

РЕШЕНИЕ

№ 388

гр. София, 22.01.2014 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 11 състав, в публично заседание на 13.01.2014 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Петя Стоилова

при участието на секретаря Даниела Иванова, като разгледа дело номер **2890** по описа за **2013** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156-161 ДОПК.

Образувано е по жалба на „Консорциум Е. С. – Б.” Д. със седалище [населено място], чрез адв. Т. Т. срещу Ревизионен акт № [ЕГН]/31.05.2012г., издаден от В. В. В. на длъжност Гл. инспектор по приходите при на ТД на НАП [населено място], потвърден с Решение №72/14.01.2013г. на Директора на Дирекция „ОДОП” при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят моли за отмяна на обжалвания ревизионен акт като незаконосъобразен и необоснован, издаден в противоречие с ДОПК и Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) в частта, в която е отказано право на данъчен кредит на „Консорциум Е. С.- Б.” Д. (Консорциума) по фактури, подробно описани в РА.

Според жалбоподателя органите по приходите не са изпълнили задълженията си, произтичащи от чл.2, чл.3, чл.5 и чл.6 от ДОПК- обективно и служебно да установят всички факти и обстоятелства от значение за ревизията.

Жалбоподателят твърди, че теорията и практиката, в това число и органите по приходите в редица писма и указания, се обединяват около виждането, че поради приравняването на неперсонифицираните дружества на юридически лица и с оглед неутралност на данъчното третиране по отношение на стоките или услугите, доставяни от съдружниците в рамките на консорциума, приложение намира чл.10, ал.2 от ЗДДС. Т.е. предоставянето на стоки и/или услуги на Консорциума се приравнява на непарична вноска (апорт) от съдружниците. За тези стоки и/или услуги партньорите не издават фактури на Консорциума, защото не е налице доставка. Това

означава, че Консорциумът, като лице, което получава стоките или услугите, е правоприемник на всички права и задължения във връзка с тях, включително на правото на приспадане на данъчен кредит и на задълженията за извършване на корекция на ползвания данъчен кредит. Това се отнася за стоките и услугите, "получени" от Консорциума, съответстващи на операциите, предприети от членовете на същия съгласно договора за учредяване на консорциум, съответстващи на дела на всеки съдружник.

На свой ред Консорциумът е използвал процесите доставки за извършване на облагаеми доставки към Министерство на финансите, т.е. отказът на данъчен кредит по процесите фактурите представлява грубо нарушение на принципа за неутралност на данъка, което е абсолютно недопустимо.

В съдебното заседание по делото процесуалният представител на жалбоподателя моли да му бъдат присъдени направените разноски. Представя писмени бележки.

Ответникът – Директорът на Дирекция „ОДОП” [населено място] при ЦУ на НАП моли да се отхвърли жалбата, като неоснователна.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. - ГРАД, след като прецени доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 1112588/04.11.2011г., издадена от Р. Г. Я., началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед № РД-06-1/04.01.2010г., е възложена ревизия на „Консорциум Е. С. – Б.” Д., за определяне на резултатите по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за периодите 01.03.2011г. - 31.05.2011г. За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад №1112588/29.02.2012г., връчен на 09.05.2012г. Ревизията приключва с РА №[ЕГН]/31.05.2012г., издаден от В. В. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., съгласно Заповед № К 1112588/24.04.2012г., издадена от органа, възложил ревизията.

Не е спорно между страните, а и от установената с РА и Ревизионен доклад фактическа обстановка е видно, че въз основа на договор, сключен на 08.05.2009г. съдружниците [фирма] и словашкото дружество „Е. С.” Л. създават Консорциум под формата на гражданско дружество, съгласно чл.357 и сл. от ЗЗД. Целта му е изготвяне и представяне на тръжно предложение пред българското Министерство на финансите, провеждане на преговори и осъществяването на договорен проект - „изграждане-доставка, монтаж, инсталиране и пускане в експлоатация на интегрирана система за контрол и наблюдение на българо-турската граница и на координационен център в полза и за нуждите на Министерство на вътрешните работи, както и дейности по осъществяване на проекта, ако бъде възложен за изпълнение на Консорциума. Впоследствие, такъв договор с Министерство на финансите е сключен. Консорциумът е изпълнител по Договор № ДОГ-287/08.09.2010г., сключен с Министерство на финансите, след проведена процедура по Закона за обществените поръчки /ЗОП/ за изграждане на интегрирана система за контрол и наблюдение на българо – турската граница и на координационен център по годишна индикативна програма 2007г. по Инструмента Ш..

В хода на ревизията органите по приходите са установили, че Консорциумът е включил в дневниците за покупки и претендира право на данъчен кредит по следните фактури и протоколи: 1.фактура № 8877/23.02.2011, издадена от [фирма], която касае доставка на оборудване; 2.фактура № 94/07.03.2011, издадена от [фирма]. Предмет

на доставката е транспортни услуги и товаро – разтоварна дейност на оборудването по договор № ДОГ-287/08.09.2010г.; 3. фактура № 10384/01.04.2011, издадена от [фирма]. Предмет на доставката е превод на документи; 4. фактура № 1801/31.03.2011, издадена от Адвокатско дружество „Й., Р. и съдружници". Предмет на доставката са оказани данъчно- правни услуги; 5. фактура № 201967/20,04.2011, издадена от [фирма]. Предмет на доставката е такси по доставка на оборудване; 6. фактура № 1062/25.05.2011, издадена от [фирма], Предмет на доставката е два броя лазерни далекомери; 7. фактура № 3768/28.04.2011, издадена от Адвокатско дружество „Д., П. и ко". Предмет на доставката е оказани правни услуги; 8. фактура № 138/27.05.2011, издадена от [фирма]. Предмет на доставката са спомагателни материали; 9. Протокол № 7295/20.05.2011, издаден на база инвойс № [ЕГН]/25.04.2011 с доставчик „Ериксон АС", Х. и с предмет-получена услуга; 10. Протокол № 7300/25.05.2011, издаден, на база инвойс № [ЕГН]/25.04.2011 с доставчик „Ериксон АС", Р. и с предмет-получено оборудване. Всички фактури са издадени на [фирма] – съдружник в Консорциума.

Същевременно издадените данъчни документи са осчетоводени и отразени в отчетните регистри по ЗДДС при „Консорциум Е. С. – Б." Д., вследствие което се претендира данък за възстановяване, поради разбирането на жалбоподателя, че между него и съдружника [фирма] следва да бъдат приложени правилата на непарична вноска /апорт/ по смисъла на чл. 10, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС във връзка с чл. 60 от Правилника за прилагане на ЗДДС /ППЗДДС/.

Органът по приходите, като е анализирал представените в хода на производството доказателства /договор за създаване на неперсонифицирано дружество, договори с доставчици и др./, е приел, че получените доставки, посочени по-горе, не могат да бъдат характеризирани като вноски от съдружника [фирма], съответстващ на дела му, съответно не попадат в полето на взаимно поети задължения между съдружници, въведени с договора за създаване на Д.. Приел е, че неперсонифицираното дружество няма качеството на правопреемник по смисъла на чл. 10, ал. 2 от ЗДДС, респективно за Д. правото на данъчен кредит не следва да възникне по реда на чл. 60 от ППЗДДС. Като резултат е постановен процесният РА, с който претендираната сума не е възстановена.

По делото са приложени три броя попълнени и подписани образци на Приложение №7 към чл.60, ал.5 ППЗДДС, в които фигурират стоките и услугите по процесните фактури, описани са в тях и издадените за доставките данъчни документи.

Допълнително е приложено от жалбоподателя „Разпределение на дейностите" към Договор за Консорциум между [фирма] и „Е. С." от май 2009г. Документът урежда задълженията на всеки от съдружниците във връзка със започването на изпълнението на Проекта, в съответствие с условията на договора за консорциум. Видно от разпределението , наред с другите дейности, за които е отговорно дружеството [фирма] са и следните дейности: поръчка на оборудване, доставка на оборудване и софтуер, доставка на материали за мрежата и обекта, митническо управление и освобождаване, логистика, транспорт и товарене, правни консултации, преводи. Същите дейности са предмет на процесните фактури.

Прието е заключението на съдебно-счетоводна експертиза, което съдът кредитира като изчерпателно и професионално изготвено. Според вещото лице процесните фактури, издадени от подизпълнителите на [фирма] се придружават от Протоколи за трансфер (алокиране на разходите) и Опис на стоките и услугите, получени във

връзка с правоприемство по чл.10 от ЗДДС, откъдето е последвало прехвърляне на разходите и правото на приспадане на данъчен кредит от [фирма] към „Консорциум Е. С. – Б.” Д. В счетоводството на „Консорциум Е. С. – Б.” Д. процесните фактури са осчетоводени като разходи по проекта с Министерството на финансите и са отразени в дневниците и справки – декларации по ДДС, като за тях е упражнено право на приспадане на данъчен кредит. В счетоводството на [фирма] по издадените от подизпълнителите към същото дружество фактури не са отразени последващи облагаеми доставки, а такива са фактурирани от „Консорциум Е. С. – Б.” Д. към Министерството на финансите, във връзка с изпълнение на проекта по спечелената обществена поръчка. По издадените от Консорциума фактури от последващи доставки – два броя фактури (за аванс и окончателно плащане) към Министерство на финансите, начисленото ДДС е отразено по кредита на сметка 4532 „ДДС продажби”, съгласно ЗСч. Въз основа на издадена фактура №2/21.12.2011г. от Консорциума към МФ за извършени и приети дейности по етапи 1 и 2 по Договор №287/08.09.2010г. са направени и съответните счетоводни записвания, които отразяват вярно стопанските операции, съгласно ЗСч. В счетоводството на Консорциума са отчетени приходи от последващи доставки по процесните фактури. Проектът с МФ е приключил през 2011г. и съответно всички приходи са намерили отражение в приходната част на О. към Г. за 2011г. В счетоводството на [фирма] по процесните фактури няма последващи доставки и не са отразени счетоводни записвания по приходни сметки, тъй като същите са отразени като вземания по вътрешни разчети от Консорциума, съгласно Договор за образуване на Консорциум и Анекс към него за „Разпределение на дейностите” между [фирма] и „Е. С.” Л. В същото счетоводство не е начисляван ДДС за покупки, не е възникнало и не е упражнено правото на приспадане на данъчен кредит от [фирма].

По делото е назначена и съдебно – техническа експертиза, която съдът кредитира изцяло. Според заключението на вещото лице на основание информацията от Протокол от дейността на комисия за приемане на доставките етап 1, рег. №58271/21.12.2011г. може да се заключи, че оборудването, предмет на процесната фактура № 8877/23.02.2011г., издадена от [фирма] на [фирма], както и на процесната фактура №1062/25.05.2011г., издадена от [фирма] е използвано от Консорциум „Е. С. – Б.” Д. за изпълнението на Договор № ДОГ – 287/08.09.2010г., сключен с Министерство на финансите. Министерство на финансите е приело от Консорциума изпълнението на етап 1,2 и 3 от договор № 287/08.09.2010г. с подписване на приемо-предавателни протоколи.

В хода на производството е разпитан като свидетел К. К. К. – служител на [фирма], участвал като проект- мениджър от страна на [фирма] в Консорциума. Според свидетеля като доставчик по договора с МФ основен поддоставчик е била фирма „Г.” Договорът е имал три етапа – етап 1 е доставка на оборудване, етап 2 – монтаж на оборудването и етап 3 – финално приемане. За всеки от тези етапи фирмите доставчици предават оборудването на консорциума, а консорциумът на крайния клиент, който е „Гранична полиция”. Макар договорът да е сключен с МФ, реалният краен клиент е „Гранична полиция”. Естеството на доставките е изключително специфично – това са термовизионни камери от най-висок клас и производството им не би започнало преди Е. да направи така, че да се сдобие със сертификати, подписани от всички по веригата от завода производител до крайният клиент, който ще ги ползва, включително и от Министъра на финансите. Като всички по веригата са

отговорни това оборудване да бъде там, за където е произведено и няма как някой друг да има достъп до това оборудване или да го монтира.

При горната фактическа обстановка настоящият съдебен състав намира жалбата за допустима, като подадена в срок и от надлежна страна, а разгледана по същество за основателна.

Р. акт е издаден от компетентен орган, в предвидената от закона форма и при спазване на процесуалните правила, но при издаването му е допуснато съществено нарушение на материалния закон.

Договорът за гражданско дружество е консенсуален, неформален, многостранен, възмезден и каузален договор. Договорът за гражданско дружество е уреден в ЗЗД, в чл.357, където е дадена легална дефиниция на този вид дружество, а именно: договор, с който две или повече лица се съгласяват да обединят своята дейност за постигане на една обща стопанска цел. На база на тази легална дефиниция теорията определя гражданското дружество, като неперсонифицирано дружество, създадено с договор между две или повече лица за обединяване на своята дейност за постигане на една обща стопанска цел. За разлика от търговските дружества, гражданското дружество не е юридическо лице, не е правен субект (не е самостоятелен носител на права и задължения), не се вписва в търговския регистър при Агенцията по вписванията, няма органи и не може да бъде обявено в несъстоятелност.

По силата на договора за дружество възникват права и задължения за всеки от участниците. В правната теория и съдебна практика е възприето виждането, че те имат паралелна насоченост, еднакво съдържание, както и че е налице взаимност и несрещупоставимост на задълженията. В отлика от двустранните договори, при които правата и задълженията се обуславят взаимно, т.е. страните имат различни цели и интереси, то при договора за дружество правата и задълженията не се обуславят взаимно, тъй като съдружниците (партньорите) се обединяват около една цел. Общата цел е и правно основание за задължаването на страните, поради което при договора за дружество по смисъла на чл. 357 от ЗЗД страните не поемат помежду си насрещни права и задължения, каквито се поемат при двустранните договори, а взаимни задължения.

В ЗДДС изчерпателно са изброени хипотезите, при които липсва доставка на стоки и услуги, респективно не следва да се начислява ДДС. Една от тези хипотези е извършването на непарична вноска в търговско дружество, но не е третиран въпросът за вноските в гражданско дружество.

Съгласно чл.9 от ДОПК, по отношение на производствата за установяване на данъчни и осигурителни задължения неперсонифицираните дружества са приравнени на юридически лица - т. е. за данъчни цели неперсонифицираните дружества следва да се разглеждат като самостоятелни правни субекти, които са носители на данъчни права и задължения.

В качеството си на стопански субект, извършващ независима икономическа дейност, гражданското дружество /консорциум/ представлява данъчно задължено лице по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗДДС и като такова формира облагаем оборот за целите на задължителната регистрация по чл. 96, ал. 1 или чл. 99, ал.2 от закона. Същото извършва възмездни доставки на стоки и/или услуги в изпълнение на дейността си, като издава данъчни документи и начислява ДДС, води данъчни регистри по реда на чл.124 и подава справки-декларации

Извършеното от съдружниците, в съответствие с договорените дялове в

дружествения договор, не представлява доставка между тях и гражданското дружество по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС, тъй като това са операции за взаимната обща дейност, а не представляват размяна на насрещни престации. В този смисъл е решение на Съда на ЕО по дело C-77/01, в което се посочва, 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/.

От гледна точка на гражданското право непersonифицираните дружества не могат да бъдат страна по облигационни и търговски правоотношения, нито да притежават имущество. Т.е. на практика сделки с трети лица сключва не самото гражданско дружество, а отделните съдружници. От тези сделки придобиват права и задължения съдружниците, а не гражданското дружество. Същевременно, очертаната за целите на данъчния закон собствена правосубектност на гражданските дружества чрез приравняването им на юридически лица, за целите на данъчното облагане, не намира общо проявление извън плоскостта на данъчното право, т.е. разликите и спецификите в статута на непersonифицираното дружество и на търговското дружество, не могат да бъдат игнорирани за данъчното третиране на консорциума.

С РА не е признато правото на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 71, т. 1 от ЗДДС вр. чл. 68, ал. 1 от ЗДДС във вр. с чл.6 и чл.9 от ЗДДС общо в размер на 69 051,16лв.

От една страна между съдружниците и консорциума се извършват операции, които са свързани с общата дейност, за която е създадено обединението, които операции не са свързани с размяна на насрещни престации между консорциума и съдружниците. Тези операции не са облагаеми доставки на стоки/услуги по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС и при тях няма основание за начисляване на ДДС. Срещу вноската (независимо от нейния предмет – пари, стока или услуга) не се държи възнаграждение от самото обединение или от останалите съдружници, т.е. няма насрещни престации. Във връзка с така описаните операции приложение намира нормата на чл. 10, ал. 1, т. 3 от ЗДДС – предоставянето на стоки и/или услуги от съдружниците в консорциума се приравнява на непарична вноска (апорт) от съдружниците. Съответно за тези стоки/услуги съдружниците не издават фактури на консорциума поради липса на облагаема доставка. По аргумент от чл.10, ал. 2 от ЗДДС консорциумът като лице, което получава стоките или услугите, е правопреемник на всички права и задължения по ЗДДС във връзка с тях, включително и на правото на приспадане на данъчен кредит и на задълженията за извършване на корекция на ползвания данъчен кредит.

Втората група операции включват тези операции, които не са свързани с общата дейност, излизат извън рамките на уговореното разпределение на дейностите между съдружниците и се извършват от тях срещу възнаграждение. При тях за съдружника възниква задължение за начисляване на ДДС и съответно на общо основание за обединението възниква право на

приспадане на данъчен кредит, ако са изпълнени основанията по ЗДДС. В тази връзка в решението на С. по дело С -77/01 е посочено, че по отношение на операциите, които представляват облагаеми доставки те трябва да са свързани с плащане от страна на обединението или другите съдружници (т. 89 от решението).

Съобразно изложеното относно двете групи операции между съдружниците и консорциума следва да бъдат разгледани взаимоотношенията в настоящия случай и предмета на процесните фактури. Съгласно чл. 357 и сл. от ЗЗД с договора за гражданско дружество двамата съдружници [фирма] и „Е. С.”Л. се съгласяват да обединят дейността си да постигане на една обща стопанска цел, за което в представеното „Разпределение на дейностите” уговарят различни форми на участие в общата дейност за постигане на общата цел, като не е предвидено да се дължи възнаграждение от другия съдружник или от консорциума. Съдружниците в гражданското дружество поемат взаимни задължения да осъществяват съответните задачи съгласно уговореното, за да се изпълни договора за обществена поръчка, сключен с Министерство на финансите. Съгласно приетото по делото заключение по съдебно-техническата експертиза и съобразно показанията на св. К. К. се установява, че доставките на оборудването, предмет на процесните фактури, са използвани от ревизираното лице за изпълнението на договора, сключен с Министерство на финансите. Видно е от заключението на вещите лица и свидетелските показания, че доставките от [фирма] са строго специфични, като параметрите на оборудването и услугите не могат да се ползват за други проекти и клиенти от съдружника [фирма]. Доставките, предмет на фактурите, са обхванати от Разпределението на дейностите между съдружниците в консорциума, като получаването им от съдружника [фирма] е изпълнение на припадащата му се част от дейностите, предвидени в Разпределението. Те представляват негова вноска за постигане на общата цел на консорциума – изпълнение на договора, сключени с МФ, поради което не са облагаеми доставки по смисъла на ЗДДС. Тези доставки са вложени в консорциума и са използвани от консорциума за извършване на облагаеми доставки към МФ.

От приетото и неоспорено от страните заключение на съдебно-счетоводната експертиза, се установява, че процесните фактури са придружени с Протоколи за трансфер (алокиране на разходите) и Опис на стоките и услугите, получени във връзка с правоприемство по чл.10 от ЗДДС, откъдето е последвало прехвърляне на разходите и правото на приспадане на данъчен кредит от [фирма] към „Консорциум Е. С. – Б.” Д.. Описите на стоките и услугите, получени във връзка с правоприемство по чл. 10 от ЗДДС (приложение № 7 към чл. 60, ал. 5 от ППЗДДС) са приложени по делото. С тези документи практически е извършено прехвърляне на разходите и на правото на приспадане на данъчен кредит от [фирма] към „Консорциум Е. С. – Б.” Д.. Както е констатирано от вещото лице, фактурите са издадени от подизпълнителите към [фирма], но това дружество не е фактурирало последващи облагаеми доставки, които да са във връзка с процесните доставки, а такива (последващи облагаеми доставки) са фактурирани от „Консорциум Е. С. – Б.” Д. към Министерство на финансите във връзка с

изпълнение на проекта. Освен това [фирма] не е упражнил право на приспадане на данъчен кредит за данъка, начислен по процесните фактури. По силата на чл. 10, ал. 2 от ЗДДС ревизираното лице се явява правоприемник на всички права и задължения по ЗДДС във връзка с доставките на стоки и услуги, получени от съдружника [фирма], включително и на правото на приспадане на данъчен кредит. В тази връзка необосновано е становището на органите по приходите и на решаващия орган, че след като получател по процесните фактури е съдружникът [фирма], то за Консорциума не възниква и няма право да упражнява правото на приспадане на данъчен кредит по същите фактури.

Предвид изложеното жалбата се явява основателна и ревизионният акт следва да се отмени като незаконосъобразен. С оглед изхода на спора и на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК на жалбоподателя следва да се присъдят направените по делото разноски в общ размер на 2481,02 (две хиляди четиристотин осемдесет и един лева и две стотинки) съгласно представения списък за разноски по чл. 80 от ГПК и доказателства за заплащането им.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София град, I отделение, 11 състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалбата на „Консорциум Е. С. – Б.” Д. със седалище [населено място], чрез адв. Т. Т. Ревизионен акт № [ЕГН]/31.05.2012г., издаден от В. В. В. на длъжност Гл. инспектор по приходите при на ТД на НАП [населено място], потвърден с Решение №72/14.01.2013г. на Директора на Дирекция „ОДОП” при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” – [населено място] при ЦУ на НАП да заплати на „Консорциум Е. С. – Б.” Д. сумата в размер на 2481,02 (две хиляди четиристотин осемдесет и един лева и две стотинки) деловодни разноски.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението на страните, че е изготвено и получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ: