

РЕШЕНИЕ

№ 85

гр. София, 04.01.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 19 състав, в
публично заседание на 05.12.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Доброслав Руков

при участието на секретаря Ана Илиева, като разгледа дело номер **4900** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/, във връзка с чл. 145 и следващите от АПК.

Делото е образувано по жалба на [фирма] с адрес за призоваване: [населено място], [улица], ап. 6 срещу ревизионен акт № [ЕГН]/19.12.2011 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП, [населено място], потвърден с решение № 639/26.03.2012 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението”, при ЦУ на НАП, [населено място].

С оспорения ревизионен акт, за жалбоподателя са установени допълнителни публични вземания за лихви общо в размер на 14 654,27 лева за неначислен данък за авансово плащане за доставка, попадаща в хипотезата на чл. 21, ал. 4. т. 1 от ЗДДС.

В жалбата, от съда се иска РА да бъде отменен, като неправилен и незаконосъобразен. Твърди се, че органите по приходите са подхождали формално при събирането на доказателствата и не са изследвали истинската воля на страните по договора за предлагане на услуги, сключен между [фирма] и кипърското дружество „Б. К. С.” ЛТД. Твърди се, че доставка по смисъла на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС изобщо не е извършвана, поради което оспорваният не е следвало да начислява данъка, в качеството си на доставчик. В изпълнение на задълженията си по договора, ревизираното лице е установило контакти с предприемачи, разгледало е и е проучило възможностите на пазара, но не е успяло да реализира дължимата услуга, поради което не е настъпило и данъчно събитие. Инвокирани са доводи, че в случая е

неприложима разпоредбата на чл. 21, ал. 4, т. 1 от ЗДДС. Съгласно клаузите на сключения договор, услугата, която [фирма] се задължава да предостави на кипърското дружество е свързана с консултации относно осигуряването на осем разрешителни за фотоволтаичен парк. Посочените услуги според оспорващия по никакъв начин не са свързани с недвижими имоти, защото той не е бил оправомощен да извършва покупки на такива имоти. Кръгът на договореностите включва единствено действия, свързани с издаването на всички необходими документи, нужни за получаване на лицензиите. Първоначалният етап от проекта касае единствено проучвателни дейности, а не закупуване на имот или подготовката за изграждане на обекта.

По време на проведените по делото открити заседания, оспорващият се представлява от адвокат Н., която поддържа жалбата.

Ответникът по оспорването, в лицето на Директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП – [населено място], чрез юрисконсулт Б. намира жалбата за неоснователна и недоказана, като моли същата да бъде отхвърлена, позовавайки се на мотивите, изложени в потвърдителното решение.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразеното становище на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа страна, следното:

Между страните не се спори, че ревизионното производство е започнало със заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 1105653/12.05.2011 г., изменена със ЗВР № 1109698/18.08.2011 г., издадени от началник на сектор „Ревизии”, в дирекция „Контрол” при ТД на НАП, [населено място]. Предмет на ревизията е определяне на задълженията по Закона за данък върху добавената стойност за периода от 11.03.2008 г. до 31.03.2011 г.

В хода на ревизията са извършени множество процесуални действия и са събрани писмени доказателства.

Органите по приходите са приели, че на 11.09.2010 г. между [фирма] наричан „Консултант” и „Б. К. С.” ЛТД със седалище Н., К., наричан „Договорна страна” е сключен договор за предлагане на услуги. Според чл. 1 от договора [фирма] приема да предостави на „Б. К. С.” ЛТД услуги и консултации относно осигуряването на 8 разрешителни за изграждане за Фотоволтаичен парк, с мощност 1 MW всеки един от тях.

Страните са уговорили задълженията си. [фирма] е следвало да осигури 8 разрешителни за изграждане на фотоволтаични паркове, с мощност 1 MW всеки един от тях, съгласно българското законодателство, уреждащо тази дейност, да подготви и състави всички необходими документи и молби по отношение на окончателното одобрение за изграждането на фотоволтаичните паркове и да съдейства за получаването на лицензиите. Дейността на [фирма] е описана детайлно в чл. 2, т. 1, б. „в” от договора. Предвидено е, че в случай на невъзможност Консултантът да изпълни задълженията си, същият следва да върне всички получени от Договорната страна суми.

На 23.09.2010 г. дружеството е получило плащане по договора в размер на 599 456,00 евро. За същото е издало фактура № [ЕГН]/01.11.2010 г. без да е начислило ДДС, а като основание за това, във фактурата е посочен чл. 21. ал. 2 от ЗДДС. Л. равностойност на тази сума в размер на 1 172 434,03 лева е осчетоводена по сметка

„Клиенти по аванси”. Представляващият дружеството е представил обяснителна записка, видно, от която за периода 11.09.2010 г. - 19.08.2011 г. [фирма] е установило контакти с предприемачи, предлагащи проекти за производство на електрическа енергия от възобновяеми енергийни източници. Дружеството е разгледало и проучило представените документи и с някои от предприемачите са водени преговори, които не са били успешни.

На 19.08.2011 г. сключеният между страните договор е прекратен. [фирма] е върнало на „Б. К. С.” ЛТД получените суми, като е издало кредитни известия № 285/03.01.2011 г. за сумата от 250 000,00 евро или 488 957,50 лева и № 305/01.09.2011 г. за сумата от 349 456,00 евро или 683 476,53 лева.

Анализирайки събраните в хода на административното производство доказателства органът по приходите е приел, че е налице облагаема доставка, дължимият данък, по която не е начислен и съответно внесен в бюджета в предвидените в закона срокове.

Резултатите от ревизията са обективирани в издаден, в срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК ревизионен доклад /РД/ №1109698/03.10.2011 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК срещу РД е постъпило писмено възражение.

След приключване на ревизионното производство е издаден РА № [ЕГН]/19.12.2011 г., издаден Главен инспектор по приходите при ТД на НАП, [населено място], упълномощен със Заповед за определяне на компетентен орган № К 1109698/17.11.2011 г. на органа, възложил ревизията.

При обжалването по административен ред по-горестоящият орган е възприел изводите, направени в РА, поради което го е потвърдил, в обжалваната част.

За изясняване на спорни обстоятелства е допуснато изслушване на съдебно-счетоводна експертиза, чието писмено заключение е приобщено, към доказателствения материал, събран в производството.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав, след преценка на събраните по делото доказателства по отделно и в съвкупност и съобразявайки доводите на страните, приема от правна страна следното:

По допустимостта на жалбата: Оспореният РА е връчен на пълномощник на [фирма] на 05.01.2012 г. Жалбата до Директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП – [населено място] е подадена на 18.01.2012 г. /вх. № 53-04-20/. Решение № 639/26.03.2012 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП – [населено място] е връчено на оспорващия на 02.04.2012 г. Жалбата е подадена чрез административния орган на 12.04.2012 г. /вх. № 53-02-220/, т.е. в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Във връзка с изложеното следва да се приеме, че съдът е сезиран от надлежна страна – участник в административното производство срещу акт, с който се засягат нейни права и законни интереси и следователно е подлежащ на оспорване, поради което жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

След проверка и анализ на съдържащите се в административната преписка доказателства, касаещи спора, съдът достигна до следните фактически констатации и правни изводи:

Органите по приходите са приели, че е налице облагаема доставка по смисъла на чл. 12, във връзка с чл. 9 от ЗДДС, по която доставчикът не е начислил дължимия данък и респективно не е го внесъл в бюджета в законоустановените срокове, поради което същият дължи лихви.

За да се прецени дали тези изводи са правилни, следва да се обсъди заключението на ССЧЕ.

Експертът е проверил коректно наличните първични счетоводни документи и е изградил последователни изводи. Отговорено е изчерпателно на поставените въпроси и са направени изводи в два варианта, след проверка и анализ на събраните писмени доказателства.

Вещото лице е посочило, че по своя характер договорените между страните услуги, представляват правни и фактически действия нужни за получаване на лицензи. Те са „консултантски“, съобразно твърдението на самия жалбоподател, изложено във възражение с Вх. № 04-53-04182/02.12.2011 г., с „проучвателен характер“ във връзка с процедурите по набавяне на необходимите документи за получаване на разрешителни за построяването на фотоволтаични паркове. Според експерта има основание те да се определят с характер на експертни нематериални услуги, различни от посредничество. Оспорващият не е представил никакви доказателства в подкрепа на твърдението си, че е провеждал срещи и е обсъждал проекти с представители на дружества, които вече са реализирали фотоволтаични паркове на територията на страната.

Вещото лице, без да се ангажира напълно еднозначно, е приело за по-коректен варианта, че мястото на изпълнение на доставката не е у нас, а в държава от Съюза.

Настоящият съдебен състав не може да се съгласи с тези изводи. В действащото право няма легално определение за понятието „консултант“, независимо от факта, че в редица закони и подзаконовни нормативни актове то се използва, както самостоятелно, така и в корелация с понятието „консултантски услуги“. Според речника на чуждите думи в българския език, „консултант“ е специалист в някоя област, който дава съвети или мнение като специалист. Това обяснение дава основание да се приеме, че „консултантската дейност“ е свързана винаги с даване на съвети от лице, което притежава повече знания, квалификация и практически опит в дадена област, на друго лице, което не ги притежава. Сходно е и значението на понятието „експерт“, което също е лице притежаващо знания, образование и опит в определена област, можещо да даде съвет или да изготви становище по дадена тема или спорен въпрос. От тази гледна точка следва да се приеме, че консултантската дейност е вид експертна дейност, извършвана от лица – специалисти в дадена област.

В разглеждания казус, страните не спорят, че [фирма] притежава знания, организация, способности и опит в областта на получаването на лицензии за изграждането на фотоволтаични паркове и това е видно от преамбюла на договора, т.е. оспорващият е действал като специалист в описаната област.

По силата на чл. 47 от Директива 2006/112/ЕС на съвета от 28.11.2006 г., относно Общата система на ДДС, мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти, включително услугите на експерти и агенти за недвижими имоти, предоставянето на права за ползване на недвижими имоти и услуги за подготвянето и координирането на строителни работи като например услугите на архитекти и на предприятия, предоставящи надзор на обекта, е мястото, където се намира недвижимият имот. Тази норма е транспонирана в чл. 21, ал. 1, т. 4 от ЗДДС.

По силата на чл. 127, т. 4 от Наредба № 14 от 15.06.2005 г. за технически правила и нормативи за проектиране, изграждане и ползване на обектите и съоръженията за производство, преобразуване, пренос и разпределение на електрическа енергия, фотоволтаичните системи са обекти за производство на електрическа енергия от

възобновяеми енергийни източници и по тази причина те представляват енергийни обекти по смисъла на § 1, т. 23 от Закона за енергетиката. В Наредбата е описан редът за изграждане на такива обекти, като е посочено, че е необходимо преди това получаването на лиценз. Съгласно чл. 139 и чл. 140 от Наредбата, разрешение за строеж за обектите по чл. 127, т. 2, 3, 4 и [5](#) се издава въз основа на одобрени технически проекти, които се съгласуват и одобряват при условията и по реда на [ЗУТ](#). Следователно фотоволтаичните системи представляват строежи по смисъла на § 5, т. 38 от ЗУТ и като такива и във връзка с чл. 110 от Закона за собствеността, следва да се приемат за недвижими имоти.

Във връзка с изложеното настоящият съдебен състав намира, че договорените между [фирма] и „Б. К. С.” ЛТД услуги имат експертен характер и са свързани с недвижим имот. Общностният законодател е използвал във визираната норма на чл. 47 от Директивата изрече „за подготвянето и координирането на строителни работи като например услугите на архитекти и на предприятия, предоставящи надзор на обекта”. Даден е само един пример, какво могат да представляват тези услуги. Без съмнение подготовката на разрешителни /чл. 1, б. „а” от Договора/, съставянето и подаването на молби по отношение на окончателното одобрение за изграждането на фотоволтаичните паркове /чл. 1, б. „б” от Договора/, подаването на документи, нужни за издаване на лицензите /чл. 1, б. „б” от Договора/

и т.н., представляват дейности във връзка с подготовката на изграждането на фотоволтаични паркове, които са недвижими имоти. По тази причина мястото на изпълнение при доставката на услугата, правилно е определено там, където се намира недвижимият имот, а не там, където получателят - данъчно задължено лице е установил независимата си икономическа дейност. В случая, няма спор, че услугите не се предоставят на постоянен обект, по смисъла на § 1, т. 10 от ЗДДС, който се намира на място, различно от мястото, където получателят е установил независимата си икономическа дейност.

Не е спорно, че при осчетоводяването на получената сума, същата е отнесена по сметка 412 „Клиенти по аванси”, т.е. самото дружество е приело, че плащането представлява аванс. По силата на чл. 25, ал. 7 от ЗДДС, когато, преди да е възникнало данъчно събитие по ал. 2, 3 и 4, се извърши цялостно или частично авансово плащане по доставка, данъкът става изискуем при получаване на плащането (за размера на плащането), с изключение на получено плащане във връзка с вътреобщностна доставка. В тези случаи се приема, че данъкът е включен в размера на извършеното плащане, като става изискуем и следва да се внесе в бюджета в срока по чл. 89 от ЗДДС. Необходимо е да се отбележи, че в настоящият спор не става въпрос за вътреобщностна доставка, по смисъла на чл. 7 от ЗДДС, а за доставка на услуга, чиято регламентация е в чл. 21 от ЗДДС. Тъй като основанието за издаване на процесната фактура е плащане по договор и то е отразено в счетоводството като аванс, а не доставка, от значение е факта дали и кога е извършено плащането, а не дали ли е реално изпълнение на договорените услуги.

Обстоятелствата дали е извършена услугата, както и другите условия, предвидени в ЗДДС, са неотносими, защото е налице хипотезата на [чл. 25, ал. 7 от ЗДДС](#). Данъкът по процесните фактури е станал изискуем за това, че е извършено плащане, а не за възникнало данъчно събитие. В случай, че договорът бъде развален и страните се съгласят, доставчикът да върне получения аванс, за последният ще възникне възможността да приложи [чл. 78 от ЗДДС](#), а ако не е ползвал право на приспадане на

данъчен кредит, той може да иска възстановяването на данъка. В този случай той няма да дължи лихви, защото данъкът би бил начислен и внесен в бюджета в законовите срокове.

По отношение на размера на лихвите, съдът не може да приеме, че направеното от вещото лице изчисление, което се различава от това на органите по приходите, посочено в РА с около два лева, е правилно. В заключението не е посочен начина на изчисляването, а по време на проведеното по делото открито заседание експертът заяви, че може да се касае за техническа грешка или възможност ревизиращите да са използвали друг метод за изчисление – смятане до втория знак на десетичната запетая. В тази връзка, съдът намира посочения в РА размер на лихвите за коректен.

Предвид на гореизложените съображения трябва да се приеме, че оспорения РА, е издаден от компетентен орган, в предвидената форма, и в съответствие с материално-правните разпоредби и целта на закона, поради което жалбата следва да бъде отхвърлена.

С оглед изхода на делото и предвид на факта, че ответникът по оспорването е поискал присъждане на разноски, на същия се дължат такива, изчислени по реда чл. 143, ал. 4 от АПК и чл. 78, ал. 8 от ГПК, приложим на основание чл. 144 от АПК, във връзка с чл. 8 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното и на основание чл. 161, ал. 3 и чл. 160, ал. 1, пр. 4 от ДОПК,
Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав,

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] с адрес за призоваване: [населено място], [улица], ап. 6 срещу ревизионен акт № [ЕГН]/19.12.2011 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП, [населено място], потвърден с решение № 639/26.03.2012 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“, при ЦУ на НАП, [населено място], с който за жалбоподателя са установени допълнителни публични вземания за лихви общо в размер на 14 654,27 лева за неначислен данък за авансово плащане за доставка, попадаща в хипотезата на чл. 21, ал. 4. т. 1 от ЗДДС.

ОСЪЖДА [фирма] с адрес за призоваване: [населено място], [улица], ап. 6 и ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ - С. при ЦУ на НАП, на основание чл. 143, ал. 4 от АПК и чл. 78, ал. 8 от ГПК, приложим на основание чл. 144 от АПК, във връзка с чл. 8 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, сумата от 743,08 лева /седемстотин четиридесет и три и 08 ст./ лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му на страните, с касационна жалба пред Върховния Административен Съд на Р. Б..