

РЕШЕНИЕ

№ 5373

гр. София, 11.08.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 35 състав, в публично заседание на 12.07.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Силвия Мичева-Димитрова

при участието на секретаря Евелина Пеева, като разгледа дело номер **5650** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.158, вр. чл.150 и чл.151 от АПК, вр. §2 от ДОПК.

Образувано е по жалба на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], ул. Х. Ч., № 5, вх.А, ет.1, ап.2, представлявано от управителя Р. Д., чрез юрисконсулт Й. Г., против Ревизионен акт № Р-22221419003961-091-001/02.03.2020 г., издаден от Г. М. – началник на сектор – орган, възложил ревизията, и Ю. Т.-С. – главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 508/25.04.2023 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчноосигурителна практика“ при ЦУ на НАП – [населено място], с който са определени допълнителни данъчни задължения и се начислява данък по ЗДДС в общ размер на 11 455,25 лв. за данъчен период от 01.05.2019 г. до 31.07.2019 г. и в частта, в която е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 210,21 лв. по фактури, издадени от „Доверие Брико“ АД, „Аванти 777“ ЕООД, „Техномаркет България“ АД и „Ортотех“ ЕООД за данъчен период 01.05.2019 г. – 31.07.2019 г.

Жалбоподателят оспорва ревизионния акт. Счита, че същият е незаконосъобразен, издаден при съществено нарушение на процесуалните разпоредби на ДОПК и в противоречие с материалноправните норми на ЗДДС. Позовава се и на практика на Съда на Европейския съюз /СЕС/. Изразява несъгласие с извода на данъчния орган, че не за липса на спорните доставки, макар доказателствената тежест да е за органите по приходите. Иска се от съда постановяване на решение, с което да отмени

ревизионния акт и да му присъди направените по делото разноски. Представя и писмени бележки.

В съдебно заседание, редовно призван, жалбоподателят не се представлява.

Ответникът – директорът на дирекция ОДОП – С., чрез процесуалният си представител главен юрисконсулт С. М., оспорва жалбата, позовавайки се на фактическите и правни изводи, посочени в решението на директора на дирекция ОДОП и моли същата да бъде отхвърлена като неоснователна. Претендира присъждане на разноски за юрисконсултско възнаграждение.

СГП - уведомена за образуването производство, не изпраща представител в съдебно заседание и не встъпва като страна в производството.

Административен съд София-град, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост, взе предвид становищата на страните и на основание чл.160, ал.2 от ДОПК, въз основа на събраните по делото доказателства, провери законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт и прие за установено следното:

Жалбата е подадена в срока по чл.159, ал.1 от ДОПК, от надлежно легитимирано лице, срещу подлежащ на съдебно оспорване ревизионен акт, обжалван и потвърден по административен ред, поради което е процесуално допустима и следва да бъде разгледана.

Разгледана по същество е неоснователна по следните съображения:

Началото на ревизионното производство е поставено със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221419003961-020-001/25.06.2019 г., издадена от Г. И. М. – началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощен със Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С.. Със заповедта е възложено извършването на ревизия за установяване на отговорност на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], ул. Х. Ч., № 5, вх.А, ет.1, ап.2, представлявано от управителя Р. Д., за определяне задълженията на дружеството за данък върху добавената стойност по ЗДДС за периода от 01.05.2019 г. до 31.05.2019 г. Ревизията е следвало да завърши в тримесечен срок от връчването на ЗВР. Връчването е направено по електронен път /по реда на чл.29, ал.4, вр. чл.30, ал.6 от ДОПК/ на 29.07.2019 г. на обявения от жалбоподателя електронен адрес: sigma gold@abv.

Със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221419003961-020-002/23.07.2019 г., връчена електронно на 03.09.2019 г., е изменен обхватът на ревизията като е включен и данъчен период от 01.06.2019 г. до 30.06.2019 г.

Със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221419003961-020-003/13.09.2019 г., връчена електронно на 25.09.2019 г., е променен обхвата на ревизията като е добавен и данъчен период от 01.07.2019 г. до 31.07.2019 г.

Със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221419003961-020-004/28.10.2019 г., връчена електронно на 13.11.2019 г., и Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221419003961-020-005/27.11.2019 г., която също е връчена електронно на 03.12.2019 г., срокът на ревизията е продължен на основание чл.113, ал.3 от ДОПК, във връзка с чл.114, ал.2 от ДОПК първоначално до 29.11.2019 г., а с втората заповед - до 27.12.2019 г.

Всички заповеди са издадени от Г. И. М. – началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №

P-22221419003961-092-001/27.01.2020 г., връчен електронно на 27.01.2020 г. В срока по чл.117, ал.5 от ДОПК от страна на ревизираното лице не е депозирано възражение срещу констатациите в него.

Ревизията е приключила с Ревизионен акт /РА/ № P-22221419003961-091-001/02.03.2020 г., издаден от Г. И. М., началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и Ю. С. Т.-С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. Видно от представеното по делото Удостоверение за извършено връчване по електронен път в ИС „Контрол“ той е връчен на ревизираното лице на 02.03.2020 г. С него, за данъчен период м.05.2019 г. е определен резултат - ДДС за възстановяване в размер на 35 546,46 лв., при деклариран ДДС за възстановяване в размер на 41 076,94 лв.; за данъчен период м.06.2019 г. е определен резултат - ДДС за възстановяване в размер на 31 967,48 лв., при деклариран такъв в размер на 34 964,88 лв.; за данъчен период м.07.2019 г. е определен ДДС за възстановяване в размер на 27 514,68 лв., при деклариран такъв в размер на 30 652,23 лв.

Срещу констатациите и установяванията в ревизионния акт, в срока по чл.152, ал.1 от ДОПК е постъпила Жалба вх. № 53-06-2912/13.03.2020 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. № 23-22-535/01.04.2020 г. по регистъра на дирекция ОДОП С.. По нея директорът на Дирекция ОДОП се е произнесъл с Решение № 508/25.04.2023 г., с което издаденият РА е потвърден изцяло.

Срещу решението на директора на ДОДОП е постъпила Жалба вх. № 53-04-334/15.05.2023 г. при дирекция ОДОП – С. и вх. № 22346/14.06.2023 г. при Административен съд София-град. С нея ревизионният акт е оспорен по съдебен ред. Това очертава и предмета на настоящия спор.

Решаващият орган е постановил решението си въз основа на установените в хода на ревизията факти и обстоятелства, обективирани в ревизионния доклад и изводите на ревизиращия екип, отразени в ревизионния акт.

Изводите на органите на органите по приходите, обективирани в ревизионния акт и ревизионния доклад, който на основание чл.120, ал.2 от ДОПК е неразделна част от първия, са направени след анализ на събраните в ревизионното производство писмени доказателства.

Събрани са данни за статута на дружеството и осъществяваната от него дейност. Установено е, че „СИГМА ГОЛД“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] е вписано в търговския регистър на Агенцията по вписванията на 10.12.2015 г. с наименование „СИГМА БРАЙС“ ЕООД, с управител и едноличен собственик на капитала Р. Н. Д. с ЕГН [ЕГН], който е негов управител и през целия ревизиран период. На 04.01.2016 г. в Агенция по вписванията - Търговски регистър е вписана промяна в името и дружеството вече се именува „С. Г.“.

Дружеството е с предмет на дейност: търговия с всякакъв вид стоки и услуги, търговско представителство, посредничество, реклама, консултантски услуги, транспортна дейност, хотелиерство, ресторантьорство, както и всяка друга дейност, която не е забранена от закона.

Ревизираното лице няма регистрирани клонове. При проверка в информационната система на НАП е установено, че то е свързано лице по смисъла на § 1, т.3 от ДОПК със следните дружества: ЕТ „РУМЕН ДАНАИЛОВ - П.С.В.“ с ЕИК[ЕИК], „АЯКС-РД“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „АРИС ГРУП РД“ ЕООД с ЕИК[ЕИК],

„ЛОГИСТИКА БГ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ЛОДЖИК СПЕД“ АД с ЕИК[ЕИК] и „КАРПЕТ КАЙ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК].

През ревизирия период основната дейност на дружеството е спедиторски услуги, включващи организиране и координиране осъществяването на превози на товари по заявки на товародатели или чрез посредничеството на други български и чуждестранни спедиторски фирми. Кода на основната икономическа дейност е 5229 „Други спомагателни дейности в транспорта“. То упражнява дейността си от офис, находящ се на адрес: [населено място], ул. Х. Ч., № 5, вх. А, ет.1, ап.2, собственост на управителя Р. Н. Д..

„СИГМА ГОЛД“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС, считано от 03.02.2016 г. - по инициатива на задълженото лице, независимо от реализирания облагаем оборот.

За извършване на основната дейност на дружеството не са необходими лицензи, други регистрации и разрешителни.

С цел установяване на факти и обстоятелства, релевантни за данъчното облагане, от страна на органите по приходите са изготвени искания за представяне на документи и писмени обяснения, връчени на обявения от лицето електронен адрес.

На основание чл.37, ал.3, чл.53 и чл.56, ап.1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/. Изискани са също: всички първични счетоводни документи, по които дружеството е получател за ревизирия период - 01.05.2019 г. - 31.07.2019 г.; всички първични счетоводни документи, по които дружеството е издател за периода 01.05.2019 г. - 31.07.2019 г.; банкови документи за извършени плащания и получени плащания за ревизирия период; свидетелство за регистрация на ЕКАФП и касови книги за ревизирия период; договори и анекси към тях, по които дружеството е страна, сключени или с действие за периода 01.05.2019 г. – 31.07.2019 г.; нотариални актове за изповядани сделки, предварителни договори за покупко-продажба на имоти, договори за строителство, за довършителни работи, за аренда, други предварителни договори, анекси и приложения към тях.; счетоводни документи: вторични счетоводни документи и регистри, осигуряващи синтетична и аналитична счетоводна информация за периода 01.05.2019 г. - 31.07.2019 г.; документи, съставени при извършени инвентаризации от дружеството на материални и нематериални дълготрайни активи за периода 01.05.2019 г. - 31.07.2019 г.; месечна оборотна ведомост за периода 01.05.2019 г. - 31.07.2019 г.; Хронология / Главна книга на всички сметки за периода 01.05.2019 г. – 31.07.2019 г.

От страна на ревизираното лице са представени всички изискани документи: Справка за налични ДМА - недвижими имоти - по образец - Приложение № 1; Справка за налични ДМА - моторни превозни средства - по образец - Приложение № 2; Справка за наличните активи / в т.ч. ДМА, различни от недвижими имоти и МПС / - по образец - Приложение № 3; Справка за краткосрочните и дългосрочните инвестиции - по образец - Приложение № 4; Справка за вземанията от трети лица - по образец - Приложение № 5; Декларация за ликвидни и изискуеми задължения към трети лица - по образец - Приложение N& 6; справки по приложен образец /справка недвижими имоти, справка автомобили и справка телефони и офис техника/; Декларация за местоположение на стоки, материали и продукция към настоящия момент по вид и количество; Декларация за упражняване на дейност с дата на започване и периода, през който е упражнявана всяка от тях; Декларация за стопанисвани обекти /собствени или наети /, от които се осъществява дейността - вид и точно

местоположение; Декларация за наличието на клонове в страната и чужбина; Декларация за свързани лица на дружеството по смисъла на & 1, т. 3 от ДР на ДОПК; Декларация за начина на финансиране на дейността на дружеството; Декларация относно приложими счетоводни стандарти, счетоводна политика и използвани програмни продукти през ревизирания период; Договор за счетоводно обслужване; Представени са също: Оборотна ведомост; Главна книга 501.; Главна книга 503.; Главна книга 504; Главна книга 602.; Главна книга 703; Главна книга 5031; Главна книга 5044; - Декларация за банкови сметки; Декларация за дейността; Договор за наем на МПр СВ 4643\А. Договор за счетоводни услуги; Договор с Ш. България ЕАД; Комплект по фактури, издадени от доставчици и клиенти, писмени обяснения от управителя на дружеството; договори с „ШЕЛ България“ ЕАД; рамкови договори с „Макро транс БГ“ АД, „Ноли норд“ ЕООД, Декларация за наличие или липса на ликвидни и изискуеми задължения към кредитори/доставчици - няма такива; Справка за транспорт по клиенти и доставчици; Справка за лично ползване на автомобили; Справка за лично ползване на недвижими имоти и др.

По време на ревизията са проверени всички документи, свързани с отчетността на извършените транспортни услуги от доставчиците на задълженото лице през периода 01.05. - 31.07.2019 г. Прегледана е всяка извършена услуга по транспорт на стоки, съдържаща данни за възложител – товародател; място на независима икономическа дейност на възложителя; дестинация, по която е извършена всяка услуга по транспорт на стоки /от кой товарен пункт до кой разтоварен пункт/; рег. № на транспортното средство; съответстващата международна товарителница за всяка дестинация, международен пътен лист; издаден инвойс и фактура на български език; за всяко едно МПС - маршрута, който е изминат /начална и крайна точка на съответната дестинация, дата на тръгване и дата на пристигане/; вид на товара; изминати километри; изразходвано гориво; копие на тахошайбите, дигитални карти на товарните автомобили и/или друг вид устройства за отчитане движението, изминатите километри и разхода на горивото и дестинацията на МПС; идентификация на шофьорите /три имена, ЕГН/; за всяко МПС - Справки от системата Frotcom за транспортното средство с подробен отчет със списък на всички гтътвания и отчет за използването на автомобила, които съдържат идентифициращи данни за транспортното средство за автомобилите; относно отчитане разходваното гориво - документи с които се отчита закупеното и изразходваното гориво, документи за платени такси (пътни такси, тол такси, винетки и др.), свързани с предоставените Ш. карти на транспортните фирми; относно ползван кредит за материали, услуги преглед на представените фактури; относно извършените транспортни услуги е изискана Справка за транспорта по клиенти и доставчици за периода м.05 - м.07.2019 г. Извършения преглед на оригинални документи в ТД на НАП С. е документирано с протокол Кд 73 № 1527239/11.12.2019 г.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на други задължени лица, подробно изброени в РД.

Направени са и множество проверки: в ИМ на НАП - относно регистрирани трудови договори в „СИГМА ГОЛД“ ЕООД и относно регистрирани ЕКАФП; в имотния регистър на Службата по вписвания - относно наличие на недвижими имоти на дружеството и на управителя; в информационния масив на КАТ - относно регистрирани МПС; в ПП V. 14 - за декларираните от ревизираното лице покупки и продажби за ревизираните периоди; във VIES системата - относно декларираните данни

от ревизираното лице и валидността на VIN номерата на чуждестранните контрагенти. Установено е, че ревизираното дружество прилага Национални счетоводни стандарти. Изготвя годишните финансови отчети съгласно изискванията на Закона за счетоводството, Национални счетоводни стандарти и Международните счетоводни стандарти. То прилага двустранна форма на счетоводно записване. Счетоводните сметки са водени аналитично. Спазени са изискванията на ЗСч и Н. относно заведените и използвани счетоводни сметки, както и кореспонденцията между тях. Счетоводното обслужване се извършва от „СТАНДАРТ ММ“ ООД с ЕИК[ЕИК] по силата на договор за счетоводно-административни услуги от 12.10.2017 г. ГФО не подлежи на одиторска заверка.

Закупените материали се отчитат по доставна стойност, включваща сумата от всички разходи по закупуването и преработката, както и от други разходи, направени във връзка с доставянето на стоково-материалните запаси. При потреблението им материалните запаси се оценяват по метод, утвърден от ръководството на дружеството, който обаче не може да бъде различен от методите, посочени в Закона за счетоводството. Приходите от всяка сделка се признават едновременно с извършените разходи за нея. Разходите се отчитат в следните основни групи - разходи за материали, за външни услуги, за амортизации, за заплати и други възнаграждения, за социални осигуровки и надбавки, за данъци, такси и други подобни плащания, за провизии от последващи оценки на активи, други разходи.

От представената оборотна ведомост за периода 01.05.2019 г. - 30.06.2019 г. са установени салдата по сметките на дружеството.

В хода на ревизията е установено, че основни доставчици на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД през ревизираните периоди са: „СТАРТ СПЕД“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „НОЛИ НОРД“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „МАКРО ТРАНС БГ“ АД с ЕИК[ЕИК] и „СТРИЙТ ТРАНСПОРТ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]. С тези дружества ревизираното лице има сключени рамкови договори, като доставчиците осъществяват вътрешен, вътреобщностен или международен транспорт посредством заявка от страна на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД. Съгласно подписаните договори за превоз на товари с тях „СИГМА ГОЛД“ ЕООД им осигурява Ш. карти за зареждане на гориво и заплащане на пътни и други такси в Европа.

От своя страна, „СИГМА ГОЛД“ ЕООД получава посочените Ш. карти от „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД с ЕИК[ЕИК], по силата на сключен Договор за предоставяне на Ш. карти. Изискванията на „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД за издаване на такива карти са наличие на определен брой карти и внесен гаранционен депозит за гарантиране на плащанията по кредитните лимити на всички карти.

Установено е, че всеки месец „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД изпраща фактурата заредено гориво, консумативи и платени такси на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД. На всяка позиция на фактурата има описано количество и стойност на зареденото гориво и номера на съответното превозно средство. Ревизираното дружество отчита платените горива, консумативи и такси, заплатени с Ш. карти, на база получените фактури от издателя на картите „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД. Впоследствие закупеното гориво се прихваща от задълженията на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД към превозвачите, за което има Споразумение за прихващане. За зареденото гориво извън територията на страната има подписан тристранен договор между „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, FDE A/S и „СИГМА ГОЛД“ ЕООД, според който, при закупуване на гориво от друга държава членка, платеният данък може да бъде възстановен при натрупване на определена

стойност на данък за възстановяване, различна за всяка държава-членка. FDE A/S възстановява стойността на данъка на „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД и същият се прихваща от задълженията на ревизираното дружество към „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД.

В хода на ревизията е установено, че в дневник за покупки на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД за ревизираните периоди са включени фактури за покупка на горива и такси с Ш. карти, с издател „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД по който е ползван данъчен кредит в общ размер на 11 455,25 лв. Предмет на доставките е закупено гориво от дружествата-превозвачи с Ш. карти, собственост на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД. Фактурите са придружени от справка за количество, стойност на зареденото гориво и регистрационен номер на съответното МПС. Съгласно представената към фактурите подробна информация, горивата са заредени на територията на Република България. Относно фактурите с предмет на доставката „Международни сервизни такси“, съгласно писмени обяснения от страна на задълженото лице, се отнася до сервизните такси за всяка една Ш. карта, които са определени в договора между „СИГМА ГОЛД“ ЕООД и „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД и приложенията към него. Отбелязано е, че таксите са неразделна част от обслужването на картите, които от своя страна са обвързани с конкретно превозно средство.

Съгласно представените в хода на ревизията споразумения за прихващане на насрещни задължения, подписани от „СИГМА ГОЛД“ ЕООД и дружествата-превозвачи, последните прихващат дължимото им възнаграждение за превоз на товари със своите задължения към ревизираното лице за предоставеното гориво и платени такси с предоставените им за ползване Ш. карти. Установено е също, че съгласно представените споразумения, „СИГМА ГОЛД“ ЕООД, в качеството си на възложител, разплаща от свое име, но за сметка на превозвача, ползваното гориво по предоставените Ш. карти. Извършването на посочените разплащания се урежда с отделен договор. Превозвачът от своя страна се задължава да възстановява на възложителя тези платени суми. Предоставянето за ползване на Ш. карти на възложителя за зареждане на гориво от превозвача е уредено в чл.1, т.1 от рамковите договори за превоз на товари.

Въз основа на събраните документи ревизиращите са приели, че регламентиранията отношения между „СИГМА ГОЛД“ ЕООД и дружествата-превозвачи представляват бартер по смисъла на чл.130 от ЗДДС, тъй като съгласно посочената разпоредба, когато има доставка, по която възнаграждението /изцяло или частично/ е определено в стоки или услуги, се приема че са налице две насрещни доставки като всеки от доставчиците се смята за продавач на това, което дава, и за купувач на това, което получава. Направили са извод, че в случая се касае за прехвърляне на собственост върху стока и извършена услуга /гориво и такси/ от страна на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД /в качеството му на доставчик/ към превозвачите /в качеството им на клиенти/.

Органите по приходите са приели, че доставката на гориво е доставка на стоки, по смисъла на чл.6 от ЗДДС, с място на изпълнение на територията на страната, съгласно чл.17, ал.1 от ЗДДС, тъй като фактическото предоставяне на горивото е в България. Таксите за обслужване на Ш. карти, според тях, представляват доставка на услуга по смисъла на чл.9, ал.1 от ЗДДС, с място на изпълнение също на територията на страната съгласно чл.21, ал.2 от закона, тъй като мястото, където е установен получателът, е в България.

Предвид горното, съгласно разпоредбата на чл.86, ал.1 и ал.2 от ЗДДС във връзка с чл.54, ал.1 от Правилника за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност

/ППЗДДС/, върху данъчната основа - стойността на зареденото гориво на територията на страната по фактурите, издадени от „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД към жалбоподателя, ревизиращите органи са начислили ДДС както следва:

- за м. 05.2019 г. в размер на 5 530,51 лв., върху данъчна основа в размер на 27 652,55 лв.;
- за м. 06.2019 г. в размер на 2 947,57 лв., върху данъчна основа в размер на 14 737,88 лв.;
- за м. 07.2019 г. в размер на 2 977,17 лв., върху данъчна основа в размер на 14 885,86 лв.

Отделно от горното, с ревизионния акт, за данъчни периоди м. 06.2019 г. и м. 07.2019 г., на жалбоподателя е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 210,21 лв. на основание чл.70, ал.1, т.2 от ЗДДС във връзка с чл.9, ал.3 от ЗДДС за доставки, документирани с 4 фактури, издадени от „ДОВЕРИЕ БРИКО“ АД с ЕИК[ЕИК], „АВАНТИ 777“ ЕООД с ЕИК [ЕГН], „ТЕХНОМАРКЕТ БЪЛГАРИЯ“ АД с ЕИК[ЕИК] и „ОРТОТЕХ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]. Предмет на доставките са покупка на ъглошлайф, алкохолни напитки, бонбони и ядки, пералня, индивидуални стелки.

Като са съобразили предмета на доставките и са ги съпоставили с основната дейност на ревизираното лице, органите по приходите са приели, че е налице хипотезата на чл.70. ал.1, т.2 от ЗДДС, според която право на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл.69 или 74, когато стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различна от икономическата дейност на лицето. Прието е, че закупените стоки, за доставката на които са издадени четирите фактури, са за дейности, различни от икономическата дейност на жалбоподателя или са за извършване на безвъзмездна доставка, поради което с РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по тях.

Горните изводи са възприети и от решаващия орган. Прието е, че документираните от жалбоподателя доставки на гориво в действителност представляват доставки на услуги, а не на стоки. Изложил е виждане, че горивото е родово определена вещь и съгласно чл.24, ал.2 от Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/, собствеността върху такива вещи се прехвърля с предаването им на купувача. Приел е, че горивото въобще не е предавано във фактическата власт на ревизираното дружество, поради което последното не е придобивало собственост върху него и следователно няма как да го е продало. Оттук е направено заключение, че в случая е налице доставка на услуга по смисъла на ЗДДС, тъй като ревизираното дружество е предоставило възможност на своите контрагенти да използват Ш. карти, а по същество тези услуги се изразяват на първо място, в закупуването на Ш. карти, което се предхожда от процедура по извършване на преценка относно платежоспособността на лицето - държател на Ш. Карта; на второ място: ревизираното дружество е предавало фактическата власт на тези карти на своите доставчици; и на трето място: ревизираното лице е заплащало задълженията по тези карти.

Решаващият орган е възприел извода на органите по приходите за наличие на бартер по смисъла на чл.130 от ЗДДС. Счел е, че в случая са налице две насрещни доставки, всяка от които представлява плащане по другата доставка, тъй като „СИГМА ГОЛД“ ЕООД не е потребявало горивото по издадените от „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД фактури, а го е предоставяло на превозвачите, които са извършвали транспортни услуги. С оглед на това е приел, че горивото, ведно с таксите е следвало да бъде префактурирано на превозвачите, като при липсата на такова префактуриране

правилно е начислен ДДС в размер на 20 % върху данъчната основа на зареденото гориво за процесиите периоди. Отхвърлил е като неоснователни възраженията на ревизираното лице, че тъй като не е лицензиран складодържател по смисъла на чл.92 от ЗАДС, не би могъл да префактурира гориво.

Относно доставките по 4-те фактури, издадени от „ДОВЕРИЕ БРИКО“ АД с ЕИК[ЕИК], „АВАНТИ 777“ ЕООД с ЕИК [ЕГН], „ТЕХНОМАРКЕТ БЪЛГАРИЯ“ АД с ЕИК[ЕИК] и „ОРТОТЕХ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], с предмет на доставките: покупка на ъглошлайф, алкохолни напитки, бонбони и ядки, пералня, индивидуални стелки, решаващият орган е приел, че жалбоподателят не е предоставил доказателства, че тези доставки не попадат в ограничението на чл.70, ал.1, т.2 от ЗДДС. Отбелязал е, че нито в хода на ревизията, нито пред него са ангажирани доказателства, че закупените стоки са вложени в икономическата дейност на ревизираното лице, поради което е приел, че изводите на ревизиращия екип са правилни и законосъобразни и е потвърдил ревизионния акт и в тази му част.

В хода на съдебното производство страните не са ангажирали нови доказателства.

При така така установените обстоятелства, настоящият състав на АССГ намира от правна страна следното:

Ревизионният акт, предмет на съдебно оспорване е издаден от компетентен орган /чл.119, ал.2 от ДОПК/ и в предвидената от чл.120, ал.1 и ал.3 от ДОПК форма. Съдържа всички реквизити съгласно чл.120, ал.1, т.1 – т.8 от ДОПК. Посочени са имената и длъжностите на издателите, номерът и датата на издаването му, данни за ревизираното лице, обхвата на ревизията и извършените действия в хода на ревизионното производство. Изложени са подробни мотиви и е формулирана ясна разпоредителна част, с която са определени задълженията на ревизираното лице. Дадено е разяснение за органа и срока на обжалване.

Фактическите констатации и правни изводи на РА са допълнени и конкретизирани чрез тези по приложения РД, съставляващ неразделна негова част съгласно чл.120, ал.2, изр.1 ДОПК. Съдържанието на ревизионния доклад съответства на законовата норма на чл.117, ал.2, т.1-10 от ДОПК и към него са приложени събраните от ревизията доказателства по чл.117, ал.3 от ДОПК. Възражение срещу РД, в срока по чл.117, ал.5 от ДОПК, не е заявено от ревизираното лице, поради което липсата на негово обсъждане в РА не е формален порок по чл.120, ал. 2, изр.2 от ДОПК.

Ревизионният акт и ревизионният доклад /а също: ЗВР и четирите ЗИЗВР/ са създадени като електронни документи по смисъла на чл.3, ал.1 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги /ЗЕДЕУУ/, подписани с валидни към съответния момент електронни подписи, положени в съответствие със ЗЕДЕУУ, за което са представени писмени доказателства, които не са оспорени от страните. Те са връчени по електронен път, което е видно от приложените удостоверения за връчване по електронен път в ИС „Контрол“.

Ревизионното производство е проведено без допуснати съществени процесуални нарушения. Образувано е съгласно чл.112, ал.1 от ДОПК със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221419003961-020-001/25.06.2019 г., издадена от Г. И. М. – началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощен със Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С.. Заповедта има задължителното съдържание по чл.113, ал.1, т.1 от ДОПК – ревизираното лице е конкретизирано с данните по чл.81, ал.1, т.2–5 от ДОПК; определени са поименно и подлъжностно ревизиращите органи по приходите; конкретизирани са ревизираните

задължения по ЗДДС и ревизирия период, който впоследствие е допълнен със ЗИЗВР № Р-22221419003961-020-002/23.07.2019 г. /с която е включен данъчен период от 01.06.2019 г. до 30.06.2019 г./ и ЗИЗВР № Р-22221419003961-020-003/13.09.2019 г. /с която е включен данъчен период от 01.07.2019 г. до 31.07.2019 г./; даден е 3-месечен срок за извършване на ревизията съобразно чл.114, ал.1 от ДОПК, който впоследствие е удължен със ЗИЗВР № Р-22221419003961-020-004/28.10.2019 г. и ЗИЗВР № Р-22221419003961-020-005/27.11.2019 г., издадени на основание чл.113, ал.3 от ДОПК, във връзка с чл.114, ал.2 от ДОПК.

Не е изтекъл преклузивният срок чл.109, ал.1, изр.1 от ДОПК.

За извършените действия, органите по приходите, в рамките на своята компетентност са изготвили протоколи в изискуемата от закона форма, които на основание чл.50, ал.1 от ДОПК се ползват с материална доказателствена сила относно отразените в тях обстоятелства. Спазени принципите за обективност, добросъвестност и право на защита, регламентирани в чл.3 и чл.6 от ДОПК и е изпълнено задължението по чл.37, ал.1 от ДОПК за служебно събиране на относимите доказателства и извършване на обективна оценка и анализ. От административната преписка е видно, че органите по приходите, в рамките на служебните си правомощия и компетентност, са изискали от ревизираното лице всички намиращи се у него писмени доказателства, относими към извършваната ревизия. Извършени са и необходимите справки в наличните информационни регистри. Ревизионният акт и приложеният към него ревизионен доклад съдържат подробно обсъждане на всички приобщени към административната преписка доказателства. От отразеното в тях по категоричен начин се изяснява кои факти са приети за установени и въз основана какви доказателства, както и следващите от това правни изводи. Действително, при издаването на РД не е спазен срока по чл.117, ал.1 от ДОПК, а РА е издаден след изтичането на срока по чл.119, ал.2 от ДОПК, но по-късното издаване на двата акта не е съществено процесуално нарушение, тъй като сроковете са инструктивни и неспазването им не пречи правото на защита на ревизираното лице. /Решение № 2946 от 28.02.2014 г. по адм.дело № 15415/2012 г. на ВАС, VIII отд., Решение № 9787 от 11.07.2014 г. по адм.д. № 5008/2014 г. на ВАС, VIII отд. и др./.

От изложеното следва, че оспореният ревизионен акт отговаря на изискванията на закона за материална компетентност на издателя му, процесуална законосъобразност и обоснованост. Затова съдът следва да обсъди съответствието му със материалния закон.

По делото е безспорно, че „СИГМА ГОЛД“ ЕООД е предоставило на транспортните дружества Ш.-карти за зареждане на гориво, заплащане на пътни, винетни такси и др. в страната и чужбина, където транспортните средства пътуват. За предоставените карти жалбоподателят има поодписан договор с „ШЕЛ България“ ЕАД. С Договор за ползване на услугата euroShell С. „ШЕЛ България“ ЕАД предоставя на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД правото да използва карти euroShell С., за да получава доставки от доставчиците в държавите, посочени в Приложенията към договора /съгласно т.2.1. от Раздел 2. Предмет на договора и издаване на карти на картодържателя/. Съгласно Приложение № 1 към ползване на услугата euroShell С., на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД са предоставени карти на автомобил, предназначени за използване от посоченото върху картата МПС, като всяка от предоставените карти осигурява заплащане на гориво, на пътни /тол/, винетни такси, единствено за конкретен автомобил с конкретен регистрационен номер. Тези карти са издадени на името на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД,

но в тях са вписани регистрационните номера на превозните средства, ползвани и включени в лицензите на транспортните фирми. По този начин транспортните фирми получават по-евтино гориво за осъществяването от тях курсове, тъй като за общото заредено количество гориво, „СИГМА ГОЛД“ ЕООД получава отстъпки от „ШЕЛ България“ ЕАД. Картите са издадени на влекачи, с които транспортните фирми изпълняват превози по заявки на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД. Съгласно споразуменията за прихващане, постигнати между „Сигма Голд“ ЕООД и превозвачите, при заплащане на стойността, по фактурите за извършените международни превози се приспада сумата за гориво и пътни такси, след което остатък се плаща към съответната транспортна фирма.

Органът по приходите е приел, че са налице основания за начисляване на данък, на основание чл.86, ал.1 и 2 от ЗДДС, във връзка с възникнало данъчно събитие по реда на чл.25, ал.1 от ЗДДС в размер на 11 455,25 лв. по неиздадени фактури за гориво на транспортни фирми в данъчните периоди м.05, м.06 и м.07.2019 г. Административният орган е начислил данък в размер 20% върху данъчната основа на зареденото гориво на територията на страната с доставчик „ШЕЛ България“ ЕАД при последващата реализация на същото към транспортните дружества, в качеството им на клиенти на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД.

Съгласно чл. 92 от ЗАДС, само лице, което притежава лиценз за търговия с акцизни стоки, в случая „горива“ или е лицензиран складодържател, може да извърши валидна сделка за доставка на такива акцизни стоки. Безспорно е, че дружество - жалбоподател не притежава лиценз за доставка или за търговия с горива, нито пък е лицензиран складодържател по смисъла на ЗАДС.

Спорният въпрос се свежда до това, дали за жалбоподателя са налице условията по чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС за упражняване право на приспадане на данъчен кредит, а именно: стоките и услугите, предмет на доставките, използват ли се за целите на извършвани от жалбоподателя последващи облагаеми доставки.

От значение за съществуването на спора е и анализът, изведен от СЕС в Решението от 10 ноември 2016 година по дело C-432/15 *Odvolach finapini meditelstvh* срещу *Pavlina Valbovb*, ECLI:EU:C:2016:855, по силата на който „...установеният в Директивата за ДДС режим на приспадане, цели да облекчи изцяло предприемача от тежестта на ДДС, който е дължим или платен във връзка с всички негови икономически дейности“. По този начин общата система на ДДС гарантира пълен неутралитет по отношение на данъчната тежест върху всички икономически дейности независимо от техните цели и резултати при условие, че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС /в този смисъл, са Решения от 14 февруари 1985г., *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, пг.19 и от 8 февруари 2007г., *Investrand*, C 435/05, EU:C:2007:87, т. 22/. В това отношение, наличието на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане е по принцип необходимо, за да се признае на данъчно-задълженото лице право на приспадане на ДДС, начислен върху получената доставка и за да се определи обхватът на това право /Решения от 8 юни 2000 г., *M. V.*, C 98/98, EU:C:2000:300, пи 24 и от 21 февруари 2013 г., *V.*, C104/12, EU:C:2013:99, пи 19/.

Правото на приспадане на ДДС, с който са обложени получените доставки на стоки или услуги предполага, че разходите направени за получаването им са част от елементите, формиращи цената на обложените извършени доставки, пораждащи

право на приспадане /Решения от 8 юни 2000 г., М. В., С 98/98, EU:C:2000:300, т. 30 и от 21 февруари 2013 г., В., С104/12, EU:C:2013:99, пи 19/.

Прието е обаче, че е налице право на приспадане в полза на данъчно-задълженото лице дори при липса на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане, когато разходите за въпросните услуги са част от общите разходи на това данъчно-задължено лице и като такива представляват елементи, формиращи цената на стоките или услугите, които то доставя. Тези разходи всъщност имат пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на данъчно-задълженото лице /в този смисъл е Решение от 8 юни 2000 г., М. В., С 98/98, EU:C:2000:300, т. 31 и от 21 февруари 2013 г., В., С 104/12, EU:C:2013:99, т. 20/.

Съобразно цитираните решения, определянето на съществуващата пряка и непосредствена връзка между дадена доставка на услуги и цялостната облагаема икономическа дейност, трябва да се направи от гледна точка на обективното съдържание на тази доставка на услуги, като не се изключва възможността да се вземе предвид и причината за съответната доставка.

В случая, във връзка с упражняваната от дружеството дейност същото ползва офис. Направило е покупки на стоки по фактурите, по които е отказано правото на приспадане на данъчен кредит. Тази доставка е била извършена за нуждите на облагаемата дейност на данъчнозадълженото лице, следователно, може да се приеме за пряко и непосредствено свързана с тази дейност.

Разпоредбите на чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС обуславят възникването на правото на приспадане на данъчен кредит от кумулативното осъществяване на елементите на регламентирания в ЗДДС сложен фактически състав, който наред с притежаването на данъчния документ, съставен в съответствие с изискванията на чл.114 и чл.115 от ЗДДС, включва и установяването на реалното получаване на стоките или извършването на услугите по облагаемата доставка - арг. от чл.6, ал.1 и чл.9, ал.1 от ЗДДС. В случая органите по приходите отчитат факта, че на „Сигма Голд“ ЕООД са издадени редовни от външна страна фактури за документиране на доставките. Основание за отказа на ревизиращите да признаят правото на данъчен кредит е схващането им, че се касае за доставка на услуги, а не на стоки, тъй като закупуването с Ш.-картите гориво не е предавано във фактическата власт на ревизираното дружество и последното не е придобивало собственост върху него.

Този извод е неправилен, доколкото и както се посочи по-горе, се касае за гориво, чиято цена е калкулирана в цената на извършваните от ревизираното лице дейности, т.е. то е вложено в основната му икономическа дейност и поради това правото на приспадане на ДДС, с който са обложени получените доставки предполага, че разходите направени за получаването им са част от елементите, формиращи цената на обложените извършени доставки, пораждащи право на приспадане /Решения от 8 юни 2000 г., М. В., С 98/98, EU:C:2000:300, т. 30 и от 21 февруари 2013 г., В., С104/12, EU:C:2013:99, пи 19/.

По изложените съображения настоящият съдебен състав намира, че в тази му част ревизионният акт е неправилен и незаконосъобразен и следва да бъде отменен, а именно: в частта, в която на определените допълнителни данъчни задължения за данък върху добавената стойност по ЗДДС в общ размер на 11 455,25 лв. за данъчни периоди от 01.05.2019 г. до 31.07.2019 г.

В частта относно отказаното право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на

210,21 лв. за доставките по 4-те фактури, издадени от „ДОВЕРИЕ БРИКО“ АД с ЕИК[ЕИК], „АВАНТИ 777“ ЕООД с ЕИК [ЕГН], „ТЕХНОМАРКЕТ БЪЛГАРИЯ“ АД с ЕИК[ЕИК] и „ОРТОТЕХ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], с предмет на доставките: покупка на ъглошлайф, алкохолни напитки, бонбони и ядки, пералня, индивидуални стелки, съдът се солидаризира със становището на административния орган.

Съдът, като взе предвид вида на стоките - предмет на спорните доставки, и ги съпостави с основната икономическа дейност, намери, че същите не обслужват последната. Не са представени доказателства в противната посока.

Съгласно чл.70, ал.1, т.2 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл.69 или чл.74, когато стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето. Ето защо съдът счита, че правилно и законнообразно на жалбоподателя е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактурите за тези доставки, а именно: в общ размер на 210,21 лв. за доставките от „ДОВЕРИЕ БРИКО“ АД с ЕИК[ЕИК], „АВАНТИ 777“ ЕООД с ЕИК [ЕГН], „ТЕХНОМАРКЕТ БЪЛГАРИЯ“ АД с ЕИК[ЕИК] и „ОРТОТЕХ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], с предмет: покупка на ъглошлайф, алкохолни напитки, бонбони и ядки, пералня, индивидуални стелки.

На основание чл.81 от ГПК във вр. с § 2 ДР на ДОПК съдът следва да се произнесе по претенциите на страните за присъждане на разноски.

На основание чл.161, ал.1 от ДОПК, предвид изхода на спора, на жалбоподателя се присъждат разноските по делото и възнаграждението за един адвокат за всяка инстанция съразмерно уважената част на жалбата, а на ответника се присъждат разноски съобразно отхвърлената част от жалбата, като на администрацията вместо възнаграждение за адвокат се присъжда за всяка инстанция юрисконсултско възнаграждение в размера на минималното възнаграждение за един адвокат. Съобразно това правило, на жалбоподателя, на основание чл.161, ал.1, изр.1 от ДОПК, вр. чл.8, ал.2, вр. чл.7, ал.2, т.3 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, се дължат разноски в размер на 1430,00 лв. за юрисконсултско възнаграждение. На ответника, също се дължи юрисконсултско възнаграждение в размер на 400,00 лв., определен на основание чл.161, ал.1, изр.2 и 3 от ДОПК, вр. чл.8, ал.2, вр. чл.7, ал.2, т.1 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г.

Мотивиран от горното, Административен съд София-град

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], ул. Х. Ч., № 5, вх.А, ет.1, ап.2, представлявано от управителя Р. Д., против Ревизионен акт № Р-22221419003961-091-001/02.03.2020 г., издаден от Г. М. – началник на сектор – орган, възложил ревизията, и Ю. Т.-С. – главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 508/25.04.2023 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчноосигурителна практика“ при ЦУ на НАП – [населено място], в частта в която е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 210,21 лв. по фактури, издадени от „Доверие Брико“ АД, „Аванти 777“ ЕООД, „Техномаркет България“ АД и „Ортотех“ ЕООД в данъчен период 01.05.2019 г. – 31.07.2019 г.

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22221419003961-091-001/02.03.2020 г., издаден от Г.

М. – началник на сектор – орган, възложил ревизията, и Ю. Т.-С. – главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 508/25.04.2023 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчноосигурителна практика“ при ЦУ на НАП – [населено място], в частта в която на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], ул. Х. Ч., № 5, вх.А, ет.1, ап.2, представлявано от управителя Р. Д., са определени допълнителни данъчни задължения и е начислен данък по ЗДДС в общ размер на 11 455,25 лв. за данъчен период от 01.05.2019 г. до 31.07.2019 г.

ОСЪЖДА „СИГМА ГОЛД“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], ул. Х. Ч., № 5, вх.А, ет.1, ап.2, представлявано от управителя Р. Д., ДА ЗАПЛАТИ на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при Централно управление на Националната агенция по приходите сумата от 400,00 лв. /четиристотин лева/, представляваща направени по делото разноски за юрисконсултско възнаграждение.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при Централно управление на Националната агенция по приходите ДА ЗАПЛАТИ на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], ул. Х. Ч., № 5, вх.А, ет.1, ап.2, представлявано от управителя Р. Д., сумата от 1430,00 лв. /хиляда четиристотин и тридесет лева/, представляваща направени по делото разноски за юрисконсултско възнаграждение.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: