

РЕШЕНИЕ

№ 810

гр. София, 07.02.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 57 състав,
в публично заседание на 05.12.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Людмила Коева

при участието на секретаря Ива Лещарова, като разгледа дело номер **6530** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], [улица], вх.А, ет.1, ап.2, представлявано от управителя Р. Н. Д., чрез юрк.Й. Г., срещу ревизионен акт (РА) № Р-22221422003914-091-001/23.02.2023 г. на ТД на НАП – С., потвърден с решение №610/12.05.2023 г. на директор Дирекция „ОДОП“-С. при ЦУ на НАП. С РА са установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, вследствие на отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 7673,69 лв. по фактури подробно, описани на стр. 51-58 от РД за данъчните периоди м. 06.2022 г. и м. 07.2022 г. на основание чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 71 от ЗДДС, отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 859,95 лв. за м. 06.2022 г. и м. 02.2022 г. на основание чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и допълнително начислен данък на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 в размер на 11 098,61 лв. за м. 07.2022 г.

В жалбата е въведено оплакване, че ревизионният акт е незаконосъобразен, поради неправилно прилагане на материалния закон. Неправилен бил отказът на ревизиращите органи да признаят правото на ползване на данъчен кредит в размер на 859,95 лв. за покупките на гориво, консумативи за МПС и услуга за поддръжка и експлоатация на лека кола, тъй като същите са били използвани в рамките на извършваната основна икономическа дейност на дружеството. Неправилни и неоснователни счита изводите на органите по приходите, че по отношение на

фактурите, издадени от „ШЕЛ България“ ЕАД и „САМ И Т“ ЕООД на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД се касаело за бартер и дружеството не било доставчик на горива. Излагат се съображения, че един от основните пороци на РА е липсата на правилна преценка на представените доказателства, доказващи изпълнението на услугата. Ревизиращият екип е пренебрегнал голяма част от представените доказателства, респ. ги е изследвал неправилно и едностранно. Според изложеното в жалбата, „СИГМА ГОЛД“ ЕООД не е издал първичен счетоводен документ за стойността на предоставеното гориво, заредено на територията на страната към българските превозвачи. Това е така, защото не префактурира същото. Дружеството излага подробни аргументи, че предоставя на дружества карти „Ш.“. Налице е подписан договор с „ШЕЛ България“ ЕАД. Според изложеното в жалбата, неправилно органът по приходите е приел, че са налице основания за начисляване на данък в размер на 20 % върху данъчната основа на зареденото гориво на територията на страната. Дружество "Сигма Голд" ЕООД не притежава лиценз за доставка или търговия с гориво. Не е лицензиран складодържател. Иска се от съда да отмени оспорения РА.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от юрисконсулт М., който поддържа жалбата. Претендира присъждане на разноски по делото, както и на юрисконсултско възнаграждение.

Ответникът – Директорът на дирекция ”ОДОП” при ЦУ на НАП – С., чрез представител по пълномощие – юрисконсулт Т. моли за отхвърляне на жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София-град, 57-ми състав, като прецени събраните по делото доказателства, доводите и възраженията на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия №Р-22221422003914-020-001/29.07.2022 г., връчена по електронен път на 05.08.2022 г., изменена със Заповеди №Р-22221422003914-020-002/17.08.2022 г., №Р-22221422003914-020-003/04.11.2022 г. и №Р-22221422003914-020-004/02.12.2022 г., е възложено извършването на ревизия на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за данъчен период от 01.06.2022 г. до 30.06.2022 г. Със Заповед №Р-22221422003914-020-002/17.08.2022 г. в обхвата на ревизията е включен и м. 07.2022 г.

Първоначалната заповед е издадена от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството му на заместник на М. С. Х., съгласно Заповед №РД-84-2200-538 от 14.04.2022 г. на директора на ТД на НАП С.. Останалите заповеди са издадени от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.. Г. И. М. и М. С. Х. са оправомощени със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С. да изпълняват функциите на компетентен орган.

С първоначалната заповед е определен 3-месечен срок за приключване на ревизията, които е удължен до 05.01.2023 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221422003914-092-001/25.01.2023 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от ревизираното лице не е подадено писмено възражение срещу направените предложения за установяване на задължения с РД.

Ревизията приключва с РА №Р-22221422003914-091-001/23.02.2023 г., издаден от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и В. И. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. На 08.03.2023 г. е издаден РА № П-22221423041894-003-001 / 08.03.2023 г. за поправка на РА №Р-22221422003914-091-001/23.02.2023 г.

В резултат на проведеното ревизионно производство с обжалвания РА е установен ДДС за възстановяване в размер на 101 528,75 лв., при деклариран ДДС за възстановяване в размер на 121 161,00 лв. Разликата в размер на 19 632,25 лева произтича от допълнително начислен ДДС в размер на 11 098,61 лв. и отказаното право на данъчен кредит в размер на 8 533,64 лв.

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 две Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/, в отговор на които са постъпили документи чрез електронна услуга в ПП „ИС Контрол“ на 09.08.2022 г., 10.08.2022 г., 16.08.2022 г., 23.08.2022 г., 19.09.2022 г. и на 02.11.2022 г.

Органите по приходите са установили, че основната дейност на дружеството през ревизирания период е свързвана с 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.. Извършени са проверки в електронния регистър на НАП, при които е констатирано, че в дружеството са наети 2 лица по трудови правоотношения, на длъжност „юрисконсулт“ и по едно лице „счетоводител“ и „спедитор“.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на „МАКРО ТРАНС БГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „СТАР СПЕД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „ТРАНС РАДИАЛ 2000“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], обективирани с протоколи за извършени насрещни проверки, резултатите от които са описани в констативната част на РД.

Изпратена е Заявка №Р-22221422003914 от 03.11.2022 г. за обмен на информация до А. с искане да бъдат предоставени всички записи от регистър „Събиране на данни за автомобилния трафик в Република България“, получени от Автоматични устройства за записване на пътния трафик и от Автоматичните преброителни пунктове и стационарните и мобилни контролни точки на Националното Т. управление, стопанисвани от А. за превозни средства по периоди, описани в РД. Получен е отговор на 04.11.2022 г.

В хода на ревизията е установено, че дружеството е приспаднало данъчен кредит по фактури, издадени от „Еко България“ ЕАД, ЕИК[ЕИК], „ЛУКОЙЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] „ОМВ България“ ООД, ЕИК[ЕИК], „СИТИ КАР УОШ“ ООД, ЕИК[ЕИК], „САКСА“ ООД, ЕИК[ЕИК] и „БЕНИТА ОЙЛ“ ООД, ЕИК[ЕИК] с начислен ДДС в общ размер на 859,95 лв. Предмет на доставките са горива, консумативи за лека кола и услуга по поддръжка и експлоатация на лека кола –

„автомивка“. От ревизираното дружество във връзка с включените фактури в регистър дневник покупки, свързани с експлоатация на МПС са представени два Договора за наем на МПС от 01.02.2021 г. между „М. Топ“ ЕООД, ЕИК [ЕГН] /наемодател/ и „С. Г.“ ЕООД /наемател/, с предмет - временно и възмездно ползване от наемателя на лек автомобил М., модел С600, рег. [рег.номер на МПС] и М., модел 420, с рег. [рег.номер на МПС] . Не са представени свидетелства за регистрация на леките автомобили, собственост на „Мегатранс Топ“ ЕООД. При проверка в информационната система на НАП, съдържаща данни, предоставени от МВР, органите по приходите са установили, че цитираните автомобили са собственост на „М. Топ“ ЕООД.

От органите по приходите не е установено ревизираното дружество да е извършвало облагаеми доставки с наетите превозни средства. Съгласно обяснения на управителя леките автомобили се използват в неговата дейност от представляващия дружеството Р. Д. при срещи с клиенти. За придвижването на автомобилите не са изготвяни пътни листа. Предвид установеното е прието, че не са налице предпоставките на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и за покупките на гориво, консумативи за МПС и услуга за поддръжка и експлоатация на лека кола, поради което не е признат данъчен кредит за м. 06.2022 г. и м. 07.2022 г. в общ размер на 859,95 лв., тъй като закупените стоки не са използвани в икономическата дейност на ревизираното лице.

В хода на ревизията е констатирано още, че през ревизираните данъчни периоди от „СИГМА ГОЛД“ ЕООД е упражнено правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 7673,69 лв. по фактури, издадени от дружества, подробно описани на стр. 51-58 от РД с посочен предмет - лекарства, спортни стоки, хотелски услуги, строителни материали и др. При анализа на посочените в табличен вид фактури, издадени от посочените в таблицата доставчици, е прието, че предметът им не може да се отнесе към дейността на ревизираното лице, която е свързана с предоставяне на спедиторски услуги, поради което е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по тях в размер на 2395,73 лв. на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 71 и чл. 69 от ЗДДС. Органите по приходите са посочили, че в хода на ревизията са представени само копия на 8 фактури, описани на стр. 58-59 от РД, с предмет - климатици, санитарни материали, сенници и строителни материали.

Установено е, че клиенти на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД са както чуждестранни дружества от А., Германия, Румъния и други страни членки на Европейския съюз /ЕС/, така и регистрирани на територията на България. За изпълнение на възложените му транспортни услуги „СИГМА ГОЛД“ ЕООД ползва подизпълнители /превозвачи/ – „СТАРТ СПЕД“ ЕООД, „ТРАНС РАДИАЛ 2000“ ЕООД и „МАКРО ТРАНС БГ“ ЕООД. С посочените дружества „СИГМА ГОЛД“ ЕООД, в качеството на възложител, е сключило 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 и съответното австрийско дружество /DSV R. A/SKORNMARKVE с VIN ATU22039309 и A&E SPEDITION с VIN ATU73528113/. Договорено е също ревизираното дружество да осигурява на превозвачите за ползване негови „Ш. карти“ за зареждане на гориво и заплащане на пътни и други такси в Европа. По този начин транспортните дружества получават по-евтино гориво за осъществяването от тях курсове, с оглед обстоятелството, че за общото заредено количество гориво ревизираният субект получава отстъпки от „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, ЕИК[ЕИК]. За целта ревизираното дружество има подписан

договор с „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД за предоставяне на Ш. карти. Изискванията за издаване на такива карти са свързани с наличие на определен брой превозни средства и минимум на заредено гориво за месец, също така за внесен депозит за гарантиране на плащанията по кредитните лимити на всички карти. Зареденото гориво се фактурира от „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД и „САМ И Т“ ЕООД, като всяка фактура съдържа информация за количество и стойност на зареденото гориво и номер на превозното средство. „СИГМА ГОЛД“ ЕООД отчита платените горива, консумативи и такси, заплатени с Ш. карти, на база получените фактури от издателя им. Впоследствие закупеното гориво се прихваща от задълженията на ревизираното дружество към превозвачите, съгласно споразумение за прихващане. Съгласно споразуменията „СИГМА ГОЛД“ ЕООД заплаща от свое име, но за сметка на превозвача, ползваното гориво по предоставените Ш. карти, като разплащането се урежда с отделен договор /чл. 25, т. 2/. Превозвачът от своя страна се задължава да възстановява на ревизираното дружество тези платени суми. 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 страна членка, платеният данък може да бъде възстановен при натрупване на определена стойност на данък за възстановяване, различна от всяка държава -членка. FDE A/S възстановява стойността на данъка на „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД и същият се прихваща от задълженията на ревизираното дружество към доставчика на гориво.

През м. 07.2022 г. задълженото лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит за покупки на горива и такси с Ш. карти по фактури, издадени от „САМ И Т“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] с начислен ДДС общо в размер на 8951,15 лв. и по фактури, издадени от „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД с начислен ДДС общо в размер на 2147,46 лв. Горивата по процесните фактури са заредени на територията на Република България. Фактурите са придружени със справки за количество, стойност на зареденото гориво и регистрационен номер на МПС. Относно фактурите с предмет на доставка - международни сервизни такси е посочено, че това са сервизните такси за всяка една Ш. карта, които са определени в договора, сключен между „СИГМА ГОЛД“ ЕООД с „Ш. 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 Ш. 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.

Ревизиращият екип е приел, че е налице бартер по смисъла на чл. 130 от ЗДДС между „СИГМА ГОЛД“ ЕООД и дружествата превозвачи. 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. Съгласно изложената по-горе фактическа обстановка, ревизираното дружество заплаща на „Ш. България“ ЕАД зареденото гориво, но същото е за сметка на дружества превозвачи /чл. 25, т. 2 от сключените рамкови договори/, като насрещните

задължения на страните по рамковите договори се уреждат чрез споразумения за прихващане. „СИГМА ГОЛД“ ЕООД е ползвало данъчен кредит по фактурите, издадени от „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД и „САМ И Т“ ЕООД за заредено гориво с Ш. карти и такси за обслужване на същите, като в същото време това гориво се използва от превозвачите при извършване на транспортните услуги. Следователно ревизираното дружество не потребява горивото по процесните фактури, а го предоставя на трети лица, поради което горивото е следвало да бъде префактурирано на превозвачите, ведно с таксите, представляващи неразделна част от Ш. картите, които от своя страна са обвързани с конкретно превозно средство. В случая се касае за прехвърляне на собственост върху стока и извършена услуга /гориво и такси/ от страна на ревизираното дружество, в качеството му на доставчик, към превозвачите, в качеството им на клиенти.

Органите по приходите са посочили, че доставката на горива е доставка на стоки, по смисъла на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС, с място на изпълнение на територията на страната, съгласно чл. 17, ал. 1 от с. з., тъй като фактическото предоставяне на горивото е в България. Таксите за обслужване на Ш. картите представляват доставка на услуга, по смисъла на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС, с място на изпълнение на територията на страната, съгласно чл. 21, ал. 2 от ЗДДС, тъй като мястото, където е установен получателят, е в България.

Предвид горното и на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, данъкът за тези доставки /от „СИГМА ГОЛД“ ЕООД към дружествата-превозвачи/ е станал изискуем и за „СИГМА ГОЛД“ ЕООД е възникнало задължение да го начисли, като издаде фактура и декларира същата в съответните дневници за продажби и СД по ЗДДС. Това не е извършено от страна на ревизираното дружество, поради което на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 130 от ЗДДС и чл. 54, ал. 1 от Правилника за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност /ППЗДДС/, върху данъчна основа определена на база стойността на издадените фактури от „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД и „САМ И Т“ ЕООД е начислен ДДС в размер на 11 098,61 лв. през м. 07.2022 г.

Жалбоподателят оспорил ревизионния акт по административен ред, като незаконосъобразен в частта на допълнително начисления ДДС и отказания данъчен кредит. С Решение № 610/ 12.05.2023 г. на Директора на Дирекция "ОДОП"-С., ревизионният акт е потвърден изцяло. Недоволен от това, жалбоподателят „СИГМА ГОЛД“ ЕООД е подал жалба до състав на АССГ.

Предвид установеното от фактическа страна, съдът намира от правна страна следното:

Жалбата е подадена в срока за обжалване на РА от надлежна страна – адресат на оспорения административен акт /АА/, с който се установяват задължения, и след изчерпване на административния ред за оспорване по чл. 155 от ДОПК, поради което същата е допустима и следва да бъде разгледана по същество.

Разгледана по същество жалбата е частично основателна по следните съображения:

При извършване на служебна проверка за законосъобразност на оспорения РА, съгласно чл. 160, ал. 2 АПК, съдът намира, че същият е издаден от компетентен орган – от възложителя на ревизията и ръководителя на ревизията съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК, и в предписаната от закона писмена форма. В хода на административното производство не са допуснати съществени процесуални нарушения, които да обосноват неговата отмяна само на това основание.

В ревизионния акт са посочени фактическите и правните основания за неговото издаване. Ревизиращият орган е извършил анализ на доказателствата, относими към данъчното облагане на жалбоподателя за спорните периоди, като е изложил подробно съображенията, мотивирали фактическите и правни изводи. Съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт. Изложените в РД мотиви, предвид цитирания чл. 120, ал. 2 ДОПК, представляват мотиви и на РА. В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективирана в множество решения на ВАС. В РД са изложени подробни мотиви на ревизиращите органи, обосноваващи изводите им относно установените задължения.

Доказателствата, послужили за издаването на РА, са събрани по предвидения в ДОПК ред. Не се установяват съществени нарушения на процесуалния ред за издаването на акта.

Видно от приложеното копие на процесния РА, същият е подписан с квалифицирани електронни подписи на издателите му, валидни към датата на неговото издаване, което се потвърждава от служебно извършената от съда справка в публичния електронен регистър на доставчика на удостоверителни услуги по чл.28 ЗЕДЕУУ, в който регистър съобразно чл.25, ал.5 ЗЕДЕУУ и задължението си по чл.22, т.4 ЗЕДЕУУ, доставчикът на удостоверителни услуги публикува удостоверенията по чл.24 ЗЕДЕУУ, което публикуване е форма на самото издаване на удостоверение по чл.24 ЗЕДЕУУ – арг. чл.25, ал.5 ЗЕДЕУУ. Поради което РА отговаря на изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК, като подписан с квалифициран електронен подпис на органите по чл.119, ал. 2 от ДОПК.

По отношение на допълнително начисления ДДС:

В хода на ревизията е установено, че „СИГМА ГОЛД“ ЕООД е извършвало облагаеми доставки, свързани с международен автомобилен транспорт и спедиторски услуги, включващи организиране и координиране осъществяването на превози на товари по заявки на товародатели или чрез посредничеството на други български и чуждестранни спедиторски дружества. За изпълнение на възложените му транспортни услуги жалбоподателят ползва подизпълнители (превозвачи), с които е сключило рамкови договори за превоз на товари. Договорено е също ревизираното дружество да осигурява на превозвачите за ползване негови „Ш. карти“ за зареждане на гориво и заплащане на пътни и други такси в Европа.

В случая, от установеното в хода на ревизията е видно, че ревизираното дружество е ползвало право на приспадане на данъчен кредит през м. 07.2022 г. в общ размер на 11 098,61 лв. по фактурите, издадени от „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД и „САМ И Т“ ЕООД за зареденото гориво с „Ш. карти“ и такси за

обслужване на същите, като в същото време това гориво се използва от дружествата превозвачи при извършването на транспортни услуги.

По този начин транспортните дружества получават по-евтино гориво за осъществяването от тях курсове, с оглед обстоятелството, че за общото заредено количество гориво жалбоподателят получава отстъпки от „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, с който има подписан договор за предоставяне на „Ш. карти“. Изискванията за издаване на такива карти са: а) наличие на определен брой превозни средства и минимум на заредено гориво за месец; б) внесен депозит за гарантиране на плащанията по кредитните лимити на всички 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. „СИГМА ГОЛД“ ЕООД отчита платените горива, консумативи и такси, заплатени с „Ш. карти“, на база получените фактури от издателя им. Впоследствие закупеното гориво се прихваща от задълженията на ревизираното дружество към превозвачите, съгласно споразумение за прихващане. Съгласно споразуменията „СИГМА ГОЛД“ ЕООД заплаща от свое име, но за сметка на превозвача, ползваното гориво по предоставените „Ш. карти“, като разплащането се урежда с отделен договор. Превозвачът от своя страна се задължава да възстановява на ревизираното дружество тези платени суми.

Спорният по делото въпрос е, дали е налице хипотеза на бартер: доставка на услуга - предоставяне на „Ш. – карти“ на превозвачите „СТАРТ СПЕД“ ЕООД, „МАКРО ТРАНС БГ“ ЕООД и „ТРАНС РАДИАЛ 2000“ ЕООД, ведно с таксите, представляващи неразделна част от картите и приспадането им срещу насрещно задължение за заплащане на възнаграждение по договорите за превоз или не е налице тази хипотеза.

Според тезата на органите по приходите „СИГМА ГОЛД“ ЕООД е трябвало да издаде за ревизираните периоди – от 01.07.2022 г. до 31.07.2022 г. първични счетоводни документи на дружествата превозвачи, установени на територията на страната, както и да начисли дължимия данък на основание чл. 86, ал. 1 ЗДДС. Според органите по приходите е приложима разпоредбата на чл. 86, ал. 1 ЗДДС. По силата на тази разпоредба, регистрирано лице, за което данъкът е станал изискуем, е длъжно да го начисли като издаде данъчен документ, в който да посочи данъка на отделен ред; да включи размера на данъка при определяне на резултата за съответния данъчен период в справка – декларация по чл. 125 за този данъчен период и посочи документа по т. 1 в дневника за продажбите за съответния период. Горивото е трябвало да бъде префактурирано на доставчиците, според ревизиращите.

Съдът намира, че тази теза е правно необоснована. Съгласно разпоредбата на чл. 130 ЗДДС, озаглавена „Бартер“, когато е налице доставка, по която възнаграждението (изцяло или частично) е определено в стоки или услуги, приема се, 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 (алинея първа). Данъчното събитие за доставките по ал. 1 възниква по общите правила на закона (алинея втора).

От събраните по делото доказателства не се установява да са изпълнени условията за осъществяване на бартер. Анализът на представените по делото

договори води до извод, че дружеството „СИГМА ГОЛД“ ЕООД не е поемало задължения за заплащане на възнаграждението по договорите за превоз в стоки и по конкретно в горива или за извършване на услуги – платени такси. Не е осъществена и доставка на стоки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС от страна на ревизираното лице към дружествата – превозвачи, тъй като такава не е договорена и не е извършена от жалбоподателя „СИГМА ГОЛД“ ЕООД, който не притежава и лиценз за доставка или търговия с гориво. Не може да се приеме, че е налице и предоставяне на услуга от страна на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД към превозвачите във връзка със заплащане на пътни и други такси. Съгласно сключените рамкови договори, възложителят заплаща от свое име, но за сметка на превозвача ползваното гориво по предоставените „Ш. – карти“. Превозвачът се задължава да възстанови на възложителя изплатените суми, а при забава възложителят има право да ги приспадне от дължимите суми за възнаграждения.

Не се споделят мотивите в РА, че в случая е налице доставка на услуга по смисъла на ЗДДС, защото ревизираното дружество е предоставило възможност за неговите контрагенти да използват „Ш. – карти“, каквато всъщност представлява услугата. Не се споделя приетото от органите по приходите, че в услугата се включва: издаване и закупуване на „Ш. – карта“, проучване за платежоспособност на картодържателя, предаване във фактическа власт на тези карти на транспортните дружества; разплащане на задълженията по тези карти. Всичко това, според органите по приходите, води до извод, че „СИГМА ГОЛД“ ЕООД е доставило услуги по отношение на превозвачите „СТАРТ СПЕД“ ЕООД, „МАКРО ТРАНС БГ“ ЕООД и „ТРАНС РАДИАЛ 2000“ ЕООД.

За пълнота на изложението трябва да се посочи, че са основателни аргументите на жалбоподателя, че горивото е родово определена вещ, а не услуга. Съгласно чл. 24, ал. 2 ЗЗД собствеността върху такива вещи се прехвърля с предаването във фактическата власт на дружеството, което означава, че това дружество не е придобила правото на собственост. Основателни са аргументите на жалбоподателя, че дружество „СИГМА ГОЛД“ ЕООД няма как да е продало гориво, което не е негова собственост.

Не е договорено извършването на услуга, за която възнаграждението да е заплатено в друга услуга, поради което неправилно е прието, че е налице бартер.

Неоснователни са аргументите на органите по приходите, че са били налице основания за начисляване на данък на основание чл. 86, ал. 1 и 2 ЗДДС, във връзка с възникнало данъчно събитие по реда на чл. 25, ал. 1 ЗДДС в общ размер на 11 098,61 лева по неиздадени фактури към наети превозвачи. Не се приема тезата на ответника, че по отношение на посочената по-горе услуга дружеството „СИГМА ГОЛД“ ЕООД е трябвало да издава първични счетоводни документи на дружествата – превозвачи и да начисли дължимия данък на основание чл. 86 ЗДДС.

Изцяло в този смисъл са Решение № 4243 от 20.04.2023 г. на ВАС по адм. д. № 9057/2022 г., VIII отд. и Решение № 4940 / 25. 05. 2022 г. по адм. д. № 1510 / 2022 г. на ВАС I отд.

Предвид изложеното, ревизионния акт в тази му част следва да бъде отменен.

По отношение на отказаното право на данъчен кредит:

С оспореният РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 859,95 лева по фактури за доставка на гориво за нает от ревизираното лице лек автомобил.

Съдът счита изводът на органите по приходите за правилен. В глава седма от ЗДДС законодателят регламентира понятието данъчен кредит, правото на приспадане на данъчен кредит, ограниченията на приспадане на данъчен кредит, както и условията за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит. Нормата на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС определя, че когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът – регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. В чл. 70 от ЗДДС са изброени ограниченията по отношение на правото на приспадане на данъчен кредит в зависимост от конкретното предназначение на стоките и услугите, по които лицето е получател. В частност, т. 2 от алинея 1 урежда случаите, при които правото на данъчен кредит не е налице, т. е. следва да се откаже, независимо, че са изпълнени условията на чл. 69 или на чл. 74, когато стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето.

По делото не се доказва автомобилът да е използван за икономическата дейност на жалбоподателя. В хода на ревизионното производство не са представени доказателства, установяващи от кого е ползван автомобила, за какви цели, не са представени пътни листове с маршрути и пробег, поради което правилно е прието, че е налице ограничението, визирано в чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС, съгласно което правото на данъчен кредит не е налице и следва да се откаже, независимо, че са изпълнени условията на чл. 69 или на чл. 74, когато стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето. Като е отказал на жалбоподателя правото да приспадне данъчен кредит по процесните фактури, с предмет - консумативи и услуги за автомобили, органът по приходите е постановил законосъобразен РА, който следва да бъде потвърден в тази част.

По отношение на непризнатото право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 7673,69 лв., по 198 бр. фактури, подробно изброени в РД(стр.50-58) , настоящия съдебен състав намира изводът на ревизиращите органи за правилен и законосъобразен. Видно от предмета на фактурите, касае се за доставки на спортни стоки, стоки за бита(хартиено тиксо, найлони, крушки, домакинска стълба), строителни материали и др. Жалбоподателят не е представил доказателства, че тези доставки не попадат в ограничението на чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС. Единствено е посочено, че закупените стоки и услуги са за обзавеждане и ремонт в офиса на дружеството, за медицински стоки от първа необходимост и за организирани делови и представителни срещи, но не са представени други доказателства, че същите доставки са свързани с независимата икономическа дейност на лицето, съгласно изискванията на чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС, поради което съдът намира жалбата за неоснователна в тази си част и същата трябва да се отхвърли.

При този изход на спора, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, на страните ще трябва да се присъдят направените разноски, съобразно уважената и отхвърлена част от жалбата. И двете страни своевременно са направили искане за тяхното заплащане.

Жалбоподателят е внесъл държавна такса в размер на 50 лева държавна такса и в хода на съдебното производство е бил представляван от юрисконсулт.

В Определение № 5157 от 22.04.2021 г. по адм. д. № 7523/2020 г., I отд. на ВАС е посочено, че „В съдебното производство по обжалване на ревизионни актове по реда на чл. 156 и сл. ДОПК, разноските се определят на основание чл. 161 ДОПК. Нормата на чл. 78 ГПК не намира субсидиарно приложение на основание § 2 от ДР на ДОПК. Съгласно чл. 161, ал. 1 ДОПК на жалбоподателя се присъждат разноските по делото и възнаграждението за един адвокат за всяка инстанция съразмерно уважената част на жалбата. На администрацията вместо възнаграждение за адвокат се присъжда за всяка инстанция юрисконсултско възнаграждение в размера на минималното възнаграждение за един адвокат. Неоснователен е доводът за приложимост на чл. 161, ал. 1, изр. 3 ДОПК единствено в случаите, когато администрацията е представлявана от юрисконсулт. Тази норма, макар и неprecизна, определя размера на възнаграждението за процесуално представителство и защита в процеса по ДОПК, в размерите, предвидени за защита от един адвокат. Страните в съдебното производство по чл. 156 и сл. ДОПК, са равнопоставени. Разграничение в размера на възнаграждението за защита от юрисконсулт в зависимост от страната по делото, би нарушило принципа за равенството им в процеса. В подкрепа на горното е и Решение № 10/29.09.2016 г. на Конституционния съд по конституционно дело № 3/2016 г., (обн. - ДВ, бр. 79 от 2016 г.), според което ГПК и ДОПК третират като равнопоставени адвокатите и юрисконсултите в качеството им на представители по пълномощие на страните в производството. К. съд приема, че юридическите лица и едноличните търговци могат да избират дали да ползват услугите на адвокат или юрисконсулт за правно обслужване и процесуално представителство пред съдилищата. От изложеното се налага извод, че отговорността за разноските в процеса следва да се понесе от страните в размера за един адвокат, предвиден в чл. 161 ДОПК, включително и когато жалбоподателите са представлявани от юрисконсулт.”

При отчитане на тази съдебна практика съдът намира, че приложима е разпоредбата на чл. 7, ал. 2 от Наредба № 1 от 9 юли 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения (издадена от Висшия адвокатски съвет).

Съобразно уважената част от жалбата на жалбоподателя се дължи възнаграждение за юрисконсулт в размер на 1399 лв. и 50 лв. държавна такса или общо 1449 лв. На ответника се дължи юрисконсултско възнаграждение в размер на 1153,36 лв. При наличието на две насрещни изискуеми вземания съдът намира, че следва да се извърши прихващане с размера на по-малкото вземане, поради което се дължат разноски единствено на жалбоподателя в размер на 295,64 лв.

Така мотивиран, Административен съд София-град, III отделение, 57 - ми

състав:

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя Р. Н. Д., ревизионен акт № Р-22221422003914-091-001/23.02.2023 г. на ТД на НАП – С., потвърден с решение №610/12.05.2023 г. на директор Дирекция „ОДОП“-С. при ЦУ на НАП, в частта, в която са доначислени задължения по ЗДДС в размер на 11 098,61 лева.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя Р. Н. Д., срещу ревизионен акт № Р-22221422003914-091-001/23.02.2023 г. на ТД на НАП – С., потвърден с решение №610/12.05.2023 г. на директор Дирекция „ОДОП“-С. при ЦУ на НАП, в останалата част, в която е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 8 533,64 лева.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” – С., да заплати на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], направените по делото разноски в размер на 295,64 лева.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България, в 14-дневен срок от съобщението.

СЪДИЯ: