Р Е Ш Е Н И Е
№ 3507

гр. София, 26.05.2014 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, **Първо отделение 2 състав,** в публично заседание на 24.04.2014 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Милена Славейкова

при участието на секретаря Александра Ковачева, като разгледа дело номер **255** по описа за **2014** 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 [фирма], ЕИК [ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет.1 срещу РЕВИЗИОНЕН АКТ (РА) № [ЕГН] от 23.09.2013г., издаден от Т. Б. Г. на длъжност "началник сектор" в Дирекция „Контрол", при ТД на НАП С., възложил ревизията и Е. М. Н. на длъжност „главен инспектор по приходите" при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията, потвърден с решение №2163 от 14.12.2013г. на директора на Дирекция „ОДОП" [населено място] относно ангажиране на солидарната му отговорност по чл.177 ЗДДС и определяне на допълнителни задължения за данък в размер на 153 757.70 лв. по доставки, документирани с фактури №103/01.08.2012г., №104/01.08.2012г., № 105/02.08.2012г. и №106/02.08.2012г., издадени от [фирма]. Жалбоподателят визира незакосъобразност на РА като необоснован и издаден при неправилно приложение на материалния закон. Посочва, че не са налице предпоставките за ангажиране на отговорността му по чл.177 ЗДДС, тъй като не е налице заобикаляне на закона - определяне на договорна цена, която значително се отличава от пазарната такава, сделка, сключена с единствена цел, претендиране на данъчен кредит (ДК), който не се следва, и знание от страна на получателя по доставката, че данъкът няма да бъде внесен.

Жалбоподателят поддържа, че е собственик на фотоволтаична електроцентрала (Ф.) с мощност 600 kWp, изградена на собствен терен в землището на [населено място], [община], област Ш., която е присъединена към електропреносната мрежа и

има сключен договор за изкупуване на произведената електроенергия с [фирма] от 13.11.2012г. Ф. била изградена от [фирма] по силата на договор от 29.08.2011г. с цена на целия проект от 2 067 234.08 лв., равняваща се на 1.76 евро за един Wp инсталирана мощност, която цена включва цялостно изграждане на Ф.. С договор от 29.08.2011г. [фирма] възложило изпълнението на определени строителни работи по Ф. на подизпълнител [фирма]. Жалбоподателят поддържа, че не са налице кумулативните предпоставки за прилагане на презумпцията по чл.177, ал.3 ЗДДС, тъй като не е знаел и не е могъл да знае, че Е. Ай не е внесло дължимия ДДС по издадените фактури и не е налице цена на доставките, която значително надвишава пазарната. И Оспорва твърденията в РА, че е налице идентичност между договорите от 29.08.2011г. с [фирма] и [фирма], като посочва, че при изграждането на Ф. са използвани много повече поддоставчици и превъзложените на [фирма] СМР са много малка част от себестойността на проекта. Посочва, че пазарната цена не е определена съобразно методите по т.10 на пар.1 от ПЗР на ДОПК и Наредба №Н-9 от 14.08.2006г. Излага подробни съображения, защо следва да се приеме, че е взел всички разумни мерки, за да се увери, че не участва в ДДС измама. Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт в оспорената част, като му присъди направените по делото разноски.

Ответникът директор на Дирекция "ОДОП" – [населено място] оспорва жалбата. 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 №1306280 от 08.07.2013г. (стр.53 от делото), издадена от Т. Б. Г. - началник сектор „Ревизии" в Дирекция „Контрол" на ТД на НАП – С. е възложено извършването на данъчна ревизия на жалбоподателя от органи по приходите Е. М. Н. и М. Л. П.-И. за определяне на данъчните му задължения по ЗДДС за периода 01.08.2012г. – 31.08.2012г. в едномесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР на 26.07.2013г. съобразно чл.114, ал.1 ДОПК, т.е. в срок до 26.08.2013г. Заповедта е издадена във формата по чл.113, ал.1 ДОПК и е връчена на задълженото лице. За доказване компетентността на органа, възложил ревизията, ответникът е представил заповед на Териториалния директор на ТД на НАП [населено място] № РД-01-1354/01.11.2012г., с която по раздел I, т.10 е възложено издаването на ЗВР на основание чл.112, ал.2, т.1 ДОПК. Ето защо съдът приема, че процесната ревизия е възложена от компетентен орган по приходите.

В срока по чл.117, ал.1 ДОПК е издаден ревизионен доклад №1306280 от 26.08.2013г. от органите по приходите, определени в ЗВР, който съдържа реквизитите по чл.117, ал.2 ДОПК. Изложени са констатации в РД, че чрез включване в дневника за покупки и СД за данъчен период м.август 2012г. жалбоподателят е упражнил право на данъчен кредит (ДК) в размер на 153 757.70 лв. по процесните фактури, издадени от [фирма]. Плащане по фактурите е извършено по банков път, като преводите са наредени от сметката на жалбоподателя по сметка на [фирма], което дружество е свързано лице с жалбоподателя. Сумите, с които е извършено плащане по фактурите, са получени от жалбоподателя в същия ден от [фирма] (кредитор на ревизираното дружество) като допълнителни парични вноски.

Посочено е в РД, че доставчикът [фирма] е включил фактурите в дневника си за продажби и в СД по ЗДДС за периода, в която е декларирал ДДС за довнасяне в размер на 245 832.10 лв., но данъкът не е постъпил по сметка на НАП. Задълженията на доставчика към НАП към 19.07.2013г. били в размер на 1 901 148.51 лв., от които 1 347 383.63 лв. деклариран и невнесен ДДС, вкл. по процесните фактури. Ревизиращите органи са изложили мотиви в РД, че са налице предпоставките по чл.177, ал.2 ЗДДС, тъй като жалбоподателят е знаел и е бил длъжне да знае, че доставчикът му [фирма] има декларирани и невнесени данъчни и осигурителни отношения, поради което сметките му са блокирани от НАП. Дружествата [фирма], [фирма], [фирма] и жалбоподателят ползвали офис на един и същи адрес в [населено място], [улица]. Изложени са съображения, че е изпълнено условието по чл.177, ал.3 ЗДДС, тъй като цената на облагаемите доставки значително се отличава от пазарната цепа предвид стойността, по която основният изпълнител [фирма] фактурира строителните работи по изграждане на централата, сравнена със стойността по фактурите, издадени от подизпълнителя [фирма]. Макар да не били свързани лица по смисъла на пар1, т.3 от ДР на ДОПК жалбоподателят е прекият доставчик имали едни и същи представляващи лица, макар и по различно време: Р. Н., И. Х. и И. М., поради което ревизиращите органи извеждат извод, че ревизираното лице не е могло да не знае, че данъкът няма да бъде внесен.

Р. доклад е връчен на представител на жалбоподателя на 27.08.2013г. съобразно чл.117, ал.4 ДОПК. Жалбоподателят е подал възражение по реда на чл.117, ал.5 ДОПК вх.№53-06-5855 от 10.09.2013г.

В срока по чл.119, ал.3 ДОПК е издаден оспорения ревизионен акт №[ЕГН] от 23.09.2013г. от органите по чл.119, ал.2 ДОПК (редакция в сила от 01.01.2013г.). Обсъдени са възраженията на жалбоподателя съобразно чл.120, ал.2 ДОПК, но същите са приети за неоснователни. В ревизионния акт компетентните органи по приходите са възприели изцяло констатациите на ревизиращия екип за наличие на основание за ангажиране на солидарната отговорност на жалбоподателя по чл.177 ЗДДС, като са определи задължения за ДДС за внасяне в размер на 153 757.70 лв. по фактури №103/01.08.2012г., №104/01.08.2013г., №105/02.08.2012г. и №106/02.08.2012г.

Видно от ръкописното отбелязване в разписката към РА същия е връчен на представител на ревизираното лице на 30.09.2013г. и е оспорен с жалба по административен ред вх.№ 53-06-6368 от 14.10.2013г. В 67-дневния срок по чл.155, ал.1 вр. чл.146 ДОПК (20.12.2013г.) е постановено решение №2163 от 14.12.2013г., с което РА е потвърден. Липсват данни по преписка за съобщаване на решение №2163 от 14.12.2013г., поради което следва да се приеме, че жалбата, по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена в срока по чл.156, ал.1 ДОПК, от легитимирано лице и срещу подлежащ на оспорване индивидуален административен акт, поради което е процесуално допустима.

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

В настоящето производство и съгласно чл.160, ал.2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. По изложените вече във фактическата част на решението съображения съдът намира, че

оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.2 ДОПК органи по приходите, при спазване на установената форма по чл.120, ал.1 ДОПК. Липсват данни по делото в ревизионното производство да са допуснати съществени процесуални нарушения - такива, които са нарушили съществено правото на защита на жалбоподателя, или ако не бяха допуснати, биха довели до постановяване на акт с друго съдържание. Материалната законосъобразност на изводите на ревизиращите органи съдът следва да провери по повод на осъществявания съдебен контрол, доколкото спорът между страните е изцяло правен – относно наличието на основание за ангажиране отговорността на жалбоподателя по чл.177 ЗДДС, конкретно предпоставката по чл.177, ал.3, т.2 ЗДДС – облагаемата доставка е на цена, която значително се отличава от пазарната.

Съгласно чл. 177, ал. 1 ЗДДС регистрирано лице - получател по облагаема доставка, отговаря за дължимия и невнесен данък от друго регистрирано лице, доколкото е ползвало право на приспадане на данъчен кредит, свързан пряко или косвено с дължимия и невнесен данък. Съгласно чл. 177, ал. 2 ЗДДС отговорността по ал. 1 се реализира, когато регистрираното лице е знаело или е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен, и това е доказано от ревизиращия орган по реда на чл. 117 - 120 от ДОПК, като съгласно ал. 3 на чл. 177 ЗДДС за целите на ал. 2 се приема, че лицето е било длъжно да знае, когато са изпълнени едновременно следните условия - дължимият данък по ал. 1 не е ефективно внесен като резултат за данъчен период от който и да е предходен доставчик по облагаема доставка с предмет същата стока или услуга, независимо дали в същия, изменен или преработен вид, и облагаемата доставка е привидна, заобикаля закона или е на цена, която значително се отличава от пазарната. Разпоредбата на чл.177, ал.3, т.2 ЗДДС урежда три алтернативни хипотези чрез използване на съюза «или». Ревизиращите органи се позовават на третата алтернативна хипотеза, когато облагаемата доставка е на цена, която значително се отличава от пазарната.

За установяване на спорните по делото обстоятелства жалбоподателят е ангажирал съдебно оценителна експертиза, изготвена от вещото лице инж.В. Е. Б.. Посочено е в експертизата, че стойността на централата съобразно сключения договор от 29.08.2011г. между жалбоподателя и прекия доставчик е 2 067 234.07лв., като цената на един Wp е 3.468 лв. или 1.7732 евро. В съдебно заседание на 24.04.2014г. вещото лице Б. пояснява, че е сравнил договорната цена с офертни цени (таблица на стр.3 от заключението), които е взел от делото и при жалбоподателя, където е видял всички офертни цени. Следната цена по всички описани оферти била 1.73166 евро без част „Конструктивна“, докато в процесната цена от 1.7732 евро по протокол – акт образец 19 била включена и част „Конструктивна“. Вещото лице е проучило цени на производители (таблица на стр.4 от заключението), при които средната пазарна цена е 1.80 евро за един Wp за същия клас модули, инвертори, кабели и цялото оборудване, отговарящи на стандарти Т., I. и други без част „Конструктивна“. Пазарната стойност на част „Конструктивна“ вещото лице определя на 42 832.38 лв. Съдът кредитира заключението на съдебно-техническата експертиза по делото, като компетентно изготвено, неоспорено от страните и съответстващо на писмените доказателства по делото.

С договор от 29.08.2011г. жалбоподателят е възложил на прекия си доставчик [фирма] изграждането на фотоволтаична централа в годно експлоатационно състояние

– доставка на необходимите компоненти и материали и извършване на СМР, подробно описани в Приложение № 1 (количествено-стойностна сметка). С анекс от 02.03.2012г. (стр.259 от делото) страните са договорили да не съставят приложение № 1 и приложение № 2, описани в договора от 29.08.2011г., като условията по договора за строителство на Ф. са изпълнени при наличието на съставени акт – образец 15, акт – образец 16 и получено разрешение за ползване.

От своя страна доставчикът [фирма] с договор от 29.08.2011г. е възложил на [фирма] изграждането на фотоволтаични централи в годно експлоатационно състояние – доставка на необходимите компоненти и материали и извършване на СМР на обекти на възложителя, определени в анекси към договора (стр.99 и сл. от делото). С анекс от 02.10.2011г. (стр.106 от делото) страните са договорили „обща цена за изпълнение на строителни дейности“ по изграждане на обект „Ф. централа с обща мощност 600 kWp, находяща се в ПИ 024009, в землището на [населено място], [община], област Ш.“ от 62500.00 лв. без ДДС на база количествено стойностна сметка. Видно от приложените към същия анекс количествено-стойностни сметки (стр.107-108 от делото) в посочената стойност на включени: почистване на терена от растителност – машинно и ръчно, заравняване на терена, изкоп, полагане на бетон, насипи, кофраж, монтаж армировка, обратен насип, разтоварна дейност с кран, направа на изкопи за кабели, заземяване и осветление и монтаж на конструкция. Очевидно е, че доставчикът [фирма] е възложил на един от поддоставчиците си [фирма] изпълнение на част от договорените СМР, поради което съдът намира за неправилни изводите на ревизиращите органи, че е налице пълно съответствие в предмета на двата договора от 29.08.2011г. Конкретно договорените и изпълнени СМР от поддоставчика [фирма] са малка част от изпълнението на Ф.. Последното обстоятелство се установява от протокол за установяване годността за ползване на строеж (стр.235-247 от делото) и констативен акт за установяване годността за приемане на строежа (стр.248 -258 от делото). Същите доказателства удостоверяват, че строежът е изпълнен съобразно изискванията на ЗУТ (стр.242 от делото) въз основа на значителна строителна документация (стр.242-247от делото). Ревизиращите органи не са извършили анализ на цялата посочена строителна документация, а са се задоволили да установят пълно съвпадение в предмета на двата договора от 29.08.2011г. Тези изводи се оборват от писмените доказателства по делото, които установяват действителната договорна воля между [фирма] и [фирма] по анекс от 02.10.2011г. и пълния обем на СМР по строеж на Ф., описан в протокола и констативния акт за годността за ползване на строежа. От последните се установяват и други подизпълнители: [фирма] (проектиране, доставка и СМР по пилотно фундиране на конструкция), [фирма] „проектиране, доставка и монтаж на МКРУ“. Строежът е описан като „малка електроцентрала с фотоволтаични модули с инсталирана мощност от 600 kWp и подобекти: „Офис“ и „МКРУ“. Част „Конструктивна“ от електроцентралата е описана като „носеща конструкция за фотоволтаични панели“, изградена от сглобяема метална конструкция на болтови връзки. Отделно е налице „Част електрическа“ – самата електроцентрала, изградена от две полета със стационарно закрепени модули, монтирани на носещи конструкции над

нивото на терена. Налице са подобект „Офис“ с част „Конструктивна“ и подобект „МКРУ“ с части „Архитектурна“, „Конструктивна“ и „Електрическа“. Жалбоподателят и прекият доставчик [фирма] са приели изпълнението на договор въз основа на протокол – образец 19 (стр.269 -270 от делото), за което са се договорили с анекс от 02.03.2012г. (стр.259 от делото). При сравнение между протокол – образец 19 (стр.269 -270 от делото) и количествено-стойностните сметки на стр.107-108 от делото се установява, че доставчикът [фирма] е възложил на поддоставчика [фирма] изпълнението на малка част от част „Конструктивна“ (позиции от 1 до 12 на част „Конструктивна“ от протокол – образец 19). По изложените съображения съдът приема, че изводите на ревизиращите органи за наличие на пълно съвпадение между предмета на двата договора от 29.08.2011г., което от своя страна довело до значително отклонение от пазарната цена на доставката между жалбоподателя и [фирма], са неправилни и необосновани поради несъответствието им с писмените доказателства по делото. Същите изводи се явяват оборени и от приетата по делото съдебно-техническа експертиза от 14.04.2014г., изготвена от вещото лице инж.В. Е. Б.. По изложените съображения съдът приема, че изводите на ревизиращите органи за изпълнение на предпоставките по чл.177, ал.3, т.2, предл. последно от ЗДДС са направени при неправилно приложение на материалния закон и в случая не е налице доставка на цена, която значително се отклонява от пазарната. Доколкото законът е установил една оборима презумпция за знание в нормата на чл.177, ал.3 ЗДДС, то в случая тази презумпция се явява оборена. Не е налице доставка на цена, която значително се отклонява от пазарната, поради не е изпълнена една от кумулативните предпоставки по чл.177, ал.3 ЗДДС, респ. не може да се приеме, че ревизираното лице е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен по смисъла на чл.177, ал.2 ДОПК.

С разпоредбата на чл. 205 Директива 2006/112/ЕО на Съвета /съответна на чл. 21, пар.3 от Шеста Директива на Съвета/ е дадена възможност на държавите-членки, вкл. и в случаите по чл. 193 от същата директива, да предвидят, че лице, различно от платеца на ДДС, е солидарно отговорно за плащането на ДДС. В своята практика Съдът на Европейския съюз /С./ по дела С-255/02, С-35/05/ е имал поводи да отбележи, че приложението на чл. 21, пар.3 от Шеста Директива, при въвеждане на национална уредба, както и при прилагане на същата, следва да е в съответствие с принципите на пропорционалност и правна сигурност. Целта е опазване правата на хазната по възможно най-ефективен начин, но мерките не би следвало да надхвърлят необходимото за постигане на тази цел. За прилагането на чл. 177 ЗДДС, в съответствие правните принципи и практиката на С., за всеки конкретен случай, следва да се направи преценка дали данъчнозадълженото лице, за което са налице предпоставките за възникване на солидарна отговорност, е действало добросъвестно. Преценката за добросъвестност се прави въз основа на обективни фактори и данни относно намерението на лицето, знанието му относно участието му ДДС злоупотреба или във верига на доставки с възможен измамен или привиден характер, както и с предприетите от данъчнозадълженото лице разумни стъпки във връзка с предотвратяване

на риска от злоупотреби и собственото му осигуряване, че предприетата от него сделка няма да има за последствие участие в отклонение от данъчно облагане. В случая едноличният собственик на капитала на жалбоподателя «Р. Т.» Л. е възложил на Търговска служба на САЩ – С. изготвянето на доклад за профил на дружеството «Е. Ай», който е дал заключение от 28.02.2012г., че [фирма] е надежден партньор. Действително, докладът е изготвен след подписването на договора от 29.08.2011г., но преди подписването на анекс от 02.03.2012г. и издаване на процесните фактури, поради което съдът приема, че жалбоподателят е действал добросъвестно, предприел е разумни стъпки и е положил дължимата грижа та добър търговец да се убеди в репутацията на своя доставчик, респ. че не участва в сделки, имащи за цел данъчни измами. Ето защо изводите на ревизиращите органи, че ревизираното лице е знаело, че данъкът няма да бъде внесен по смисъла на чл.177, ал.2 ЗДДС, е неправилен. Действително са налице известни съмнения в редовността на търговските операции във връзка с извършеното плащане не към доставчика [фирма], а към [фирма], но само това обстоятелство не е достатъчно, за да се презюмира знание у жалбоподателя за участие в данъчна измама. Същото се явява разколебано от другите писмени доказателства, събрани в хода на ревизионното производство, както и от данните за действителната пазарна стойност на фотоволтаичната електроцентрала по заключението на вещото лице Б.. По изложените съображения и като са приели, че са налице основанията по чл.177, ал.2 и ал.3 ЗДДС за ангажиране на солидарната отговорност на жалбоподателя, ревизиращите органи са постановили оспорения РА при неправилно приложение на материалния закон. На основание чл.160, ал.1 ДОПК РА следва да бъде отменен като незаконосъобразен.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК на жалбоподателя следва да се присъдят направените по делото разноски, както следва: 50.00 лв. държавна такса, 600.00 лв. възнаграждение за вещо лице и 5502.24лв. адвокатско възнаграждение съгласно фактура №2761 от 29.01.2014г. и представен списък на разноските.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, I-во Административно отделение, 2-и състав

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалба на **[фирма]**, ЕИК [ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет.1 **РЕВИЗИОНЕН АКТ № [ЕГН] от 23.09.2013г.,** издаден от Т. Б. Г. на длъжност “началник сектор“ в Дирекция „Контрол“, при ТД на НАП С., възложил ревизията и Е. М. Н. на длъжност „главен инспектор по приходите“ при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията, потвърден с решение №2163 от 14.12.2013г. на директора на Дирекция „ОДОП“ [населено място] относно ангажиране на солидарната му отговорност по чл.177 ЗДДС и определяне на допълнителни задължения за данък в размер на 153 757.70 лв. по доставки, документирани с фактури №103/01.08.2012г., №104/01.08.2012г., № 105/02.08.2012г. и №106/02.08.2012г., издадени от [фирма].

ОСЪЖДА Дирекция „ОДОП”- С. да заплати на **[фирма]**, ЕИК [ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет.1 на основание чл.161, ал.1 ДОПК юрисконсултско възнаграждение в размер на 6152.24 лв. (шест хиляди сто петдесет и два лева и двадесет и четири стотинки).

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

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: