

РЕШЕНИЕ

№ 39

гр. София, 05.01.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 74 състав,
в публично заседание на 12.12.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Младен Семов

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **8223** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от Данъчно-осигурителният процесуален кодекс/ДОПК/.

Образувано е по жалба на „Сигма Голд“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], вх. А ет.1, ап.2, представлявано от управителя Р. Д. срещу РА № Р-22221421005697-091-001/04.05.2022, издадени от М. С., началник на сектор, като орган възложил ревизията и Б. М., главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, в частта с която на жалбоподателя е отказано право на приспадане на данъчен кредит и са определени задължения по ЗДДС за данъчни периоди от м.06.2021г. до м.11.2021г., потвърден с решение № 1143 от 22.07.2022г. на Директора на Дирекция ОДОП – С. при ЦУ на НАП.

Твърди се, че оспорваният акт е постановен при пълно игнориране на представените от дружеството доказателства, необоснованост на изложените фактически констатации, нарушение на принципа на обективност съгласно чл.3 от ДОПК, както и постановено в нарушение на материалния закон.

Ответната страна – Директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП изразява становище за неоснователност на жалбата, с аргументи, аналогични с изложените в постановеното от него, потвърдително решение.

Административен съд София-град счита, че процесната жалба за редовна - в съответствие с изискванията за форма, съдържание и приложения, респ. в съответствие

с чл.158 АПК.

На следващо място, жалбата е подадена от лице с правен интерес срещу обжалваем по силата на чл.156 ал.1 ДОПК, акт в срока по чл. 149, ал. 1 от АПК и при липса на отрицателни предпоставки, съобразно чл. 159 АПК, поради което същата е допустима

По същество и с оглед очертаният предмет на спора, твърденията на страните, събраните доказателства и приложената административна преписка, съдът съобрази:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221421005697-020- 001/11.10.2021 г.,

връчена по електронен път на 19.10.2021 г.. изменена със Заповеди за изменение на

ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-22221421005697-020-002/17.12.2021 г. и ЗИЗВР №Р-

22221421005697-020-003/17.01.2022 г., връчени по електронен път, е възложено

извършването на ревизия на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД за определяне на задълженията

на дружеството по ЗДДС за данъчни периоди от 01.06.2021 г. до 30.11.2021 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/

№Р-22221421005697-092-001/25.03.2022 г., връчен по електронен път на 28.03.2022 г.

В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от ревизирия субект не е подадено писмено

възражение срещу констатациите в РД.

Ревизията приключва с РА №Р-22221421005697-091 -001/04.05.2022 г., издаден от М.

Й. С.. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП

С. - орган, възложил ревизията и Б. В. М., на длъжност главен инспектор по

приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен на 04.05.2022 г.

по електронен път.

В резултат на проведеното ревизионно производство с обжалвания РА е установен

ДДС за възстановяване общо в размер на 209 210,55 лв. при деклариран данък за

възстановяване общо в размер на 238 956.67 лв. за данъчните периоди от м. 06.2021 г.

до м. 11.2021 г. В таблица №3 на РА е извършено прихващане с изискуеми

задължения на дружеството общо в размер на 16 987.75 лв., в резултат на което е

установен ефективен данък за възстановяване общо в размер на 192 222,80 лв.

В хода на ревизията е установено, че основната дейност на дружеството през

ревизирия период е извършване на спедиторски услуги, включващи организиране и

координиране на превози на товари по заявки на товародатели или чрез

посредничеството на други български и чуждестранни спедиторски дружества.

Дейността са извършва в офис, находящ се на адрес в [населено място], [улица], вх.

А. ет. 1. ап. 2. Същият е собственост на управителя на дружеството Р. Н. Д..

За периода на ревизията счетоводната отчетност на дружеството се обслужва от „СТАНДАРТ ММ“ ООД. ЕИК[ЕИК]. Извършени са проверки в електронния регистър на НАП, при които е установено, че в дружеството са наети 16 лица по трудови правоотношения, от които 12 лица на длъжности „шофьор“, 1 лице на длъжност - ръководител на транспорт. 2 лица на длъжности - диспечер. 1 лице на длъжност - юриконсулт.

За установяване на факти и обстоятелства от значение за определяне на данъчните задължения по ЗДДС на жалбоподателя и обезпечаване на необходимите доказателства, в хода на ревизията са извършени процесуални действия и са събрани доказателства, отразени и коментирани в РД, представляващ неразделна част от оспорвания РА по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД са връчени три искания за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице /ИПДПОЗЛ/, в отговор на които са постъпили документи чрез електронна услуга в ЙЙР ИС Контрол на 09.11.2021 г. и 24.11.2021 г., подробно описани в констативната част на РД.

В хода на ревизията е изпратено искане за предоставяне на справка от регистър на АПИ за движението на конкретни МПС по пътната мрежа на Република България за периода от 01.06.2021 г. до 30.11.2021 г. Получен е отговор с предоставена информация за движението на изисканите МПС по пътната мрежа. От анализ на предоставените данни се констатира, че за периода, през който са извършвани международни превози с МПС с посочени регистрационни номера не са налични данни, че са били на територията на България.

С протокол №1838575 от 01.03.2022 г. е документирана извършена проверка на първични счетоводни документи, регистри, справки, търговска и банкова документация и счетоводна отчетност в ТД на НАП С., [улица].

С протокол №1838579 от 09.03.2022 г. е документиран проведен телефонен разговор със счетоводителя на дружеството И. Г., в който е потвърдено, че по връчено четвърто ИПДПОЗЛ с изх. №Р-22221421005697-040-004/01.03.2022 г., са предоставили 1/3 от изисканите копия на фактури, а останалата 2/3 от изисканите фактури описани

подробно във връчена справка няма да бъдат предоставени, както и няма да бъде осигурен достъп на ревизиращия екип до същите.

С протокол №18338580 от 09.03.2022 г. е документирано посещение на декларирания адрес за кореспонденция, с цел извършване на проверка на първичните счетоводни документи и счетоводната отчетност, както и събиране на доказателства - изискани фактури по връчено ИПДПОЗЛ с изх. №Р-22221421005697-040- 004/01.03.2022г.. за които от дружеството е декларирано, че няма да бъдат предоставени.

На 11.03.2021 г. на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД е връчена покана по чл. 103 от ДОПК с изх. №Р-22221421005697-177-001/11.03.2022 г. за извършване на корекция в дневника за покупки и справка-декларация за месец 05.2021 г., за неправомерно упражненото право на приспадане на данъчен кредит по фактура №[ЕГН]/20.05.2021 г. в размер на 3 459.33 лв. издадена от „РОЛПЛАСТ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]. Поканата е връчена на 14.03.2022 г. на деклариран електронен адрес. Сроктът за извършване на корекция е 28.03.2022 г. Такава не е била извършена.

След анализ на събраните доказателства с РА са констатирани основания за корекция на облагаемите доставки, по които дружеството е изпълнител /продажби/ и е начислен ДДС за тях.

В хода на ревизията е установено, че за изпълнение на транспортните услуги ревизираното лице ползва услугите на дружества подизпълнители - „СТАРТ СПЕД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „МАКРО ТРАНС БГ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „ТРАНС РАДИАЛ 2000“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Със същите жалбоподателят е сключил рамкови договори за превоз на товари, с които е договорено, че превозвачите ще действат като подизпълнители по договори за извършване на транспортни услуги, сключени между възложителя /ревизираното лице/ и съответното австрийско дружество /DSV ROAD A/SKORNMARKVE с VIN ATU22039309 и A&E SPEDITION с VIN ATU73528113/.

Съгласно двустранно подписаните договори жалбоподателят осигурява на дружествата превозвачи /„СТАРТ СПЕД“ ЕООД, „МАКРО ТРАНС БГ“ ЕООД и „ТРАНС РАДИАЛ 2000“ ЕООД/ Шел-карти за зареждане на гориво и заплащане на пътни и други такси в Европа. За целта „СИГМА ГОЛД“ ЕООД има подписан с „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, ЕИК[ЕИК] договор за предоставяне на ШЕЛ карти. Зареденото гориво се фактурира от „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, като всяка фактура съдържа

информация за количество и стойност на зареденото гориво и номер на превозното средство. Горивата по посочените фактури са заредени на територията на Република България.

През ревизираните периоди задълженото лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит за покупките на горива и такси - Шел карти по фактури, издадени от „САМ и Т“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, с начислен ДДС общо в размер на 9 149,40 лв., подробно описани на стр. 11-13 от РД.

Относно фактурите с предмет на доставка „Международни сервизни такси“ - съгласно обяснения от лицето, това са сервизните такси за всяка една ШЕЛ-карта, които са определени в договора на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД с „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД и приложенията към него. Таксите са неразделна част от обслужването на картите, които от своя страна са обвързани с конкретно превозно средство. Фактурите, издадени от „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД и „САМ и Т“ ЕООД, по които ревизираното лице е ползвало данъчен кредит, са във връзка със заредено гориво с Шел карта и такса за обслужване на същата от български дружества превозвачи, регистрирани по ЗДДС, които дължат насрещна престация за горивото и таксите към ревизираното лице.

„СИГМА ГОЛД“ ЕООД отчита платените горива, консумативи и такси, платени с Шел-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 съгласно Споразумение за прихващане. За зареденото гориво извън територията на страната има подписан тристранен договор между „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, FDE AJS и „СИГМА ГОЛД“ ЕООД, според който при закупуване на гориво от друга държава-членка платеният данък може да бъде възстановен при натрупването 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. За сумата на възстановения ДДС „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД издава документ Кредитна справка със знак „минус“. Разплащанията от спедиторските дружества към „СИГМА ГОЛД“ ЕООД се осъществяват в период от около 45-60 дена след месеца, за който е направен

транспортът, а често и повече, което рефлектира в същата посока и в разплащанията между „СИГМА ГОЛД“ ЕООД и превозвачите. По този начин транспортните фирми получават по-евтино гориво и други услуги, поради отстъпките които „СИГМА ГОЛД“ ЕООД получава от „ШЕЛ БЪЛГ АРИЯ“ ЕАД.

Поради горното ревизиращият екип е формирал извод, че в случая в отношенията между жалбоподателя и дружествата превозвачи /“СТАРТ СПЕД“ ЕООД, „МАКРО ТРАНС БГ“ ЕООД и „ТРАНС РАДИАЛ 2000“ ЕООД/ е налице хипотезата на бартер по смисъла на чл. 130 от ЗДДС.

Съгласно цитираната разпоредба, когато е налице 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 /чл. 130, ал. 1 от ЗДДС/. В ал. 2 на чл. 130 от ЗДДС е уредено, че данъчното събитие за доставките по ал. 1 възниква по общите правила на закона.

Фактурите, издадени от „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, по които ревизираното лице е ползвало данъчен кредит, са във връзка със заредено гориво с Шел-карта и такса за обслужване на същата от български дружества превозвачи, регистрирани по ЗДДС, които дължат насрещна престация за горивото и таксите към ревизираното лице. Видно от установените факти, разходите за гориво са за сметка на превозвачите и съответно трябва да им бъдат префактурирани от „СИГМА ГОЛД“ ЕООД.

В РА е посочено, че по смисъла на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС доставката на гориво представлява доставка на стоки. Съгласно разпоредбата на закона доставка на стоки по смисъла на ЗДДС е прехвърляне на право на собственост или друго вещно право върху стоката. Мястото на изпълнение при доставка на стоки се определя по правилата на чл. 17 от ЗДДС. Съгласно ал. 1 на същият член мястото на изпълнение при доставка на стока, която не се изпраща или превозва, е мястото, където стоката се намира при прехвърляне на собствеността или при фактическото предоставяне на стоката по чл. 6, ал. 2 от ЗДДС. Посочените фактури с предмет гориво са с място на изпълнения на територията на страната съгласно чл. 17, ал. 1 от с.з., тъй като фактическото предоставяне на горивото е в България.

По смисъла на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС таксите за обслужване на Шел-карти представлява

доставка на услуга. Съгласно разпоредбата на закона доставка на услуга по смисъла на ЗДДС е всяко извършване на услуга. Мястото на изпълнение при доставка на услуги се определя по правилата на чл. 21 от ЗДДС.

В тази връзка при ревизията са констатирани основания за корекция на данъчната основа на извършените доставки и на начисления данък.

Също така, след анализ на предоставените документи от ревизираното лице и съгласно посочената нормативна уредба е установено, че от страна на жалбоподателя няма издаден първичен счетоводен документ за стойността на предоставеното гориво, заредено на територията на страната, към българските дружества-превозвачи. В резултат на горното от страна на органите по приходите са констатирани основания за начисляване на данък в размер 20% върху данъчната основа на зареденото гориво на територията на страната с доставчици „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД и „САМ и Т“ ЕООД при последващата реорганизация на същите към транспортните дружества „СТАР СПЕД“ ЕООД, „МАКРО ТРАНС БГ“ ЕООД и „ТРАНС РАДИАЛ 2000“ ЕООД имащи качеството на клиенти на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД. Предвид гореизложеното и на основание чл. 86, ал. 1 и ат. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 54, ал. 1 от ППЗДДС, за ревизираните данъчни периоди от м. 11.2020 г. до м. 02.2021 г. е начислен ДДС в общ размер на 9 149,40 лв.

В хода на ревизията е установено, че лицето е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 831.81 лв. по издадени от него протоколи по чл. 117 от ЗДДС, с които е начислен данък като платец по чл. 82, ал. 2 от ЗДДС за получени услуги, свързани с ремонт и експлоатация на МПС от контрагенти от ЕС /в случая австрийски дружества/. Предмет на доставките са лепене на гума, лепена на брезент на товарен автомобил, репатриране, транспортни такси, диагностика и др., описани в РД на стр. 14-15

Съгласно представени договори за наем на МПС, сключени между „СТАРТ СПЕД“ ЕООД, „МАКРО ТРАНС БГ“ ЕООД и „ТРАНС РАДИАЛ 2000“ ЕООД, в качеството на наематели, и „ДАС ГРУП“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]. в качеството на наемодател, е вписано, че всички разходи по експлоатацията на отдадените под наем превозни средства са за сметка на наемателите.

Жалбоподателят плаща на австрийски дружества за предоставени ремонтни услуги на

МПС, които не са собствени или наети от него. В случая ревизираното дружество е ползвало данъчен кредит за доставки на услуги, извършени от австрийските дружества на чужди МПС. В тази връзка направените разходи по ремонт на товарните автомобили би трябвало, съгласно представените договори, да са за сметка на дружествата-превозвачи, които са наематели на МПС. съответно същите трябва да бъдат префактурирани от „СИГМА ГОЛД“ ЕООД на „СТАРТ СПЕД“ ЕООД, „МАКРО ТРАНС БГ“ ЕООД и „ТРАНС РАДИАЛ 2000“ ЕООД, поради установеното наличие на бартер в отношенията между „СИГМА ГОЛД“ ЕООД и дружествата-превозвачи.

При ревизията е установено, че от страна на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД няма издадени първични счетоводни документи за стойността на услугите, получени от австрийските доставчици, към българските дружества-превозвачи. Предвид гореизложеното и на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС. във връзка с чл. 54, ал. 1 от ППЗДДС. за ревизираните данъчни периоди м.06. м. 10 и м.11.2021 г. е доначислен ДДС общо в размер на 1 831,81 лв.

В хода на ревизията и като следствие от приключилото производство не е признато право на приспадане на данъчен кредит по фактури, описани на стр. 59-62 от РД, издадени от „ОМВ България“ ООД, „ЕКО България“ ЕАД, „Сити кар шоу“ ООД в размер на 1309,67лв., тъй като е прието, че закупените стоки не са използвани в икономическата дейност на ревизираното лице.

Успоредно с това, на основание чл.69 ал.1 т.1 вр. чл. 71 т.1 от ЗДДС не е признато право на данъчен кредит за закупените активи, материали и услуги по месеци, описани на стр. 82 от РД, включително и по фактура, издадена от „Ролпласт“ ООД с предмет „дограма“, общо в размер на 17 455,24лв. от които 3459,33 по фактурата, издадена от „Ролпласт“ ООД.

Относно непризнатото право на данъчен кредит по фактури, издадени във връзка с използвано гориво, превоз на товари, консумативи за лек автомобил и услуга по поддържа и експлоатация на лека кола „автомивка“:

В настоящия случай, органите по приходите са приели, 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 по неиздадени

фактури за гориво на транспортни фирми. Начислил е данък в размер 20% върху данъчната основа на зареденото гориво на територията на страната с доставчици „ШЕЛ България“ ЕАД и „Сам и Т“ ЕООД при последващата реализация на същото към транспортните дружества, имащи качеството на клиенти на „Сигма Голд“ ЕООД.

В тази връзка следва да се посочи, че 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. По делото не е налице съмнение, че дружеството не притежава лиценз за доставка или за търговия с горива, нито пък е лицензиран складодържател по смисъла на ЗАДС. Това обстоятелство обаче, само по себе си не води до извода, че дружеството е доставчик на горива, респ., че извършва доставки и следва да начислява данък. Изложените от ревизиращият орган аргументи в тази връзка са неотнормирани и не обосновават възникване на задължение като процесно вменено с РА. Като контраргумент, ревизиращият орган не е доказал наличието на предпоставки за фактуриране или префактуриране от страна на дружеството, респ. валиден остава извода, че доставките следва да бъдат фактурирани от „Шел България“ ЕАД и „Сам и Т“ ЕООД, което е налице и в настоящият казус.

Неправилно и незаконосъобразно не е признато правото на ползване на данъчен кредит по фактури, издадени от дружествата „ОМБ БЪЛГАРИЯ“ ООД, „ЕКО БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, и „СИТИ КАР УОШ“ ООД, за покупки на горива, консумативи за лек автомобил и услуга по поддръжка и експлоатация на лека кола „автомивка“, използвани при извършването на основната икономическа дейност на ревизираното лице. Не са изложени каквито и да е факти или обстоятелства, с които ревизиращият екип да обоснове твърдението си, че фактурираните доставки са за дейности, различни от икономическата дейност на ревизираното лице. По отношение на оспорените фактури, от изброените дружества е изложено единствено, че не е установено дружеството да е извършвано облагаеми доставки с наетите превозни средства, поради което е прието, че не са налице предпоставките на чл.69 ал.1 т.1 от ЗДДС и за покупките не е признат данъчен кредит.

В тази връзка, първият спорен въпрос реферира към 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.

В аналогичен контекст, при спор между същите страни, на същото основание, но във връзка с предходно ревизиран период Върховния административен съд, със свое Решение № 4940 от 25.05.2022г. по адм.дело № 1510/2022г. е имал

възможност да постанови, че:

„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 finančni medietelstvi* срещу *Pavlina V.*, 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 1985 г., *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, п.19 и от 8 февруари 2007 г., *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., *Midland Bank*, C 98/98, EU:C:2000:300, п. 24 и от 21 февруари 2013 г., *Becker*, C104/12, EU:C:2013:99, п. 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., *Midland Bank*, C 98/98, EU:C:2000:300, т. 30 и от 21 февруари 2013 г., *Becker*, C104/12, EU:C:2013:99, п. 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., *Midland Bank*, C 98/98, EU:C:2000:300, т. 31 и от 21 февруари 2013 г., *Becker*, C 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.

През призмата на дотук цитираната съдебна практика и постановеното в напълно идентичен контекст решение на ВАС/цитирано по-горе/ се налага извода, че конкретните доставки са били извършени за нуждите на облагаемата дейност на данъчно-задълженото лице, следователно могат да се приеме за пряко и непосредствено свързана с тази дейност. В тази връзка са представени и пътни листи, които удостоверяват, че през ревизираният период, МПС е извършвало транспорт във връзка с дейността на дружеството, поради което, изводите на органа по приходите се явяват неправилни и незаконосъобразни.

По изложените съображения настоящият съдебен състав намира, че е налице основание за отмяна на оспореният акт, в частта с която е отказано правото на приспадане на данъчен кредит за извършените доставки на гориво, консумативи за лек автомобил и услуга по поддържа и експлоатация на лека кола „автомивка“.

Като контратеза, правилен се явява оспорваният акт в частта с която актосъставителите са начислили допълнително задължение по ЗДДС в размер на 1831,81лв., на основание чл.86 ал.1 и ал.2 ЗДДС вр. чл. 54 ал.1 ППЗДДС за извършени ремонтни услуги – лепене на гума, лепене на брезент, репатриране, диагностика и др., описани в РД на стр. 14-15. Изследвано е и се установява, че съгласно представените договори наем между жалбоподателя, като наемодател и неговите съконтрахенти – като наематели, всички разходи по експлоатацията на отдадените превозни средства са за сметка на наемателите.

В процесният казус липсват данни позволяващи волята на страните по договорите да се тълкува в смисъл, че процесните разходи не представляват разходи по експлоатация на превозните средства, респ., че са такива отиващи отвъд необходимите поправки, свързани или можещи да възникнат при обичайното експлоатиране на наетата движима вещ. Видно от данните по преписката не са оказвани услуги, необходимостта от предприемането на които би поставила под риск увреждане на наетите МПС или цялостно опорочаващо конструкцията, формата или функционалността им, така, че да се приеме, че същите следва да бъдат за сметка на наемодателя. Успоредно с това от данните по делото не се установява и наличието на уговорка предвиждаща разменна равностойна престация или вид прихващане на подобен тип разходи, така, че да се приеме, че същите, под някаква форма са за сметка на ревизираното лице. В този смисъл правилно органите по приходите са приели, през призмата на сключените наемни договори, че процесните разходи следва да бъдат за сметка на дружествата - наематели.

На следващо място, с оспореният акт е отказано право на признаване на данъчен кредит по фактури от различни доставчици, описани на стр.65-79 от РД в размер на 17 455,24лв. с предмет закупени строителни материали и разходи за обзавеждане, разходи за поддръжка на МПС, спортни стоки, консумативи, както и закупена дограма от „РОЛПЛАСТ“ ЕООД монтирана в обект в к.к. „С. В.“, където представляващият дружеството, притежава жилище.

Органите по приходите са приели, че закупените материали са вложени в ремонт на офис, находящ се на [улица] /без посочената дограма, закупена и монтираната в апартамент в к.к. С. В./, който е собственост на управителя на дружеството Р. Д. и се отдава под наем и на други дружества, като при извършена проверка на адреса е установено, че в офиса не се намира нито управителят на дружеството, нито упълномощено лице, не се намират и счетоводните документи и отчетност на дружеството, а поради липса на предоставен достъп до наета стая, ревизиращите органи са приели, че липсват доказателства закупените материали - алуминиеви профили, фенер, лед лампи, четири водомера, контакти ,брави ,плафониера, съдомиялна машина, уред за борба с градушките, тример, домакински електроуреди, рамки, гранитна мивка, възглавници и др. да се намират в офиса и да се използват за извършване на облагаеми доставки от дружеството.

Относно извършени разходи за покупка на масло, акумулатор, тампон, накладки за автомобил Тойота е прието, че не са свързани с дейността на дружеството. Относно таксите за охранителни услуги е установено, че се охранява обект с адрес – [населено място], [улица], ет.4, ап.14, апартамент Д., като липсват данни той да се ползва от дружеството, а при проверка в информационните системи на НАП е установено, че същият е собственост на собственика на дружеството и неговата съпруга с по S ид.ч.

В заключение органите по приходите са приели, че ако даден актив обслужва дейността на субекта, то той участва косвено в облагаемият оборот, като за да възникне право на приспадане по отношение на този актив, следва категорично да е установена обвързаността му с икономическата дейност – настояща или бъдеща.

С оглед очертаният предмет на проверка на акта, в тази му част:

Следва да се подчертае, че органите по приходите не са анализирали факта, че по преписката е представен договор за наем от 01.05.2021г., по силата на който Д. Д. предоставя под наем на дружеството жалбоподател апартамент № G4.15, ет.4 и G4.16, находящи се в С. В., местн. К., общ.Н., обл. Б., като съгласно предмета на договора, имотите ще се ползват за офис и пренощуване на служителите на фирмата по време на командировка. Съгласно раздел “Права и задължения на наемателя“ от посоченият договор, наемателят се задължава да

поддържа състоянието на имота с грижа на добър стопанин“ като по силата на т.2 наемателят има право да извършва ремонти и реконструкции на имота със съгласието на собственика в писмен вид и за собствена сметка, в т.ч. смяна на брави, врати, ключалки, заключващи устройства и др. Същия договор е съставен преди започване на ревизионното производство и по отношение на него не възниква съмнение да е съставен за целите на ревизираният интерес на дружеството.

От представените от дружеството фактури по които се претендира право на приспадане на данъчен кредит досежно имота в к.к. Св. В. се обособяват два типа доставки – такива, които следват грижата на добър стопанин и такива, които отговарят на условието „ремонт“ сред което спада и извършената доставка и подмяна на алуминиева дограма – ПВЦ врати и прозорци/арг. т.42-44 от пар.5 от ДР на ЗУТ/. За да бъде посочената дейност сметена за свързана с дейността на дружеството по отношение на стопанисван от него имот, следва ремонта да е извършен съгласно условията на договора за наем, а именно – с писмено съгласие на собственика. Правопораждащата воля на страните по отношение на отдаване имота под наем е именно такава. Такова писмено съгласие по отношение на съответната дейност не е налице. В този смисъл, бидейки извършен извън предвиденото в договора за наем, обуславящ именно свързаността на имота с икономическата дейност на дружеството, следва да се приеме, че разхода е без връзка с икономическата дейност. В случая именно договора за наем обуславя правото на приспадане на данъчен кредит на разходи, извършени във връзка с нает имот, представляващ актив. Така, от една може да се приеме, че въпросният имот е нает с намерение да се ползва за дейността на дружеството. От друга страна обаче, липсват данни позволяващи да се установи, че въпросният имот реално е ползван в тази дейност, в т.ч. и такива позволяващи установяване на инцидентното му използване. Успоредно с това, не може да се приеме още, че конкретните разходи извършвани за самият имот, също са свързани с дейността на дружеството. Липсват доказателства позволяващи да се заключи, че разходите са осъществени в съответствие с волята на страните, като същата не следва да бъде тълкувана едностранчиво и само в полза на ревизираното лице. Именно учредителната воля на страните има правопораждащ ефект и за правната квалификация на осъществените дейности. Липсват още и данни, че разходите, респ. закупените материали участват, макар и като компонент в последващи доставки, част от дейността на ревизираното лице.

Съгласно чл. 20а от ЗЗД договорите имат сила на закон за тези, които са ги сключили. Отклонението от законовото изискване, в гражданско-правен аспект, не позволява зачитането на иначе ясно изразената гражданско правна воля, в режима на данъчното облагане. По-прецизно казано – формулираният ред, от страните по договора, по който могат да настъпят валидно-обвързващи правни

последници, налага извода, че такива не са настъпили. Поради което не може да се приеме, че и процесните разходи са осъществени нито в пряка, нито в косвена връзка с дейността на дружеството.

Относно другите разходи, направени във връзка с поддръжката на имота, респ. дължимата грижа на добър стопанин и експлоатационните нужди при поддържане на имота в к.к. Св.Валс, за целите за които същият е нает, следва да се отбележи:

Съгласно чл.62 от ППЗДДС представителни или развлекателни цели по смисъла на чл. 70, ал. 1, т. 3 от закона са: посрещане, престой и изпращане на гости и делегации; ношувки; консумация на храна и напитки; организиране на делови срещи; тържества, развлекателни мероприятия; екскурзии. Текста на чл.70 ал.1 т.3 от ЗДДС изрично изключва представителните разходи от правото на приспадане на данъчен кредит, независимо, че са изпълнени условията на чл.69 или чл.74 от същият закон.

Видно от твърденията на жалбоподателя въпросният недвижим имот е нает за целите на настаняване на гости, съконтрахенти и служители, като високият стандарт и статут на дружеството обяснява и наличието на разполагаеми луксозни имоти за тези цели.

С оглед извършеното от жалбоподателя позоваване на Решение от 8 юни 2000 г., *Midland Bank*, С 98/98, EU:C:2000:300, т. 31 и Решение от 21 февруари 2013 г., *Becker*, С 104/12, EU:C:2013:99, т. 20 на СЕС съгласно които 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, следва да се отбележи, че липсват каквито и да било данни позволяващи да се заключи, че осъществените разходи във връзка с посочените имоти представляват елементи формиращи цената на представяната от него услуга. Всъщност липсват данни позволяващи изобщо да се предположи, че тези разходи, както и самият имот е участвал под определена форма в дейността на лицето, насочено към предоставяне на услуги от негова страна.

Желанието за поддържане на висок статут и луксозен стандарт на дружеството може да придобие всякакви измерения, но анализа на националната норма на чл. 62 ППЗДДС вр. чл.70 ал.1 т.3 от ЗДДС прочетена в светлината на правото на ЕС налага извода, че за да бъде признато право на данъчен кредит за разход като процесният, следва същият да бъде компонент от цената на предоставяната услуга. Забрана за подобен разход не е налице, в т.ч.

дружеството би могло да включи към предлаганото на съконтрагентите си и допълнителни услуги, но в хипотеза като процесната, конкретно извършените разходи остават извън неговият оборот и не могат да се приемат за разход, свързан с икономическата дейност на лицето. Доказателствена тежест за установяване процесното обстоятелство носи дружеството-жалбоподател, като същото не е реализирало успешно доказаване, независимо от изрично дадените от съда указания в този смисъл.

В своята практика, Съдът на ЕС е имал възможността ясно да посочи, че данъчнозадълженото лице има право да приспадне платения данък върху добавената стойност за получена доставка на услуги, състоящи се в изграждането или подобряването на обект, собственост на трето лице, когато последното получава безвъзмездно резултата от тези услуги и те се използват както от данъчнозадълженото лице, така и от третото лице в рамките на икономическата им дейност, доколкото тези услуги не надхвърлят необходимото, за да може посоченото данъчнозадължено лице да извършва последващи облагаеми сделки, и стойността им е включена в цената на тези сделки./виж Решение от 14,септември,2017г. по дело C-132/16, „Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс“ ЕООД, ECLI:EU:C:2017:683/. Посоченият цитат от задължителната практика на СЕС, както и цялото съдържание на съдебният акт ясно прокарват разграничителна линия между необходимото за осъществяване на икономическа дейност от данъчнозадълженото лице и луксозните подобрения, оставащи отвъд правото на приспадане на ДДС.

Като продължение - по никакъв начин не се установява и претендираното право на данъчен кредит по фактурирани към дружеството спортни стоки да е свързано с упражняваната от него дейност. Всъщност и в процесната жалба липсват твърдения от които да може да се извлече възможна връзка без значение пряка или косвена, по какъв начин въпросните стоки се включват в дейността или бъдещата дейност на дружеството. В този смисъл следва да се приеме, че фактурираните спортни стоки идват да обезпечат дейност, различна от осъществяваната от дружеството и са подчинени на воля, различна от вложената в неговият учредителен акт. Ето защо по отношение на същите не може и не следва да бъде признавано право на приспадане на данъчен кредит.

Във връзка се непризнатото право на данъчен кредит по фактури за извършени ремонти и подобрения на недвижим имот находящ се в [населено място], [улица]:

По делото и към преписката е приложен договор за наем от 29.11.2019г. по силата на който жалбоподателя наема безсрочно, посоченият недвижим имот от управителя на дружеството - Р. Д. като наемодател предоставя на жалбоподателя. Видно от извършена справка в търговския регистър именно на

посоченият адрес е и седалището и адреса на управление на дружеството-жалбоподател. Във връзка с изложеното от органите по приходите, че при извършената проверка на адреса не са открити счетоводни документи, а поради липса на достъп до декларираната наета стая не са установени вложените закупени материали, следва да се посочи, че по силата на Раздел 5 от договора, наемателят се задължава да поддържа имота с грижата на добър стопанин, като т.2 на посоченият раздел му дава правото да извършва всякакъв тип ремонти и реконструкции без съгласието на наемодателя, съответно – съгласно т.3 наемателят се задължава да заплаща всички извършени ремонти, реконструкции или подобрения. В този смисъл част от извършените разходи следва да се анализират като потенциално възможни и свързани с дейността на жалбоподателя. В тази връзка необосновано органите по приходите са анализирали договора за наем от 20.11.2017г. и приемо-предавателния протокол за една стая, при все, че е налице договор за наем от 20.11.2019г. без предвиден приемо-предавателен протокол по отношение на целият имот.

Така, разходите за поддръжка, стопанисване и реконструкция на имота, съответна на нуждите на дружеството могат да бъдат приети за разходи, свързани с дейността му. За да бъде упражнено правото на приспадане на данъчен кредит обаче, следва реално да бъде установено, че закупените материали са вложени в съответния обект, така, че да може да се установи функцията им спрямо осъществяваната от дружеството, дейност. В рамките на административно-ревизионното производство е извършена и протоколирана проверка на място в посоченият апартамент, като наличието на въпросните материали не е установено. Успоредно с това, безспорно е и, че дружеството-жалбоподател не е предоставило достъп до едно от помещенията – стая, където се претендира, че ревизираното лице е вложило закупените материали. Всъщност правото на достъп на органите по приходите е обект на ясна регламентация с нормата на чл.12 ал.1 т.4 ДОПК, като отказа такъв да бъде осигурен е предвидено дори като основание за преминаване към ревизия при особени случаи, характерна за която е именно обърнатата доказателствена тежест между страните. В процесният казус органите по приходите не са преминали към ревизия по реда на чл.122 ДОПК, но не може и не следва да бъде вменявано в тяхна доказателствена тежест да установят, че материалите не са вложени в използваното от жалбоподателя помещение, след като последният препяства фактически възможността това да бъде доказано. А процесното обстоятелство извън физически достъп и оглед на помещението не може и няма как обективно да бъде установено. Съгласно нормата на чл.37 ал.8 ДОПК огледа представлява редовно доказателствено средство, способ за събиране на относими към проверката данни. В този именно контекст внимание заслужава и нормата на чл.37 ал.4 от ДОПК по силата на която, в случай че субектът не представи изискани по реда на ал. 3 доказателства,

органът по приходите може да приеме, че те не съществуват и преценява само събраните в производството доказателства. Безспорно текста на ал.3 от чл.37 ДОПК реферира основно към непредставянето на писмени доказателства, респ. не следва да бъде приравняван изцяло към хипотезата на непредоставен достъп за оглед, но с оглед фактите по делото, непредоставеният достъп е ясна индиция за нежелание от страна на дружеството процесното обстоятелство да бъде установено. Още с определението за конституиране на страните и насрочване делото за първо заседание, настоящият състав е указал изрично, че жалбоподателя носи доказателствена тежест относно наличието на материално-правни предпоставки за упражняване правото му на данъчен кредит. В процесният казус използването на закупените стоки в дейността на лицето, респ. третиране на доставките като част от икономическата му дейност се явява материално-правна предпоставка, чието доказване е неосъществено от жалбоподателя. В този смисъл възражението му срещу РА и в тази част е неоснователно и голословно.

На следващо място, необходимо е да се подчертае и, че фактурираните разходи за пример – електрическа косачка, градинско гребло и лопатка, мотики, уред за борба с градушките и прочее стоки от този тип, представляват артикули, напълно неотнормирани нито към естеството на недвижимият имот – апартамент в жилищна сграда, нито към естеството на осъществяваната от дружеството дейност. Те нямат нито пряко обуславящ, нито косвено свързан с упражняваната дейност, характер. Всъщност самото им естество отрича това. Какво иска да коси дружеството и с каква градушка иска да се бори са въпроси неотнормирани към правото на приспадане на данъчен кредит, поради което и позоваването на жалбоподателя на наличието на фактури за стоките е несъставомерно и без никакъв правен ефект. Определящ е извода, че разходите за посочените стоки се явяват без никаква връзка с дейността на дружеството, поради което и по отношение на тях не следва да бъде признавано право на приспадане на данъчен кредит.

Относно непризнатите разходи във връзка със заплащане на такси за охранителни услуги на обект с адрес – [населено място], [улица], ет.4, ап.14, апартамент Д., съдът отново не установява никаква връзка между посоченият имот и дейността на дружеството. Действително договора за наем е неформален договор, а реален договор. Липсата на писмен акт обаче обуславя и затруднява противопоставимостта му на трети лица, в т.ч. и на приходната администрация, като успоредно с това по делото липсват каквито и да било данни сочещи на реалното изпълнение на един такъв договор. Всъщност дори жалбоподателя не излага конкретни аргументи или поне твърдения в тази насока. В този смисъл правилно посочените разходи не са признати като свързани с дейността на дружеството, в оспорваният РА.

На следващо място и във връзка с непризнатите разходи относно наем на лек

автомобил:

С оглед твърдението на жалбоподателя, че същият е наемател на въпросните автомобили, които се използват за срещи с негови съконтрахенти, респ. част от икономическата му дейност, като автомобилите следва да отговарят на реномето на дружеството и високият му статут, следва да се отбележи:

Никъде по делото няма приложено доказателство автомобилите да са използвани в дейността на дружеството. Няма никакви данни кой всъщност е управлявал тези автомобили от името на дружеството, така, че да бъде направена поне под формата на хипотеза, връзката: наем – дружество – оправомощен представител – дейност. Дружеството-наемател, бидейки неодушевен субект не би могло да провежда срещи със съконтрахенти придвижвайки се с наетите автомобили, независимо от високият си статут, като посочената постановка не почива нито върху правни, нито върху фактически изводи, а върху чисто житейска постановка на обективно възможното и невъзможното. Дружеството осъществява своята дейност чрез своите служители, в т.ч. и тези назначени в органите за управление. Т.е. за да се приеме, че е налице използване на автомобилите в дейността на дружеството следва да се установи, че именно правоимащо лице е управлявало и използвало автомобилите, като практиката предполага често освен заповед за предоставяне на автомобила, пълномощно или равностоен документ, да е налице и редовно воден пътен лист с посочен адрес, повод и прочее. Обратното създава предпоставка за използване на дружествен актив за лични цели, която дейност закона в никоя от хипотезите си не позволява да се счита за свързана с дейността на дружеството, нито разхода за нея да бъде съотнесен към оборота му.

По аналогичен начин и без да обременява настоящето решение с допълнителна многословност, съдът счита, че напълно неотнормирани към дейността на дружеството се явяват и разходите за лекарства, козметични продукти и т.н.

На основание чл. 161, ал. 1 ДОПК и с оглед направеното и от двете страни искане за присъждане на разноски и юрисконсултско възнаграждение, такива следва да се определят съобразно изхода от настоящият спор:

Съобразно уважената част от жалбата, ответникът следва да бъде осъден да заплати на жалбоподателя разноски, съставляващи юрисконсултско възнаграждение в размер на 1 341,31 лв. на основание чл. 8 ал. 1 вр. с чл. 7, ал. 2, т. 3 от Наредба № 1 за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

С оглед отхвърлената част от жалбата, на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 2 135, 83 лв. на основание чл. 8

ал. 1 вр. с чл. 7, ал. 2, т. 3 от Наредба № 1 за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Поради това и на основание чл.160 ал.1 предл. второ и четвърто от ДОПК, Административен съд София-град, 74 състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ РА № Р-22221421005697-091-001/04.05.2022, издаден от М. С., началник на сектор, орган възложил ревизията и Б. М., главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с решение № 1143 от 22.07.2022г. на директора на Дирекция ОДОП – С. при ЦУ на НАП, **в частта** в която за данъчни периоди от м.06. до м.11. 2021г. и на основание чл. 86 ал.1 и ал.2 от ЗДДС вр. чл. 54 ал.1 от ППЗДДС по отношение на „Сигма Голд“ ЕООД е начислен ДДС в размер на 9149,40лв., **както и в частта** на непризнато право на данъчен кредит по фактури, издадени от „ОМВ БЪЛГАРИЯ“ ООД, „ЕКО БЪЛГАРИЯ“ ЕАД и „СИТИ КАР УОШ“ ООД в размер на 1309,67лв.,

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Сигма Голд“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], срещу РА № Р-22221421005697-091-001/04.05.2022, издаден от М. С., началник на сектор, като орган възложил ревизията и Б. М., главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с решение № 1143 от 22.07.2022г. на директора на Дирекция ОДОП – С. при ЦУ на НАП, в останалата му, оспорена, част.

ОСЪЖДА „Дирекция обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място], при ЦУ на НАП да заплати на „Сигма Голд“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], сумата от 1341,31 лв., представляващи юрисконсултски възнаграждение.

ОСЪЖДА „Сигма Голд“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] да заплати на „Дирекция обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място], при ЦУ на НАП сума в размер на 2 135, 83 лв., юрисконсултски възнаграждение.

Решението може да се обжалва в 14-дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред Върховния административен съд.

СЪДИЯ: