

РЕШЕНИЕ

№ 3508

гр. София, 26.05.2014 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 2 състав,
в публично заседание на 24.04.2014 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Милена Славейкова

при участието на секретаря Александра Ковачева и при участието на прокурора Кайнакчиева, като разгледа дело номер **10169** 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 Дружество по Закона за задълженията и договорите (Д.) “Консорциум Е. С.-Б.“, ЕИК[ЕИК] със съдебен адрес [населено място] 1606, [улица], вх.В, чрез Адвокатско дружество „Т., Т. и съдружници“ срещу РЕВИЗИОНЕН АКТ (РА) № [ЕГН] от 13.06.2013г., издаден от Е. А. В. - орган по приходите, възложил ревизията и Н. И. У. на длъжност „главен инспектор по приходите“ в ТД на НАП [населено място], потвърден с решение №1527 от 06.09.2013г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) [населено място] в частта, с която е отказано право на данъчен кредит (ДК) по фактури и протоколи, издадени от [фирма] в размер на 576 965.44 лв.

Жалбоподателят поддържа незаконосъобразност на РА поради допуснати съществени процесуални нарушения и неправилно приложение на материалния закон. Оспорва изводите на ревизиращите органи, че не е реален получател по процесните фактури, предвид спецификата на гражданското дружество по ЗЗД като данъчен субект и като субект на граждански и търговски правоотношения. Поддържа, че операциите, предприети от членове на консорциума (гражданско Д.) за взаимната обща дейност, не съставляват доставка по смисъла на ЗДДС, поради което приложение следва да намери чл.10, ал.2 ЗДДС – предоставяне на непарично вноски (апорт) от съдружниците. За тези парични вноски партньорите не издават фактури в полза на консорциума, тъй като не е налице доставка, поради което

консорциумът придобива правата и задълженията по тези доставки, респ. може да ползва данъчен кредит (ДК) за тях. Поддържа, че процесните доставки са пряко свързани с изпълнението на ангажиментите по договор с Министерство на финансите (МФ) №ДОГ-287 от 08.09.2010г. и попадат в обхвата на договора за консорциум. Жалбоподателят поддържа, че съдружникът [фирма] в изпълнение на договора за консорциум е извършил доставка по чл.10, ал.2 ЗДДС по процесните фактури и протоколи, но консорциумът може да ползва ДК по тях. Още повече, че консорциумът е ползвал процесните доставки за извършване на облагаеми доставки към МФ. Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт в оспорената част, като му присъди направените разноски.

Ответникът директор на Дирекция “ОДОП” – [населено място] оспорва жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Представителят на СГП изразява становище за неоснователност на жалбата.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №1300625 от 23.01.2013г. (стр.16 от делото), издадена от Е. А. В. на длъжност началник сектор „Ревизии” в Дирекция „Контрол” на ТД на НАП – С. е възложено извършването на данъчна ревизия на жалбоподателя от органи по приходите Н. И. У. и П. Н. Ц. за определяне на данъчните му задължения по ЗДДС за периода 01.10.2012г. – 31.12.2012г. в двумесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР на 28.01.2013г. съобразно чл.114, ал.1 ДОПК, т.е. в срок до 28.03.2013г. Със заповед №1302694 от 28.03.2013г. е удължен срокът на ревизията до 29.04.2013г. съобразно чл.114, ал.2, вр. ал.1 ДОПК. Заповедите са издадени във формата по чл.113, ал.1 ДОПК и са връчени на задълженото лице. В срока по чл.117, ал.1 ДОПК е издаден ревизионен доклад №1302694/13.05.2013г. от органите по приходите, определени в ЗВР, който съдържа реквизитите по чл.117, ал.2 ДОПК. В РД са направени констатации, че консорциумът е включил в дневника си за покупки доставки с предмет – радарна система за наблюдения и окомплектовка, услуги, транспортни услуги, плащания по договор, правни услуги, наем на МПС и др., които не били посочени като апортни вноски на съдружника [фирма] в консорциума, поради което последният не можел да упражни правото си на ДК по реда на чл.60, ал.1 и ал.2 ППЗДДС. Ревизиращите органи са приели, че между съдружника [фирма] е възникнала облагаема доставка по смисъла на чл.6/9 ЗДДС, но доставчикът [фирма], но консорциумът нямал право на ДК по фактурите, издадени от контрагенти към участника в консорциума [фирма]. От това следвало, че консорциумът не притежава данъчен документ, в който е посочен като получател по доставките в съответствие с изискванията на чл.114 ЗДДС по фактурите, издадени от следните доставчици: [фирма], „Т.“ САЩ, [фирма], Х. Франция, [фирма] „К. Р. Енд С.“, [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], издадени в полза на съдружника, общо в размер на 576 965.44 лв. Предмет на доставките е радарна система за наблюдения и окомплектовка, транспортни и други услуги, плащания по договор, правни услуги, наем на МПС и други. Единствените фактури, по които получател бел консорциумът, били издадени от [фирма] и от [фирма].

Р. доклад е връчен на представител на жалбоподателя на 16.05.2013г. съобразно чл.117, ал.4 ДОПК. Жалбоподателят е подал възражение вх.№53-00-1707 от 30.05.2013г. по реда на чл.117, ал.5 ДОПК.

Издаден е оспореният ревизионен акт №210-1302694 от 13.06.2013г., от органите по приходите съобразно чл.119, ал.2 ДОПК (изм. - ДВ, бр. 82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г.), с който са установени задълженията на жалбоподателя по ЗДДС съобразно чл.118, ал.1, т.1 ДОПК. Обсъдено е възражението срещу РА съгласно чл.120, ал.2 ДОПК, но същото е прието за неоснователно. В ревизионния акт компетентният орган по приходите е възприел изцяло констатациите на ревизиращия екип от РД.

РА е връчен на задълженото лице на 21.06.2013г. и оспорен с жалба по административен ред вх.№ 53-00-2212 от 04.07.2013г. В 67-дневния срок по чл.155, ал.1, вр. чл.146, ал.1 ДОПК (до 09.09.2013) е постановено решение №1527 от 05.09.2013г. на директора на Дирекция „ОДОП“ С.. Горестоящият административен орган е възприел мотивите на ревизиращите органи, че в представения договор за създаване на консорциум не е записано и не е видно, че описаните доставки на стоки и услуги са апортни вноски и същите съответстват на дела на всеки съдружник. Договорът на съдържал конкретни права и задължения, вменени на съдружниците, не бил вписан вида на дейностите, които ще извършва всеки от съдружниците, не било посочено имуществото, което ще бъде внесено за общо ползване с цел осъществяване на съвместна дейност. Жалбоподателят не бил представил доказателства за внесено имущество от страна на съдружника [фирма], както и доказателства, че доставките са пряко свързани с проекта, за който е учреден консорциума. Не бил налице и вътрешен документ, подписан от съдружниците, по силата на който извършените покупки са насочени, одобрени и приети от консорциума, както и, че същите са пряко свързани с изпълнението на проекта.

Решението е съобщено на жалбоподателя на 13.09.2013г. Жалбата вх.№53-00-958 от 24.09.2013г., по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена в срока по чл.156, ал.1 ДОПК, от легитимирано лице и срещу подлежащ на оспорване индивидуален административен акт, поради което е процесуално допустима.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

В настоящето производство и съгласно чл.160, ал.2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. По изложените вече във фактическата част на решението съображения съдът намира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентен по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.3 ДОПК орган по приходите, при спазване на установената форма по чл.120, ал.1 ДОПК. Липсват данни по делото в ревизионното производство да са допуснати съществени процесуални нарушения - такива, които са нарушили съществено правото на защита на жалбоподателя, или ако не бяха допуснати, биха довели до постановяване на акт с друго съдържание. Материалната законосъобразност на изводите на ревизиращите органи съдът следва да провери по повод на осъществявания съдебен контрол, доколкото спорът между страните е изцяло

правен – относно наличието на право на приспадане в полза на жалбоподателя на основание чл.60, ал.5 ППЗДДС, вр. чл.10 ЗДДС.

Между страните няма спор за факти: Консорциумът е неперсонифицирано дружество по чл.357 – 364 от ЗЗД, създадено от [фирма] и „Е. С.“ – дружество с ограничена отговорност, учредено и съществуващо съгласно словашкото законодателство с договор от 05.05.2009г. Видно от т.4 от договора за консорциум същият е създаден единствено и изключително с оглед проекта „Изграждане на интегрирана система за контрол и наблюдение на българо-турската граница и на координационен център съгласно И. годишна работна програма 2007 на Инструмент Ш., Цел 1, Мярка 3, Дейност 1, обект на открита процедура за възлагане на обществена поръчка, открита с решение №Р.-48 от 17.04.2009г. на Министерство на финансите. Съдът намира, че ревизиращите органи неправилно тълкуват същата разпоредба, в която е посочено, че договорът не предвижда други дейности, не създава съдружие или каквато и да било друга форма на юридическо лице. Разпоредбата от договора не следва да се тълкува изолирано от другите му разпоредби, още повече, че в същата клауза изрично е направено препращане към чл.2 от договора. Съдът приема въз основа на декларираната цел в чл.2 на договора, че консорциумът е създаден единствено за постигане на целта: „Изготвяне и представяне на тръжно предложение на МФ с цел възлагане на обществената поръчка“. В този смисъл декларираното в разпоредбата на чл.3 от договора за консорциум изключително широко разбиране за „полагане на разумни усилия от съдружниците за възлагане на проекта“ не следва да се тълкува като липса на предмет на договора за консорциум, а напротив – като воля между страните за постигане на общата цел с всички разумни усилия на добросъвестни търговски. Като се вземе предвид, че „доставка“ по смисъла на договора е „споразумението за доставки във връзка с проекта“, а „част от доставката“ е „доставките или услугите, извършени от която и да било страна в консорциума“, при декларирана единствена цел на създаване на консорциума – участие в процедура за обществена поръчка, открита с решение №Р.-48 от 17.04.2009г. на МФ и постигната воля между съдружниците за полагане на всички усилия за възлагане и изпълнение на поръчката, съдът приема, че доставката на стоки и услуги, свързани с изпълнение на горепосочения проект, договорени от всеки съдружник, се включват в предмета на договора за консорциум. В чл.5 от договора е посочено, че страните отговарят „заедно и поотделно“ за изпълнението на договора, като всяка една от страните отговаря за изпълнението на своята част от доставката и свързаните договорни задължения (чл.6 от договора).

С документ „Разпределение на дейностите“ към договора за консорциум са уредени задълженията на всеки от съдружниците във връзка с проекта, като за всеки от шесте основни дейности е отбелязано, че отговаря лидерът в консорциума [фирма].

Консорциумът е спечелил обществената поръчка, за което е сключен договор № ДОГ-287 от 08.09.2010г. с МФ с предмет: Изграждане на интегрирана система за контрол и наблюдение на българо-турската граница и на координационен център съгласно И. годишна работна програма 2007 на Инструмент Ш., Цел 1, Мярка 3, Дейност 1“.

Изцяло в подкрепа на изводите на съда за изключително широко участие на лидера в консорциума [фирма] в изпълнението на основните дейности, свързани с

проекта, е приетата по делото съдебно-техническа експертиза (СТЕ) от 16.04.2014г., изготвена от вещото лице инж. И. Е. И.. Установява се от СТЕ, че фактурите, издадени от [фирма] са част от „оптико-електронна система“ за ПСОС сегменти, съгласно рамково споразумение, сключено с [фирма]. Предмет на доставката от „Т.“ САЩ е „радарна система за наблюдение с окомплектовка“, по договора, сключен с [фирма]. Предмет на другите доставки са: консултантски услуги по поръчка [ЕГН] от „К. Р. Енд С.“, PR услуги, наемане на автомобил, куриерски и транспортни услуги. Установява се от т.6.1. на СТЕ, че описаното в т.5.1. и т.5.2 от експертизата оборудване („оптико-електронна система“ и „радарна система за наблюдение с окомплектовка“) е прието от комисия с протокол за приемане на доставките по етап 1, рег.№ 58271, екз.2 от 21.12.2011г. с възложител МФ, изпълнител „Консорциум Е. С. –Б.“ Д. и бенефициент ГД „Гранична полиция“. Вещото лице И. е формирало заключение, че доставките и монтажа, предмет на процесните фактури, са използвани от „Консорциум Е. С. –Б.“ Д. за изпълнението на договор № ДОГ-287 от 08.09.2010г. с МФ. Министерство на финансите е приело от „Консорциум Е. С. –Б.“ Д. изпълнението на етап 1, етап 2 и етап 3 от договор № ДОГ-287 от 08.09.2010г. посредством подписването на приемо-предавателни протоколи (стр.366-370 от делото).

Същите обстоятелства се установяват и от разпита на допуснатия по делото свидетел К. К. К.. Същият е служител на длъжност „ръководител проекти“ в [фирма], като консорциумът бил създаден с цел участие в държавна поръчка за изграждане на интегрирана сисмета за наблюдение на българо-турската граница. Свидетелят движел изпълнението на спечелената държавна поръчка, в която основно българското дружество [фирма] изпълнявало дейностите по проекта. Частта на словашкото дружество била свързана с разработка на специализиран софтуер съгласно договора за консорциум и документът за разпределение на отговорности. Договорите за доставка на материали и услуги с партньорски фирми били сключвани от [фирма] като участник в консорциума. Всички стоки и услуги били произведени и доставени във връзка със спечелената поръчка, тъй като се касаело за строго специализирани стоки – радари, висок клас камери, които не се продавали свободно и за които били издадени сертификати на крайния потребител ГД „Гранична полиция“.

Установява се от заключение на съдебно-счетоводна експертиза (ССЧЕ) по делото от 16.04.2014г., изготвена от вещото лице Е. К. Т., че за периода м.10 – м.12.2012г. консорциумът е получавал доставки чрез съдружниците, в случая чрез [фирма], като извършените доставки на стоки и услуги са във връзка с разпределението на задачите на съдружниците в консорциума. В консорциума, фактурите, издадени на името на [фирма], са осчетоводени като разходи по изпълнение на проекта, отразени са в дневниците за покупки и в СД по ЗДДС за периода и с тях е упражнено право на ДК в размер на 576 965.44лв. Фактурите са включени в протокол за трансфер (алокиране) на разходи № [ЕГН] от 31.10.2012г. и в опис на стоките и услугите, получени във връзка с правоприемство по чл.10 ЗДДС (Приложение №7 към чл.60, ал.5 ППЗДДС) вх.№10-53-00-2549 от 15.11.2012г. на НАП. Счетоводните операции по отразяване на фактурите в счетоводството на жалбоподателя указват отразяването им като разход по проекта след приключване на етапи 1, 2 и 3 и прехвърляне на разходите по фактурите от получателя [фирма] към консорциума. Съдът кредитира заключенията на СТЕ и ССЧЕ като компетентно

изготвени, неоспорени от страните и съответстващи на писмените доказателства по делото. При съвкупната преценка на всички горепосочени доказателства съдът приема, че доставките на стоки и услуги по процесните фактури с получател [фирма] са използвани от „Консорциум Е. С. –Б.“ Д. за изпълнението на договор № ДОГ-287 от 08.09.2010г. с МФ, поради което за жалбоподателя е възникнало право на ДК по същите доставки.

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. 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 неперсонифицираните 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 неперсонифицираното дружество и на търговското дружество, не могат да бъдат игнорирани за данъчното третиране на консорциума. 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 дължи 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 правоприемник 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.

При съвкупната преценка на всички доказателства по делото съдът приема, че на основание чл. 10, ал. 2 от ЗДДС жалбоподателя се явява правоприемник на всички права и задължения по ЗДДС във връзка с доставките на стоки и услуги, получени от съдружника „Е. Т. Б.” Е., включително и на правото на приспадане на данъчен кредит. В тази връзка становището на органите по приходите и на решаващия орган, че след като получател по процесните фактури е съдружникът „Е. Т. Б.” Е., то за Консорциума не възниква и няма право да упражнява правото на приспадане на данъчен кредит по същите фактури е направено при неправилно приложение на материалния закон. На основание чл.160, ал.1 ДОПК оспореният РА следва да бъде отменен като незаконосъобразен.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК на жалбоподателя следва да се присъдят направените по делото разноски, както следва: 50.00 лв. държавна такса, 730.00 лв. възнаграждения за вещи лица и 11989.31лв. адвокатско възнаграждение съгласно фактура №0...2649 от 01.10.2013г. и представен списък на разноските.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, I-во Административно отделение, 2-и състав

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалба на Дружество по Закона за задълженията и договорите “Консорциум Е. С.-Б.”, ЕИК[ЕИК] със съдебен адрес [населено място] 1606, [улица], вх.В, чрез Адвокатско дружество „Т., Т. и съдружници” **РЕВИЗИОНЕН АКТ (РА) № [ЕГН] от 13.06.2013г.**, издаден от Е. А. В. - орган по приходите, възложил ревизията и Н. И. У. на длъжност „главен инспектор по приходите“ в ТД на НАП [населено място], потвърден с решение №1527 от 06.09.2013г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) [населено място], с който е отказано право на данъчен кредит (ДК) по фактури и протоколи, издадени от [фирма] в размер на 576 965.44 лв.

ОСЪЖДА Дирекция „ОДОП”- С. да заплати на Дружество по Закона за задълженията и договорите “Консорциум Е. С.-Б.”, ЕИК[ЕИК] със съдебен адрес [населено място] 1606, [улица], вх.В на основание чл.161, ал.1 ДОПК разноски в размер на 12 769.31 лв. (дванадесет хиляди седемстотин шестдесет и девет лева и тридесет и една стотинки).

Решението може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: