

РЕШЕНИЕ

№ 1594

гр. София, 13.03.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 17 състав,
в публично заседание на 27.02.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Искра Гърбелова

при участието на секретаря Грета Грозданова, като разгледа дело номер **10592** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба, подадена от „ЕОН БЪЛГАРИЯ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], чрез представляващия дружеството Й. Н. срещу Ревизионен акт №Р-22221721006414-091-001/27.06.2022 г., издаден от М. С. Х. - орган, възложил ревизията, и М. Й. В., ръководител на ревизията, с който на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС /Закон за данъка върху добавената стойност/ във вр. с чл. 67, ал. 2 от ЗДДС е доначислен данък в размер на 49 764,21 лв. върху данъчна основа 248 821,08лв. и е определена дължимата лихва за забава в размер на 7 313, 16 лв. за данъчен период м. 12. 2020г., мълчаливо потвърден, при условията на чл. 156, ал. 4 от ДОПК.

В жалбата и в представено по делото становище от 10.02.2023г. на адв. П.-Т. са изложени аргументи за незаконосъобразност на ревизионния акт поради, неправилно приложение на материалния закон. Твърди се, че неправилно органите по приходите са достигнали до извода, че процесната сделка представлява бартер по смисъла на чл. 130, ал. 1 от ЗДДС. От представения Нотариален акт /НА/ за поправка на НА се установявало, че волята на страните е била погрешно отразено в първоначално издадения НА, като страните са заявили този факт изрично пред нотариус, с оглед на което е съставен НА за поправка, обективиращ точно и ясно действителната воля на страните за дължимата по сделката насрещна престация, същата да бъде паричната равностойност на произведената електроенергия, а не самата електроенергия като вид

стока. От дадените пък в хода на ревизията писмени обяснения от прокуриста на дружеството се установявало, че съгласно действащата нормативна уредба в страната чл. 39, т. 5 от ЗЕ и чл. 31-31 от ЗЕВИ „Комплексна опитна станция – Ямбол“ ЕООД не попада в категориите лица, които имат право да изкупуват ел. енергия директно от производителя, респективно жалбоподателя няма право да им доставя такава. Посочено е също така, че от формулировката в НА не било ясно и какво количество електроенергия се има предвид, поради посочването, че правото на строеж е за изграждане на фотоволтаична централа до 50 MWh. Във връзка с приравняването на доставката с по-ранна дата на авансово плащане по чл. 130 от ЗДДС е цитирана европейска практика. Посочено е също така, че липсва законов текст и нормативно основание, който да дава възможност данъчната оценка на правото на строеж да се квалифицира како данъчна основа за начисляването на ДДС.

В хода на устните състезания по делото от процесуалния представител на жалбоподателя е депозирана молба, с която се поддържа жалбата, излага се становище по същество и е отправено искане за отмяна на оспорения ревизионен акт. Претендират се разноси, съгласно приложени платежни документи.

Ответникът – директор на дирекция "ОДОП" – С., чрез процесуален представител, изразява становище за неоснователност на жалбата по аргументи, изложени в оспорения РА и в представени по делото писмени бележки. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София- град, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

На основание Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221721006414-091-001/15.11.2021 г., връчена на данъчно задълженото лице на 29.11.2021 г., изменена със ЗИЗВР № Р-22221721006414-091-002 от 25.02.2022 г. и ЗИЗВР №Р-22221721006414-091-003 от 24.03.2022 г., издадени от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед №РД-01-128/18.02.2020г. на директора на ТД на НАП, е възложено извършване на ревизия на „ЕОН БЪЛГАРИЯ“ ЕООД за определяне на задълженията за данък върху добавената стойност за отделните данъчни периоди от 01.07.2021 г. до 30.09.2021 и от 01.12.2020г. до 31.12.2020г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221721006414-092-001/13.05.2022 г., връчен на 16.05.2022 г., срещу, който по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК, е депозирано писмено възражение, като същото е прието за неоснователно по мотиви, изложени в РА.

Ревизията приключва с Ревизионен акт №Р-22221721006414-091-001/27.06.2022 г., издаден от М. С. Х. - орган, възложил ревизията, и М. Й. В., ръководител на ревизията. РА е връчен на 29.06.2022 г.

В хода на ревизията е установено, че съгласно представен НА № 68, том IV, рег. № 6820, дело N539 от 2020 г. „Комплексна опитна станция - Ямбол" ЕООД ЕИК[ЕИК] в качеството си на собственик учредява в полза на „ЕОН България" ЕООД безсрочно възмездно право на строеж върху недвижим имот, находящ се в [населено място], [община], Област Я. за изграждане на фотоволтаична централа до 50 MWh, съгласно одобрен ПУП за цена на право на строеж в размер на 4% от произведената електрическа енергия, след приспадане на 10%. Данъчната оценка на правото на

строеж е 298 585,30 лв. и посочената сума е отразена като материален интерес на сделката в цитирания нотариален акт. На по - късен етап от ревизионното производство с придружително писмо за представяне на документи Вх. № Р-22221721006414-ПРД-005-И / 11.01.2022 година от страна на ревизираното лице е представен нов НА за поправка на учредяване на право на строеж върху недвижим имот №51 от 23.12.2021 година, съгласно който в представения акт е извършена корекция в изразът „за цена на правото на строеж в размер на 4% от произведената електрическа енергия, след приспадане на 10%„ да се замени с изрече „за цена, платима от приобретателя периодично, поетапно, парично в размер на 4% без включен ДДС от приходите от произведената електрическа енергия за съответната година, намалени с 10%. Плащането е дължимо ежегодно към 31.12., ежегодно след въвеждане на централата в експлоатация, срещу получена данъчна фактура от учредителя". Ревизиращите органи са установили, че в представения НА акт за поправка на учредяване на право на строеж върху недвижим имот №51 от 23.12.2021 година липсват данни за материален интерес. В хода на ревизията също така, от прокурист на дружеството е представено и обяснение, с което да се вземе предвид, че стойността към момента на учредяване на правото на строеж притежава само прогнозируеми стойности, на това, което би получил учредителя на правото на строеж и които ще се определят и извършват ежегодно след като централата стартира работата. В представените писмени обяснения се сочи и действащата нормативна уредба в България касаеща търговци и производители на енергия, като следва да се има предвид, че учредителят „Комплексна опитна станция -Ямбол" ЕООД с ЕИК[ЕИК] не попада в категорията по смисъла „търговец на енергия" по Закона за енергетиката и не е възможно да закупува ел. енергия директно от производител. Посочено е също така, че към датата на издаване на НА, разрешение за строеж на централата не е издадено и по силата на разпоредбата на чл.45, ал.2 от ЗДДС, учредяването или прехвърлянето на право на строеж се смята за освободена доставка до момента на издаването на разрешение за строеж на съоръжението, за което се учредява или прехвърля правото на строеж. От данните, съдържащи се в информационните масиви на НАП, ревизиращите органи са установили, че от страна на дружеството „Комплексна опитна станция - Ямбол" ЕООД ЕИК[ЕИК] не е издадена фактура за отстъпеното право на строеж.

Въз основа на уговореното в представения в хода на ревизията НА за учредяване право на строеж, а именно, че е договорена продажбата на правото на строеж срещу задължението на ревизираното лице да предостави на дружеството 4% от произведената електрическа енергия, след приспадане на 10%, е прието, че в случая е налице доставка, по която възнаграждението е определено в стоки и същата попада в приложното поле на разпоредбата на чл.130, ал.1 от ЗДДС. По силата на цитираната законова норма, когато е налице доставка, по която възнаграждението (изцяло или частично) е определено в стоки или услуги, приема се, че са налице две насрещни доставки, като всеки от доставчиците се смята за продавач на това, което дава и за купувач на това, което купува. По смисъла на ал.2 от същата норма, данъчното събитие за доставките по ал. 1 възниква по общите правила на закона. Съгласно ал.3 от същия, доставката с по - ранна дата на възникване на данъчното събитие се смята за авансово плащане /цялостно или частично/ по втората доставка. Съобразно така цитираните разпоредби е прието, че на 16.12.2020 година под формата на учредено

право на строеж по силата на нотариален акт 68, том IV, рег. № 6820, дело N539 от 2020 г., дружеството получава авансово плащане за бъдещите доставки на електроенергия, поради което за него възниква задължение за начисляване на данък за същите. Съгласно разпоредбата на ал.4 от цитираната законова норма, размерът на данъчната основа за полученото авансово плащане /за произведена електроенергия/ е равен на размера на данъчната основа на доставката с по-ранна дата /прехвърленото право на строеж/, т.е. в случая се приема, че данъчната основа е отразеният в нотариалния акт материален интерес в размер на 298 585,30 лв. В подкрепа на обстоятелството, че именно това е данъчната основа, върху която следва да се начисли ДДС ревизиращите органи са посочили, че учреденото право на строеж е отразено от страна на дружеството по с-ка 963 Условни нематериални активи, а задължението по нотариалния акт е отразено в с-ка 973 Условни пасиви, т.к. е договорено периодично, поетапно парично плащане с равностойност в размер на 4% от произведената електрическа енергия след приспадане на 10%, което ще се определя и извършва ежегодно след като централата стартира дейността си. В издадения РД е посочено, че стойността на условния актив и условното задължение не може да бъде определена в момента, поради големите вариации в борсовата цена на електроенергията и другите условни параметри, отнасящи се до слънцегреенето в региона и пр. и поради тази причина същите са осчетоводени в условните активи и пасиви на база посочената в акта данъчна оценка 298 585,30 лв. При така установеното е прието, че за ревизираното лице е възникнало задължение за начисляване на ДДС на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС в данъчен период м.12.2020 година в размер на 49 764,21 лева върху данъчна основа 248 821,08 лева.

Ревизираното лице е подало възражение срещу РД, което е прието за неоснователно. Посочено е, че макар фактическата стойност като процент от произведената електрическа енергия за съответната година да не е окончателно определена при подписването на нотариалната сделка, тя е определяема към момента на сключване на бартерната сделка. Просечено е, че относно датата на данъчното събитие въпросът е нормативно разрешен, като изрично в разпоредбата на чл. 130, ал. 2 ЗДДС се сочи кога настъпва това данъчно събитие. Относно определената данъчна основа, ревизиращият орган се позовава на счетоводните записвания при ревизираното лице, а именно, че учреденото право на строеж е отразено като „условни нематериални активи, а задължението по нотариалния акт като „условни пасиви“ на база посочената в акта данъчна оценка.

Срещу РА в законоустановения 14-дневен срок е подадена жалба до директора на дирекция ОДОП С. вх. № 17-53-06-820/12.07.2022г., като в законоустановения срок по чл. 155, ал. 1 от ДОПК решаващият орган не се е произнесъл, а именно до 19.09.2022г., което се счита за мълчаливо потвърждаване на акта на основание чл. 156, ал. 4 от ДОПК.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна Жалбата до съда е подадена на 12.10.2022г. т.е. в законоустановения 30-дневен срок по чл. 156, ал. 5 от ДОПК, от надлежна страна и след обжалване на ревизионния акт по административен ред, поради което същата е ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА. Разгледана по същество е ОСНОВАТЕЛНА, по следните съображения:
Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и

обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално - правните разпоредби по издаването му.

Осъществявайки контрол в посочения обхват, настоящият състав приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, съгласно приложената Заповед №РД-01-128/18.02.2020г. на директора на ТД на НАП С., в кръга на определените му правомощия, в резултат на надлежно възложена ревизия съгласно чл. 112 и чл. 113 от ДОПК със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ Р-22221721006414-091-001/15.11.2021 г., изменена със ЗИЗВР № Р-22221721006414-091-002 от 25.02.2022 г. и ЗИЗВР №Р-22221721006414-091-003 от 24.03.2022 г., издадени от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С..

Видно от приложеното копие на процесния РА, същият е подписан с електронен подпис. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл. 16, ал. 1, т. 1 ЗЕДЕП по делото са представени доказателства, че органите по приходите, подписали РА, разполагат с удостоверение за квалифициран електронен подпис (л. 36 и сл. и л. 283), като ответникът е представил и надлежни доказателства за наличието на валидни КЕП на лицата, издали ЗВР, РД и РА. В тази връзка настоящият състав приема, че оспореният РА е издаден от компетентен орган по чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в рамките на законоустановените срокове, в предвидената форма, съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа изискуемите реквизити по чл. 120, ал. 2 от ДОПК. В хода на извършеното ревизионно производство не са допуснати съществени процесуални нарушения.

По делото няма спор относно установените в хода на ревизията факти, както се приема, че спорът е правен и се свежда до въпроса обективизираната с НА № 68, том IV, рег. № 6820, дело N539 от 2020 г., поправен с НА № 51, том V, рег. № 7099, дело № 654 от 2021г. доставка между „Комплексна опитна станция - Ямбол“ ЕООД и жалбоподателя явява ли се бартер по смисъла на, чл. 130, ал. 1 от ЗДДС, кога настъпва данъчното събитие и какъв е размерът на данъчната основа.

По смисъла на чл. 130, ал. 1 от ЗДДС, когато е налице доставка, по която възнаградението (изцяло или частично) е определено в стоки или услуги, приема се, че са налице две насрещни доставки, като всеки от доставчиците се смята за продавач на това, което дава, и за купувач на това, което получава. В случая няма спор, че праводателя – „Комплексна опитна станция - Ямбол“ ЕООД извършва първата доставка по учредяване на възмездно право на строеж срещу насрещната престация да получи процент от приходите от произведената електрическа енергия, след приспадане на 10 %. Съгласно чл. 6, ал. 1 във вр. чл. 5, ал. 1 ЗДДС, учредяването на вещно право на строеж е доставка на стока, а според чл. 45, ал. 2 ЗДДС в приложимата редакция на ДВ, бр. 99 от 2011 г. учредяването или прехвърлянето на право на строеж се смята за освободена доставка по ал. 1 до момента на издаването на разрешение за строеж на сградата, за която се учредява или прехвърля правото на строеж. В правото на строеж не се включват извършените строително-монтажни работи. Спорът по делото е правен и не засяга доставката на правото на строеж, а е концентриран върху въпроса налице ли е втора доставка и жалбоподателя има ли качеството на доставчик, след като срещу така учреденото му право на строеж се е задължил да престира „периодично, поетапно, парично 4% без включен ДДС от

приходите от произведената електрическа енергия за съответната година, намалени с 10%“ и по-конкретно какъв е характера и естеството на тази втора насрещна престация и явява ли се същата доставка на стока или услуга по смисъла на ЗДДС.

Съгласно чл. 6, ал. 1 от ЗДДС, доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или на друго вещно право върху стоката, както и на всяко друго право на разпореждане със стоката като собственик. Съгласно чл. 8, ал. 1 от ЗДДС, услуга по смисъла на този закон е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обращение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство. Съгласно чл. 9 доставка на услуга е всяко извършване на услуга.

В контекста на цитираните разпоредби следва да бъде извършен анализ на договореното по сделката за учредяване правото на строеж от 16.12.2020г. Видно от клаузите на договора, страните не са уговорили взаимно прехвърляне на собственост върху вещи или други права, нито извършването на услуги, а са договорили, че срещу учреденото право на строеж, праводателя ще получи плащане в размер определен на 4% от приходите от произведената електрическа енергия. В случая е налице договорена цена на правото на строеж, която се дължи ежегодно т.е. периодично към 31.12 на съответната година. Дружеството - жалбоподател не е поел задължение да достави стока или услуга срещу учреденото му право на строеж, а да изпълни парична престация, като плати съответна парична сума, определена като процент от получените приходи за произведената от него електрическа енергия. Следователно липсва втората доставка, характерна за бартера, като неправилни са изложените в РД констатации /л. 20 от делото/, че ревизираното лице се е задължило да предостави 4% от произведената електрическа енергия. Видно от уговореното в договора за учредено право на строеж, обективизиран НА № 68, том IV, рег. № 6820, дело N539 от 2020 г., поправен с НА № 51, том V, рег. № 7099, дело № 654 от 2021г., дружеството -жалбоподателя не е поело задължение да достави електрическа енергия, а да плати в пари, в размер определен като процент от бъдещите приходи т.е. същото дължи парична престация, а не стока или услуга, поради което следва да се приеме, че не е налице специфичния случай на бартер по смисъла на чл. 130, ал. 1 от ЗДДС. Посочената разпоредба се отнася до данъчното третиране на бартер, когато е налице доставка, по която възнаграждението (изпяло или частично) е определено в стоки или услуги. В случая възнаграждението не е уговорено нито в доставянето на стока, нито в доставянето на услуга, а е определено изцяло като парична престация дължима поэтапно и периодично. Съгласно уговореното между страните, *като насрещна престация праводателя ще получи пари, а не електрическа енергия, макар и размерът ѝ да е определен като процент от стойността на приходите от произведената електрическа енергия.* Тази логика се подкрепя и от

практиката на ВАС. Съгласно тълкуването на ВАС в решение № 4307 от 28.07.99 г. по адм. д. № 289/99 г., бартерът като вид търговска сделка представлява пълна натурална компенсация, а от счетоводна гледна точка - замяна на активи. Съгласно чл. 223 от Закона за задълженията и договорите правилата за продажба се прилагат съответно и при замяната, като всеки от заменителите се смята за продавач на това, което дава, и за купувач на това, което получава. По този начин не се стига до плащане на цена, тъй като двете насрещни вземания се прихващат. В случая дружеството жалбоподателя ще дължи поетапно и периодично договорената цена като процент от годишните приходи от производството на електрическа енергия срещу учреденото му право на строеж, поради което следва да се приеме, че е налице обикновена доставка на стока, при която важат общите правила за респективно при наличие на периодично изпълнение и особени такива за възникване на данъчно събитие и определяне на данъчна основа, регламентирани в ЗДДС.

Допълнителен аргумент в подкрепа на горното е и обстоятелството, че в хипотезата на бартер, данъчната основа се определя по реда на чл. 26, ал. 7 от ЗДДС, а именно - когато възнаграждението е определено изцяло или частично в стоки или услуги, без страните да са му придали парично изражение, данъчната основа на всяка от доставките към датата на възникване на данъчното събитие е данъчната основа при придобиването или себестойността на предоставената стока, а в случаите на внос - на данъчната основа при вноса или на направените преки разходи за извършване на предоставената услуга. Когато данъчната основа не може да се определи по този ред, данъчната основа е пазарната цена. В тази връзка основателни са изложените от жалбоподателя възражения, че неправилно ревизиращите органи са определили като данъчна основа за облагане с ДДС данъчната оценка на правото на строеж. Така определената данъчна основа противоречи на постоянната практика на СЕС, съгласно която насрещната престация представлява субективна, т.е. действително получена стойност, а не стойност определена по обективни критерии /т. 44 от Решение по дело С-549/11/. Съобразно критериите, посочени в т.44 и т.45 от решението по дело С-549/11, действително получената насрещна престация за доставката на строителната услуга е измерима със стойността на разходите, които доставчикът на строителната услуга ще изразходва за построяването на обектите, които ще се предоставят на учредителя на правото на строеж, във вида, в който те са договорени в нотариалния акт. Тоест субективната стойност на правото на строеж е фактическата себестойност на обектите, които ще се изградят и предоставят от строителя на учредителя на ограниченото вещно право. В настоящият случай, това означава, че данъчната основа следва да бъде уговорения

процент от фактичката продажната цена на произведената електрическа енергия, която към момента на изповядване на процесната сделка не може да бъде определена. Следователно неправилно и незаконосъобразно с оспореният акт е доначислен ДДС в данъчен период м. 12.2020 г. върху данъчната оценка на учреденото право на строеж.

По изложените съображения, настоящия съдебен състав намира, че РА е издаден при неправилно приложение на закона, поради което следва да бъде отменен, а жалбата като основателна следва да бъде уважена.

При този изход на делото и своевременно направено искане за присъждането на разноски от процесуалния представител на жалбоподателя, съдът следва да присъди такива на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК в претендирания размер, съгласно представени с молба от 10.02.2023г. фактура и банково извличение, както и документ за платена държавна такса общо в размер на от 3 050лв., от които 50 лв. заплатена държавна такса и възнаграждение за един адвокат в размер на 3 000 лв. Водим от горното и на основание чл. 160 и чл. 161 от ДОПК Административен Съд С. град, III отделение, 17-ти състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт №Р-22221721006414-091-001/27.06.2022 г., издаден от М. С. Х. - орган, възложил ревизията, и М. Й. В., ръководител на ревизията, с който на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС във вр. с чл. 67, ал. 2 от ЗДДС е доначислен данък в размер на 49 764,21 лв. и е определена дължима лихва за забава в размер на 7 313, 16 лв. за данъчен период м. 12. 2020г., мълчаливо потвърден, при условията на чл. 156, ал. 4 от ДОПК.

ОСЪЖДА Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. да заплати на „ЕОН БЪЛГАРИЯ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] сумата от 3 050 лв. (три хиляди и петдесет лева), представляваща държавна такса и адвокатско възнаграждение.

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

СЪДИЯ:

