**РЕШЕНИЕ**

**№ 12630**

**София, 10.12.2021**

**В ИМЕТО НА НАРОДА**

**Върховният административен съд на Република България - Осмо отделение,**в съдебно заседание на шести октомври в състав:

|  |  |
| --- | --- |
| **ПРЕДСЕДАТЕЛ:** | БИСЕРКА ЦАНЕВА |
| **ЧЛЕНОВЕ:** | МИРОСЛАВ МИРЧЕВРОСИЦА ДРАГАНОВА |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| при секретар | Галина Узунова | и с участието |
| на прокурора | Динка Коларска | изслуша докладваното |
| от съдията | РОСИЦА ДРАГАНОВА |  |
| по адм. дело № | 2831/2021 |  |

Производството е по реда на чл. 160, ал. 6 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК) във връзка с чл. 208 и сл. от Административнопроцесуалния кодекс (АПК).

Образувано е по касационна жалба, подадена от директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ („ОДОП“) – Пловдив при ЦУ на НАП, против Решение № 182 от 28.01.2021 г., постановено по адм. дело № 2295/2020 г. по описа на Административен съд – Пловдив, с което е отменен Ревизионен акт № Р-16001619007748-091-001/10.06.2020 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП - Пловдив, потвърден с Решение № 378/10.08.2020 г. на директор на Дирекция “ОДОП“ - Пловдив при ЦУ на НАП, в частта, с която на Община Карлово допълнително е начислен ДДС по фактури, издадени от „Консорциум Чистота Карлово“, „АТЛАС ЕКО ГРУП“ ЕООД и „АЕР КО“ ООД в размер на 643 193,58 лв., ведно с лихви в размер на 102 442,19 лв.

В касационната жалба се твърди, че решението е неправилно поради нарушение на материалния закон и необоснованост - касационни основания по чл. 209, т. 3 АПК. Касаторът счита, че общината е данъчно задължено лице по смисъла на чл. 3, ал. 1 ЗДДС и следва да начислява данък за получените доставки на услуги по глава XIX „а“, част първа на приложение 2 ЗДДС, по които е посочена като получател с аргумент от чл. 163а и чл. 82, ал. 5 ЗДДС. Счита, че данъкът е дължим, тъй като не се касае за извършени доставки от общината чрез нейни структури по смисъла на чл. 3, ал. 5 ЗДДС, а за получени такива от трети лица. Претендира се отмяна на оспореното решение и потвърждаване на издадения ревизионен акт, както и присъждане на направените по делото разноски.

Ответникът по касационната жалба – кметът на Община Карлово, чрез адв. Димитров, в писмен отговор оспорва касационната жалба, като неоснователна и моли съдът да постанови решение, с което остави в сила оспореното решение. С писмено становище, постъпило на 04.10.2021 г., процесуалният представител на ответника доразвива изложените аргументи за неоснователност на касационната жалба и претендира заплащане на разноски за адвокатско възнаграждение съгласно представен списък.

Представителят на Върховната административна прокуратура дава мотивирано заключение за неоснователност на касационната жалба.

Върховният административен съд, състав на Осмо отделение, преценявайки допустимостта на жалбата, правилността на обжалваното решение на предявените основания и след служебна проверка по чл. 218, ал. 2 АПК прие за установено следното:

Касационната жалба е допустима, като подадена в срок и от страна по делото. Разгледана по същество, е неоснователна.

Производството пред Административен съд – Пловдив е образувано по жалба на Община Карлово, представлявана от кмета на Община Карлово, срещу Ревизионен акт № Р-16001619007748-091-001/10.06.2020 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП - Пловдив, потвърден с Решение № 378/10.08.2020г. на директор на Дирекция “ОДОП“ - Пловдив при ЦУ на НАП, в частта, с която на общината допълнително е начислен ДДС по фактури, издадени от „Консорциум Чистота Карлово“, „АТЛАС ЕКО ГРУП“ ЕООД и „АЕР КО“ ООД в размер на 643 193,58 лв., ведно с лихви в размер на 102 442,19 лв.

От фактическа страна съдът е приел за установено, че допълнителният ДДС е начислен на основание чл. 82, ал. 5 във връзка с чл. 163а ЗДДС като е прието, че е приложима схемата на т.нар. „обратно начисляване“. За да стори това, приходната администрация е установила, че през ревизирания период Община Карлово има сключени договори - един с „АТЛАС ЕКО ГРУП"ЕООД за срок от две години; два договора, сключени с Консорциум „ЧИСТОТА Карлово“, прекратени със споразумения от 16.06.2019 г. и два договора, сключени с „АЕР ЕКО" ООД, единият от които прекратен на 16.09.2019 г. Страни по договорите са Община Карлово, в качеството на възложител и посочените по-горе лица, в качеството им на изпълнители. Предметът на договорите е поддръжка, експлоатация, отделяне на рециклируеми отпадъци и мониторинг на регионално депо за ТБО на Община Карлово, разделно събиране на отпадъци в Община Карлово и предварително третиране на смесени отпадъци на Регионално сдружение на Общините Карлово, Хисар, Калояново, Сопот и Брезово, сметосъбиране, сметоизвозване, поддържане на чистотата на обществените места на територията на населените места в Община Карлово, снегопочистване на населените места. Дейностите включват предварително третиране на отпадъци, сметосъбиране, сметоизвозване и др. Също така от страна на „АЕР ЕКО“ ООД и Консорциум „ЧИСТОТА Карлово“ са извършвани и дейности по снегопочистване. Във връзка с извършените услуги, от „АТЛАС ЕКО ГРУП“ ЕООД, Консорциум „ЧИСТОТА Карлово“ и „АЕР ЕКО“ ООД са издадени фактури с предмет на доставките предварително третиране и сепариране на отпадъци, разделно събиране, сметосъбиране и сметоизвозване, поддържане чистотата на териториите само на Община Карлово, както и на териториите на други общини в района - Сопот, Калояново, Хисар и Брезово, и прилежащи територии на юридически лица. За така издадените от доставчиците фактури на Община Карлово приходните органи са констатирали, че са без начислен ДДС, като в тях е записано основание за неначисляване - чл. 163а, ал. 2 приложение № 2 към глава 19“а“, част I. Установено е, че всички фактури са осчетоводени от Община Карлово и е извършено плащане по тях, като са отразени и в Дневниците за покупки като доставки без право на данъчен кредит. По отношение на така издадените фактури за извършени услуги от „АТЛАС ЕКО ГРУП“ ЕООД, Консорциум „ЧИСТОТА Карлово“ и „АЕР ЕКО“ ООД, Община Карлово не е съставяла протоколи на основание чл. 163а, ал. 2, чл. 163б, ал. 1, т. 1 и по реда на чл. 117, ал. 2 ЗДДС не е начислявала ДДС. Установено е също така, че за услугите по сметосъбиране, сметоизвозване и др. по поддръжка на чистотата на териториите на другите общини в района и на прилежащите територии на юридически лица, Община Карлово е извършвала префактуриране на тези услуги, издавайки фактури към другите по-малки общини и юридически лица в района. В тази връзка от Община Карлово са представени сключените договори за сепарация и депониране на смесен битов отпадък. Установено е, че съгласно представените договори, Община Карлово приема да извърши услуги по депониране на неопасни битови отпадъци и сепариране на смесен битов отпадък, които постъпват от посочените общини и дружества в регионално депо за ТБО - Карлово. Извършването на посочените услуги от страна на Община Карлово е превъзложено на „АТЛАС ЕКО ГРУП“ ЕООД, „АЕР ЕКО“ООД и Консорциум „ЧИСТОТА Карлово“, като в издадените от Община Карлово фактури на посочените клиенти за префактурираните услуги, същата не е начислявала ДДС на основание чл. 163в ЗДДС. По делото е прието, че от органите по приходите е направена констатация, че Община Карлово е получател и на услуги от Консорциум „ЧИСТОТА Карлово“ и „АЕР ЕКО“ ООД, свързани със снегопочистване, машинно метене и услуги по нерагламентирани замърсявания, които не попадат в обхвата на чл. 163а ЗДДС като получените фактури по повод на тези услуги, са с начислен ДДС. За да определят на Община Карлово данъчни задължения, органите по приходите са приели, че дейностите по сметосъбиране попадат в обхвата на услуги, за които е приложима системата на т.нар. „обратно начисляване“ на ДДС. Мотивирали са този извод с обстоятелството, че доколкото дейността по сметоизвозване на отпадъците е свързана с дейността по сметосъбирането им и при условие, че цената за двата вида услуги е определена общо, то за дейността по сметоизвозване е приложима разпоредбата на чл. 128 ЗДДС. Отделно от това, за начисления от общината данък е установено, че не възниква право на приспадане на данъчен кредит, тъй като закупените стоки /отпадъци/ или услуги по Приложение 2 от ЗДДС не се използват за извършване на облагаеми доставки от общината. Приходната администрация е счела, че общината осъществява дейности по сметосъбиране и сметоизвозване, за които лицата - собственици на имотите, а при учредено вещно право на ползване, ползвателите, заплащат ТБО. За тези си дейности Общината не е данъчно задължено лице и действа в качеството си на орган на местна власт, съгласно разпоредбата на чл. 3, ал. 5 ЗДДС.

На следващо място, в хода на ревизията, на основание чл. 81, ал. 1 във връзка с чл. 3, ал. 5, т. 1, б. “м“, чл. 12, ал. 1 и по реда на чл. 67, ал. 2 ЗДДС на Община Карлово е начислен общо ДДС в размер на 62 233,19 лв. За да определят тези задължения органите по приходите са приели за установено, че Община Карлово събира такси по раздел II ЗМДТ за ползване на тротоари и места, върху които са организирани пазари, такси за ползване на паркинги и паркоместа, които са общинска собственост, които събрани такси общината е декларирала като освободени доставки и не е начислявала ДДС за тях. Прието е, че за така събраните такси, общината се явява данъчно задължено лице по смисъла на чл. 3, ал. 5, т. 1, б. “м“ ЗДДС и за тях е дължим ДДС, предвид и чл. 3, ал. 5, т. 2 ЗДДС като тези доставки са такива, които биха довели до значително нарушаване на правата на конкуренцията.

Съдът е приел, че спорният въпрос по делото е дали следва по отношение на процесните доставки общината да се разглежда като данъчно задължено лице и дължи ли съответно допълнително определения ДДС.

За да постанови обжалваното решение и да отмени оспорения ревизионен акт, първоинстанционният съд е обосновал извод, че общината, като субект, предоставящ услугите сметосъбиране и сметоизвозване, което е част от публичната функция, макар и формално да попадат към тези по приложение № 2 към ЗДДС, не определя общината като данъчно задължено лице за тези дейности с последиците на изискуемостта на данъка от получателя по чл. 82, ал. 5 и чл. 163а, ал. 2 ЗДДС и задължението за начисляването му по реда на чл. 163б, ал. 1, т. 1 ЗДДС. Този извод, решаващият състав е обосновал, след като е приел за неправилни правните изводи на приходната администрация, че ДДС за процесните доставки се дължи, тъй като независимо от обстоятелството, че предоставяните от общината услуги по сметосъбиране и сметоизвозване са такива, предоставяни в качеството на орган на местна власт и тя не е данъчно задължено лице на основание чл. 3, ал. 5 ЗДДС, в случая това били получени от общината услуги от други лица. В тази връзка съдът е приел, че съгласно чл. 163а, ал. 2 ЗДДС, данъкът за доставките по ал. 1 е изискуем от получателя - регистрирано по този закон лице, независимо дали доставчикът е данъчно задължено или данъчно незадължено лице. Съобразявайки разпоредбата на чл. 3, ал. 5 ЗДДС, според която органите на местната власт не са данъчнозадължени за извършваните от тях дейности или доставки в качеството им на органи на местната власт, включително когато събират такси, съдът е приел, че в случая общината е извършвала възложените по закон дейности чрез фирми по сключените договори в изпълнение на функциите си като орган на местната власт. Прието е, че общината участва в договорите не като самостоятелен икономически оператор, а като представител на местната общност и в изпълнение на задължение, вменено със закон, поради което, макар формално да отговаря на условието, визирано в чл. 163 а, ал. 2 ЗДДС, а именно - да е регистрирано по ЗДДС лице, в сделките с дружествата - доставчици Община Карлово участва като местен орган, т.е. налице е хипотезата на чл. 3, ал. 5 ЗДДС, поради което съдът е счел, че Община Карлово не е данъчнозадължено лице и по отношение на същата не следва да се начислява данък по чл. 163а ЗДДС във връзка със сделките с посочените търговци.

Обжалваното решение е валидно, допустимо и правилно.

Неоснователни са твърденията в касационната жалба за неправилност на оспореното решение, поради нарушение на материалния закон и необоснованост. Възприетата от съда фактическа обстановка е съобразена със събраните по делото доказателства. Правилно съдът е приел, че дейностите, които са вменени в задължения на общината по закон, са възложени в качеството на орган на местна власт. Правилно е и приетото от съда, че тези дейности не са с икономически характер за Община Карлово, а се извършват именно в качеството на орган на местната власт чрез трети лица, поради което и правилно е прието, че на основание чл. 3, ал. 5 ЗДДС общината не е данъчнозадължено лице за тези дейности и не следва да се начислява данък по чл. 163а ЗДДС за получените доставки на услуги от трите дружества - „Консорциум Чистота Карлово“, „АТЛАС ЕКО ГРУП“ ЕООД и „АЕР КО“ ООД.

От правилно установените факти съдът е направил законосъобразни правни изводи за прилагането на чл. 3, ал. 5 ЗДДС. Съгласно чл. 3, ал. 5 ЗДДС органите на местна власт не са данъчно задължени за извършваните от тях дейности или доставки в качеството им на органи на местна власт, включително, когато събират такси. Текстът обхваща не само извършвани доставки от общината, но и дейности, извършвани от нея. В случая дейността по сметосъбиране и обработка на битови отпадъци е извършвана от общината в изпълнение на функциите на орган на местна власт по чл. 62 и чл. 63 ЗМДТ. По чл. 2 ЗМСМА общината е основната административно-териториална единица, в която се осъществява местното самоуправление. По чл. 17, ал. 1, т. 6 ЗМСМА благоустрояването на населените места и комуналните дейност са включени в обхвата на въпросите от местно значение, които законът е възложил на гражданите и избраните от тях органи да решават самостоятелно. По чл. 16, ал. 1 ЗУО кметът на общината организира управлението на дейностите по отпадъците, образувани на нейна територия, а по чл. 19 ЗУО общинският съвет приема наредба, с която определя условията и реда за изхвърлянето, събирането, включително разделното, транспортирането, претоварването, оползотворяването и обезвреждането на битови, строителни и масово разпространени отпадъци на своя територия, както и заплащането за предоставяне на съответните услуги по реда на ЗМДТ. За тази дейност общината събира такси по чл. 6, т. 1 ЗМДТ.

От обстоятелството, че общината е получател на доставките на услуги по спорните фактурите не следва, че тази дейност не е на общината, предвид цитираните по-горе закони, с които е възложено благоустрояването на населеното място и извършване на комунални услуги, сметосъбирането и управлението на отпадъците. В случая общината е извършвала възложените по закон дейности чрез фирми по сключени договори за възлагането им, в качеството си на орган на местна власт. За общината е приложима разпоредбата на чл. 3, ал. 5 ЗДДС и тя не е данъчно задължена за дейностите по сметосъбиране, сметоизвозване и поддържане чистотата на териториите на Община Карлово и по поддръжка, експлоатация, мониторинг, отделяне на рециклируеми отпадъци, извършвани от нея в качеството на орган на местна власт, които дейности за Община Карлово не са икономически, както са приели органите по приходите. Следователно в зависимост от обстоятелството, че посочените дейности не са икономически за общината и са извършвани от нея в качеството на орган на местна власт, чрез трето лице, за тези дейности на основание чл. 3, ал. 5 ЗДДС общината не е данъчно задължено лице и не следва да начислява данък по чл. 163а ЗДДС за получените доставки на услуги по сметосъбиране на битови отпадъци.

Неоснователни са и доводите на касатора, че за получените през ревизираните периоди такси за ползване на тротоари, които са общинска собственост, намира приложение разпоредбата на чл. 3, ал. 5, т. 2 ЗДДС и след като община Карлово е регистрирано по ЗДДС лице дължи начисляване на данък за тези облагаеми доставки. Съгласно чл. 3, ал. 5, т. 2 ЗДДС, общината е данъчно задължено лице и за доставки, извън тези по чл. 3, ал. 5, т. 1 ЗДДС, които ще доведат до значително нарушаване на правилата за конкуренция. Правилни са изводите на съда, че събраните такси са от предоставено тротоарно право върху публична общинска собственост и общината е единственият субект, който предоставя за ползване тези общински терени, като върху тротоарите могат да бъдат разполагани преместваеми обекти по реда на Наредбата за преместваеми обекти за търговски и други обслужващи дейности, съгласно чл. 56 ЗУТ, приета от Общински съвет - Карлово, т. е. тази дейност не може да бъде осъществявана от търговци. С оглед изложеното, правилно първоинстанционният съд е отменил ревизионния акт в посочената част като незаконосъобразен. Решението е правилно и в частта за отмяна на РА по отношение на дейностите по предоставяне на терени общинска собственост за паркинги/паркоместа и за открити и/или закрити пазари. Общината няма качеството на данъчно задължено лице по смисъла на чл. 3, ал. 5, т. 1, б. „м“ ЗДДС, не извършва икономическа дейност, тъй като се касае за отдаване под наем на общински имоти по предвиден от закона ред и условия. Тези дейности не могат да се осъществяват от търговци и между общината и търговците не възниква конкуренция. Осъществяваните от общината дейности по предоставяне на площи от организирани общински пазари и за ползване на паркоместа е нормативно установена в ЗМДТ, в който закон е предвидено и събиране на такса за тези дейности. Съгласно чл. 72, ал. 1 ЗМДТ, таксата се заплаща за ползване на тротоари, площади, улични платна, места, върху които са организирани пазари (открити и покрити), тържища, панаири, както и терени с друго предназначение, които са общинска собственост. Следователно, дейността на общината във връзка с организирането на общински пазари и ползване на паркоместа е с цел задоволяване на потребностите на населението на общината, т. е. в обществен интерес. Фактът, че предоставянето на услугата е основание за заплащане на такси, не е основание за квалификацията на тази дейност като икономическа. Местните такси се определят въз основа на необходимите материално-технически и административни разходи за предоставянето на услугата, като размерът на таксата може и да не възстановява пълните разходи на общината по предоставянето на тази услуга - арг. чл. 7 и чл. 8 от ЗМДТ. Общината разполага и със специфични прерогативи при осъществяване на дейностите, като по аргумент от чл. 79 ЗМДТ, ползването на общинските пазари, тържища, тротоари и др. се извършва след разрешение от общината, а съгласно чл. 80 ЗМДТ, общинският орган, издал разрешението, може да го отнеме при наличие на предпоставките, посочени в същия член. От изложеното следва, че предоставяне правото на ползване на площи общинска собственост се осъществява от публичноправен субект, именно, в качеството му на орган на публичната власт и не може да бъде осъществявана от други търговци. Следователно, няма как тази дейност значително да влияе на конкуренцията на конкретния пазар на недвижимите имоти.

Предвид изложеното, настоящият състав счита, че обжалваното решение не страда от наведените в касационната жалба отменителни основания по чл. 209, т. 3 АПК и като правилно следва да бъде оставено в сила.

При този изход на спора и направеното искане, в полза на Община Карлово следва да се присъдят осъществените в касационното производство разноски за адвокатско възнаграждение. Такива се претендират в размер на 24 000,00 лева, заплатено адвокатско възнаграждение за процесуално представителство пред настоящата инстанция. От ответника е направено възражение за прекомерност, което е основателно, тъй като касационното производство е протекло в едно съдебно заседание, поради което следва да се намали до предвидения в минимум от 9 986,36 лв. съгласно чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

По изложените съображения и на основание чл. 221, ал. 2 от АПК, Върховният административен съд, състав на Осмо отделение,

РЕШИ:

ОСТАВЯ В СИЛА Решение № 182 от 28.01.2021 г., постановено по адм. дело № 2295/2020 г. по описа на Административен съд – Пловдив.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на Община Карлово, сумата от 9 986,36 (девет хиляди деветстотин осемдесет и шест лв., 36 ст.) лева, представляваща разноски за адвокатско възнаграждение.

Решението е окончателно.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Вярно с оригинала,** | **ПРЕДСЕДАТЕЛ:** | /п/ Бисерка Цанева |
| **секретар:** | **ЧЛЕНОВЕ:** | /п/ Мирослав Мирчев/п/ Росица Драганова |