да бъде лесно разглобена или преместена. Независимо от липсата на положителни примери за демонтаж и преместване на ФВЦ, включително според поясненията на в.л. Г. в о.с.з., тъй като *когато се изгради ФВЦ се предполага, че експлоатационният ѝ живот ще бъде на тази площадка и тя не е преместваем обект, за да се мести постоянно, критерият за предвиденото или действително ползване на конструкцията е само спомагателен* и според цитираните Обяснителните бележки на ЕК се изисква допълнителна проверка дали тази конструкция е прикрепена към или в земята по такъв начин, че *да не може да бъде лесно разглобена или преместена*. В конкретния случай безспорно се установява, че този допълнителен критерий не е изпълнен. Процесната ФВЦ може лесно да бъде разглобена и/или преместена, поради което не отговаря на определението за недвижим имот по чл. 13б от Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013.

В този смисъл е Решение № 8251 от 19.06.2018 г. по адм. д. № 5776/2018 г., I отд. на ВАС, постановено след влизане в сила на Обяснителните бележки на Европейската комисия от 26.10.2015 г., така и Решение № 8527 от 09.07.2015 г. по адм. д. № 6764/2014 г., I отд. на ВАС.

Ответникът неправилно се позовава единствено на т. 23 на решение на СЕС по дело С-532/11, тъй като в тази част на решението се цитират мотиви от акта за преюдициално запитване, т.е. констатации на запитващата юрисдикция, а не собствени мотиви на СЕС. Отговорът на СЕС по дело С-532/11 е, че: „Член 13, част Б, буква б) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че понятието за отдаване под наем или под аренда на недвижими имоти включва отдаването под наем на плавателен съд, включително на прилежащите котвена стоянка и понтонен мост, който плавателен съд е *закрепен неподвижно с връзки, които не са лесно отстраними*, към брега и речното корито, разположен е на определено и установимо място върху водата на реката и е *предназначен изключително*, съгласно клаузите на договора за отдаване под наем, за постоянното му ползване като ресторант-дискотека на това място. Това отдаване под наем съставлява единствена освободена от данък доставка, без да следва отдаването под наем на плавателния съд да се разграничава от това на понтонния мост“.

Очевидна е разликата във фактическите обстоятелства по дело С-532/11 и настоящия случай, в който съоръжението ФВЦ не е *закрепено неподвижно с връзки, които не са лесно отстраними*.

Съгласно чл. 147, ал. 1, т. 14 и 14а от ЗУТ не се изисква одобряване на инвестиционни проекти за издаване на разрешение за строеж за монтаж на

инсталации за производство на електрическа енергия, топлинна енергия и/или енергия за охлаждане от възобновяеми източници с обща инсталирана мощност до 1 MW включително към съществуващите сгради в урбанизираните територии, в т. ч. върху покривните и фасадните им конструкции и в прилежащите им поземлени имоти (т. 14) и за изграждане на енергиен обект по чл. 25а, ал. 1 от Закона за енергията от възобновяеми източници (ЗЕВИ) с обща инсталирана мощност до 5 MW (чл. 14а). Процесната инсталация е с мощност над 1 MW, което прави наложително издаването на разрешение за строеж.

Разрешението за строеж се издава на възложителя въз основа на одобрен технически или работен инвестиционен проект, когато такъв се изисква (чл.148, ал.4 от ЗУТ). По силата на чл.161, ал.1 от ЗУТ възложител на строеж е собственикът на имота, лицето, на което е учредено право на строеж в чужд имот, и лицето, което има право да строи в чужд имот по силата на закон. Строежи в чужд урегулиран поземлен имот имат право да извършват лицата, в полза на които е учредено право на строеж или право на надстрояване или пристрояване на заварена сграда, както и строежи под повърхността на земята (чл.182, ал.1 от ЗУТ). Съгласно чл.160, ал.1 и ал.2 от ЗУТ участници в процеса на строителството са възложителят, строителят, проектантът, консултантът, физическото лице, упражняващо технически контрол за част "Конструктивна", техническият ръководител и доставчикът на машини, съоръжения и технологично оборудване. Взаимоотношенията между участниците в строителството се уреждат с писмени договори.

Визираната национална уредба в материята на строежите еднозначно определя в настоящия случай (при липса на учредено право на строеж или право да се строи в чужд имот по силата на закон) като възложител на процесната централа собственикът на имота „Провадсол“ ЕАД. Съдът застъпва становище, че единствено поради издадено на името на „Провадсол“ ЕАД разрешение за строеж на ФВЦ не може да се приеме, че се касае за недвижим имот.

За да обоснове необходимост от учредяване на право на строеж в полза на лицето, което изгражда ФВЦ, приходните органи неправилно се позовават на чл.62, ал.4 от Закона за енергетиката, който урежда изграждането или разширението на площадкови енергийни обекти. Предвид очевидната разлика между легалните определения за площадкови енергийни обекти по пар.1, т.41 от ДР на ЗЕ и за „централа“ по пар.1, т.70 от ДР на ЗЕ, решаващият състав на съда не застъпва становище, че за изграждането на ФВЦ е задължително учредяването на право на строеж.

"Централа" е съвкупност от инсталации, съоръжения и спомагателни стопанства, свързани с технологични връзки, за производство на електрическа енергия, топлинна енергия и/или за комбинирано производство на топлинна и електрическа енергия с обща инсталирана мощност не по-малко от 1 MW (т.70 от ДР на Закона за енергетиката), докато съгласно пар.1, т.41 от ДР на Закона за енергетиката (ред. в сила от 08.09.2006 г.) "Площадкови енергийни обекти" са *сгради и трайно* прикрепените към тях или към поземлен имот енергийни съоръжения, без линейните им части, предназначени за осъществяване на дейностите по производство, пренос и разпределение на

електрическа и топлинна енергия и природен газ, както и по добив на енергийни ресурси. Установи се по делото, че конструкцията на ФВЦ не може да се определи като „трайно прикрепена към конкретен поземлен имот“ с оглед възможността лесно да бъде разглобена и/или преместена.

Ето защо, процесната ФВЦ следва да бъде определена като „централата“, а не като „площадков енергиен проект“ по смисъла на Закона за енергетиката. По идентични съображения не следва да се вадят изводи и от разпоредбата на чл.80, ал.3, т.1 от Наредба № 6 от 24 февруари 2014 г., която касае енергиен обект.

По силата на т.4 от ДР на Наредба № 6 от 24 февруари 2014 г. за присъединяване на производители и клиенти на електрическа енергия към преносната или към разпределителните електрически мрежи (Наредба №6/2014 г.) "Електрическа централа" е:

а) съвкупност от терен, сгради и технологично оборудване за производство на електрическа енергия, **или**

б) съоръжения за производство на електрическа енергия в обект на клиент на електрическа енергия.

Визираното подзаконово легално определение, чрез използвания съюз „или“ предоставя легална възможност процесната ФВЦ да се разглежда *не като* съвкупност от терен и технологично оборудване (т.е. като недвижим имот), а единствено като „съоръжение за производство на електрическа енергия“. След като за това съоръжение се установи, че не отговаря на определението за недвижим имот по чл. 13б от Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013, то няма пречка за отделяне на собствеността върху ФВЦ от собствеността върху земята/терена, върху който е изградена централата. Респ. за уреждане на собствеността върху съоръжението ФВЦ да не важат националните правила за собственост на недвижими имоти.

В идентичен смисъл е тълкуването, дадено от СЕС в решение по дело С-132/16 „Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс“ ЕООД: Член 168, буква а) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност *трябва да се тълкува в смисъл*, че данъчнозадълженото лице има право да приспадне платения данък върху добавената стойност за получена доставка на услуги, състоящи се в изграждането или подобряването на обект, собственост на трето лице, когато последното получава *безвъзмездно резултата от тези услуги* и те се използват както от данъчнозадълженото лице, така и от третото лице в рамките на икономическата им дейност, доколкото тези услуги не надхвърлят необходимото, за да може посоченото данъчнозадължено лице да извършва последващи облагаеми сделки, и стойността им е включена в цената на тези сделки.

Собственикът на земята „ПРОВАДСОЛ“ ЕАД предоставя терена, върху който ще бъде изградена ФВЦ, не участва във финансирането на последната, но получава възможност да използва електроенергия за нуждите на собственото си производство, която заплаща под формата на наемна цена на съоръжението. Ревизираното дружество заплаща доставката и изграждането на ФВЦ, с което става негов собственик и с това има право да го отдава под наем, като получава приходи от тази си дейност. По изложените съображения

съдът приема, че процесните услуги, за което е отказано право на приспадане на ДК, се използват в независимата икономическа дейност на двете дружества, които извършват последващи облагаеми доставки – жалбоподателят отдава под наем заплатеното от него съоръжение.

В подкрепа на изложеното са и договорните отношения между „СОЛАРПРО ХОЛДИНГ“ АД, „ПРОВАДСОЛ“ ЕАД и жалбоподателя „ПРОВАД СОЛАР“ АД.

Изграждането на процесната ФВЦ е извършено въз основа на договор за проектиране, доставка и строителство от **16.11.2020 г.**, сключен между "Провад Солар" АД (клиент, възложител) и "Соларпро Холдинг" АД (изпълнител). С договора "Соларпро Холдинг" АД се е задължил да достави цялото оборудване, необходимо за изграждането и въвеждането в експлоатационен режим на ФВ-Система и да извърши необходимите услуги по инженеринг (в т.ч. ще осигури изготвянето на изискуемата съгласно нормативните разпоредби проектна документация от правоспособни проектанти, както и последващото ѝ съгласуване с компетентните органи, с цел издаване на разрешение за строеж), срещу заплащане на Договорната цена. Поел е съща задължение да подаде заявчение за всички строителни разрешителни, становища, съгласувания и други документи, необходими за снабдяване с разрешение за строеж от името на "Провадсол" ЕАД; да достави цялото оборудване за изграждане на системата; да извърши СМР - организира извършване на дейности, необходими за изграждане и монтаж на системата. Общата договорена цена е в размер на 1 950 000,00 евро без ДДС или 3 813 868,50 лева. В тази връзка дружеството е включило в дневниците за покупки процесните фактури, от които произтича отказаното право на ДК, издадени от „СОЛАРПРО ХОЛДИНГ“ АД към жалбоподателя „ПРОВАД СОЛАР“ АД: № 2549/08.11.2021 г. на стойност 390 000 лв. без ДДС с предмет междинно плащане по договор от 16.11.2020 г., т.3.4; № 2489/24.09.2021 г. на стойност 390 000 лв. без ДДС с предмет междинно плащане по договор от 16.11.2020 г., т.3.3; № 2524/13.10.2021 г. на стойност 390 000 лв. без ДДС с предмет междинно плащане по договор от 16.11.2020 г., т.3.2; № 2515/05.10.2021 г. на стойност 390 000 лв. без ДДС с предмет авансово плащане по договор от 16.11.2020 г., т.3.1. и фактура № 2487/21.09.2021 г. на стойност 289 600 лв. без ДДС с предмет „мениджърска такса по споразумение от 25.06.2021 г.“. Общо данъчна основа в размер на 3 617 503.17 лв. и ДДС в размер на 723 500.63 лв.

От своя страна, „Соларпро Холдинг“ АД, в качеството му на наемодател, е сключил договор за наем на фотоволтаична система от **05.10.2020 г.** с „Провадсол“ ЕАД като наемател и „Солвей Соди“ АД като гарант. С този договор „Соларпро Холдинг“ АД е предложил да достави, монтира и поддържа фотоволтаична система с обща инсталирана мощност 4 MWp върху собствен на наемателя поземлен нмот, с идентификатор 58503.165-234 по КККР - П., находящ се в [населено място], индустриална зона, солна мина. Наемателят е приел да ползва ФВ система за задоволяване на собствени нужди от електрическа енергия, с цел осигуряване на част от необходимата електроенергия за снабдяване на собствените си производствени обекти.

Наемателят се е задължил да упълномощи наемодателя да подаде заявление от името на наемателя за получаването на всички строителни разрешителни,

становища на Оператора на преносната мрежа, както и всички и всякакви други необходими документи за разрешаване на изграждането и въвеждането в експлоатационен режим на ФВ Система, съгласно установената процедура по Закона за устройство на територията и приложимите подзаконови нормативни актове по приложението му (в това число Наредба №2 от 31 Ю. 2003 г. за въвеждане в експлоатация на строежите в Република България и минимални гаранционни срокове за изпълнени строителни и монтажни работи, съоръжения и строителни обекти).

Наемателят се е задължил да заплаща наемна цена за ползването на ФВ Система всеки месец, считано от датата на Двустранния протокол по чл.3.10. (подписан на 01.04.2022 г.). Наемната цена е определена като произведение от Консумираната ФВ Електроенергия, измерена в мегават часа и Единичната цена, определена за целия Срок на действие на Договора в размер на 95,83567 лв. без ДДС за 1 МВтч.

Със Споразумение за встъпване на страна по договор за наем на фотоволтаична система от **16.11.2020** г. между „Соларпро Холдинг“ АД (наемодател), „Провадсол“ ЕАД (наемател), „Солвей Соди“ АД (гарант) и „Провад Солар“ АД (нов наемодател) страните са се съгласили „ПРОВАД СОЛАР“ АД да встъпи като страна по Договора за наем от 05.10.2020 г.

Решаващият състав на съда приема, че в описаните отношения страните си предоставят взаимни насрещни престации по смисъла на тълкуването, дадено в т.31 от Решение на Съда (втори състав) от 11 май 2017 г. по Дело С-36/16: Дадена доставка на стоки е „възмездна“ по смисъла на член 2, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС само ако между доставчика и купувача съществува правоотношение, в рамките на което се правят взаимни престации, като получената от доставчика цена представлява действителната равностойност на доставената стока (решения от 27 април 1999 г., Kuwait P., С-48/97, ЕУ:С:1999:203, т. 26 и от 21 ноември 2013 г., Dixons Retail, С-494/12, ЕУ:С:2013:758, т. 32). Ревизираното дружество е заплатила стойността на ФВЦ, станало е неин собственик и събира приходи от отдаването ѝ под наем. Собственикът на терена, срещу предоставянето му за изграждане на ФВЦ, получава възможност да задоволява потребностите от ел.енергия за целите на собственото си производство без да е направил инвестиция за изграждане на ФВЦ, а основният изпълнител на доставката, изграждането и въвеждането в експлоатация на ФВЦ е получил стойността на предоставената от него услуга.

Не е спорно и се установява от поясненията на в.л. Г. в о.с.з. на 26.01.2024 г., че процесната ФВЦ е заведена в счетоводните регистри на „Провад солар“ АД, начисляват се амортизации върху актива и дружество издава фактури на „П.“ за продадена електрическа енергия. Изложеното е в подкрепа на довода, че ревизираното дружество осъществява независима икономическа дейност, в която е получател на процесните услуги и на редовни и постоянни доходи от ползването материално имущество.

По изложените съображения съдът намира изводите на приходните органи за наличие на основание за приложение на чл.70, ал.1, т.2 от ЗДДС за направени при неправилно приложение на закона. На основание чл.160, ал.1 от ДОПК оспореният РА следва да бъде отменен изцяло.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК на жалбоподателя следва да се присъдят сторените в производството разноски, както следва: 50.00 лв. държавна такса, 12 000 лв. адвокатско възнаграждение и 5 030 лв. възнаграждения за вещи лица, или общо сума в размер на 17 080 лв. Договореното адвокатско възнаграждение е под минимума по чл.8, ал.1, вр. чл.7, ал.2, т.6 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения и е справедливо като съответно на фактическата и правна сложност на спора.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, I-во отделение, 69-и състав,

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалба на „ПРОВАД СОЛАР“ АД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет.7, Ревизионен акт № Р-22221421007573-091-001 от 14.07.2022 г., издаден от А. Г. М. - орган, възложил ревизията и А. Б. Г. - ръководител на ревизията, мълчаливо потвърден по реда на чл.156, ал.4 от ДОПК, относно установени задължения по ЗДДС в размер на 723 500,63 лв., произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди от м. 09.2021 г. до м. 11.2021 г.

ОСЪЖДА Национална агенция по приходите - Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП да заплати на „ПРОВАД СОЛАР“ АД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет.7, на основание чл.161, ал.1 от ДОПК сторените в производството разноски в размер на 17 080 лв.

Решението може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

СЪДИЯ: