

РЕШЕНИЕ

№ 4502

гр. София, 20.10.2011 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 14 състав, в
публично заседание на 26.09.2011 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Владимир Николов

при участието на секретаря Макрина Христова, като разгледа дело номер **2174** по описа за **2011** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е проведено по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс, вр. Закона за данък върху добавената стойност.

Делото е образувано във връзка с жалба от [фирма], против Ревизионен акт № [ЕГН]/06.12.2010 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП - С., потвърден в обжалваната част от директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – С., с Решение № 218/07.02.2011 г.

В настоящото производство жалбоподателят се представлява от редовно упълномощен адвокат, който поддържа жалбата и претендира възстановяване на направени за водене на делото разноски, за които прилага списък. Представя допълнително писмена защита.

Ответникът – директорът на Дирекция „ОУИ” – С., представляван от юрисконсулт оспорва жалбата. Подробни доводи излага в писмена защита. Желает присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. – ГРАД приема за установено от доказателствата по делото следното.

Извършването на ревизията на [фирма] е възложено с редовно издадени от началника на сектор „Ревизии”, Дирекция „Контрол” в ТД на НАП - С. заповеди - Заповед № 1005816/09.07.2010 г., изменена със ЗВР № 1007839/17.09.2010 г., за определяне на задължения по Закона за данък върху добавената стойност за периода от 01.03.2010 г. до 31.05.2010 г. След приключването ѝ е съставен Ревизионен доклад № 1007839/02.11.2010 г., срещу който е подадено възражение. Възражението е отхвърлено от определения със Заповед № К 1007839/02.11.2010 г. компетентен орган по

приходите, който издал оспорения РА № [ЕГН]/06.12.2010 г. С акта не е признато право на приспадане на данъчен кредит, начислен в издадени от [фирма], [фирма] и [фирма] фактури.

С Решение № 218/07.02.2011 г. директорът на Дирекция „ОУИ” – С. е отменил РА в частта, касаеща издадените от [фирма] фактури и е потвърдил акта в останалата част. Предмет на оспорване е частта от ревизионния акт, относно непризнат данъчен кредит по: фактура № 11/18.03.2010 г. с предмет: „материали – ел. инсталация”, издадена от [фирма], с данъчна основа 57 196, 78 лева и начислен ДДС – 11 439, 36 лева; издадени от [фирма] фактура № 1447/15.03.2010 г. (ДО – 488 957, 50 лева, ДДС – 97 791, 50 лева) и фактура № 1455/17.03.2010 г. с ДО 445 435, 20 лева и ДДС – 89 087, 04 лева.

В жалбата до Съда, както и в писмената защита са изложени подробни аргументи за незаконосъобразност на ревизионния акт. Като неправилни са определени изводите на органите по приходите и на ответника, с които е обоснован отказът да бъде признато правото на възстановяване на претендирания данъчен кредит.

Основният предмет на дейност на [фирма] през ревизирия период е бил свързан с изграждането на собствена офис – сграда в [населено място], местност „Център”, площад „Солни пазар”, на [улица], с площ от 3 470 кв.м. Непризнатият данъчен кредит е начислен във фактури, издадени във връзка с договор, с който [фирма] е възложило на [фирма] и [фирма], в качеството им на „временно създадена асоциация” извършването на строителномонтажни дейности в изграждащата се офис – сграда, като електроинсталации, механични инсталации, отопление, климатизация и вентилация. Ревизиращите са констатирали (РА, л. 56 от делото), че: договорът е без дата на сключване и с него не е разграничено, коя от фирмите, какво точно ще извършва. Признали са (РД – л. 82 от делото), че: дружествата – доставчици са регистрирани по ЗДДС, като [фирма] е регистрирано по реда на чл. 133 ЗДДС, чрез акредитиран представител [фирма]; доставчиците са издали процесните фактури, които попадат в обхвата на чл. 12, ал. 1 ЗДДС и са облагаеми с ДДС, а данъкът е бил начислен в предвидените срокове. Дефинирали са спорния въпрос като спор за това, дали двете дружества са доставчици на фактурираните услуги, с оглед представения тристранен договор, както и дали са изпълнени условията на чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС, т.е. данъкът да е начислен от доставчик – регистрирано по този закон лице. След като са анализирали представения им договор са обосновавали аргументирано крайното си заключение, че: фактурите са издадени във връзка със сделка с асоциация, която има характеристики на неперсонифицирано дружество по смисъла на чл. 357 ЗЗД” и е подлежала на регистрация по ЗДДС, но не е регистрирана, на основание чл. 101, ал. 1, т. 3 ЗДДС; фактурите е следвало да бъдат издадени от името на асоциацията, която обаче не е регистрирана, следователно данъкът по спорните фактури е бил начислен неправомерно и на основание чл. 70, ал. 5 ЗДДС е отказан данъчен кредит.

Решаващият административен орган – ответник в настоящото производство е възприел изцяло в решението си тезата на ревизиращите, като също е обвързал основанията за отказ да бъде признато право на данъчен кредит, с вида и характера на тристранния договор. По време на съдебното производство, по искане на жалбоподателя е изготвено и прието заключение на съдебносчетоводна експертиза (л.л. 172-179), което Съдът възприема изцяло, доколкото е основано на обективно установени данни, които не са спорни между страните.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. – ГРАД, в резултат на извършената проверка за законосъобразност, след обсъждане на събраните доказателства и на доводите на

страните, съобразно изискванията на чл. 160, ал. 2 ДОПК, формира следните правни изводи по съществото на спора.

Решение № 218/07.02.2011 г. на директора на Дирекция „ОУИ” – С., с което е потвърден РА в обжалваната част е валидно, като постановено в регламентирания в чл. 156, ал. 7, вр. чл. 155, ал. 1 ДОПК (преди изменението, ДВ, брой 14/2011 г.) срок. Жалбата до Съда, като подадена от пряко засегнатото юридическо лице в 14 – дневен срок от постановяването на решението отговаря на изискванията на чл. 156, ал. 2, ал. 3 ДОПК и е процесуално допустима, за да бъде разгледана по същество.

Основният спорен въпрос е правен. Предвид мотивите, изложени в Решение № 218/07.02.2011 г. на директора на Дирекция „ОУИ” – С. и мотивите на РД и на РА Съдът приема, че от страна на ответника не се оспорва реалността на документираните в процесните спорни фактури доставки, от гледна точка действително осъществяване предмета на тези доставки. Спорът се заключава в това, какъв е по своята същност тристранният договор, сключен между дружеството – жалбоподател от една страна, и издателите на спорните фактури от друга страна. Преценката за законосъобразността и правилността на отказа да бъде признато право на данъчен кредит е в зависимост от отговора на въпроса, налице ли са правни основания да се счита, че: за изпълнение на договора с [фирма] двете, отделно регистрирани по ЗДДС дружества – [фирма] и [фирма] задължително е следвало да се регистрират като гражданско дружество, по смисъла на ЗЗД; неизвършването на такава регистрация и издаване на спорните фактури от двете дружества поотделно, обосновава ли извод за неизпълнение на очертаните в специалния закон предпоставки за признаване на претендирано право на данъчен кредит.

Както отмененият ЗДДС, така и действащият понастоящем ЗДДС задължително предпоставят правото на приспадане на данъчен кредит от наличието на доказателства за реално извършена доставка на стока или на услуга. Данъчен кредит, по смисъла на чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за: получени от него стоки или услуги по облагаема доставка, а правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем (чл. 68, ал. 2). Ал. 5 на чл. 70 ЗДДС определя, че не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно. Съобразно чл. 25, ал. 6, т. 1 данъкът става изискуем за облагаемите доставки и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли на датата на възникване на данъчното събитие по ал. 2, т.е. датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. Дефиницията за облагаема доставка, дадена в чл. 12, ал. 1 е: „всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго”. Следователно, правото на приспадане на данъчен кредит възниква тогава, когато е възникнало данъчно събитие - получена (извършена) е доставка на стока, която (доставката) е облагаема. За да бъде даден отговор на въпроса, налице ли е реална доставка, на изследване подлежат именно горните елементи от фактическия състав на материалноправните норми. Естествено, на изследване подлежи също изпълнението на условието, което поставя чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС – доставчикът (доставчиците) регистрирани ли са били по реда на същия закон. Както стана ясно, отказът да бъде възстановен данъчният кредит е мотивиран в крайна сметка с това, че не е било

изпълнено изискването на чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС, тъй като, според ответника доставчиците [фирма] и [фирма], определени в договора като „временно създадена асоциация” задължително е следвало да се регистрират като дружество по ЗЗД, на основание чл. 101, ал. 2, т. 3 ЗДДС, именно защото са действали в отношенията си с [фирма] като асоциация – неперсонифицирано дружество.

Разпоредбите на чл. 101 ЗДДС определят процедурата, както за задължителна регистрация по ДДС, така и за регистрация по избор. Точка 3 на ал. 2 уточнява, че заявление се подава „от лице с представителна власт, съгласно учредителен договор, когато данъчно задълженото лице е неперсонифицирано дружество или осигурителна каса”. Текстът на ал. 2: „заявлението се подава” означава, че разпоредбата само определя изискванията по отношение представителната власт на лицата, които може да подават заявления за регистрация, но не бива да се тълкува в смисъл, че въвежда изискване за задължителна регистрация на „данъчно задълженото лице - неперсонифицирано дружество или осигурителна каса”- т. 3. Категориите лица, които са задължени да се регистрират са определени в чл. чл. 96 – 99, вкл. Сред тези категории не попадат неперсонифицираните дружества, следователно, дори да бъде прието, че т. нар. „асоциация” между [фирма] и [фирма] представлява сдружаване, по смисъла на чл. 357 и сл. ЗЗД, за това дружество не е съществувало задължение да се регистрира по ЗДДС. Липсват в ДОПК и в ЗДДС специални разпоредби за обща данъчна регистрация на чуждестранни неперсонифицирани лица и за задължителното им регистриране или за регистриране по инициатива на органите на приходите, за целите на ЗДДС.

Настоящият състав на решаващия съд споделя, но само по принцип разсъжденията на ответника (разбирай - тези на ревизиращите, на издателя на РА и на решаващия административен орган), които касаят договора за дружество, уреден в Глава XV ЗЗД (чл. чл. 357-364). Счита обаче, че с такива аргументи не може да бъде обоснован в процесния случай отказ да бъде признато заявено по реда на ЗДДС право на приспадане на данъчен кредит, както и че „асоциацията” между [фирма] и [фирма] не представлява сдружаване, по смисъла на чл. 357 и сл. ЗЗД. Очертаният в договора предмет – извършване на СМР, поръчани от [фирма] не дава основание да се приеме, че двете дружества са обединили дейността си за постигане на обща цел. Вярно е, че тристранният договор няма дата на сключване, но съпоставянето му с останалите доказателства (спорните фактури, протоколи и пр.) дава основание да бъде прието, че е действителен. Договорът представлява по същество такъв за изработка – чл. чл. 258 – 269 ЗЗД, като изпълнители са [фирма] и [фирма]. Изводът на ревизиращите, че тези дружества са създали помежду си асоциация е произволен и се основава само върху това, че в тристранния договор самите те са се определили като „временно създадена асоциация”. Нито в РД, нито в акта се твърди да е наличен отделен договор между тях, с който да се договорили да създадат дружество, което съответства по статут на такова по ЗЗД. Липсват каквито и да било данни, че тези фирми са преследвали и постигнали обща стопанска цел, включваща придобиването в обща собственост на активи. Характеристиките на дружеството по ЗЗД, за целите на счетоводната отчетност съответстват на тези, определени в Международен счетоводен стандарт 31, приет с Регламент (ЕО) 1126/2008 г. на Комисията, от 03.11. 2008 г., за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета. Стандартът се прилага при отчитането на дяловете в съвместни предприятия и при отчитането на активите, пасивите, приходите

и разходите във финансовите отчети на контролиращите съдружници в съвместното предприятие и на инвеститорите, независимо от структурите или формите, под които се извършват дейностите на съвместното дружество – т. 1. Според даденото в т. 3 на МСС 31 определение, съвместното предприятие е договорно споразумение, по силата на което две или повече страни се заемат със стопанска дейност, която подлежи на съвместен контрол. Както се каза, обективни данни за такива икономически взаимоотношения между [фирма] и [фирма] няма. Съдържанието на представеното от жалбоподателя по време на съдебното производство Частно споразумение от 26.02.2008 г. между тях също не разкрива воля за преследване на обща стопанска цел. Дружествата са координирали дейността си дотолкова, доколкото доставките, извършвани от едното са технически свързани с доставките на другото дружество. Видно е от фактурите, които са издали на жалбоподателя, че като доставчик по всяка една от фактурите е посочено отделното търговско дружество. След като ответникът не оспорва, че двете дружествата – доставчици са регистрирани по ЗДДС, издали са процесните фактури, с които са документирали облагаеми, по смисъла на чл. 12, ал. 1 ЗДДС доставки, а данъкът е бил начислен в предвидените срокове, следва да бъде прието, че не е начислен неправомерно. Представените по време на съдебното производство доказателства удостоверяват по убедителен начин, че доставките са били реално извършени и това не бе оспорено от ответника. Потвърди се също, че доставените от [фирма] и [фирма] стоки и услугите са използвани за целите на извършваните от регистрираното лице - [фирма] облагаеми доставки, за които последното има право да приспадне начисления ДДС, т. е., изпълнено е и условието на чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС.

В заключение, оспореният ревизионен е съобразен с установените в ДОПК процесуални правила, но е издаден в резултат на неправилно тълкуване и прилагане на относимите материалноправни разпоредби на ЗДДС и подлежи на отмяна. От страна на ревизираното дружество, по отношение на издадените от доставчиците [фирма] фактура № 11/18.03.2010 г. и [фирма] фактура № 1447/15.03.2010 г., фактура № 1455/17.03.2010 г. са изпълнени изискванията на ЗДДС, които им дават право да приспаднат от данъчните си задължения начисления в тези фактури ДДС.

Заявената от пълномощника на жалбоподателя претенция за присъждане на разноски за водене на делото се явява основателна, предвид изхода на спора. Ответникът следва да бъде осъден да заплати на [фирма] разноски по делото – 50 лева държавна такса, 300 лева внесен депозит за вещо лице, както и сумата от 9 804 лева възнаграждение на един адвокат, или общо 10 154 лева.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, ал. 2, чл. 161, ал. 1, ал. 2 ДОПК, Административен съд София - град, 14^{-ти} състав

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалбата на [фирма] в обжалваната част Ревизионен акт № [ЕГН]/06.12.2010 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП – С..

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” - С. при ЦУ на

НАП да възстанови на [фирма], ЕИК:[ЕИК] сумата от 10 154 лв. (десет хиляди, сто и петдесет и четири лева) направените разноси по делото и възнаграждение за един адвокат.

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

СЪДИЯ: