

# РЕШЕНИЕ

№ 2453

гр. София, 11.05.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав**, в публично заседание на 03.02.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Наталия Ангелова**

при участието на секретаря Елена Георгиева, като разгледа дело номер **5832** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е по реда на чл.156 и следващите от Данъчно-осигурителния и процесуален кодекс (ДОПК). Делото е образувано по жалба на Обединение "Е. консулт П. 2012" Д. с адрес по чл. ДОПК в [населено място], [улица], с ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № P22221318001890-091-001/12.12.2018г., издаден от П. П. и А. Н., органи по приходите при ТД на НАП - С. ,в частта за установени задължения общо 42 138, 28 лв. от които главница в размер на 36 225 лв. за ДДС, произтичаща от непризнато право на приспадане на данъчен кредит за м. 07 и 08 2017г. и лихви в размер на 5 232,92лв. от м. 01-07.2017г. В посочената обжалвана пред съда част, РА е потвърден с Решение № 387/05.03.2019г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при Централно управление на Националната агенция за приходите. В писмена защита по делото от страна на адв. Балкански са изложени правни и фактически съображения, според които за начисляването на ДДС по договора от 13.12.2012г. с двете общини не трябва всяко от дружествата, част от Д., според уговорения дял, да издава фактури, като се позовава на чл.359, ал.1 и ал.2 и чл.361 от Закона за задълженията и договорите. Счита, че няма пречка водещият съдружник, [фирма] да фактурира на Д. пълния размер на извършената работа по проекта и целият размер на данъка е правомерно начислен. Счита за погрешен извода на стр.10 от решението на ответника, че поради съставен на 21.01.2013г. протокол и изпълнението е прието от възложителите без забележки, услугата е извършена изцяло. Мотивира се с датата на окончателното плащане – 90%

от сумата били платени едва след подписването на договор между възложителите и управляващия орган, което било извършено едва на 18.01.2017г. Така за изработката на идейния проект задължението към жалбоподателя счита за сумата от 10 % - 57500лв. плюс ДДС 11500лв. Останалата сума – 90% ставала дължима само при подписването на договора с управляващия орган на Оперативна програма „Околна среда“. Позовава се на съдебна практика – т.28 и т.29 от Решение от 02 май 2019г. по дело С-224/18. Данъчната основа на доставката към 21.01.2013г. не можело да бъде определена на повече от 57 500лв., договорено между страните.

Оспорва и извода на ответника, че изобщо липсвала доставка между Д. и съдружниците в него, като се позовава на Решение на СЕС от 29.04.2004г. по дело С-77/01. – т.88, както и на чл.10а, ал.1 ЗДДС в сила 01.01.2017г. Счита, че с издаването на Фактура № 92/29.01.2013г. и Фактури № 147/12.07.2017г. и № 148/30.08.2017г., издадената референция същият смисъл и другите доказателства за изпълнение на възложената работа от Д. по договора с двете общини. Позовава се на чл.9, ал.2 ДОПК относно приравняването на гражданските дружества в производствата по кодекса на юридически лица и за Д. са налице всички условия за възникване на правото на данъчен кредит.

Ответникът – директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление – С. на Националната агенция за приходите, чрез юрк. М. оспорва жалбата изцяло като претендира неоснователността ѝ, в това число събраните пред съда доказателства не опровергавали изводите на органите по приходите.

По делото са приети доказателствата по административната преписка, изслушано е заключение на вещо лице по съдебно-икономическа експертиза относно плащанията по двете фактури от 07.2017г, както и писмени доказателства за взаимоотношенията между жалбоподателя и двете общини по повод неплащането на остатъка от сумата по договора от 13.12.2012г.

Административен съд София-град, Първо отделение, 12 състав, като обсъди доказателствата по делото, взе предвид доводите и възраженията на страните, извърши дължимата служебна проверка на оспорения акт по чл.160, ал.2 ДОПК, от фактическа и правна страна прие за установено следното:

По допустимостта на оспорването:

При преценката за допустимостта на оспорването съдът съобрази, че решението на директора на ДОДОП е връчено на дата 12.03.2019г., а жалбата до съда е от дата 25.03.2019г., с оглед на което е подадена в срока по чл.156, ал.1 ДОПК, а предвид обхвата на оспорването, жалбата е допустима и по чл.156, ал.2 ДОПК.

С РА са установени допълнителни задължения за данък върху добавената стойност /ДДС/ по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в общ размер на 42 138,28 лв., от които главница в размер на 36 225,00 лв., произтичаща от непризнато право на приспадане на данъчен кредит и лихва за забава в общ размер на 5 232,92 лв.

По фактите съдът приема следното:

Със Заповед /ЗВР/ №Р-22221318001890-020-001/29.03.2018 г., връчена на 17.04.2018 г. по електронен път, изменена със Заповеди №Р-22221318001890-020-002 от 06.07.2018 г., издадени от П. Т. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършване на ревизия на „ОБЕДИНЕНИЕ Е. КОНСУЛТ П. 2012“ Д. за определяне на задълженията за данък върху добавената стойност за отделните данъчни периоди от 01.01.2013 г. до 31.12.2013 г. и корпоративен данък за период 2013г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221318001890-092-001/05.11.2018 г, връчен на 19.11.2018 г. по електронен път чрез активиране на електронна препратка. Ревизирият субект не е упражнил правото по чл. 117, ал. 5 от ДОПК да подаде възражение срещу РД.

Ревизията приключва сРА№Р-22221318001890-091-001/12.12.2018 г, издаден от П. Т. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С. и А. К. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен на 19.12.2018 г. по електронен път чрез активиране на електронна препратка.

В хода на ревизията а основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3 от ДОПК на ревизираното лице са връчени две искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221318001890-040-001/20.04.2018 г. и №Р-22221318001890-040-002/05.07.2018 г., с което са изискани първични и вторични счетоводни документи и счетоводни регистри, договори, разплащателни документи, документи във връзка с извършени доставки. В отговор от задълженото лице са представени документи по опис с вх. №53-00-1479/28.05.2018 г. и вх. №53-00-1479#3/31.08.2018 г. и такива са представени. По установените факти няма спор по делото, спорни са правните изводи относно изискуемостта на данъка по фактурата за остатъка от плащането по договора за обществена поръчка във връзка с установеното задължение за лихви, както и по упражненото право на приспадане по фактурите от м. 07 и 08.2017г., издадени от съдружник към процесното Д..

„ОБЕДИНЕНИЕ Е. КОНСУЛТ П. 2012“ Д. е създадено по силата на сключено Споразумение от 27.09.2012 г. между [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК], като партньори, с цел участие в открита процедура за възлагане на обществена поръчка с предмет: „Изработка на идеен проект „Обща пречиствателна станция за отпадъчни води /ПСОВ/ за група населени места от общините П. и Долна Митрополия и саниране на главен довеждащ канализационен колектор към нея“ и обобщено прединвестиционно проучване (П.) към проект „Интегриран воден цикъл П. - Долна Митрополия“ по Процедура за директно предоставяне на безвъзмездна финансова помощ „Подобряване и развитие на инфраструктурата за питейни и отпадъчни води , финансирани чрез Оперативна програма „Околна среда 2007-2013 г.“

Д. е за срок до окончателното изпълнение на обществената поръчка и прекратява действието си едва след окончателното изпълнение на договора за обществена поръчка. Дружеството се управлява и представлява от съдружника [фирма] - водещ партньор, а участието всеки един от партньорите в изпълнението на договора е следното: [фирма] - 65%, [фирма] - 30%, [фирма] 5%. Партньорите упълномощават изрично и безусловно С. И. - управител на [фирма] да управлява и представлява Д. и подписва по всички въпроси, свързани с участието и изпълнението на обществената поръчка.

На 13.12.2012 г. между [община] и [община], като възложители и „ОБЕДИНЕНИЕ Е. КОНСУЛТ П. 2012" Д., като изпълнител е сключен Договор за възлагане на обществена поръчка, по силата на който на изпълнителя е възложено изработка на идейния проект по откритата обществена процедура, за чието участие е създадено дружеството. Цената на договора е в размер на 575 000,00 лв. без ДДС и е уговорено същата да бъде платена както следва:

-Първо плащане в размер на 10% от договорената сума или 57 500,00 лв. без ДДС - след съставяне на двустранен приемо-предавателен протокол за предаден окончателен идеен проект на 2 бр. електронен носител и 3 бр. хартиен носител на български и английски език, придружен с доклад за инвестиционно съответствие по ЗУТ и П. 2 бр. на електронен и 4 бр. на хартиен носител на български и на английски език;

-Окончателното плащане в размер на 90% от договорената сума или 517 000,00 лв. без ДДС - след подписване на договор с Управляващия орган на Оперативна програма Околна среда 2007 - 2013 г.

Съгласно чл.4 от договора възложителят разплаща с платежно нареждане дължимите суми по банкова сметка на изпълнителя след представяне на редовни първични документи и издадена данъчна фактура, основаваща се на подписан от оправомощени представители на възложителя приемателен протокол. Сроктът за изработване и предаване на проекта е 40 /четиридесет/ календарни дни и започва да тече от подписване на договора. Изпълнението на договора за възлагане на обществената поръчка, включително и плащанията по него, са отговорност на водещия партньор [фирма].

В изпълнение на договора, съгласно приемо-предавателен протокол от 21.01.2013 г., подписан между [община] и [община], като възложители и от „ОБЕДИНЕНИЕ Е. КОНСУЛТ П. 2012" Д., като изпълнител, изпълнителят е предал, а възложителят е приел изготвен окончателен идеен проект на 2 /два/ броя електронен носител и 3 /три/ броя на хартиен носител на български и английски език и изготвен доклад за инвестиционното съответствие по ЗУТ и П. на 2 /два/ броя електронен носител и 4 /четири/ броя на хартиен носител на български и английски език. В протокола е посочено, че възложителят приема изцяло и без забележки изпълнението по Договор от 13.12.2012 г. за възлагане на обществената поръчка, като е описан подробно предмета на поръчката. От [община] е издадена референция на „ОБЕДИНЕНИЕ Е. КОНСУЛТ П. 2012" Д., в уверение на това, че ОБЕДИНЕНИЕТО е коректен изпълнител по договора сключен на 13.12.2012 г.

Във връзка с договора от ревизираното Д. е издадени:

1. фактура №1/30.01.2013 г. с предмет „първо плащане по договор 13.12.2012 г. „ с данъчна основа в размер на 54 050,00 лв. и ДДС в размер на 10 810,00 лв. с получател [община] и фактура №2/30.01.2013 г. с предмет „първо плащане по договор 13.12.2012 г. „ с данъчна основа в размер на 3 450,00 лв. и начислен ДДС в размер на 690,00 лв. с получател [община];

2. фактура №3/12.07.2017 г. с предмет „окончателно плащане по договор от 13.12.2012 г. „ с данъчна основа в размер на 517 500,00 лв. и начислен ДДС в размер на 103 500,00 лв. с получател [община], по която фактура е установено, че няма получено плащане.

При насрещна проверка, от [община] е представен Договор с Управляващия орган на „Оперативна програма Околна среда 2007-2013 г. видно от който е сключен на 18.01.2017 г. В РД и РА органите по приходите са приели, че доставките, извършени

от Д. по договора за възлагане на обществена поръчка от 13.12.2012 г. представляват доставки по смисъла на чл. 25, ал. 4 от ЗДДС - доставки с периодично или непрекъснато изпълнение, като изискуемостта на данъка възниква на датата на която плащането е дължимо. Доколкото в договора за възлагане на обществена поръчка от 13.12.2012 г. е предвидено окончателно плащане в размер на 517 000,00 лв. след подписване на договор от възложителя с Управляващия орган, е прието, че на датата на подписване на договора с Управляващия орган - 18.01.2017 г. ревизираното лице е следвало да издаде фактура за окончателно плащане. Фактурата за окончателно плащане е издадена от жалбоподателя на 12.07.2017 г. и е включена в отчетните регистри по ЗДДС за данъчен период м. 07.2017 г. За неначисления в срок ДДС в размер на 103 500,00 лв. са начислени лихви в размер на 5 232,92 лв. за периодите от 15.02.2017 г. до 15.08.2017 г.

За упражненото право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 115 000,00 лв. по 5 фактури, издадени от партньорите в Д. [фирма], [фирма] и [фирма], описани на стр. 7 от РД, в данъчни периоди, както следва:

-през данъчен период м. 01.2013 г. ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 11 500,00 лв. по общо 3 фактури, издадени от партньорите в обединението - [фирма], [фирма] и [фирма] /всеки по една фактура/. Предмет на фактурите са „консултантски услуги - първо плащане по договор от 13.12.2012 г.

-през данъчните периоди м. 07.2017 г. и м. 08.2017 г. жалбоподателят е упражнил право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 103 500,00 лв. по две фактури, издадени от [фирма], с предмет „окончателно плащане по договор от 13.12.2012 г.“. По тези две фактури не е признато право на приспадане общо в размер на 36 225,00лв.

Общо от партньорите в сдружението на ревизираното лице са издадени 5 фактури с данъчни основи в общ размер на 575 000,00 лв. и ДДС в размер на 115 000,00 лв., като [фирма] и [фирма] са издали по една фактура през данъчен период м. 01.2013 г. с предмет „консултантски услуги - първо плащане по договор от 13.12.2012 г. „, а [фирма] е издало общо 3 фактури -първата през данъчен период м. 01.2013 г. с предмет „консултантски услуги - първо плащане по договор от 13.12.2012 г. „ и две през м. 07.2017 г. и м. 08.2017 г. с предмет „окончателно плащане по договор от 13.12.2012 г. . По всички фактури ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит.

При извършената насрещна проверка на трите дружества, от всички са представени договор за възлагане на обществена поръчка от 13.12.2012 г., приемо- предавателен протокол от 21.01.2013 г. за приемане на изпълнение по обществена поръчка, референция от [община], фактура №92/29.01.2013 г. с предмет „консултантски услуги - първо плащане по договор от 13.12.2012 г. , фактура №147/12.07.2017 г. и №148/30.08.2017 г. с предмет „окончателно плащане по договор от 13.12.2012 г. , писмени обяснения, амортизационен план, банкови извлечения и счетоводни справки. Видно от представените банкови извлечения е извършено плащане само по фактура №92/29.01.2013 г. Фактурите са отразени в дневниците за продажби на [фирма]. Въз основа на представените документи е формиран извод, че не става ясно какви точно услуги са извършени от [фирма] на Д., кой е фактическият извършител и какви активи са използвани.

От директора на ДОДОП въз основа на същата фактическа обстановка са формирани

различни правни изводи, като е прието неправилно приложение на разпоредбите на материалния закон, а именно:

1.Изводите на органите по приходите, че доставките извършени от ревизираното лице въз основа на договора за възлагане на обществена поръчка от 13.12.2012 г. представляват доставки с поетапно и непрекъснато изпълнение по чл.25, ал. 4 ЗДДС са приети за неправилни и в пълно противоречие с доказателствата.

На основание клаузите на договор за възлагане на обществена поръчка от 13.12.2012 г., и конкретно задължението за изработка на Идеен проект срещу възнаграждение в размер на 575 000,00 лв. без ДДС, при условия на плащане съгласно чл. 3 на два етапа: - първото плащане в размер на 10% от цената по договора без ДДС или 57 500,00 лв. следва да се извърши след съставяне и подписване на двустранен приемо-предавателен протокол за предаден окончателен идеен проект на електронен и хартиен носител на български и английски език, придружен с доклад за инвестиционно съответствие по ЗУТ и П. също на електронен и хартиен носител на български и английски език.

-второто и окончателно плащане в размер на 90 на сто от договорената цена без ДДС или 517 5 00,00 лв. е предвидено да се извърши след подписване от възложителя на договор с Управляващия орган на Оперативна програма „Околна среда“

От уговорките за начина на плащане е направил извод, че всички плащания /първо и окончателно/ следва да се извършат след цялостното изпълнение на договора, което следва да се удостовери с приемо-предавателен протокол. В случая дори първото плащане по договора не представлява авансово плащане, тъй като то е дължимо след предаване на възложената задача, тоест след изпълнение на задължението на ревизираното лице по договора. Обстоятелството, че с договора е уговорено плащане на две части по никакъв начин не прави дължимото изпълнението от ревизираното лице по договора непрекъснато или поетапно изпълнение. В договора подобни уговорки за изпълнение по отношение на ревизираното лице липсват. Задължението на Д. по договора за обществена поръчка - да изработи идеен проект и доклад за инвестиционно съответствие по ЗУТ и П., е изпълнено **изцяло на 21.01.2013 г. за което е представен приемо-предавателен протокол от същата дата** от 21.01.2013 г., съгласно който дружеството е предало, а възложителят е приел предмета на договора - окончателен идеен проект и изготвен доклад за инвестиционно съответствие по ЗУТ и П. на хартиен и електронен носител на български и английски език. Пак съгласно приемо-предавателния протокол е видно, че възложителят е приел изцяло и без забележки изпълнението по Договор от 13.12.2012 г. В подкрепа на извода, че задължението на ревизираното лице по договора от 13.12.2012 г. е изпълнено към 21.01.2013 г. е издадената от [община] референция, в която възложителят изрично потвърждава точното и качествено изпълнение на договора от страна на изпълнителя, като препоръчва водещият партньор за надежден партньор при инвестиционни проекти и проучвания. Изводът, че Д. е изпълнило всички задължения по договора еднократно и изцяло, счита за подкрепен и липсата на данни за изпълнение на договора след датата, на която е предаден предметът на договора. Прието е, че ревизираното лице е изпълнило еднократно и изцяло задължението си по договора за възлагане на обществена поръчка на 21.01.2013 г. Макар и задължението на възложителя

за плащане по договора да е предвидено на два етапа, това обстоятелство в случая е ирелевантно за определяне на момента на настъпване на данъчно събитие за извършените от ревизираното лице доставки по договора, съответно за определяне на момента на изискуемост на данъка за целите на ЗДДС. Задължението за плащане от страна на възложителя не оказвало влияние върху факта, че услугата от ревизираното лице вече е извършена.

За целите на ЗДДС доставката по договора за обществена поръчка от Д. е определена като доставка на услуга по смисъла чл. 9 от ЗДДС, представляваща изработка на идеен проект и доклад. Съгласно чл. 25, ал. 2 от ЗДДС данъчното събитие възниква на датата, на която услугата е извършена. На основание чл. 25, ал. 6 от ЗДДС на датата на възникване на данъчното събитие данъкът става изискуем и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли по реда на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС. В случая услугата е извършена изцяло от жалбоподателя на 21.01.2013 г. На тази дата и на основание чл. 25, ал. 2 от ЗДДС за извършената от ревизираното дружество услуга по договора за възлагане на обществена поръчка е настъпило данъчно събитие, поради което на основание чл. 25, ал. 6 от ЗДДС за извършената доставка на услуга за ревизираното лице е възникнало задължение да начисли данък. Пренесено на плоскостта на настоящия казус жалбоподателят е следвало да начисли данък за извършената от него доставка на услуга във връзка с договора за възлагане на обществена поръчка през данъчен период м.01.2013 г. върху цялата дължима престация от получателя на услугата, а именно върху сумата от 575 000,00 лв. Директорът на ДООП е приел за неоснователни доводите в жалбата пред него срещу РА, че изискуемостта на данъка следва да се обвърже с окончателното плащане, по съображенията, че в случая окончателното плащане по договора е ирелевантно за определяне на данъчното събитие, тъй като услугата, във връзка е която е договорено плащането, е вече извършена. Също нямало значение фактът, че в договора няма предвидени уговорки относно датата на издаване на фактурата. Това е така, тъй като датата на настъпване на данъчното събитие, съответно изискуемостта на данъка не се определят по волята на страните, а са изрично регламентирани в императивни разпоредби на ЗДДС.

Формиран е извод, че във връзка с договора за възлагане на обществена поръчка Д. е извършило доставка на услуга на 21.01.2013 г., на основание чл. 26, ал. 2 от ЗДДС данъчната основа на тази доставка, включва всичко което е дължимо от доставчика и е в размер на 575 000,00 лв. и ревизираното лице е следвало да начисли данък в размер на 115 000,00 лв. за данъчен период м. 01.2013 г. Видно от доказателствата по преписката във връзка с доставката в данъчен период м. 01.2013 г. ревизираното лице е издало две фактури с данъчна основа общо в размер на 57 500,00 лв. и е начислило ДДС в размер на 11 500,00 лв. Остатъкът от данъка в размер на 103 500,00 лв. е начислен от ревизираното лице едва през данъчен период м.07.2017 г. посредством издадената от него фактура №3/12.07.2017 г., включена в отчетните регистри по ЗДДС за данъчен период м.07.2017 г. За закъснението се дължи лихва, но РА е следвало да се начисли лихва от данъчния период, в който данъкът е станал изискуем, а именно от данъчен период м. 01.2013 г. до данъчния

период, в който данъкът е ефективно начислен. В случая обаче за данъчен период м. 01.2013 г. органите по приходите не са определили допълнително задължения за данък. Поради тази причина, от данъчен период м. 01.2013г. до данъчен период м.01.2017 г. не са начислени лихви. Доколкото за тези периоди не са установени задължения, за жалбоподателят не е налице правен интерес да оспорва РА. При това положение и предвид забраната на чл. 155, ал. 8 от ДОПК решаващият орган да изменя РА във вреда на жалбоподателя, е прието, че с решението си ответникът не разполага с процесуална възможност да определи задължения за лихви за периодите от м. 01.2013г. до до м.01.2017 г. Същевременно за останалата част от ревизираните данъчни периоди /от м.01.2017г. до м.07.2017 г./ определеното задължение за лихва е законосъобразно и РА следва да се потвърди в тази му част.

**Що се касае до непризнатото право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], изводите на органите по приходите са приети за правилни, но също по различни съображения.**

Изложени са съображения за правното основание на създаването на процесното Д. - по реда на чл. 357 от *Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/* и чл. 275, вр. чл.276 от Търговския закон, което дружество е самостоятелно данъчно-задължено лице, по силата на договора за създаване възникват права и задължения за всеки от участниците, които задължения имат паралелна насоченост, еднакво съдържание и несрещупоставимост на задълженията, общата цел е и правно основание за задължаването на страните, поради което задълженията са взаимни, а не насрещни. Органът се позовал на Решение на СЕС от 29.04.2004 г. по дело С-77/ 01., в което се посочвало, че операциите, предприети от членовете на консорциум в съответствие с дружествения договор и съответстващи на дела на всеки съдружник, не представляват доставка на стока или услуга срещу възнаграждение по смисъла на чл. 2, ал. 1 от Шеста директива, следователно не представляват облагаема доставка по смисъла на същата директива (сега чл. 2 от Директива 2006/112/ ЕО). Независимо от това дали стопанската дейност на неперсонифицираното дружество се извършва с или без общо имущество, всеки от съдружниците трябва да внесе нещо - аргумент от чл. 358, изречение първо от ЗЗД. Вноските могат да бъдат парични и непарични. Независимо от вида си вноската трябва да бъде парично оценена към момента на създаване на неперсонифицираното дружество, защото това е пряко свързано с определяне на дяловете на участниците. Доколкото внесеното в неперсонифицираното дружество е с оглед постигането на една обща цел, то за него не се дължи възнаграждение. По тези съображения е формиран извод, че внасянето на вещи за общо ползване, както и всичко друго, извършено от съдружниците в съответствие с договорените дялове в дружествения договор, **в данъчно правен аспект не представлява доставка по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС, извършена от съдружниците както към консорциума, така и към останалите съдружници**, тъй като това са операции за взаимната обща дейност, а не представляват размяна на насрещни престации. В този смисъл, ако съдружник внася стока и/или услуга, която влага/употребява в дейността на консорциум а/дружество по чл. 357 от



ЗЗД за изпълнение на договора с възложителя, този съдружник не е доставчик на стока/услуга във връзка с тази доставка нито към съдружника, нито към обединението, нито към третото лице. В случаите на други операции, предприети между съдружниците и консорциума, при които не е налице внасяне съгласно учредителния договор на стока или услуга за общо ползване от консорциума съобразно дяловете на участниците, то такива стоки или услуги не попадат в обхвата на взаимно поетите задължения. В такива случаи би била налице доставка по смисъла на чл. 6, съответно чл. 9 от ЗДДС, тъй като съдружникът има право на възнаграждение поради наличието на насрещни престации, а не взаимни такива. Това принципно положение изрично било застъпено и в решението на Съда на ЕО, където се изтъквало, че предприемането на операции, повече от договорените като дял съгласно договора за учредяване на консорциум, които включват плащания за надхвърлящото дела, представлява предприемане на облагаеми доставки.

Ответникът е подчертал, че изложеното е намерило правна регламентация в разпоредбата на чл. 10а от ЗДДС, в сила от 01.01.2017 г., която урежда облагането с ДДС на дейността на неперсонифицираните дружества - съгласно чл. 10а, ал. 1 от ЗДДС не се счита за доставка на стока или услуга внасянето на стока или услуга от съдружник за постигане общата цел по договор за създаване на неперсонифицирано дружество и при условие, че изрично не е договорено възнаграждение. По силата на ал. 2 за получените стоки или услуги по ал. 1, внесените за общо ползване, за неперсонифицираното дружество не възникват права и задължения по ЗДДС. Съдружникът, който внася стоките или услугите, изпълнява всички права и задължения по ЗДДС във връзка с използването им от неперсонифицираното дружество, включително на правото на приспадане на данъчен кредит и на задължението за извършване на корекция на ползвания данъчен кредит. От буквалното и систематично тълкуване на цитираната разпоредба следвало според директора, че разграничителният критерий за да се считат внесените стоки и услуги от съдружник в неперсонифицирано дружество за доставки на стоки и услуги по смисъла на чл. 6 и чл. 9 ЗДДС е стоките и услугите да не са свързани с постигане на общата цел и за внесените стоки и/или услуги да е предвидено възнаграждение. Обратното, при положение, че внесените стоки и/или услуги от съдружник в неперсонифицирано дружество са свързани с постигане на общата цел и за вноската им не е предвидено възнаграждение, то тогава същите няма да представляват доставка на стоки и/или услуги.

В конкретния случай липсвали каквито и да е доказателства и данни, даващи основание да се приеме, че фактурите, издадени от [фирма] на Д. документират извършени доставки на стоки или услуги, различни от постигане на общата цел. Липсват данни за уговорено възнаграждение между неперсонифицираното дружество и посочения съдружник в Д.. Основателно органите по приходите са приели, че не е ясно какво точно е изпълнено от [фирма], тъй като не са представени договори, сключени между неперсонифицираното дружество и отделните съдружници, в които да е уговорено задължение за изпълнение на съдружниците, различно от изпълнението на общата цел, както и възнаграждение за това. В договора за създаване на Д. е посочен делът на всеки един от съдружниците, липсвали

каквито и да е уговорки, в какво се изразява този дял, не ставало ясно какво е участието на всеки един от съдружниците и какво всеки един от тях трябва да внесе в дружеството. Доколкото липсвали каквито и да е доказателства, че [фирма] е предоставило стоки и/или услуги, различни от постигане на общата цел и няма предвидено възнаграждение за тях, то по издадените от дружеството фактури през м. 07.2017 г. и м. 08.2017 г. не е налице доставка на стоки или услуги по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДЦС и във връзка с чл. 10а, ал. 1 от ЗДЦС. С оглед на това основателно е отказано право на приспадане на данъчен кредит по цитираните фактури. Директорът е отчетел и обстоятелството, че по процесиите фактури органите по приходите не са отказали право на приспадане на данъчен кредит в пълен размер, а само в размер, съответстващ на договорения дял на дружеството съгласно договора за създаване същото. Макар и да счита, че по фактурите, издадени от [фирма] през м. 07.2017 г. и м. 08.2017 г. няма доставка на стоки и услуги на основание чл. 10а от ЗДЦС, поради което за ревизираното дружество не е налице право на приспадане на данъчен кредит в пълен размер, предвид забраната на чл. 155, ал. 8 от ДОПК с Решението решаващият орган не може да измени РА във вреда на жалбоподателя.

По горните съображения, директорът е потвърдил Ревизионен акт №Р-22221318001890-091-001/12.12.2018 г. в оспорената част на установения резултат по ЗДЦС на основание отказаното право на приспадане на данъчен кредит в размер на 36 225,00 лв. през данъчен период м. 07.2017 г. и м. 08.2017 г. по фактури, издадени от [фирма] на Д., и определените лихви за забава в размер на 5 232,92 лв. за данъчен период м. 01.2017 г.

Пред съда са приети следните допълнителни доказателства:

Изслушано е заключение на вещо лице по съдебно-счетоводна експертиза, което на въпроса налице ли е плащане по издадената от страна на „Е. К.“Д. данъчна фактура №3/12.07.2017г. към [община], издадена на основание договора за възлагане на обществената поръчка от 13.12.2012г. е отговорило отрицателно. Фактурата е с данъчна основа 517500лв. и ДДС 103 500лв., обща стойност 621000лв. Според вещото лице се води разчет – вземане по фактурата в счетоводството на Д..

Вещото лице също е отговорило на въпроса налице ли е плащане от страна на процесното Д. по фактура №147/12.07.2017г. с ДДС и фактура №148/30.08.2017г. с ДДС съставени от [фирма], като вещото лице е отговорило отрицателно. Фактурите са с начислен ДДС съответно 72 450 лв. и 31050 лв. Води се разчет – задължение по фактурата по счетоводни данни на Д..

По делото са приети писмени доказателства във връзка с воден съдебен спор между Д. и съставлящите го дружества от една страна срещу [община] и [община], във връзка с което е представено Решение №173/12.07.2019г. на Великотърновски апелативен съд, с което е изменено частично Решение № 182/01.11.2018г., постановено по постановено по т.д. 10/2018г. на Окръжен съд Плевен, издаден изпълнителен лист в от 23.07.2019г. , издаден полза на [фирма] в качеството на участник в Обединение „Е. Консулт П. 2012“ Д. и активно солидарен кредитор по договора от 13.12.2012г. за сумата от 621 000.

Платежно нареждане от 05.08.2019г. за сумата от 621 000лв., платени от [община] по покана за доброволно плащане.

Видно от мотивите на решението на апелативния съд – стр.15 от решението л. 420 от делото, след като на 18.01.2017г. бил сключен договора за безвъзмездна финансова помощ, по оперативна програма „Околна среда 2014-2010“, с което настъпва изискуемостта на вземането за втората и окончателна част от договореното плащане, на 07.02.2017г. представител на Д. „Обединение „Е. Консулт П. 2012“ е отправил покана за плащане, като е посочил новата сметка на сдружението и приложена фактура, която била посочена и с писмо от 01.08.2017г. С писмо от 15.08.2017г. [община] била поканена отново да изпълни, като на 13.10.2017г. последната община нарежда плащане на остатъка по сметката, посочена в договора за възлагане на обществената поръчка, но която не била активна. Последвали две нови писма от страна на представляващия сдружението и [фирма], във всяко от които се търси плащането и се посочват различни банкови сметки. По делото бил представен проект за споразумение между членовете на сдружението от 26.07.2017г., на дължимия остатък по договора за обществена поръчка, но не било подписано от всички съдружници.

Следва да се отбележи, че по делото се установи, че за окончателното плащане – 90% от сумата по договора за обществена поръчка, е издадена само фактура № 3/12.07.2017г. с данъчна основа 517 500лв. и ДДС 103 500лв. общо 621 000лв., от името на Д. на [община], за фактура от месец февруари със същия предмет няма данни и не е предмет на правен спор и установяване по делото.

Правни изводи на съда:

Съдът намира жалбата изцяло за неоснователна. Съдът формира извод, че процесния РА е издаден от компетентни органи, в рамките на законосъобразно възложено и проведено ревизионно производство, при спазени изисквания за събиране на доказателства и представени доказателства за компетентност на органа, издал ЗВР - Заповед № Рд -01-803/07.06.2017г- на директора на ТД на НАП - С.. Събрани са доказателства по предвидените в ДОПК способности и съдържание за документите, издадени от органите по приходите, които следва да бъдат ценени от съда.

Също, предвид мотивите на решението на директора, коригиращи основанията от правна страна на РА, които се възприемат от съда, то следва, че оспорените пред съда задължения за лихви и непризнато право на приспадане на ДДС са законосъобразно определени,

На първо място, в казуса по делото Д. е изпълнило по договора за обществена поръчка от 13.12.2012г. доставка на услуга по чл.9, ЗДДС, като изпълнението е еднократно и приключило с предаването на идеен проект и съпътстваща документация, за което е съставен протокол от 21.01.2013г. Доколкото изпълнението е еднократно, то не може да става въпрос за изпълнение по чл.25, ал.4 ЗДДС, както са приели органите по приходите в РД и РА и както се претендира от жалбоподателя пред съда. Обстоятелството, че плащането е уговорено на две части, не променя еднократността на

изпълнението на услугата. Споделими са изцяло подробно изложените правни съображения от ответника по делото в решението му за приложимостта на чл.25, ал.2 ЗДДС относно момента на изискуемост на данъка. Фактура за цялата стойност по договора – данъчна основа 575 000 и ДДС е следвало да се издаде в предвидения от закона срок от датата на възникване на данъчното събитие – 21.01.2013г. Предвид, че тава е направено едва с издаването на фактура №3/12.07.2017г. , то действително се следват лихви, доколкото е нарушен чл. 86 ЗДДС, като не е издадена фактура за възникналото данъчно събитие на 21.01.2013г., съответно начислен данъка и отразен като задължение към бюджета.

Поставеното допълнително условие за плащането на 90% от сумата, не съставлява условие, свързано с изпълнението на услугата от Д.. Необоснован поради това е доводът в жалбата, че уговорката за отложено плащане следва да бъде съобразена при преценката за възникване на данъчното събитие и изискуемост на данъка, доколкото по чл.9 ЗДДС се облагат не плащанията, а доставките на услуги.

Идентично е в сила правилото и за съда, че не може да влошава положението на жалбоподателя – почл.160, ал.5 ДОПК., предвид на което само частично начисленото задължение за лихва от м. 02.2017г. до датата на фактурата.

Не могат да бъдат споделени доводите на жалбоподателя за относимост към казуса по делото на цитираната съдебната практика на Съда на ЕС и допустимост да се приеме, че доставката е извършена на по-късна дата, независимо от завършването ѝ на по-ранна дата. Конкретно жалбоподателят се позовава на Решение от 02 май 2019г., В. S.A. по преюдициално дело C-224/18 и конкретно т. 28 и 29. Контекстът за съобразяване на клаузите на договора е обоснован с договореност за одобряване на услугата от възложителя чрез съставянето на формален протокол, което е счетено за неотнормирано от съответната държава членка. В същото решение съдът е потвърдил, че съгласно чл. 66, първа алинея, буква в) от Директивата за ДДС, държавите членки могат да предвидят, че за някои сделки или за някои категории данъчнозадължени лица данъкът става изискуем в определен срок считано от данъчното събитие, в случай, че не е издадена фактура или фактурата е издадена по-късно. Такова правно положение е предвидено в чл.86, ал.2 ЗДДС. В случая Съдът на ЕС е приел, че въпросните договорни клаузи следва да бъдат взети предвид, доколкото съответстват на действителното икономическо положение, което условие обаче „отразява съществуващите норми и стандарти в областта, в която се извършва услугата, което запитващата юрисдикция следва да провери, трябва да се приеме, че тази формалност е сама по себе си част от услугата и съответно е определяща, за да се приеме, че услугата е действително доставена.“ В казуса по посоченото дело е ставало въпрос за строителна услуга, предвидено в договора приемане от страна на възложителя, а изпълнителят В. се е позовал на обстоятелството, че формалността по одобряване на извършените работи е изрично предвидена в Договорните условия на Международната федерация на инженерите консултанти – ФИДИК.

Изрично в 36 от мотивите на решението на СЕС е посочено, че други споменати в преюдициалното запитване формалности като например

изготвянето на формална разходна сметка или сертификат за крайно плащане не биха могли да са от значение за момента на доставянето на услугата, доколкото не са част от услугата като такава и съответно не са определящи, за да се констатира, че тя действително е предоставена.

В казуса по делото е безспорно, че от страна на възложителите – общините П. и Долна Митрополия, на първо място е било дължимо приемането на изработеното по предмета на договора и същото е прието на 21.01.2013г. с протокол – л. 394 от делото. Видно от чл.11 от договора от 13.12.2012г. за възлагане на обществена поръчка, одобрението на документите по предмета на договора се установява с приемо-предавателни протоколи между възложител и изпълнител. Следователно, приемането на изпълнението по предмета на договора, не е поставено в зависимост от други лица, извън страните по договора. Макар и да е вярно твърдението на жалбоподателя, че цената е зависела от бъдещо събитие, то това няма връзка с факта, че от страна на Д. като изпълнител услугата вече е била завършена и приета от възложителите. На основание посоченото в т. 36 от решението на СЕС по преюдициалното дело C-224/18г. , формалности, свързани с крайното плащане не следва да се вземат предвид, тъй като не променят факта, че услугата действително е доставена. Тъй като се касае за данъчно събитие по чл.25, ал.2 ЗДДС – свързано с доставка на услуга, то съгласно чл.25, ал.6, т.1 ЗДДС, на датата на възникване на данъчното събитие по ал. 2 данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли. Съгласно чл.86, ал.1 ЗДДС начисляването на данъка се извършва като данъчно задълженото лице издаде данъчен документ, в който посочи данъка на отделен ред; включи размера на данъка при определяне на резултата за съответния данъчен период в справка-декларацията по чл. 125 за този данъчен период и посочи документа, в случая фактурата в дневника за продажбите за съответния данъчен период. Съгласно чл.86, ал.2 ЗДДС, данъкът е дължим от регистрираното лице за данъчния период, през който е издаден данъчният документ, а в случаите, когато не е издаден такъв документ или не е издаден в срока по този закон - за данъчния период, през който данъкът е станал изискуем. Тъй като в случая данъкът не е начислен за данъчния период, за който е изискуем – м. 01.2013г., то правилен е изводът в решението на ответника, че лихви се дължат.

Що се касае до непризнатото право на приспадане на данъка по двете фактури, издадени от „Е. Консулт“ Е. към Д., то също следва да бъдат споделени доводите на ответника, доколкото освен това, както следва от мотивите на решението на апелативната инстанция, съществува спор по приноса за изпълнението на договора за обществена поръчка между съдружниците. Освен това, както правилно е прието в решението на ответника, процесното Д. е създадено с определена цел – участие в конкретната процедура за възлагане на обществена поръчка. Поради обстоятелството, че не възниква нов правен субект в гражданско-правен аспект, е изключено Д. да получава услуги от съдружниците, съвпадащи с предмета на договора за обществената поръчка, доколкото самите съдружници от името на Д. следва да изпълнят този договор към

възложителите.

Не могат да бъдат споделени и доводите в жалбата, че [фирма], като водещ партньор и на който от [община] е издадена въпросната референция за изпълнение на договора, има право да издаде спорните фактури, тъй като е дружеството видно от тези данни, било изпълнило самостоятелно договора за обществена поръчка. Такова твърдение е изцяло в противоречие и с цитираната от двете страни съдебна практика - Решение от 29.04.2004г. по преюдициално дело C-77/01 на Съда на ЕС, подробно обсъдено от ответника и от съда по-горе.

Предвид на това фактурите от [фирма], издадени към Д. през м. 07 и 08.2017г., тъй като са с предмет, съвпадащ с договора за обществената поръчка, действително не документират данъчно събитие, а претенция на съдружник за дял от приходите от изпълнението на общата цел. Между съдружниците в Д. следва да се разпределят евентуално разходи и получени приходи по повод изпълнението на общата цел, което не съставлява доставка и не е предмет на облагане с ДДС – чл.10а, ал.1 ЗДДС в сила към момента на издаването на фактурите. Освен това, към м. 07 и 08.2017г. изпълнението по договора е вече завършено и прието, което изключва възникване на данъчно събитие през тези данъчни периоди. В случая освен това е видно, че е имало спор по изпълнението на задълженията между съдружниците, който не е разгледан по същество като краен резултат в решението на апелативния съд, посочено по-горе. Такива основания са без значение за облагането по ЗДДС в казуса по делото, доколкото не съставляват облагаема доставка не следва да се издават данъчни фактури.

Не може да бъде споделена тезата на жалбоподателя, че след като Д. се счита за юридическо лице по чл.9, ал.2 ДОПК, то съдружниците в него следвало да издават към Д. фактури с начислен ДДС за уговореното възнаграждение по договора, доколкото това съставлява уговорка за разпределение на приходи от дейността, а не доставки по смисъла на ЗДДС. Правилно е и приетото, че не могат да съществуват насрещни задължения и задължение за възнаграждение между съдружниците от една страна и Д. в рамките на общата цел.

На основание всичко изложено, жалбата като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

Предвид изхода на делото, претенцията на ответника, заявена чрез юрк. М. в ход по същество за присъждане на юрисконсултско възнаграждение следва на основание чл.161, ал.1 ДОПК да бъде уважена. Съобразно материалния интерес 42138,28лв. – следва да бъдат присъдени разноси в размер на 1794 лв. вр. чл.8, ал.11,т.4 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

На основание изложеното и чл.160, ал.1 ДОПК, съдът

**РЕШИ:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на Обединение "Е. консулт П. 2012" Д. с адрес по чл. ДОПК в [населено място], [улица], с ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт№Р22221318001890-091-001/12.12.2018г., издаден от П. П. и А. Н., органи по приходите при ТД на НАП - С., в частта за установени задължения общо 42 138, 28 лв. от които главница в размер на 36 225 лв. за ДДС и лихви в размер

на 5 232,92лв., потвърден в посочената част с Решение № 387/05.03.2019г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при Централно управление - С. на Националната агенция за приходите.

ОСЪЖДА Обединение "Е. консулт П. 2012" Д. с адрес по чл. ДОПК в [населено място], [улица], с ЕИК[ЕИК], да заплати по сметка на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при Централно управление - С. на Националната агенция за приходите, сумата от 1794 (хиляда седемстотин деветдесет и четири) лева за разноски.

Решението може да Бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховен административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му.

Съдия: