

ДОПЪЛНИТЕЛНО РЕШЕНИЕ

№ 2262

за изменение в частта за разноските

гр. София, 06.04.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 47 състав, в публично заседание на 09.03.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Катя Аспарухова

при участието на секретаря Евелина Пеева, като разгледа дело номер **10720** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

В производството с решение №4746 от 27.08.2020г. по дело №10720/2019г. като неоснователна е отхвърлена жалбата на [фирма] срещу ревизионен акт №22002218003087-091-001 от 24.01.2019г. в частта му потвърдена с решение №1258 на директора на дирекция „ОДОП“ за отказаното право на данъчен кредит в размер на 9 231,52лв. за фактури, издадени от [фирма] за данъчен период м.04.2017г., както и е осъден жалбоподателя да заплати на НАП 791лв. юрисконсултско възнаграждение. Решението не е влязло в сила, тъй като е предмет на касационно обжалване, но с разпореждане №16932 от 30.11.2020г. на Председателя на I о. на ВАС делото е върнато на АССГ за произнасяне по молбата на жалбоподателя за допълване на решението и за изменение на същото в частта му по разноските.

В съдебно заседание – молителят не се представлява, както и ответникът, който чрез юрк.С. представя писмени доказателства- АПВ от 20.08.2019г., решение №1874 от 06.11.2019г. за отмяната му и новия АПВ от 03.12.2019г..

СЪДЪТ намира следното:

С молба от 12.10.2020г. жалбоподателят е поискал от АССГ:

1. Да прекрати производството в частта, в която РА е отменен с постановеното решение на директора на „ОДОП“ след подаване на жалбата и касаеща задължение в общ размер от 7 887,52лв. за данъчни периоди м.08, 09 и м.10.2016г.
2. Да се произнесе по оспорването на РА в частта за установените задължения за ДДС и лихви за периода м.05.2017г..

3. Да се произнесе по оспорването в частта, с която е извършено незаконосъобразно прихващане на сумата от 10 563,70лв. представляваща подлежащ на възстановяване ДДС за м.04.2017г.

4. Поискано е да се допълни решението и в частта му за разноските – като се присъдят на жалбоподателя разноски в размер на 2 829,41лв. съразмерно на оттеглената част на РА –каквато хипотеза се релевира, че има с отмяната на РА в съответната част.

С оглед изложеното СЪДЪТ констатира, че жалбата срещу РА до съда е подадена чрез ответника и е входирана с вх.№53-04-779 от 16.07.2019г. като преди препращането ѝ до съда на 17.09.2019г., входирана с вх.№28470 на АССГ на 25.09.2019г., ответникът по реда на административното оспорване, което е задължително е постановил своето решение №1258 от 22.07.2019г., с което е отменил РА за дължимия ДДС м.08, м.09 и м.10.2016г. и в останалата част е потвърдил РА.

С оглед посоченото решение и жалбоподателят изрично с молба от 21.10.2019г. на л.203 е заявил, че поддържа жалбата си само в частта, с която е потвърден РА. В останалата ѝ част-макар да не я поддържа -е поискал от съда да прекрати производството поради оттегляне на РА, за каквото е била счестена отмяната от по-горестоящия орган с цел да му се присъдят разноски.

Доколкото обаче има изявление, че поддържа изцяло предявената жалба –то СЪДЪТ намира, че въпреки противоречивите изявления с цел да се постигне прекратяване, поради оттегляне, предвид крайното искане присъждане на разноски – то съставът не се е произнесъл в цялост по жалбата.

I. Жалбата срещу РА и в отменената му част е налице, доколкото с молбата си изрично оспорващият го заявява и най-вече не я оттегля, но няма недопустимост на производството, поради оттегляне на акта от издателя му, а има недопустимост, поради липса на правен интерес-чл.159, т.4 от АПК, поради отмяната на РА от по-горестоящия орган. На посоченото основание следва да се прекрати като недопустимо производството в посочената част, където разноски на оспорващия не се присъждат, тъй като няма оттегляне на акта. Същият не е оттеглен от издателя си, а е отменен преди да се образува съдебното производство, по реда на упражнени административен контрол. Разноските в това производство, ако са направени напр. за адвокатско възнаграждение – подлежат на обезвреда по реда на ЗОДОВ. В този смисъл е съдебната практика. /напр. Решение № 8198 от 04.07.2016г. на ВАС, Трето отделение, постановено по адм. дело № 8411/2015; Решение № 15285 от 10.12.2020г. на ВАС, Трето отделение, постановено по адм. дело № 2551/2020г.; Решение № 14133 от 22.10.2019г. на Трето отделение на ВАС, постановено по адм. дело №1563/2019г..

Следователно и искането за присъждането на разноски от 2829,41лв., е неоснователно и следва да се отхвърли.

II. В останалата част на молбата, че съдът не се е произнесъл по оспорването на РА в частта за установените задължения за ДДС и лихви за периода м.05.2017г.-се установява следното:

В жалбата изрично се оспорва РА в частта, с която е отказано право на данъчен кредит от 9 231,52лв. за данъчен период м.04.2017г., по който предмет се е произнесъл съдът. В действителност преди това в т.1 на жалбата има общо посочено, че е оспорва РА във всички части, в които са установени допълнителни публични задължения за ДДС и лихви, без конкретизация.

Видно от решение №1258/22.07.2019г. по административен ред е оспорен РА за

установените задължения за данъчни периоди м.08,09.10.2016г.и м.04 и 05.2017г..В обстоятелствената част на решението на стр.9 долу е посочено, че ревизията е за определяне на задължения за тези периоди вкл.м.05.2017г., като на стр.10 е посочено, че жалбата е неоснователна по отношение на отказано право на данъчен кредит в размер на 10 776,63лв. по фактури издадени от [фирма] за м.04 и м.05.2017г..

Видно от РА /л. 149/ за данъчен период м.04 е установено ДДС за възстановяване от 20 806,49лв., вместо декларира от лицето със СД сума от 30 038,01 ДДС, доколкото са внесени 10242,79лв., то подлежат на възстановяване само 10563,70лв..

Посочено е в РД, че при ревизията за този данъчен период не се признава правото на приспадане на данъчен кредит от 9231,52лв. по описаните 7 фактурите, издадени за периода от [фирма]. По този предмет се е произнесъл СЪДЪТ С РЕШЕНИЕ №4746 от 27.08.2020г..

НЕ СЕ СПОДЕЛЯ във връзка с този данъчен период искането за допълване на решението в частта за извършеното незаконосъобразно ПРИХВАЩАНЕ на сумата от 10 563,70лв..Тази сума е отразена в РД и РА и отразяването ѝ в таблицата е с оглед непризнатото право на данъчен кредит, декларираната за възстановяване сума от РЛ и подлежащата на възстановяване. При евентуална отмяна на РА пълна или частична за този данъчен период и тази сума ще подлежи автоматично на корекция. В тази част РА няма самостоятелен характер, а зависи от тази констатация за непризнато право на данъчен кредит в размер на 9231,52лв., която понастоящем е предмет на касационно оспорване.С оглед изложеното в тази част искането за допълване на решението ТРЯБВА ДА СЕ ОТХВЪРЛИ като неоснователно.

III.

ПО ПОСТАНОВЯВАНЕТО НА ДОПЪЛНИТЕЛНО РЕШЕНИЕ:

Съдът, в частта, която подлежи на допълване констатира от РА и РД, че за данъчен период м.05.2017г. е установено ДДС за възстановяване от 56 364,08лв., като декларирана от РЛ сума по СД е 57909,19лв.. Видно от РД- за този период не се признава на основание чл.68, ал.1 т.1 и чл.69 от ЗДДС във връзка с чл.6 и чл.9 правото на възстановяване на ДДС в размер на 1544,11лв. по 2 фактури, издадени от [фирма]. В тази част на жалбата няма произнасяне, поради което СЪДЪТ следва да се произнесе с допълнително решение:

СЪДЪТ намира и в посочената част РА за постановен от компетентен орган, в производство без процесуални нарушения, както и в съответствие с материално-правните норми на чл.68 и чл.69 от ЗДДС. Отказано е право на данъчен кредит общо в размер 1 545,11лв. по фактура №114 от 13.04.2017г., издадена от [фирма] с предмет транспорт с ДО 4107,24лв. и ДДС 821,45лв., както и е отказано право на данъчен кредит по фактура №118 от 21.04.2017г., също с предмет транспорт с ДО 3618,29 и ДДС 723,66лв..

В РД е посочено, че плащания няма, че в с договорите за превоз е поето задължение на превозвача да превози стоките до определено място. Констатирано е, че има издадени транспортни документи, но превозът не е извършен от доставчика въпреки, че за реалността на сделката РЛ се позовава на претенции за заплащането на услугата с поисканото обезпечаване на бъдещи иски от доставчика срещу РЛ – ч.гр.д№9394/17 на СГС, но което искане е оттеглено впоследствие и делото е прекратено. В РД е отбелязано за фактури №114 и 118, че са отразени в дневник покупки на [фирма], но не са декларирани в дневниците за продажби на [фирма] вкл. доставчикът не е подавал информация по ЗДДС след м.01.2017г., не е декларирал

доставки, deregистриран е от 04.07.2017г.. Също на 23.02.2017г. едноличният собственик на капитала И. Б. е продал дяловете си на Р. Р., жител на кв.Факултета и управител на 23 deregистрирани дружества със задължения към бюджета в особено големи размери. Маркирано е, че няма уведомления по чл.62, ал.5 от КТ т.е. няма кадрова обезпеченост при доставчика. Дружеството не е представило документи, не са дадени обяснения и не се намира на адреса на управление. РЛ е уведомено, че няма отговор от доставчика и е помолено за съдействие, което не е оказано.

За органите по приходите не е било спорно, че има фактури, към тях заявки-договори, ЧМР, митнически декларации, инвоиз фактури. Потвърждение на получателя, че е получил превозената стока. Следователно –спорният въпрос не е дали превоза е извършен дори и при пълно съвпадение на превозените стоки /което не се установява безспорно дори от СЕ/, а дали по фактури №114 и 118 е осъществен превоз от [фирма]. В потвърждаващото решение за част от фактурите, сред които и процесните е посочено, че не може доказан превоз да се обвърже с последващите доставки от „Х. България“ към „А Л.“ вкл. и защото РЛ ползва други дружества за транспортни услуги /напр. за данъчен период м.05.2017г. има декларирани транспортни услуги от [фирма]/.

Ответникът е приел доставките за привидни, извършени само за да се създаде погрешна представа у трети лица, че са реализирани, като всъщност не е така. РЛ е знаело, че доставчикът няма възможност да осъществи доставките. Посочено е, че доставчикът не разполага с възможността да реализира доставките, а самият той е ползвал транспортни услуги, предоставени от [фирма]. За периода от 01.04.2017г. до 31.05.2017г. е предоставило на [фирма] 13 транспортни услуги. Има назначени в първото ТД 23 лица, като за периода от 01.03. до 31.05.2017г. са предоставени 29 транспортни услуги.

Съдът напълно споделя изложените изводи за симулация по доставките, фактурирани с фактури №114 и №118. Има изпълнение, но не и от процесният доставчик, а от друго дружество. От заявките към превозите –макар към момента да е управител на дружеството Р. Р., същият не е вписан като представляващ, нито е подписал документите, а във същите фигурира предходният управляващ И. Б. и печата е на „Х. порт Транспорт“, с което дружество е и осъществявана кореспонденция по ел.път. Също заявките от [фирма] са с грифа на [фирма] и е посочен адреса на дружеството. Не са заплатени задълженията по фактурите. Правилно и доставчикът е прието в решението на ответника, че следва да се третира като „липсващ търговец“ по смисъла на Регламент 1925/2004 -чл.2 §.1, а именно „лице регистрирано като данъчнозадължено за целите на ДДС, с намерение измамно да за придобива /доставя стоки и услуги без да внася ДДС“. Обосновано е било отбелязано, че РЛ е било наясно с тази структура, тъй като прави превод по сметка на друго ТД. Правилно не кредитирал и протокола за прихващане, тъй като отново липсва подпис на Р.Р., както и няма посочване на вземанията.

Направените доводи от жалбоподателя, че ЧМР доказва реалност на доставката–не са спорни, а както се визира въпросът е в авторството. Не се споделя допълнително изложените съображения към жалбата в молба от 27.02.2018г. на л.429, че приложеното ч.гр.д.9394/2017г. доказва реалност на сделките, след като има претенция от „Х. България груп“, тъй като това било признание, обективизиращо неизгодни факти, че дължи ДДС по фактури, които не е декларирал. Изложеното не е относимо, още повече искането е оттеглено и до производство по същество на тези

искове не се е достигнало. Единствено може да се констатира, че има искане за обезпечение по заявена, но оттеглена претенция за плащане.

Видно от фактурите в папка –приложение 7-с фактурата №114 е отразено извършен превоз от България до Франция, а с фактура №118- от Б. до България като са посочени и номерата на съответните превозни средства. Тези фактури са били предмет на заключението на в.л. Д. П. /което е анализирано приложените транспортни и митнически документи/. видно от същото на л.623 по фактура №114 от 13.04.2017г. е извършен транспорт от България до Франция с СТ 9824ВК, СТ 1381 ЕМ, както и по фактура №118 от 21.04..2017г. е осъществен превоз от Б. до България с МПС ВР 4010 ВР и ВР 0458 ЕВ. Посочено е, че превозитеу възложени на РЛ са превъзложени на подизпълнителя [фирма], а той от своя страна ги е превъзложил на „Е. Л.“ и „Г. Л.“. За фактура №114 е посочено, че транспортът е превъзложен на [фирма] като № на МПС във фактурата не отговаря на този в ЧМР. В таблица № 8 в.л. е анализирано тази последователност по отношение на посочените фактури – транспортът е възложен на [фирма] на 13.04.2017г. и 21.04.2017г. с фактурите №114 и №118 като е превъзложен на [фирма] с фактура от 20.04. и от 27.04.2017г., а от това ТД на 24.04.2017г. на [фирма] и по фактура №118 от 21.04.2017г. на [фирма] на 27.04.2017г. и превъзложен на „Л. П.“ на 28.04.2017г..Изрично в.л. в отговор на т.3 за фактура №114 сочи, че стоките са доставени и превоз е извършен. В отговора на задача 9 в.л. сочи, че за извършения превоза [фирма] е получило заявката от [фирма].

Следва да се има предвид, че както в постановеното вече решение, така и в допълнителното СЪДЪТ намира за доказан извода, че стоките са изпратени, превозени и доставени, но не и от доставчика, който е фактурирал превоза. Дружеството е дерегистрирано, със сменен управител, с рисков профил и нов управител на други ТД с огромни задължения към бюджета, фактурите не са отразени в дневниците за продажби, няма и икономическа логика да бъде посредник като първи спедитор преди втория спедитор и така да оскъпи превоза. Самият доставчик след прехвърлянето на дружествените дялове на 23.02.2017г. няма никаква дейност, няма офис, няма служители, няма име в тази област, няма логика да бъде избран, няма механизъм как е избрано, няма кореспонденция с управителя му, поради което логически е необосновано да се използва [фирма], вместо да се използва директно превозвача или дори дружеството, на което [фирма] е превъзложило превоза т.е. [фирма]. Поддържа се извода в решението на съда, постановено вече, че ползването на спедитори не е забранено, но когато този превоз се превъзлага на няколко дружества се постановя въпроса за реалността на доставките по веригата, тъй като предмета се припокрива и се касае за сделки без предмет и съответно не пораждащи правно действие на основание чл.26, ал.2 от ЗЗД.

Следва да се има предвид, че съгласно чл.361, ал.1 от ТЗ – със спедиционния договор спедиторът се задължава срещу възнаграждение да сключи от свое име за сметка на доверителя договор за превоз на товар като може и сам да извърши превоза –/чл.362 ТЗ/, но обратното е недопустимо. Следователно спедиционният договор има за предмет сключване само на превозния договор, вкл. и услуги свързани с превоза, въз основа на което се формира и размера на възнаграждението за спедитора и именно тези съществени елементи от договорката между страните са налице, а не договор за превоз. Последният е регламентиран в чл.367 и сл. от ТЗ. Нормата на чл. 374 ТЗ регламентира превозвачът да носи отговорност за действията на

последващи превозвачи, поради което следва да се приеме, че и без да е възложено превозът може да бъде изпълнен и от друг превозвач, но в подобна хипотеза не се намират доставките. Изложеното е така, защото изначалните намерения на страните не са били да сключат договор за превоз, както и самият превозвач нито има МПС-а, нито персонал, нито логистика, нито органи, с които да изпълни поетите задължения. В тази връзка следва да се съобрази, че видно от чл.26, ал.2 от ЗЗД сред нищожните сделки са посочени и привидните договори. От друга страна, съгласно чл.17 от ЗЗД -ако страните прикрият сключеното между тях съглашение с едно привидно съглашение, прилагат се правилата относно прикритото, ако са налице изискванията за неговата действителност. Правилна е констатацията на органите по приходите, че има прикрита сделка, тъй като страните макар да са сключили договор за превоз са нямали намерение вкл. и възможност за това, тъй като самият доставчик няма капацитета да извърши каквото и да е сделка –не само превоза. Още повече след смяната на управителя от 23.02.2017г.. Следователно – налице е прикрит спедиционен договор, но това не означава, че по издадените фактури може да се ползва данъчен кредит. В този случай се прилага правилата на специалния закон –не само националните, но и общностните норми. Съгласно последните-правото на приспадане на данъчен кредит не следва безусловно от притежанието на редовна фактура. Споделя се изразеното в практиката на съдилищата становище, че въпросът за реалност на доставката, документирана с такава фактура, е основен при преценка налице ли е право на приспадане на данъчен кредит за тази доставка. Това следва от тълкуването на чл. 6, ал. 1, чл. 9, чл. 25, ал. 2 и ал. 6, чл. 68, т. 1 и чл. 69, ал. 2 от ЗДДС съвместно с пряко приложимите общностни норми - чл. 62, чл. 63, чл. 167 и чл. 168 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета. Притежаването на данъчен документ действително е условие за упражняване на правото на данъчен кредит и поради това разпоредбата на чл.226 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета въвежда строги изисквания за съдържанието на фактурата. Следва обаче да се отбележи, че законът въвежда не само условия за упражняване на правото на данъчен кредит, но и условия за възникването му – чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС, като **правопораждащият юридически факт е изпълнението на облагаема доставка, респ. възникване на данъчно събитие. В**

този смисъл – решение от 29.04.2004 г. по дело C-152/02, Пето отделение, съгласно което правото на приспадане на данъчен кредит следва да бъде упражнено през данъчния период, през който са изпълнени едновременно двете изискуеми от закона условия, а именно стоките да са били доставени или услугите – извършени и данъчнозадълженото лице да притежава фактура или друг аналогичен документ. Доколкото извършването на облагаема доставка е основният юридически факт, въз основа на които възникват съответните данъчно – правни последици, фактическото ѝ извършване е съществен елемент на доказването в ревизионните производства. В този смисъл е и практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС). Така в т. 31 от Решение от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 на СЕС се посочва, че за да се установи, че на основание доставки на стоки е налице правото на приспадане на данъчен кредит за съответното данъчнозадължено лице, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от лицето за извършване на облагаеми сделки. По - нататък в т. 32 се разяснява, че националният съд е задължен в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, за да определи дали съответното дружество може да упражни право на приспадане на основание на споменатите доставки на стоки. Ако в резултат от тази преценка се установи, че разглежданите доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани за целите на облагаемите сделки на съответното данъчно задължено лице, по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано (т. 33). В този смисъл и в мотивите на Решение № 7579 от 30.05.2012г. на ВАС по адм. дело № 9235/2011 г., О. отделение: "Изискването за наличие на реална доставка не е допълнително въведена формалност, а е предпоставка за възникване на данъчно събитие като предпоставка за дължимост на ДДС и съответно на право на приспадане на ДДС".

Следователно в конкретния случай са извършени процесуални действия за изясняване на всички относими факти и обстоятелства във връзка с документираните доставки, включително целите и резултатите от тяхното изпълнение. Съответно не е спорно, че ако се докаже реално осъществяване на доставките и изпълнение на останалите формални изисквания за признаване на данъчен

кредит, то може да му се откаже право на приспадане на данъчен кредит само при условие, че въз основа на обективни данни се установи, че ДЗЛ, което е получило стоките и услугите, основание за правото на приспадане, е знаело или е трябвало да знае, че с придобиването на тези стоки и услуги е участвало в сделка, която е част от измама с ДДС, извършена от доставчика или друг стопански субект, действащ нагоре или надолу по веригата от тези доставки или услуги (т. 40 от Решение от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 на СЕС).

Конкретно правилно е установено, че не следва да се ползва данъчен кредит по фактури №114 и №118 за превод, издадени от [фирма].

По новите представени доказателства АПВ №П-2222141935383-004-001 от 20.08.2019г. на л.724-същото касае РА в отменената част с решение №1258 и констатацията за възстановяване на ДДС от 9 749,75 т.е. касае друг данъчен период м.08.09 и м.10.2016г. -и е неотносимо.

Следователно – жалбата срещу РА, в частта, която е потвърдена за отказаното право на данъчен кредит по фактура №114 от 13.04.2017г., издадена от [фирма] с предмет транспорт с ДО 4107,24лв. и ДДС 821,45лв., както и е отказано право на данъчен кредит по фактура №118 от 21.04.2017г., също с предмет транспорт с ДО 3618,29 и ДДС 723,66лв. – е неоснователна и следва да се отхвърли.

V. В заключение –следва да се прекрати производството по жалбата срещу РА в частта, в която е отменен с решение №1258 на директора на ОДОП за установеното ДДС за данъчен период м.08,09 и 10.2016г., поради липса на правен интерес по чл.159, т. 4 от АПК. В тази връзка следва да се отхвърли като неоснователно и искането за присъждане на разноски от 2 829,41лв..Следва да се отхвърли също и като неоснователно искането за допълване на решение в частта на РА за извършено незаконосъобразно прихващане на сумата от 10 563,70лв. представляваща подлежащ на възстановяване ДДС за м.04.2017г.. Съответно по непроизнесената част от жалбата за данъчен период м.05.2017г. за отказано ДДС от общо в размер на 1544,11лв. по фактури №114 и №118, издадени от „Х. България група“Е. –следва жалбата като неоснователна да се отхвърли.

ВОДИМ СЪДЪТ

РЕШИ:

I.ОСТАВЯ БЕЗ РАЗГЛЕЖДАНЕ като недопустима, поради липса на правен интерес жалбата на [фирма] срещу ревизионен акт №22002218003087-091-001 от 24.01.2019г. в частта му отменена с Решение №1258 от 22.07.2019г. на директора на дирекция „ОДОП, за данъчни периоди м.08,09.10.2016г..

ПРЕКРАТЯВА като недопустимо производството по делото.

II.ОСТАВЯ БЕЗ УВАЖЕНИЕ искането за изменение на решението в частта му за разноските като се осъди ответната страна да заплати на жалбоподателя сумата от 2829,41лв..

III. ОСТАВЯ БЕЗ УВАЖЕНИЕ искането за допълване на решението в частта на РА за извършено прихващане на сумата от 10 563,70лв. представляваща подлежащ на възстановяване ДДС за м.04.2017г..

IV.ОТХВЪРЛЯ КАТО НЕОСНОВАТЕЛНА ЖАЛБАТА на [фирма] срещу ревизионен акт №22002218003087-091-001 от 24.01.2019г. в частта му потвърдена с решение №1258 от 22.07.2019г. за отказано право на данъчен кредит за данъчен период м.05.2017г. по фактура № №114 от 13.04.2017г., издадена от [фирма] с ДО 4107,24лв. и ДДС 821,45лв., както и по фактура №118 от 21.04.2017г., с ДО 3618,29 и ДДС 723,66лв..

Решението в част I и част II има характер на определение и може да се оспори с частна жалба депозирана в 7-дневен срок от съобщаването му чрез АССГ пред ВАС, а в част III и в част IV може да се оспори по същия ред с касационна жалба в 14-дневен срок.

Съдия: