

РЕШЕНИЕ

№ 4183

гр. София, 24.06.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 63 състав,
в публично заседание на 21.04.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Димитрина Петрова

при участието на секретаря Валентина Христова и при участието на прокурора Михаела Николаева, като разгледа дело номер **1442** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.
Образувано е по жалба Вх. № 34085/30.10.2020г. по описа на АССГ, на „К. Щ. Е. М.” Д., ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 4, ап. 6, представлявано от С. П. С., срещу Ревизионен акт №Р-22220319000583-091-001 от 22.07.2020г., издаден от М. С. Х. – орган, възложил ревизията и М. Й. В. – ръководител на ревизията, с който са установени допълнителни данъчни задължения Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в общ размер на 1 389 272,41 лв. и лихви за забава в размер на 718 394,13 лв. за отделните данъчни периоди м. 10.2014 г. и м. 08.2015 г. и допълнително установените задължения за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за 2013г., 2014г. и 2015г. в общ размер на 660 787,73 лв. и лихви за забава в размер на 309 648,06 лв. , потвърден с Решение № 1707/09.11.2020г., изд. от зам. директора на Дирекция ОДОП на НАП, С..
Жалбоподателят твърди, че ревизионният акт, в оспорената част, е незаконосъобразен, поради нарушение на материалния закон и необоснованост. Счита, че е необоснован и противоречащ на закона извода на ревизиращите органи, че в процесния случай консорциума има задължение да издава фактури и да начислява ДДС, доколкото всички доставки /СМР/, по обществената поръчка и договора с [община], по обособени позиции, се извършват конкретно от всеки един от

съдружниците в Д., поради което и те начисляват и внасят данъци, а консорциумът, не реализира приходи и печалба, а само префектурата доставките към общината, поради което и необосновано са му доначислени задълженията за процесните периоди по ЗДДС и ЗКПО. Оспорва реалното приемане на работата от възложителя по СМР-[община], поради неприемане на издадени фактури и задължения за заплащане по договора от страна на Възложителя. Излага допълнителни съображения относно действията, предприети от общината за заплащане към трето лице, което не е част от консорциума, които факти, са извън обхвата на настоящото съдебно производство и могат да бъдат разгледани от съответния компетентен съд по реда на гражданското съдопроизводство. Иска се от съда за отмени РА, като незаконосъобразен. В съдебно заседание жалбоподателят, не се явява, не се представлява. Не се претендират разноски.

Ответникът, чрез процесуалния си представител юрк. С. оспорва жалбата изцяло като неоснователна. Иска РА, да се потвърди по съображенията, изложени в Решението на Директора Дирекция ОДОП, НАП-С.. Претендира присъждането на съдебно-деловодни разноски в размер на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура се представлява от Прокурор Н., която дава становище за неоснователност и недоказаност на жалбата и намира, че оспореният административен акт следва да бъде потвърден.

Съдът, след като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, доводите и становищата на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е образувано въз основа на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-2222031900583-020-001 от 29.01.2019 г., връчена на 27.03.2019 г., издадена от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. /оправомощена, съгласно Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С./, с която е възложено извършването на ревизия на „К. Щ. Е. М.” Д. за установяване на задълженията по ЗДДС за отделните данъчни периоди от 01.12.2013 г. до 31.12.2015 г., както и за установяване на задълженията за корпоративен данък по ЗКПО за 2013 г., 2014 г. и 2015 г.

По реда на чл. 113, ал. 3 във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК срокът за извършване на ревизията е удължен със 3. №Р-22220319000583-020-002 от 27.06.2019 г. и 3. №Р-22220319000583-020-003 от 26.07.2019 г. – до 27.08.2019 г. Заповедите са издадени от органа, издал първоначалната ЗВР.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220319000583-092-001 от 13.12.2019 г., връчен на 23.12.2019 г. Подадена е молба с вх. №21294/30.12.2019 г. по описа на ТД на НАП С., за удължаване на срока за подаване на възражение срещу РД. С Уведомление №Р-22220319000583-РУС-001 от 31.12.2019 г., срокът е продължен до 06.02.2020 г. На основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено възражение с вх. №2937/07.02.2020 г. /куриерска разписка от 06.02.2020 г./, прието за процесуално допустимо, а разгледано по същество – за неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-22220319000583-091-001/22.07.2020 г., издаден от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии”, дирекция „Контрол” при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и М. Й. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен на 19.08.2020 г. С ревизионният акт са установени допълнителни задължения по ЗДДС за отделните

данъчни периоди, в общ размер на 1 389 272,41 лв. и лихви за забава в размер на 718 394,13 лв. за м. 10.2014г. и м. 08.2015г. Установени са и допълнителни задължения за корпоративен данък по ЗКПО за 2013г., 2014г. и 2015г. в общ размер на 660 787,73 лв. и лихви за забава в размер на 309 648,06 лв.

Установява се от приложената административна преписка и доказателствата приети по делото, че: „К. Щ. Е. М.” Д. е регистрирано в Агенцията по вписванията на 07.09.2011 г. След извършвани промени и заличаване чрез изключване на част от първоначалните съдружници в обединението /създадено с договор от 29.08.2011г./, към датата на възлагане и изпълнение по Договор за обществена поръчка с предмет: „Изпълнение на СМР на обект: Реконструкция/рехабилитация на водопроводна мрежа в селата Г., Свобода и Зетъво, на територията на [община]“, с Възложител [община], в обединението се участват: [фирма] с 69,40% дялово участие, „С. АГ“ А., с 28,60% дялово участие и [фирма], с 2% дялово участие. Дружествата са обединили усилията си и са подписали Договор с предмет: учредяване на обединение под формата на неперсонифицирано „гражданско дружество“, под формата на консорциум по смисъла на чл. 357 от Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/, във връзка с участие в открита процедура за възлагане на обществена поръчка с предмет: „Изпълнение на СМР на обект: Реконструкция/Рехабилитация на водопроводна мрежа в селата Г., Свобода и Зетъво на територията на [община], по обособени позиции: Обособена позиция №1: Изпълнение на СМР на обект: Реконструкция/рехабилитация на водопроводна мрежа в [населено място]; Обособена позиция №2: Изпълнение на СМР на обект: Реконструкция/рехабилитация на водопроводна мрежа в [населено място]; Обособена позиция №4: Изпълнение на СМР на обект: Реконструкция/рехабилитация на водопроводна мрежа в [населено място] на юг от главен път Ч.-Меричлери. Към договора има сключени осем анекса, които регламентират процентното участие, участващите дружества и разпределението на дейностите между партньорите. Дружеството няма стопанисвани обекти и не представя лицензии и разрешителни за осъществяване на дейността. Дружеството по Д. е регистрирано по ЗДДС на 16.08.2013 г.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ / №Р-22220319000583-040-001/07.02.2019; Р-22220319000583-040-002/07.06.2019 г., №Р-22220319000583-040-003/21.06.2019г. /

С Протокол №Р-22220319000583-П.-001 от 17.10.2019 г. е извършено присъединяване на документи и доказателства от извършена проверка на [община], ЕИК:[ЕИК]. На основание чл. 37 ал. 5 и чл. 57 от ДОПК е извършена проверки на „С. АГ“ А..

На 12.11.2019 г., с цел преглед на оригинални документи, е посетен счетоводен офис, обслужващ дейността на ревизираното лице, като от страна на ревизирувания субект са представени първични счетоводни документи и счетоводни регистри, в т.ч. фактури, договори, приемо-предавателни протоколи във връзка с изпълнените и получените доставки, банкови извлечения. При посещението е извършен преглед на доказателства, събрани в хода на успоредно извършващо се ревизионно производство на [фирма], като писмените обяснения на С. П. С. са присъединени с Протокол №1528532/12.11.2019 г.

Установено е по делото, че: на 01.07.2013 г., във връзка с проведена процедура по глава осма от Закона за обществените поръчки /ЗОП/ между [община] и Обединение „К. Щ. Е. М.” Д. е сключен Договор №115/01.07.2013 г. с предмет: „Изпълнение на

СМР на обект: Реконструкция/рехабилитация на водопроводна мрежа в селата Г., Свобода и Зетьово на територията на [община]“, включваща четири обособени позиции, съгласно утвърдени от възложителя и одобрени по реда на действащата нормативна база и от Държавен фонд „Земеделие“ – Разплащателна агенция технически проекти: реконструкция/рехабилитация на водопроводна мрежа в [населено място], в [населено място], в [населено място] на север от главен път Ч. – Меричлери, и в [населено място] на юг от главен път Ч. – Меричлери. Цената по договора е 17 009 966,07 лв. без ДДС. Услугите се извършват в съответствие и по правилата на договореното между [община] и ДФ „Земеделие“ в четири броя договори за безвъзмездна финансова помощ по програма за развитие на селските райони 2007 г. - 2013 г., като цялостния процес се регламентира от Наредба №25/29.07.2008 г. за условията и реда за предоставяне на безвъзмездна финансова помощ по мярка „Основни услуги за населението и икономиката в селските райони“ от Програмата за развитие на селските райони за периода 2007 г.-2013 г., указанията на Министерство на земеделието и храните, ДФ „Земеделие“, постановления на МС на Република България и Европейската комисия чрез нейните задължителни за държавата – членка актове.

За извършеното строителство са съставяни констативни протоколи за действително извършени работи и тяхната стойност, съгласно единични цени по оферта, одобрена от ДФ „Земеделие“, предоставени от „К. Щ. Е. М.” Д.. Въз основа на протоколите са съставяни и изпращани на възложителя [община], проформа-фактури за междинни /частични авансови/ плащания на съответната стойност, които са приети и подписани от Кмета на [община]. След осъществяване на цялостно или частично плащане по тези проформа - фактури за частични авансови плащания, са издавани и фактури за заплатената от Общината облагаема стойност в размера на извършеното плащане, със съответно начислен данък върху добавената стойност върху размера на плащането. Съгласно чл. 7, ал. 5, 6 и 7 от Договора за обществена поръчка №115/01.07.2013 г., междинни /частични авансови/ плащания може да се извършват без ограничения, като не е определен задължителен процент от стойността на договора за окончателното плащане.

Извършените и подлежащи на заплащане СМР по всички обекти са отразени в краен обобщен протокол между изпълнителя и възложителя, като е съставен констативен акт за установяване годността за приемане на строежа, съгласно Наредба №3 от 31.07.2003 г. за съставяне на актове и протоколи по време на строителството, издадена от Министъра на регионалното развитие и благоустройството, на базата на който, [община] е предприела действия за въвеждане в експлоатация и действия пред ДФ „Земеделие“ за одобрение на извършената услуга чрез проверка на място.

При условията на Постановление №59/11.03.2011 г. на МС за условията и реда за отпускане на безлихвени заеми на общините от централния бюджет за финансиране на разходи за окончателни плащания по одобрени проекти по Програмата за развитие на селските райони за периода 2007 г. - 2013 г. и за тяхното възстановяване, и в съответствие с чл. 36, ал. 3 и ал. 4 от Наредба №25/29.07.2008 г., [община] е подала четири броя заявки за окончателно плащане до ДФ „Земеделие“. Към заявките са приложени и неразплатените проформа-фактури, съобразно изискването на ПМС №59 и чл. 36, ал. 4 от Наредба №25/29.07.2008 г. Окончателното плащане е договорено да се изпълни на база договореното между ДФ „Земеделие“ и Общината, чрез ползване на безлихвен заем. От ДФ „Земеделие“ е извършена проверка на извършените СМР,

при условията на Договора с [община], ПМС №59/2011 г. и Наредба №25/2008 г., като с нарочни доклади на експерти от ДФ „Земеделие“ е установено, че строителството е извършено в отклонение на одобрените от фонда инвестиционни проекти, което е част от задълженията на строителя, отразено в Договора за обществена поръчка №115/01.07.2013 г. Докладите за неизпълнените СМР отразяват неизпълнени според експертите на одобряващия орган количества СМР, включени в одобрените от ДФ „Земеделие“ количествено-стойностни сметки /по вид, количества и единични цени/ на СМР. Ревизиращите органи, са приели писмата, удостоверяващи отклонения от извършеното СМР, от ДФ „Земеделие“, като са приели, че наличието на Констативни протоколи по образец, удостоверяващи извършено в пълен обем СМР, от страна на Изпълнителя по Обществената поръчка, е юридически релевантният факт, удостоверяващ възникването на данъчно събитие по смисъла на ЗДДС. Акт/Констативни протоколи, с които е предадена извършената работа в цял обем, са подписани от всички страни – участници в строителството и приемащите работата. Освен това, представените Акт/констативни протоколи са подписани и от пета независима страна – строителен надзор, осъществен от [фирма], ЕИК[ЕИК]. Не са представени протоколи, които да удостоверяват допуснато неизпълнение или неточност при изпълнение на конкретните СМР, по обществената поръчка. Установено е и не е спорно между страните, че водещият партньор в консорциума-[фирма] претендира получаване на сумите по Договор №115/01.07.2013 г. в пълен размер чрез Арбитражен съд при Българска търговско-промишлена палата.

Органите по приходите са приели, че със съставените и подписани от страните документи се удостоверява данъчно събитие, възникнало на датата на извършване на СМР /посочена в съставените Актове и констативни протоколи, изчерпателно описани в Ревизионния доклад и съответно на основание чл. 86 от ЗДДС и Н. 11 „Договори за строителство“ е възникнало задължение за „К. Щ. Е. М.“ Д. да начисли следващия се за доставките данък върху добавената стойност. По така актуваните и приети от възложителя / [община]/ и подлежащи на плащане СМР, „К. Щ. Е. М.“ Д. не е издало фактури и не е начислило ДДС. Прието е от ревизиращите органи, че датата на възникване на данъчно събитие по смисъла на ЗДДС, не е обвързана от това дали е налице реално плащане за доставките по СМР, удостоверени по датите на издаване и приемане на констативните протоколи за строителството. Прието е, че в случая е приложим и Н. 11, съгласно който, признаването на приходите се извършва в съответствие с извършената работа по договора, независимо от това, че сумите са били задържани и неразплатени. Без значение е и счетоводното отразяване на разходите във „К. Щ. Е. М.“ Д., от гледна точка на ЗДДС, при положение, че е установено фактическото завършване на поетите по обем СМР. При така установената фактическа обстановка ревизиращият екип е приел, че касателно процесните СМР датата на тяхното завършване е тази на констатирането им със съставените актове/ протоколи, както и че не са издадени данъчни фактури, респективно не е начислен ДДС съгласно изискванията на чл. 86 от ЗДДС.

Ревизиращите органи, са приели за установено в хода на ревизионното производство, че: 1/. „К. Щ. Е. М.“ Д. е издало Акт/Констативни протоколи за всички четири строителни обекти на стойност 17 673 058,75 лева без ДДС; 2/. За издадените Акт/Констативни протоколи са издадени фактури на стойност 10

726 696,67 лева без ДДС; 3/. Не са издадени първични счетоводни документи /фактури/ за сума в размер на 6 946 362,08 лв. без ДДС, но са налице издадени Акт/констативни протоколи за предадена в полза на [община] работа по данъчни периоди, описани подробно в справка в табличен вид в издадения ревизионен доклад. За предмет на доставка по издадените проформа фактури е посочено „междинно плащане“ и „окончателно плащане“, като са конкретизирани и Акт/констативните протоколи въз основа на които са издадени проформа фактурите. Предвид факта, че ревизираното лице е страна по Договор №115/01.07.2013 г., посочените понятия са тълкувани съобразно предвиденото от страните значение по Договор №113/01.07.2013 г., а именно: – „междинно плащане“ – чл. 7, ал. 5 указва, че „междинни плащания“ се извършват от възложителя / [община]/ в срок до 15 календарни дни на база реално изпълнени СМР, установени с констативен протокол за установяване на действително извършени работи по образец /на възложителя/, респективно съответния Акт образец, съгласно Наредба №3 от 31.07.2003 г. за съставяне на актове и протоколи по време на строителството и след извършено замерване и приети от страна на Възложителя, на консултанта по цялостното управление на дейностите по проектите и упражняване на авторски надзор, на консултанта по упражняване на строителен надзор и на инвеститорския контрол, и които СМР са отразени в съответния протокол за обема на извършената работа; – „окончателно плащане“ - чл. 7, ал. 7 указва, че „окончателното плащане“ се извършва от възложителя / [община]/ в срок до 15 календарни дни от датата на издаване на Удостоверение за въвеждане на всяка обособена позиция в експлоатация и съставяне на технически паспорт на обектите, изготвяне на справки за авансовото и междинните плащания и окончателната стойност на дължимата сума, както и фактура за дължимата стойност. За завършени и подлежащи на разплащане СМР се считат актуваните с протокол реално изпълнени СМР, след извършено замерване и приети от страна на Възложителя / [община]/, на консултанта по цялостното управление на дейностите по проектите и упражняване на авторски надзор, на консултанта по упражняване на строителен надзор и на инвеститорския контрол, и които СМР са отразени в съответния протокол за обема на извършената работа. Достигнато е до извода, че от договореното между страните, посочените видове плащания, дължими по силата

на договора, винаги почиват на реално изпълнени СМР.

Въз основа на тези констатации, данъчните органи, са направили извод, че е установено, че плащанията по договора следва да се извършват, във връзка и при реално приемане със съответния констативен протокол на приетото СМР. Предвид обстоятелството, че на 04.11.2015 г., на 12.12.2015 г. и на 20.10.2015 г. са издадени Разрешения за ползване от ДНСК на строителните обекти в селата Г., Свобода и Зетъво, в изпълнение на договора за обществена поръчка с изпълнител-ревизираното лице, е прието, че са налице доказателства, удостоверяващи реалността на доставката по СМР, което удостоверява и факта на настъпването на данъчно събитие и съответно изискуемост на данък ДДС, за извършените и предадени СМР, описани в Акт/Констативни протоколи, с които е предадена извършената работа в пълен обем към Възложителя [община].

В резултат на така установеното е прието, че на основание чл. 86 от ЗДДС и СС 11 „Договори за строителство“ е възникнало задължение за „К. Щ. Е. М.“ Д. да начисли следващия се за доставките данък върху добавената стойност и да се признае приход. „К. Щ. Е. М.“ Д. не е издало фактури на [община] и не е начислило ДДС, независимо, че извършените СМР са актувани и приети. При така установената фактическа обстановка, ревизиращият екип е приел, че липсата на плащане в случая не може да повлияе на датата на възникване на данъчното събитие, тъй като са налице безспорни доказателства за конкретни дати на завършване и приемане на СМР.

Въз основа на установените факти в ревизионното производство и посочените по-горе мотиви, с оспореният в съдебното производство, РА на основание чл. 86 от ЗДДС, във връзка с чл. 9 и чл. 25 от ЗДДС, на ревизираното лице е начислен данък ДДС в общ размер на 1 389 272,41 лв., по съставени Акт/констативни протоколи, за които са налице издадени проформа фактури, но не са издадени фактури.

Въз основа на фактическите констатации в хода на ревизионното производство и факта, че „К. Щ. Е. М.“ Д. не е спазило изискванията на СС-11 „Договори за строителство“ и не е отчетло резултата от сключените договори за строителство към 31.12.2013 г., към 31.12.2014 г. и към 31.12.2015 г. общо в размер на 6 946 362,08 лв., относими по периоди, както следва: - 2014 г. – 2 008 242,02 лв. - 2015 г. – 4 938 120,06 лв, по издадените проформа фактури, за реално завършена работа по СМР, към Възложителя,

на ревизираното лице, на основание чл. 78 от ЗКПО, която постановява, че при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се коригира със сумата на приходите и разходите, които е следвало да бъдат отчетени през текущата година, съгласно изискванията на нормативен акт, но не са отчетени от данъчно задълженото лице, е прието, че: горепосочените суми е следвало да намерят отражение в счетоводството на ревизираното лице като приход, разграничавайки се от плащането за извършената работа. Посоченото е породено и от факта, че за изградените обекти са издадени Разрешения за ползването им и издадените проформа фактури, с предмет на доставка „междинно плащане“ и „окончателно плащане“ почиват на обем извършена работа според Акт/констативен протокол, а не на получено плащане, в случая на липсващо такова.

Във връзка с гореизложеното, е извършено увеличение на финансовия резултат на основание чл. 78 ЗКПО във връзка със СС-11 „Договори за строителство“ за 2014 г. със сума в размер на 2 008 242,02 лв. и за 2015 г. със сума в размер на 4 938 120,06 лв. Така в резултат на преобразуването е начислен допълнителен корпоративен данък за 2013 г. в размер на 224,27 лв., за 2014 г. в размер на 166 751,45 лв. и за 2015 г. в размер на 493 812,01 лв., ведно с лихви за забава.

Процесният РА, е оспорен по административен ред, като аргументите за необоснованост и немотивираност, са отхвърлени като неоснователни и е потвърден в оспорената част с Решение № 1707/09.11.2020г., изд. от зам. директора на Дирекция ОДОП на НАП, С..

По делото е представена и приета Заповед № 930/20.11.2017г. на Изп. Директор на НАП, както и болничен лист № Е20201352426/05.11.2020г., изд. от д-р Н. И., И. Е. на Изп. Директор на НАП за периода 28.10.2020-10.11.2020г., които удостоверяват компетентността на заместник-директора на НАП, Е. С. П., в качеството и на издател на Решение № 1707/09.11.2020г., оправомощена да замества, в конкретната хипотеза-отпуск по болест, Директора на Дирекция ОДОП на НАП С..

По делото са представени и приети на хартиен и магнитен носител и доказателства, удостоверяващи редовността на издаването и връчването на актове, в хода на ревизионното производство с

електронен подпис, съгласно изискванията за електронно връчване с КЕП.

Приета по делото е в цялост административната преписка по ревизионното обжалване. Страните в съдебното производство-не спорят по фактическите установявания от страна на ревизиращите органи. Спорът е правен и се свежда до материалната законосъобразност на оспорения РА.

При така установените факти съдът достига до следните правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима като подадена в срока по чл.156, ал.1 ДОПК от лице, имащо правен интерес от оспорването, срещу подлежащ на обжалване административен акт и след като е осъществено обжалването по административен ред съобразно изискванията на чл.156, ал.2 ДОПК.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

РА е издаден от компетентен орган, при спазване на административно-производствените правила, мотивиран е и не се констатира пороци, обосноваващи отмяната му на това основание.

Оспореният РА, е съответстващ на материалния закон и обоснован на фактите, установени в хода на ревизионното производство.

Това е така, по следните правни съображения:

Спорът в производството е правен и се свежда до това, налице ли са основания за допълнително начисляване на ДДС на ревизирувания консорциум, за процесните периоди и съответно начисляване на данък печалба по ЗКПО, което се предпоставя от въпроса-налице ли са доставки по смисъла на ДДС, за реализираното и отчетено с констативни протоколи, прието извършване на СМР, от страна на Възложителя [община], по издадени от изпълнителя проформа-фактури, без издадени фактури към датите на приемане на СМР. Отговорът на тези въпроси е свързан с правния статут на гражданското дружество по чл. 357 от Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/, какъвто по своят режим в процесния случай е ревизираното лице и правният режим на същото за данъчни цели, в т.ч. и по отношение на правоотношенията, възникващи по договора с членовете на консорциума.

Договорът за гражданско дружество е уреден нормативно в чл. 357 от Закона за задълженията и договорите (ЗЗД). Неперсонифицираното дружество се създава с договор между две

или повече лица, които обединяват своята дейност за постигане на една обща стопанска цел. Съгласно гражданското законодателство неперсонифицираното дружество няма отделна правосубектност т.е. носител на правата и задълженията са участващите в него лица, съобразно своето участие. Неперсонифицираното дружество няма нито материална, нито процесуална правосубектност. Съгласно чл. 9, ал. 2 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК) неперсонифицираните дружества и осигурителните каси за производствата по кодекса се приравняват на юридически лица. По смисъла на чл. 1, ал. 2 на Закона за счетоводството /ЗСч/, неперсонифицираните дружества са предприятия. Следователно, гражданските дружества, учредени по реда на ЗЗД, включително и тези по чл. 276 от ТЗ1 следва да водят отделно счетоводство по общите правила на счетоводното законодателство и стандарти.

1 Консорциумът представлява договорно обединение на търговци за постигане на определена стопанска цел, като за него се прилагат съответните правила на гражданското дружество, при условие, че той е организиран по този ред.

По отношение на производствата за установяване на задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски, включително и в производствата за налагане на обезпечителни мерки, както и в производствата по обжалване на ревизионни актове неперсонифицираните дружества са приравнени на юридически лица. Т. е. за данъчни цели неперсонифицираните дружества /гражданските дружества, вкл. консорциума по чл. 276 от ТЗ/ следва да се разглеждат като самостоятелни правни субекти, които са носители на данъчни права и задължения.

По ЗДДС:

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.

Доколкото при създаване на неперсонифицирано дружество, внесено от съдружниците е за постигане на обща цел и не се дължи възнаграждение, то същото няма характер на доставка на

стока по смисъла на чл. 6, съответно на услуга по смисъла чл. 9 от ЗДДС (става въпрос по скоро за внасяне на права, доколкото трудно може да се говори за внасяне на услуга към момента на създаване на неперсонифицираното дружество). Това произтича както от факта, че няма насрещност на престациите, така и от липсата на възнаграждение.

Независимо от това дали стопанската дейност на неперсонифицираното дружество се извършва с или без общо имущество, всеки от съдружниците трябва да внесе нещо по аргумент на чл.358, изр. първо от ЗЗД. Вноските могат да бъдат парични и непарични. По своето естество непарична вноска /апорт/ може да бъдат движими и недвижими вещи, ценни книги, вземания, права върху интелектуална собственост (авторско право, патент, ноу-хау, търговска марка и др.), услуга или бъдещ труд. Независимо от вида си, вноската трябва да бъде парично оценена и то към момента на създаване на неперсонифицираното дружество, тъй като това е пряко свързано с определяне на дяловете на участниците.

Услугите и бъдещия труд предоставени от съдружниците на консорциума съгласно договора за учредяване на консорциума са свързани с изпълнението на задачата, за която е създаден, така че за тях не е относим режима, който се прилага спрямо внесеното имущество. В този смисъл е и Решение от 29.04.2004 г. на Съда на европейските общности, Пети състав, по Дело C-77/01 E. de desenvolvimiento mineiro SGSP SA (EDM) срещу F. pública, според което извършените доставки в рамките на консорциума трябва да се разглеждат като обикновени доставки за целите на ДДС. Като основен разграничителен критерий в случая е поставено получаването на възнаграждение за извършената работа. Според С. за това което е възложено в рамките на консорциума на членовете не се дължи възнаграждение, но за сметка на това, за извършената работа над това, което им е определено, те получават възнаграждение. С оглед посоченото, когато доставки на стоки или услуги се извършват от участник в консорциума, същите следва да се фактурират на консорциума и, спрямо тях ще важат общите правила на ЗДДС. В общия случай това са доставки, които се реализират след подписване на договора за учредяване на консорциума.

В конкретния случай, когато е договорено, че за изпълнение на общата цел, не се ползват подизпълнители, а членовете на

консорциума, са подизпълнители по възложената от [община] процесна обществена поръчка, която е поета от гражданското дружество като Изпълнител, данъчните им взаимоотношения с консорциума следва да се документират и облагат по общия ред, т.е. като възмездна доставка на услуги между отделни стопански субекти. Това следва от механизма на действие на ДДС като косвен многофазен и некумулятивен данък, както и от принципа на неутралност на ДДС.

От тук следва, че когато гражданското дружество /консорциум/ начислява ДДС за извършените доставки на услуги по фактурите към възложителя на поръчката, то следва да ползва данъчен кредит по доставки от свои подизпълнители, включително и в случаите, в които това са участници в него. Датата на възникване на данъчното събитие, съгласно чл.25, ал.2 от ЗДДС, е датата, на която е прехвърлено правото на собственост върху стоката или друго вещно право, както и всяко друго право на разпореждане със стоката като собственик, или на датата, на която услугата е извършена. В случая, на извършване на услуги по СМР, датата на данъчното събитие се удостоверява със съответния акт за приемане на строителството, каквито безспорно представляват констативните протоколи, двустранно подписани, удостоверяващи приемането на работата по вид и обем.

Съгласно чл. 113, ал. 1 от ЗДДС всяко данъчно задължено лице - доставчик, е длъжно да издаде фактура за извършената от него доставка на стока или услуга или при получаване на авансово плащане преди това освен в случаите, когато доставката се документира с протокол по чл. 117. Фактурата се издава задължително не по-късно от 5 дни от датата на възникване на данъчното събитие за доставката, а в случаите на авансово плащане - не по-късно от 5 дни от датата на получаване на плащането /чл. 113, ал. 4 от ЗДДС/. Издаването на фактура в срока по чл. 113, ал. 4 от ЗДДС и отразяването ѝ в справката-декларация на основание чл. 124, ал 2 от същия закон е основно задължение на доставчика.

В случая е безспорно установено, че „К. Щ. Е. М.” Д. е осъществявало СМР услуги – изграждане на водопроводна мрежа на територията на [община], която е и възложител на обществената поръчка. Извършените СМР са приети от възложителя, като са подписани всички Акт/констативни протоколи, без забележки и са възникнали условията, предвидени в договора

за заплащането им.

Правилно ревизиращият екип е приел, че след като [община] е подписала издадените от изпълнителя Акт/констативен протокол за изпълнените СМР по основен Договор за изпълнение на обществена поръчка /договор за строителни услуги/ и активите са отразени в счетоводните ѝ регистри, се налага изводът, че е налице приемане от поръчващия на фактически изпълнените работи.

Установено е с писмени доказателства настъпването на данъчно събитие и съответно изискуемост на данъка за извършваните и предадени СМР, описани в Акт/Констативни протоколи, с които е предадена извършената работа в пълен обем. Последните са подписани от всички страни – участници в строителството, както и от приемащите работата. Освен това всички Акт/констативни протоколи /изготвени между Д. и [община]/ са подписани и от пета независима страна – строителен надзор, осъществен от [фирма]. Освен това, при ревизията е установено, че в по-късен етап [фирма] претендира получаване на сумите по Договор №115/01.07.2013 г. в пълен размер, чрез Арбитражен съд при Б.. Съгласно Решение от 20.12.2018 г., [община] е осъдена да заплати 11 972 587,12 лв., което още веднъж доказва, че ревизираното лице е извършило строителните услуги. Представени са и разрешения за ползване на строежите №СТ–05-1973/04.11.2015 г. за „Реконструкция/Рехабилитация на водопроводната мрежа на [населено място] с дължина 11 847 м“, №СТ–05-2309/12.12.2015 г. за „Реконструкция/Рехабилитация на водопроводната мрежа на [населено място] с дължина 9 921,95 м“, №СТ–05-1797/20.10.2015 г. за „Реконструкция/Рехабилитация на водопроводната мрежа [населено място] на север от главния път Ч. - Меричлери“ и „Реконструкция/Рехабилитация на водопроводната мрежа [населено място] на юг от главния път Ч. - Меричлери“.

Въз основа на безспорно установените факти в ревизионното производство и приложимия закон, правилно ревизиращите органи са приели, че на основание чл. 86 от ЗДДС е възникнало задължение за „К. Щ. Е. М.“ Д. да начисли следващия се за доставките данък върху добавената стойност, като издаде фактури към [община]. Правилно и законосъобразно с РА е прието, че данъчното събитие е възникнало при завършването на работата, към който момент данъкът е станал изискуем и за жалбоподателя

е възникнало задължение да издаде фактури и да начисли данък.

По ЗКПО:

Съгласно чл. 2, ал. 2 от ЗКПО за целите на този закон неперсонифицираните дружества се приравняват на юридическите лица.

Организирането на консорциумите като отделни данъчни субекти в българското данъчно законодателство предполага обособяване и на резултата, който се реализира посредством дейността, за нуждите на която те са учредени. От това логически следва, че резултатът от дейността на консорциума не трябва да се образува на ниво съдружници в консорциума, следователно съдружниците не би следвало да образуват печалба за услугите и стоките, които влагат като съвместно усилие, съгласно договора за консорциум. Що се отнася до операции между консорциума и съдружниците, надхвърлящи или намиращи се извън договореното, съгласно договора за консорциум, същите следва да се смятат за сделки между свързани лица (между данъчно задължено лице и съдружник в него) и за целите на данъчното облагане същите следва да се отчитат по пазарни цени.

Предвид гореизложеното, отделните участници /съдружници/ в консорциума не се облагат пряко за печалбите си, реализирани от дейността на същия. Тяхното облагане се реализира чрез разпределените от консорциума дивиденди (по см. на § 1, т. 4, буква „б“ от ДР на ЗКПО), чието данъчно третиране е регламентирано в чл. 27 и чл. 194 от ЗКПО, в зависимост от статута на съдружника – местно юридическо/физическо лице /търговец или не търговец/ или чуждестранно юридическо лице.

Следователно, отчитането на дейността /от гражданското дружество-консорциум, съответно дължимите данъци за тази негова дейност, съобразно изискванията на ЗКПО следва да бъде осъществено чрез и от името на консорциума, а не чрез съдружниците, които на практика осъществяват предмета на Договора за възлагане на обществената поръчка. За да съществува смисъл от данъчното третиране на неперсонифицираните дружества като самостоятелни данъчни субекти, в общия случай разходите на съдружниците, отговарящи на тази част от тяхната дейност, която те обединяват за постигането на обща цел, следва да се отчитат от консорциума по тяхната нетна стойност. В противен случаи, доколкото цялата дейност се осъществява чрез съдружниците, при правните

ограничения относно дейността на гражданските дружества, в тях никога няма да е възможно да се формира данъчна основа за облагане, която да отговаря на осъществяваната за постигането на общата цел дейност.

Издаваните първични документи /фактури или др./ от съдружниците към консорциума би следвало да обслужват нуждите на аналитичното счетоводство на последния, като от една страна служат като елемент за определяне на резултата от дейността му, а от друга, да отразят участието на всеки един от съдружниците в предвидените общи усилия, които трябва да положат съгласно договора за консорциум.

В процесния случай, е безспорно установено, че ревизираното лице, не е издало и осчетоводило извършените СМР и резултата от договорите за строителство, към 31.12.2013г., към 31.12.2014г. и към 31.12.2015г. Правилно ревизиращите органи са начислили за процесните периоди Данък по ЗКПО, като са приели, че е приета твърда цена по договор № 115/01.07.2013г., като в случая са приложили Н.-Договори за строителство. Приходите по договора, са измерени по справедливата стойност на полученото или подлежащото на получаване възнаграждение. В случая, е неоснователно възражението на ревизиращото лице, че не е налице плащане на спорните СМР, като това не е основание за неиздаването на фактури и неначисляването на данък по ЗКПО.

Правилно на основание чл. 78 от ЗКПО, ревизиращите органи са коригирали счетоводния финансов резултат за процесните периоди, със сумата на приходите и разходите, които е следвало да бъдат отчетени през текущата счетоводна година, но не са отчетени от данъчно задължено лице.

Въз основа на гореизложената фактическа обстановка и приложимия закон, съдът намира, че оспореният РА, не страда от пороци обосноваващи неговата отмяна като незаконосъобразен, поради което жалбата е неоснователна и като такава следва да бъде отхвърлена изцяло.

При този изход на делото, на основание направеното искане и чл. 161, ал.1 ДОПК на ответника следва да се присъдят разноските по делото – юрисконсултско възнаграждение, в размер на 18 765 лв., с оглед действителната правна и фактическа сложност на делото, определени в минимален размер, съгласно чл. 8, ал.1, Наредба № 1/09.07.2004 г., за минималните размери на адвокатските възнаграждения, които следва да бъдат заплатени от

жалбоподателя.

*Мотивиран от гореизложеното и на основание чл.160, ал.1 ДОПК
Административен съд София-град, Трето отделение, 63-ти
състав*

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „К. Щ. Е. М.” Д., ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 4, ап. 6, представлявано от С. П. С., срещу Ревизионен акт №Р-22220319000583-091-001 от 22.07.2020г., издаден от М. С. Х. – орган, възложил ревизията и М. Й. В. – ръководител на ревизията, в оспорената част на установените с него допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в общ размер на 1 389 272,41 лв. и лихви за забава в размер на 718 394,13 лв. за данъчни периоди: м.10.2014г. и м.08.2015г., както и допълнително установените задължения за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за 2013г., 2014 г. и 2015 г. в общ размер на 660 787,73 лв. и лихви за забава в размер на 309 648,06 лв., потвърден с Решение № 1707/09.11.2020г., изд. от зам. директора на Дирекция ОДОП на НАП, С..

ОСЪЖДА „К. Щ. Е. М.” Д., ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 4, ап. 6, представлявано от С. П. С., *да заплати* на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика” – С. при Национална агенция по приходите, С., сумата от 18 765.00 /осемнадесет хиляди седемстотин шестдесет и пет/ лева, представляващи съдебно-деловодни разноски в производството /юрисконсултско възнаграждение/.

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: