

РЕШЕНИЕ

№ 3846

гр. София, 03.08.2011 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 17 състав, в публично заседание на 17.05.2011 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Юлия Раева

при участието на секретаря Албена Рибарска и при участието на прокурора ХРИСТОЗОВА, като разгледа дело номер **863** по описа за **2010** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл., вр. чл. 144, ал. 1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на „П. Р. И.” О., ЕИК по БУЛСТАТ *, със седалище и адрес на управление гр. С., , подадена чрез А. М. Т. срещу Ревизионен акт (РА) № */27.08.2009 г., издаден от орган по приходите П. ТД на Н. С.-град, потвърден в обжалваната част с Решение № 1495/28.10.2009 г. на Д. на Д. „О.” – гр. С. П. ЦУ на Н..

В съдебно заседание процесуалният представител на жалбоподателя поддържа жалбата на изложените в нея основания. Моли да бъде отменен РА в обжалваната част и присъждане на разноските по водене на делото.

Процесуалният представител на ответника изразява становище за неоснователност на жалбата. Моли да бъде отхвърлена и присъждане на разноските по водене на делото.

Прокурорът изразява становище за неоснователност на жалбата.

Съдът, след съвкупна преценка на събраните по делото доказателства и доводите на страните и като съобрази закона, счита за изяснено следното:

Жалбата е подадена след изчерпване на възможността за обжалване на РА по административен ред, от процесуално легитимирано лице, имащо правен интерес да оспорва РА предвид установените с него допълнителни данъчни задължения и П. спазване на срока по 156, ал. 1 от ДОПК, поради което е процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е частично основателна.

На основание Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 9011978/19.03.2009 г., изменена със ЗВР № 903499/20.05.2009 г. и ЗВР № 904419/23.06.2009 г., издадени от М Г. Р на

длъжност началник сектор „Ревизии” в Д. „ДОК” на ТД на Н. С.-град, е възложено извършването на ревизия на „П. Р. И.” О. за определяне на задълженията по Закона за данък добавена стойност (ЗДДС) за периода 01.11.2008 г. - 28.02.2009 г. По делото е представена Заповед № РД-01-131 от 22.03.2007 г. на Д. на ТД на Н. С.-град, от която се установява (т. 2), че функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 и чл. 113, ал. 3 и чл. 119, ал. 2 от ДОПК са делегирани на органите по приходите, заемащи длъжността „началник сектор/орган по възлагане” П. Д. „Данъчно-осигурителен контрол” в ТД на Н. С.-град.

В срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК срок е издаден Ревизионен доклад (РД) № 904419/31.07.2009 г., срещу който задълженото лице е подало писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК. Цитираното възражение е обсъдено и преценено от органа по приходите като неоснователно.

Ревизията е приключила с РА № */27.08.2009 г., издаден от Виолин А П на длъжност старши инспектор по приходите П. ТД на Н. С.-град, оправомощен със Заповед за определяне на компетентен орган № К 904419/31.07.2009 г., издадена от органа, възложил ревизията.

В хода на ревизията е установено, че основната дейност на дружеството през ревизирания период е свързана с изграждане на сграда „Административно-търговски център”, находящ се в гр. С., местност „Център” между У. „Позитано” и пл. „Солни пазар”, за която притежава Разрешение за строеж № 514/19.07.2006 г.

Ревизионният акт се обжалва в частта на непризнато право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС в общ размер на 57 541,30 лв. за данъчен период м. 01.2009 г. по фактура № 3/28.01.2009 г., издадена от „К” О. - И, ЕИК по БУЛСТАТ * и по фактура № 0...1131/28.01.2009 г., издадена от „Е Ка” ЕООД, ЕИК по БУЛСТАТ *. С процесните фактури са фактурирани доставки във връзка с изпълнение на договор за извършване на строително-монтажни работи, сключен между ревизираното дружество в качеството на възложител и Временно създадена асоциация между „К” О. - И и „Е Ка” ЕООД - изпълнител. Предмет на договора е изпълнението на СМР на офис сграда с магазини и подземни гаражи в УПИ I-1, кв. 259, м. „Център”, гр. С., в т. ч.: електроинсталации; механични инсталации; отопление, климатизация и вентилация; специални инсталации по цени, описани подробно в договора.

Ревизиращият екип е приел, че асоциацията има характеристики на неперсонифицирано дружество по смисъла на чл. 357 от ЗЗД, а в договора липсвало ясно разграничение кое от дружествата точно каква работа ще извършва. Отбелязано е, че неперсонифицираните дружества оказват влияние върху икономическия оборот и представляват предприятия по смисъла на Закона за счетоводство (чл. 1, ал. 2), поради което са задължени да водят счетоводство и подлежат на данъчна регистрация, като за целите на данъчното облагане са приравнени на юридически лица.

Поради неспазване изискванията на ДОПК за регистрация на субекта Асоциация „К” О. – „Е КА” ЕООД органът по приходите е формирал извод за наличие на основание за отказ на данъчен кредит, тъй като издадените от дружествата фактури не били съобразени с изискванията на ЗДДС и по-специално чл. 6 и чл. 25 от закона. За ревизираното дружество не било изпълнено условието на чл. 68, ал. 1, т. 1 и т. 2 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от същия закон, тъй като изпълнителят по договора не бил регистрирано по закона лице и данъкът не бил начислен от него. В резултат на изложеното на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС за данъчен период м. 01.2009 г. е отказан данъчен кредит в обжалвания размер по издадените фактури от „К” О. и „Е

КА” ЕООД.

Ответникът не оспорва обстоятелството, че „К” О. - И и „Е Ка” ЕООД са регистрирани по ЗДДС субекти, фактурирали са процесните доставки, които попадат в обхвата на чл. 12, ал. 1 от ЗДДС и са облагаеми с ДДС, доставките са реално осъществени и данъкът по тях е начислен в сроковете, определени в закона. Спорът е дали фактурираните доставки от „К” О. - И са извършени самостоятелно от дружеството, съответно дали фактурираните от „Е Ка” ЕООД са извършени самостоятелно от последното или следва да се счита, че са извършени от неперсонифицирано дружество – временно създадена асоциация между „К” О. - И и „Е Ка” ЕООД и оттам дали да изпълнени условията на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, а именно данъкът за спорните доставки да е начислен от доставчик - регистрирано по този закон лице.

Жалбоподателят оспорва констатацията, че изпълнител на процесните доставки е неперсонифицирано дружество. Твърди, че всеки от участниците в асоциацията работел в кръга на собствения си сектор, със собствени средства и организация, запазвайки юридическата си идентичност. Позовава се на Отказ за deregистрация по ЗДДС № *00241/26.08.2009 г. на „К” О. – И, в който са изложени констатации, че в облагаемия оборот на „К” О. – И за периода 01.08.2008 г. – 31.07.2009 г. следва да се включат реализираните облагаеми доставки с място на изпълнение територията на страната, които са документирани с издадените от него фактури от № 1/04.09.2008 г. до № 5/05.06.2009 г. за получен аванс и доставка на материали на обща стойност 2 426 323,39 лв. Описаните фактури са издадени на „П. Р. И.” О., което е възложител по сключен договор за СМР с временно създадена асоциация „К” О. и „Е КА” ЕООД. В заключение задълженото лице посочва, че са налице условията по чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС за възникване и упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит, тъй като и двамата доставчици са регистрирани по ЗДДС лица, а данъкът е начислен по облагаеми доставки.

На следващо място РА се обжалва в частта на непризнаването на извършената корекция на резултата за данъчен период м. 01.2009 г. чрез издаване на кредитно известие № 70/27.01.2009 г. към фактура № 27/22.02.2008 г. с отразен в него ДДС в размер на 2 906,43 лв. Получател на фактурата и кредитното известие е „Н И”, ЕИК по Булстат *. П. ревизията е установено, че данъчното известие е издадено без правно основание, а впоследствие през м. 02.2009 г. на същия контрагент е издадена фактура № 74/10.02.2009 г. със идентичен предмет - ограда за строителна площадка и начислен ДДС в размер на 2 906,43 лв.

В съдебното производство са допуснати съдебно-счетоводна и съдебно-техническа експертиза.

По отношение на доставките на „К” О. и „Е КА” ЕООД заключението по съдебно-счетоводната експертиза потвърждава, че доставчиците са регистрирани по ЗДДС субекти, доставките попадат в обхвата на чл. 12, ал. 1 от ЗДДС и са облагаеми с ДДС и данъкът по тях е начислен в сроковете, определени в закона. Съгласно съдебно-техническата експертиза предмет на доставките на „К” О. са материали, подробно описани по вид, количество и стойност за изграждане на ел., ВиК и ОВ инсталации. Материалите са доставени от И и са вложени на подземните нива -5, -4, -3 и -2. Относно доставчика „Е Ка” ЕООД вещите лица са констатирали, че с процесната фактура са фактурирани СМР по монтаж на осветлението и на електрическите табла на нива -5, -4, -3 и -2; монтаж на захранващите кабели на подземни нива -4 и -5; изработка на въздухопроводи, инсталации за огнено прекъсване тип „Водна завеса” и

противопожарна инсталация с хидранти на подземни нива -5, -4, -3 и -2; изработка на станция за питейни и противопожарни нужди; изработка на станция за огнепреградител тип „Водна завеса” и монтаж на канализацията на паркинга. Извършените СМР са отчетени с 2 бр. протоколи от 27.01.2009 г.

По отношение на процесното ДКИ № 70/27.01.2009 г. въз основа на констатациите на ССЧЕ и СТЕ съдът приема за установено, че ДКИ е издадено към ДФ № 27/22.02.2008 г. Предмет на фактурата е предпазна ограда за извършване на СМР. Оградата е временна и демонтируема. Към момента на извършване на СТЕ оградата е демонтирана. Предмет на издадената по-късно ДФ № 74/10.02.2009 г. е същата ограда. Общата фактурна стойност, в т. ч. ДДС по ДФ № 74/10.02.2009 г. е включена в Протокол за взаимно прихващане на задължения с вземания от 11.03.2009 г. По първата фактура, към която е издадено ДКИ, не се установява движение на парични средства.

Взети са следните счетоводни записвания по счетоводните регистри на „П. Р. И.” О. относно данъчна фактура № 27/22.02.2008 г., издадена от „П. Р. И.” О. на „Н И” : кредитирана е с/ка 709 „Други приходи” с фактурната стойност /без ДДС/ за отразяване на приходи от продажбата /доставката/ в размер на 6 000 лв., кредитирана с/ка 453 „Разчети по ДДС” /453/2 „Начислен данък за продажбите - ДДС продажби”/ с фактурирания ДДС в размер на 2906,43 лв. и е дебитирана с/ка 411 „Клиенти” с общата фактурна стойност 8 906,43 лв. за отразяване /възникване/ на вземания от получателя „Н И” . Взети са следните счетоводни записвания по счетоводните регистри на „П. Р. И.” О. относно ДКИ № */27.01.2009г. към фактура № */22.02.2008 г., издадена от „П. Р. И.” О. на „Н И” : сторнирани са описаните по-горе счетоводни записвания по фактура № */22.02.2008 г., като въз основа на ДКИ № */27.01.2009 г. е взета обратна операция по кредита на с/ка 709 с 6 000 лв., по кредита на с/ка 453/2 с 2 906,43 лв., срещу дебитиране на с/ка 411 „Клиент” с 8 906,43 лв. Взети са следните счетоводни записвания по счетоводните регистри на „П. Р. И.” О. относно данъчна фактура № 74/10.02.2009г., издадена от „П. Р. И.” О. на „Н И” : кредитирана е с/ка 709 „Други приходи” с фактурната стойност /без ДДС/ за отразяване на приходи от продажбата /доставката/ в размер на 6000 лв., кредитирана с/ка 453 „Разчети по ДДС” /453/2 „Начислен данък за продажбите - ДДС продажби”/ с фактурирания ДДС в размер на 2906,43 лв. и е дебитирана с/ка 411 „Клиенти” с общата фактурна стойност 8906,43 лв. за отразяване /възникване/ на вземания от получателя „Н И” .

Начисленият ДДС по фактура № */22.02.2008 г. участва П. формирането на резултата по ЗДДС на „П. Р. И.” О. за процесния данъчен период м. 02.2008 г. Начисленият ДДС по фактура № */10.02.2009 г. е осчетоводен и намира отражение по кредита на с/ка 453 „Разчети по ДДС” /453/2 „Начислен данък за продажбите - ДДС продажби”/, по която за процесния отчетен период м.02.2009 г. е натрупан кредитен оборот по сметката общо в размер на 9703,11 лв. В същото време, по дебита на с/ка 453 „Разчети по ДДС” /453/1 „Начислен данък за покупките - ДДС покупки”/ е натрупан дебитен оборот по сметката за същия отчетен период общо в размер на 238427,45 лв. П. приключването на сметката се явява дебитно салдо в размер на 228724,34 лв., което е „ДДС за възстановяване”, показано в клетка 60 на Раздел В: „Резултат за периода” в СД за ДДС на „П. Р. И.” О. за данъчен период м. 02.2009г. Видно е, че начисления ДДС по процесната фактура участва П. формирането на резултата по ЗДДС на „П. Р. И.” О. за процесния данъчен период м. 02.2009 г.

В отчетните регистри по чл. 124 от ЗДДС, съответно в СД за ДДС на „Н И” е отразен ДДС с право на ДК по фактура № 74/10.02.2009 г. Отразяването по първата фактура е

сторнирано /със знак минус/, въз основа на издадено ДКИ към нея. Данъкът по фактура № 74/10.02.2009 г. е отразен като ДДС с право на ДК /Начислен ДДС за продажбите/. По отношение на първата фактура и издаденото към нея ДКИ не се установяват счетоводни записвания.

Въз основа на установената фактическа обстановка съдът направи следните изводи от правна страна:

П. извършената проверка на изложените от жалбоподателя основания за отмяна на РА в обжалваната част и служебно извършената проверка на законосъобразността на РА съобразно очертаните предели в чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът установи, че РА е издаден от компетентен орган и в съответната форма и П. спазване на процесуалните разпоредби по издаването му.

Относно приложението на материалния закон съдът установи следното:

1. Относно доставките, фактурирани от „К” О. - И и „Е Ка” ЕООД съдът не споделя извода на органа по приходите, че са извършени от неперсонифицирано дружество по смисъла на чл. 357 и сл. ЗЗД. Този извод на органа по приходите е в противоречие с Отказ за deregистрация по ЗДДС № *00241/26.08.2009 г. на „К” О. – И, в който са изложени констатации, че в облагаемия оборот на „К” О. – И за периода 01.08.2008 г. – 31.07.2009 г. следва да се включат реализираните облагаеми доставки с място на изпълнение територията на страната, които са документирани с издадените от него фактури от № 1/04.09.2008 г. до № 5/05.06.2009 г. за получен аванс и доставка на материали на обща стойност 2 426 323,39 лв. Процесната фактура № 0...3/28.01.2009 г., издадена от „К” О. – И на „П. Р. Естейт” О., е именно сред посочените в отказа за deregистрация. Освен договора за възлагане на СМР, в отказа за deregистрация е обсъдено и подписаното на 26.02.2008 г. споразумение между „К” О. - И и „Е Ка” ЕООД, съгласно което „К” О. – И се задължава да достави всички електро и технологични материали, необходими за изпълнение на договора, придружени с необходимите чертежи и инструкции за експлоатация, а „Е Ка” ЕООД ще реализира със собствен персонал изпълнението на строителните работи и инсталациите по целия договор, като доставките на „К” О. – И съставляват 70 % от стойността на договора, а дейностите на „Е Ка” ЕООД – 30 % от договора. Именно поради включване в облагаемия оборот на фактури от № 1/04.09.2008 г. до № 5/05.06.2009 г., издадени от „К” О. – И на „П. Р. Естейт” О., сред които е и процесната фактура, органът по приходите е направил заключение, че облагаемият оборот на „К” О. – И по смисъла на чл. 96, ал. 2 от ЗДДС е в размер над 50 000 лв. и не е налице основание за deregистрация. Процесният РА е издаден след отказа за deregистрация по ЗДДС на „К” О. и въз основа на същите писмени доказателства, в него обаче е формиран необосновано противоположният извод, че не „К” О. – И е доставчикът по процесните фактури, а неперсонифицирано дружество, в което според органа по приходите „К” О. – И участва като съдружник. П. обсъждане на събрания доказателствен материал в съвкупност - споразумение от 26.02.2008 г. между „К” О. - И и „Е Ка” ЕООД, договор за СМР между ревизираното дружество в качеството на възложител и „К” О. - И и „Е Ка” ЕООД – в качеството им на изпълнители, фактури с приложени към тях спецификации, протоколи за установяване и плащане на извършените СМР, сертификати за контрол на изпълнението и за съответствието на вложените материали и заключенията на съдебно-счетоводната и съдебно-техническата експертиза – се установява, че доставчиците са извършили самостоятелно и със собствени средства и ресурси доставки с различен предмЕ. „К” О. – И е доставило материалите за

изграждане на инсталациите, а „Е Ка” ЕООД е извършило възложените СМР. Изводът на органа по приходите, че тези дружества са създали помежду неперсонифицирано дружество се основава само върху това, че в представения по делото договор за извършване на СМР самите те са се определили като „временно създадена асоциация”. От ответника не са представени доказателства и не се твърди за сключен договор между тях, с който са се договорили да създадат дружество, което съответства по статут на такова по ЗЗД. Липсват каквито и да било данни, че тези дружества са преследвали и постигнали обща стопанска цел, включваща придобиването на активи в обща собственост. Характеристиките на дружеството по ЗЗД, за целите на счетоводната отчетност съответстват на тези, определени в Международен счетоводен стандарт 31, приет с Регламент (ЕО) 1126/2008 г. на Комисията от 03.11.2008 г. за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета. Стандартът се прилага П. отчитането на дяловете в съвместни предприятия и П. отчитането на активите, пасивите, приходите и разходите във финансовите отчети на контролиращите съдружници в съвместното предприятие и на инвеститорите, независимо от структурите или формите, под които се извършват дейностите на съвместното дружество – т. 1. Според даденото в т. 3 на МСС 31 определение, съвместното предприятие е договорно споразумение, по силата на което две или повече страни се заемат със стопанска дейност, която подлежи на съвместен контрол. Обективни данни обаче за такива икономически взаимоотношения между „К” О. и „Е Ка” ЕООД няма. Дружествата са координирали дейността си дотолкова, доколкото доставките, извършвани от едното, са технически свързани с доставките на другото дружество. Видно е от фактурите, които са издали на жалбоподателя, че като доставчик по всяка една от фактурите е посочено отделното търговско дружество.

След като двете дружествата – доставчици са регистрирани по ЗДДС, с което е изпълнено изискването на чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС, издали са процесните фактури, с които са документирали облагаеми по смисъла на чл. 12, ал. 1 ЗДДС доставки, а данъкът е бил начислен в предвидените срокове, следва да бъде прието, че данъкът е начислен правомерно. Представените по време на съдебното производство доказателства удостоверяват по убедителен начин, че доставките са били реално извършени и това не се оспорва от ответника. Потвърди се също, че доставените от „К” О. и „Е Ка” ЕООД стоки и услугите са използвани за целите на извършваните от регистрираното лице - „П. Р. И.” О. облагаеми доставки, за които последното има право да приспадне начисления ДДС. По изложените съображения РА в частта на непризнато право на приспадане на данъчен кредит по ДФ, издадени от „К” О. - И и „Е Ка” ЕООД, е незаконосъобразен поради нарушение на материалния закон и следва да бъде отменен.

2. Правилно органът по приходите е приел, че не са налице основанията за издаване на кредитно известие, визирани в чл. 115, ал. 1 от ЗДДС, а именно П. изменение на данъчната основа на доставка или П. развалянето на доставка, за която е издадена фактура. Съдът споделя изцяло съображенията на решаващия орган, изложени в потвърдителното решение. Съгласно разпоредбата на чл. 115, ал. 2 от ЗДДС известието се издава задължително не по-късно от 5 дни от възникване на съответното обстоятелство. Нито в хода на ревизията, нито в производството по административно и съдебно обжалване на РА жалбоподателят е ангажирал доказателства за възникване на обстоятелство по смисъла на чл. 115, ал. 1 от ЗДДС, явяващо се предпоставка за

издаване на спорното кредитно известие. Безспорно П. конкретния казус не е налице изменение на данъчната основа в посока намаление, а не може да се твърди и разваляне на договора, защото през следващия данъчен период е издадена фактура № 74/10.02.2009 г. със същия предмет и начислен данък в размер, отговарящ на данъка, отразен в кредитното известие. В тази част жалбата е неоснователна и следва да бъде отхвърлена.

П. проверка на основателността на исканията за присъждане на разноски, съдът констатира, че жалбоподателят е представил доказателства за платена държавна такса в размер от 50 лв., платено адвокатско възнаграждение в размер на 4 500 лв., платени депозити за възнаграждение на вещото лице по СЧЕ – 500 лв. и по СТЕ – 600 лв. Съразмерно на уважената част от жалбата жалбоподателят има право на разноски в размер от 5 378,34 лв.

Съразмерно отхвърлената част на жалбата ответникът има право на разноски в размер на 314,39 лв., съставляващи юрисконсулско възнаграждение.

След прилагане на компенсация в полза на жалбоподателя следва да бъдат присъдени разноските по водене на делото в размер на 5 063,95 (пет хиляди шестдесет и три лева и 95 ст.) лв.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК Административен съд С.-град, I отд., 17-ти състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № */27.08.2009 г., издаден от орган по приходите П. ТД на Н. С.-град, потвърден с Решение № 1495/28.10.2009 г. на Д. на Д. „О.” – гр. С. П. ЦУ на Н., в частта на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на в общ размер на 57 541,30 лв. за данъчен период м. 01.2009 г. по фактура № 3/28.01.2009 г., издадена от „К” О. - И, ЕИК по БУЛСТАТ * и по фактура № 0...1131/28.01.2009 г., издадена от „Е Ка” ЕООД, ЕИК по БУЛСТАТ *.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „П. Р. И.” О., ЕИК по БУЛСТАТ *, със седалище и адрес на управление гр. С., подадена чрез А. М. Т. срещу Ревизионен акт № */27.08.2009 г., издаден от орган по приходите П. ТД на Н. С.-град, потвърден с Решение № 1495/28.10.2009 г. на Д. на Д. „О.” – гр. С. П. ЦУ на Н., в останалата част.

ОСЪЖДА Д. „Обжалване и управление на изпълнението”-С. П. ЦУ на Н. да заплати да заплати в полза на „П. Р. И.” О., ЕИК по БУЛСТАТ *, със седалище и адрес на управление гр. С., разноските по водене на делото в размер на 5 063,95 (пет хиляди шестдесет и три лева и 95 ст.) лв.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд на Р Б в 14-дневен срок от получаване на съобщенията от страните.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: