

РЕШЕНИЕ

№ 180

гр. София, 12.01.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 70 състав,
в публично заседание на 12.10.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Радина Карамфилова-Десподска

при участието на секретаря Илияна Тодорова, като разгледа дело номер **1885** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/ във вр. с чл. 145 – чл. 178 от Административно процесуалния кодекс /АПК/.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [жк], ул. Х. Ч., № 5, вх. А, ет. 1, ап. 2, представлявано от управителя Р. Н. Д. срещу РА № Р-22221419001164-091-001/07.10.2019 г., издаден от В. В. В. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и С. В. П. на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията - органи по приходите при ТД на НАП - [населено място], потвърден с Решение № 2137/18.12.2019 г. на Директор на Дирекция ОДОП [населено място] при ЦУ на НАП, с който са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в общ размер на 7824,33 лв., произтичащи от начислен ДДС за м. 01.2019 г. и м. 02.2019 г. в размер на 7 175,46 лв. и непризнатото право на данъчен кредит за същите периоди в размер на 648,87 лв.

Жалбоподателят релевира доводи, че ревизионният акт е необоснован, основан на предположения, при липса на анализ на ангажираните доказателства. Твърди се, че в хода на ревизионното производство са представени достатъчно доказателства от които се установявали, че предоставените по силата на договорни отношения с [фирма] на транспортните дружества – превозвачи „Ш. карти“ за зареждане на гориво, били издадени на името на дружеството, но в тях били вписани регистрационните номера на превозните средства, ползвани и включени в лицензите на транспортните

фирми и по този начин транспортните фирми, получавали по-евтино гориво, за осъществяването от тях курсове, поради факта, че за общото заредено количество гориво [фирма], получава, отстъпки от [фирма]. Излага доводи, че не е налице хипотезата на чл. 92 от ЗАДС. Безспорно било, че дружество жалбоподател, не притежавал нито лиценз за доставка или за търговия с горива, нито пък е лицензиран складодържател, по смисъла на ЗАДС, за да може да фактурира/префактурира, сделките с горива. Неправилни и неоснователни били изводите на органа по приходите, че по отношение на фактурите, издадени от [фирма] на [фирма], се касаело за бартер. По отношение на непризнатото право на данъчен кредит по фактури издадени от [фирма], се твърди, че органът по приходите неправилно е приел, че покупката на материали, представляващи предмет по тези фактури, не биха могли да се отнесат, като такива за дейността на дружеството. Ревизиращият екип, не е съобразил, че дружеството има офис, в който се осъществяват срещи и подписване на договори с представители на транспортните дружества, поради което закупените стоки, по процесните фактури са предназначени, именно, за ползвания от дружеството, офис. С оглед на изложеното, с жалбата се иска изцяло отмяната на Ревизионен акт Р-22221419001164-091-001/07.10.2019 г., потвърден с Решение № 2137/18.12.2019 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна политика“ /„ОДОП“/ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП/. Претендира разноски по делото.

В съдебно заседание жалбоподателят, чрез процесуален представител поддържа жалбата и иска отмяна на РА като незаконосъобразен и противоречащ на материалния закон. Представени по делото са и писмени бележки. Направено е искане за присъждане на разноски в производството по делото, включително юрисконсултско възнаграждение.

Ответникът - Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – [населено място] при Централно управление на Националната агенция по приходите, редовно уведомен, чрез процесуалния си представител юр. В., заявява становище за неоснователност на жалбата, като счита оспорения РА за правилен и законосъобразен. Моли да се вземат предвид съображенията, изложени в решението на ОДОП. Претендира юрисконсултско възнаграждение, а в случай на отмяна на ревизионния акт, моли на основание чл. 161, ал. 3 от ДОПК да му бъдат присъдени разноски, с оглед новопредставени по делото доказателства след приключване на ревизионното производство.

Софийска градска прокуратура – редовно призована, не взема становище по жалбата. Административен съд София-град, III отделение, 70 състав, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221419001164-020-001 от 25.02.2019 г., връчена по електронен път на 21.03.2019 г., изменена със Заповеди за изменение на ЗВР № Р-22221419001164-020-002 от 08.04.2019 г., № Р-22221419001164-020-003 от 21.05.2018 г. и № Р_22221419001164-020-004 от 19.07.2019 г., издадени от В. В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма], за установяване на задълженията по ЗДДС за отделните данъчни периоди от 01.01.2019 г. до 28.02.2019 г. За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №

P-22221419001164-092-001 от 10.09.2019 г. връчен на ревизираното лице на 10.09.2019 г.

Ревизията приключила с РА № P-22221419001164-091-001 от 07.10.2019 г., издаден от В. В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и С. В. П., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. ръководител на ревизията. С оспорения РА на [фирма] за ревизираните данъчни периоди е установен ДДС за внасяне в размер на общо 7824,33 лв., от тях в размер на 7 175,46 лв. произтичащи от начислен ДДС за м. 01.2019 г. и м. 02.2019 г. и в размер на 648,87 лв. от непризнатото право на данъчен кредит за същите периоди.

В хода на ревизионното производство с оглед проверка спазването на изискванията на ЗДДС, органът по приходите е връчил на ревизираното лице искания за предоставяне на документи и писмени обяснения от задължено лице с изх. № P-22221419001164-040-001 от 25.03.2019 г., изх. № P-22221419001164-040-002 от 25.04.2019 г. и изх. № P-22221419001164-040-003 от 22.07.2019 г. Изискани са първични, счетоводни, платежни, търговски и други документи, както и справки, касаещи дейността му. В отговор такива са представени от страна на дружеството жалбоподател.

При извършените проверки и предприети други процесуални действия, подробно описани в РД, органите по приходите установили, че през ревизирания период [фирма] е извършвало облагаеми доставки, свързани с международен автомобилен транспорт и главно 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.

Било констатирано, че основни клиенти на [фирма] са както чуждестранни дружества от Д., Германия и други страни, така и от регистрирани в България такива. Основни доставчици на транспортни услуги били [фирма] с ЕИК:[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК:[ЕИК] и [фирма] с ЕИК:[ЕИК] - превозвачи, с които ревизираното лице имало сключени рамкови договори. Съгласно тези договори, ревизираното лице осигурявало на дружествата превозвачи Ш.-карти за зареждане на гориво и заплащане на пътни и други такси в Европа.

Жалбоподателят имал подписан договор от 04.11.2016 г. с [фирма] за ползване на услугата euroShell С.. Зареденото гориво се фактурирало от [фирма] като всяка фактура съдържала информация за количество и стойност на зареденото гориво и номер на превозното средство. [фирма] отчитала платените горива, консумативи и такси, заплатени с Ш.-карти, на база получените фактури от издателя на картите [фирма]. Впоследствие закупеното гориво се прихващало от задълженията на ревизираното лице към превозвачите, по силата на сключени с превозвачите споразумения за прихващане на насрещни задължения, подписани от [фирма] и от дружествата-превозвачи, като последните прихващали дължимото им възнаграждение за превоз на товари със задълженията си към ревизираното дружество за предоставеното гориво и платени такси чрез предоставените им за ползване Ш. карти. 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.

За зареденото гориво извън територията на страната бил подписан тристранен договор между [фирма], FDE A/S и [фирма], според който при закупуване на гориво от друга държава-членка, платеният данък можел да бъде възстановен при натрупване на

определена стойност на данък за възстановяване, различна за всяка държава-членка. FDE A/S възстановявал стойността на данъка на [фирма] и същият се прихваща от задълженията на ревизираното дружество към [фирма].

За периода от 01.01.2019 г. до 28.02.2019 г. жалбоподателят включил в дневника за покупки 4 фактури за покупка на гориво и такси с Ш.-карти, с издател [фирма], по които е ползван данъчен кредит, а именно: фактура № [ЕГН]/17.01.2019 г. с данъчна основа 9729,95 лв. и ДДС 1945,99 лв.; фактура № [ЕГН]/31.01.2019 г. с данъчна основа 10788,59 лв. и ДДС 2157,72 лв.; фактура № [ЕГН]/17.02.2019 г. с данъчна основа 240,25 лв. и ДДС 48,05 лв. и фактура № [ЕГН]/17.02.2019 г. с данъчна основа 15 599,00 лв. и ДДС 3119,80 лв.

Предмет на доставките по горепосочените фактури е закупено гориво от дружества превозвачи с Ш. карти, собственост на [фирма]. Фактурите са придружени от справка за количество, стойност на зареденото гориво и рег. номер на МПС. Съгласно представената към фактурите подробна информация /неразделна част от фактурата/, горивата са заредени на територията на Република България. Относно предмета на доставката „Международни сервизни такси“, съгласно писмени обяснения от страна на задълженото лице, това са сервизните такси за всяка една Ш.-карта, които са определени в договора между [фирма] и [фирма] и приложенията към него.

Според ревизиращите органи, в случая за отношенията между [фирма] и дружествата-превозвачи е налице хипотезата на бартер, по смисъла на чл. 130 от ЗДДС. Това било така, тъй като ревизираното лице заплащало на [фирма] зареденото гориво, но същото било за сметка на дружествата-превозвачи /чл. 25, т. 2 от сключените рамкови договори/, като насрещните задължения на страните по рамковите договори се уреждали чрез споразумения за прихващане. [фирма] е ползвало данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма] за зареденото гориво с Ш.-картите и такси за обслужване на същите, като в същото време това гориво се използва от транспортните дружества при извършване на транспортните услуги. Следователно, ревизираното лице не потребявало горивото по фактурите, а го предоставя на трети лица - транспортните дружества-превозвачи, 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 лице, в качеството му на доставчик, към превозвачите, в качеството им на клиенти.

Въз основа на така установените факти органите по приходите са достигнали до извод, че в отношенията между [фирма] и доставчиците на транспортни услуги, е налице доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС и чл. 9 от ЗДДС, от [фирма] към транспортните дружества, с място на изпълнение на територията на страната, тъй като фактическото предоставяне на горивото е на територията на страната и получателят на услугата е в Р.България.

В резултат на изложеното е прието, че са налице основания за начисляване на данък със ставка 20% върху данъчната основа на доставките на гориво и такси. Предвид гореизложеното на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 130 от с.з. и чл. 54, ал. 1 от Правилника за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност /ППЗДДС/, върху данъчна основа - стойността на зареденото гориво на територията на страната по фактури на [фирма], ревизиращите органи са начислили ДДС, както следва за м. 01.2019 г. в размер на 4 103,71 лв. и за м. 02.2019 г. в размер

на 3 071,75 лв.

Наред с горното въз основа на констатации, че през м. 01.2019 г. ревизираното дружество е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по фактури № [ЕГН] от 18.12.2018 г. и № [ЕГН] от 21.12.2018 г., издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК], в размер общо на 623,66 лв., а през м. 02.2019 г. е упражнило право на данъчен кредит по фактура №350009520 от 07.02.2019 г., издадена от [фирма] с ЕИК[ЕИК] в размер на 12,21 лв. и по фактура № 80054853 от 02.02.2019 г., издадена от [фирма] с ЕИК[ЕИК] в размер на 13.00 лв., органите по приходите на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС отказали право на данъчен кредит в обща размер на 648.87 лева, с мотив, че предметът на фактурите /доставки на компресор, гайковер, нитачка, нокторезачка, чинии, кутии, найлонови торби, свещи, керамични купи, каси с капаци и др./ не може да се отнесе към дейността на ревизираното лице.

[фирма] оспорил по административен ред Ревизионен акт /РА/ № Р-22221419001164-091-001 от 07.10.2019 г., като с Решение № № 2137/18.12.2019 г. на Директор на Дирекция ОДОП [населено място] при ЦУ на НАП, РА е потвърден изцяло.

За изясняване фактите по делото е допусната съдебно-счетоводна експертиза, приета от съда, като обективно и безпристрастно изготвена и като неоспорена от страните по делото. От заключението се установява, че документите, удостоверяващи сделките съответстват на нормативните изисквания и отговарят на установените по чл. 71, ал. 1, т. 1 от ЗДДС условия, всички процесни фактури са осчетоводени в счетоводството на жалбоподателя. Вещото лице е посочило, че не може да даде отговор на въпроса дали издадените от [фирма] фактури са осчетоводени в счетоводството на [фирма], тъй като счетоводството, от където следва да се представят необходимите документи се намират на Ф.. Установено е, че процесните фактури издадени от [фирма] съдържат три раздела: първи раздел – обобщение горива; раздел втори – обобщение на други транзакции и раздел трети – данъчна справка. Така издадените фактури съдържали изискуемите реквизити по чл. 114 от ЗДДС и чл. 7 от ЗСч. Вещото лице е констатирало още, че [фирма] е закупувало гориво от [фирма] по силата на сключен договор от 04.11.2016 г., като чрез издадените Ш. карти, фактически получатели на горивото са дружествата превозвачи. Посочено е, че жалбоподателя не осигурява доставка на горива на превозвачите, а им предоставя карти, чрез които последните да могат директно да зареждат тези горива от бензиностанциите на [фирма]. [фирма] не префактурирало предоставеното гориво заредено на територията на страната към превозвачите. Дружеството жалбоподател предавало фактическата власт на Ш. картите на своите контрагенти по силата на сключени договори. Не се изготвяли и приемо-предавателни протоколи, стокови разписки или други документи, тъй като жалбоподателя не получавал директно горивото. Посочено е, че между дружеството жалбоподател и превозвачите били сключени споразумения за прихващане, като при заплащане на стойността по фактурите за извършените международни превози се приспада сумата за гориво и пътни такси, след което остатъчната сума се плаща към съответната транспортна фирма – превозвач. Подлежащите на прихващания задължения на превозвачите освен за предоставеното гориво са и за други пътни такси, които са таксите за Ш. картите.

При така изложената фактическа обстановка, съдът приема от правна следното:

По допустимостта на жалбата:

Ревизионният акт е обжалван по административен ред с подадена от [фирма] жалба,

поради което жалбата е процесуално допустима, като изпълнила абсолютната процесуална предпоставка на чл. 156, ал. 1 и 2 ДОПК при съдебното обжалване на ревизионен акт.

По същество на спора:

Разгледана по същество жалбата е основателна по следните съображения:

Предмет на оспорване в настоящото производство е ревизионен акт № РА № Р-22221419001164-091-001 от 07.10.2019 г., издаден от В. В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и С. В. П., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. ръководител на ревизията, потвърден с Решение № № 2137/18.12.2019 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна политика“ /„ОДОП“/ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП/, с който на [фирма] за ревизираните данъчни периоди е установен ДДС за внасяне в размер на общо 7824,33 лв., от тях в размер на 7 175,46 лв. произтичащи от начислен ДДС за м. 01.2019 г. и м. 02.2019 г. и в размер на 648,87 лв. от непризнатото право на данъчен кредит за същите периоди.

При служебна проверка на оспорения акт на основанията по чл. 160, ал. 2 ДОПК, настоящият състав на Съда намира следното:

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Атакуваният в настоящето производство ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите съобразно изискването на чл.119, ал.2 ДОПК, като ревизията е възложено надлежно образувано ревизионно производство съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК.

Оспореният ревизионен акт е издаден в писмена форма и е със съдържанието, предвидено с чл.120 от ДОПК- РА е мотивиран, като неразделна част от него е и ревизионният доклад с посочени фактически констатации и съображения на екипа.

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 материалната законосъобразност на акта:

С процесния РА както се посочи по-горе са установени допълнителни задължения по ЗДДС за начисляване на данък със ставка 20% върху данъчната основа на доставките на гориво и такси, на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДЦС, във връзка с чл. 130 от с.з. и чл. 54, ал. 1 от Правилника за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност /ППЗДДС/, върху данъчна основа - стойността на зареденото гориво на територията на страната по фактури на [фирма], ревизиращите органи са начислили ДДС, както следва за м. 01.2019 г. в размер на 4 103,71 лв. и за м. 02.2019

г. в размер на 3 071,75 лв. Със същият е отказано и право на приспадане на основание чл. 70. ал. 1, т. 2 от ЗДДС в обща размер на 648.87 лева по четири фактури издадени от [фирма], [фирма] и [фирма].

Относно допълнително установените задължения по ЗДДС - начисленият на основание чл. 86 от ЗДДС данък за закупено гориво и такси по "Ш. карти", съдът намира следното:

Липсва спор по делото, а и това се установява от фактите по делото, че [фирма] е извършвало облагаеми доставки, свързани с международен автомобилен транспорт и главно 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.

Дружеството жалбоподател е бил получател на транспортни услуги извършвани от превозвачите - [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], по силата на сключени рамкови договори. Съобразно залегналото в договора, ревизираното лице осигурявало на дружествата превозвачи Ш.-карти за зареждане на гориво и заплащане на пътни и други такси в Европа, които разходи били за сметка на последните. От възнаграждението, което ревизираното дружество дължало за получените транспортни услуги, се прихващали задълженията на дружествата-превозвачи за зареденото гориво от посочените дружества.

От административната преписка се установява също, че ревизираното дружество е ползвало правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 7 175,46 лв., в т.ч. за м. 01.2019 г. в размер на 4 103,71 лв. и за м. 02.2019 г. в размер на 3 071,75 лв. по издадените за периода от 01.01.2019 г. до 28.02.2019 г. от [фирма] четири броя фактури, а именно: фактура № [ЕГН]/17.01.2019 г. с данъчна основа 9729,95 лв. и ДДС 1945,99 лв.; фактура № [ЕГН]/31.01.2019 г. с данъчна основа 10788,59 лв. и ДДС 2157,72 лв.; фактура № [ЕГН]/17.02.2019 г. с данъчна основа 240,25 лв. и ДДС 48,05 лв. и фактура № [ЕГН]/17.02.2019 г. с данъчна основа 15 599,00 лв. и ДДС 3119,80 лв. За да начисли допълнителните задължения по ЗДДС, органите по приходите са приели, че е налице хипотезата на бартер по смисъла на чл. 130 от ЗДДС, тъй като ревизираното лице не потребявало горивото по фактурите, а го предоставяло на трети лица - транспортните дружества-превозвачи, 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 лице, в качеството му на доставчик, към превозвачите, в качеството им на клиенти. С оглед на това е приело, че се касае за доставката на гориво - доставка на стоки, по смисъла на чл. 6 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, а относно таксите за обслужване на Ш.-карти е прието, е налице 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 получателят, е в България.

Настоящият съдебен състав споделя изводът на приходните органи, че безспорно в случая се касае за бартер съгласно разпоредбата на чл. 130 от ЗДДС.

Съгласно разпоредбата на чл. 130, ал. 1 от ЗДДС, 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. Съгласно, ал. 2 от с.р., данъчното събитие и за двете доставки по, ал. 1 възниква на датата на възникване на данъчното събитие на по-ранната от тях.

Тоест, за да се приеме, че е налице бартер по смисъла на чл. 130, ал. 1 от ЗДДС, е необходимо да има две насрещни доставки, всяка от която да представлява плащане по другата доставка. При настъпване на данъчно събитие по първата доставка се счита, че е извършено авансово плащане по втората доставка, което прави ДДС изискуем и за доставката, по която все още не е настъпило данъчно събитие. Принципът е, че на облагане подлежат възмездните доставки, като цената, без значение дали е уговорена в парична сума или в натура, е съществен елемент от сделката и се определя (по вид и размер), от волята на двете страни. Ето защо, за да се приеме, че е налице бартер по смисъла на чл. 130 от ЗДДС, натуралната насрещна престация следва изрично да е уговорена от страните, а не извлечена посредством тълкуване на осъществени преди или след сключване на сделката правни и/или фактически действия, или предполагагана от резултата от сделката.

Както посочва СЕС в Решението си от 26 септември 2013 г. по дело С. век, С-283/12, точка 37, възможността една сделка да бъде квалифицирана като възмездна, предполага единствено съществуване на пряка връзка между доставката на стоки или на услуги и реално получена от данъчнозадълженото лице насрещна престация. Подобна пряка връзка е налице, когато между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се правят взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя. В точка 38 от същото решение, СЕС посочва, че насрещната престация при доставка на стоки може да се състои в доставка на услуги и да представлява данъчната основа за тази насрещна престация по смисъла на член 73 от Директивата за ДДС, при условие обаче че е налице пряка връзка между доставката на стоки и доставката на услуги и че стойността на последната може да получи парично изражение (Решение от 3 юли 2001 г. по дело В., С-380/99, точка 17 и цитираната съдебна практика). Според т. 39, договорите за бартер, в които насрещната престация поначало е в натура, сделките с парична насрещна престация представят две еднакви положения от икономическа и търговска гледна точка (вж. в този смисъл Решение от 3 юли 1997 г. по дело G., С-330/95, точки 23-25 и Решение от 19 декември 2012 г. по дело О. България, С-549/11, точка 35).

Следователно, за да се приеме в казус като настоящия, че е налице бартер, трябва да се установи наличието на пряка връзка между доставката на услуга предоставя на гориво на трети лица - транспортните дружества-превозвачи, ведно с таксите, представляващи неразделна част от Ш.-картите и приспадането им срещу насрещно задължение за заплащане на възнаграждение по договорите за превоз.

Такава пряка връзка може да съществува само, ако страните са поели задължение да извършат взаимни насрещни престации, в рамките на едно конкретно правоотношение, какъвто е настоящият случай.

В случая по делото е безспорно установено, че е налице доставка на услуги по смисъла на ЗДДС. Това е така, тъй като горивото е родово определена вещь и съгласно чл. 24, ал. 2 от Закона за задълженията и договорите, собствеността върху такива вещи се прехвърля с предаването им на купувача. В случая няма спор, че горивото въобще не е предавано във фактическа власт на ревизираното дружество, което означава, че последното не е придобивало право на собственост върху това гориво. От тук следва извода, че жалбоподателят няма как да е продал гориво, което не е било негова собственост. В случая е налице доставка на услуга по смисъла на ЗДДС, защото ревизираното дружество е предоставило възможност на неговите контрагенти да използват „Ш. карти“. По същество тези услуги се изразяват, на първо място, в закупуването на „Ш. карти“. В хода на ревизията е изяснено, че издаването и закупуването на тези карти се предхожда от фирмена процедура, при която освен всичко друго се прави преценка и относно платежоспособността на лицето-държател

на „Ш. карта“. Ревизираното дружество е предавало фактическата власт на тези карти на неговите контрагенти, както и е разплащало задълженията по тези карти. От горното следва извода, че [фирма] действително не е доставило стоки на своите контрагенти, но е извършило доставка на услуги към тях. Съгласно чл. 9, ал. 1 от ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Мястото на изпълнение при доставка на услуга се определя по правилата на чл. 21 от ЗДДС. Съгласно ал. 2, изречение първо на същия член мястото на изпълнение при доставка на услуга, когато получателят е данъчно задължено лице, е мястото, където получателят е установил независимата си икономическа дейност, т.е. релевантна в случая се явява именно посочената разпоредба, от което следва, че доставките на процесните услуги отново са с място на изпълнение на територията на страната. Предвид на това жалбоподателят е следвало да издаде първични счетоводни документи на дружествата-превозвачи и да начисли дължимия данък на основание чл. 86 от ЗДДС. Съгласно чл. 86, ал. 2 от ЗДДС данъкът е дължим от регистрираното лице за данъчния период, през който е издаден данъчният документ, а в случаите, когато не е издаден такъв документ или не е издаден в срока по този закон - за данъчния период, през който данъкът е станал изискуем. Предвид изложеното, обосновано и законосъобразно с РА за данъчни периоди от м. 01.2019 г. и м. 02.2019 г. е начислен ДДС в размер на 7 175,46 лв.

Относно непризнатото право на данъчен кредит по фактури № [ЕГН] от 18.12.2018 г. и № [ЕГН] от 21.12.2018 г., издадени от [фирма] в размер общо на 623,66 лв., по фактура №350009520 от 07.02.2019 г., издадена от [фирма] в размер на 12,21 лв. и по фактура № 80054853 от 02.02.2019 г., издадена от [фирма] в размер на 13.00 лв., съдът намира, че тук спорният въпрос, е правен по съществото си и 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 в настоящия случай, използват ли се за целите на извършвани от жалбоподателя последващи облагаеми доставки.

Видно от цитираната разпоредба чл. 69 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит е обвързано от бъдещото използване на получените стоки и услуги, т.е. дали с тях ще се извършват облагаеми доставки. Според чл. 12, ал. 1 от ЗДДС облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго. В случая несъмнено жалбоподателят е данъчно задължено лице по ЗДДС, но липсват останалите кумулативно изискуеми обстоятелства, сочещи извършването на доставки с предмет стоките и услугите. Съгласно разпоредбата на 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 74, когато стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето.

В настоящия случай, съдът намира за основателни изводите на органите по приходите, че правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 или 74, тъй като стоките описани във фактурите са издадени от [фирма], [фирма] и [фирма] не са предназначени за безвъзмездни доставки или по-общо за дейности, различни от икономическата дейност на лицето.

Тежестта за доказване настъпването на всички правопораждащи претендираното право положителни факти е за ревизирания субект. Той следва да проведе главно доказване, което винаги, за да е успешно, следва да бъде и пълно, с ангажиране на относимите към спора доказателства. Жалбоподателят, в случая не ангажира каквито

и да е доказателства в настоящото съдебно производство доказателства, че направените разходи за закупуване на тези стоки имат пряка и непосредствена връзка с извършваната от дружеството икономическа дейност. Липсата на достоверни доказателства за установяване, че стоките с предмет на фактурите /доставки на компресор, гайковер, нитачка, нокторезачка, чинии, кутии, найлонови торби, свещи, керамични купи, каси с капаци и др./ са закупени във връзка с икономическата дейност на дружеството жалбоподател. Това обоснова, че изводът на органите по приходите за липса на право на ползване на данъчен кредит по издадените фактури е основателен.

В случая не се доказва основателността на наведените в жалбата оплаквания от оспорения административен акт, който е издаден от компетентен орган в установената форма, при спазени административнопроизводствени правила и в съответствие с материалноправните разпоредби и целта на закона.

По така изложените съображения настоящият съдебен състав намира, че РА в частта на отказано право на данъчен кредит на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС във връзка с чл. 6 от ЗДДС по фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма], е законосъобразен и обоснован, а жалбата срещу него като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

С оглед крайния изход на делото и заявената претенция от процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение за разглеждане на делото пред настоящата инстанция, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, във връзка с чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, съдът следва да присъди в полза на НАП сумата от 753.66 лв. /седемстотин петдесет и три лева и шестдесет и шест стотинки/.
Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, III отделение, 70-състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [жк], ул. Х. Ч., № 5, вх. А, ет. 1, ап. 2, представлявано от управителя Р. Н. Д. срещу РА № Р-22221419001164-091-001/07.10.2019 г., издаден от В. В. В. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и С. В. П. на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията - органи по приходите при ТД на НАП - [населено място], потвърден с Решение № 2137/18.12.2019 г. на Директор на Дирекция ОДОП [населено място] при ЦУ на НАП, с които са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в общ размер на 7824,33 лв., произтичащи от начислен ДДС за м. 01.2019 г. и м. 02.2019 г. в размер на 7 175,46 лв. и непризнатото право на данъчен кредит за същите периоди в размер на 648,87 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК:[ЕИК], да заплати на Национална агенция за приходите разноски по делото в размер на **753.66 лева** /седемстотин петдесет и три лева и шестдесет и шест стотинки/, представляващи юрисконсултско възнаграждение.

РЕШЕНИЕТО, в частта, в която е отхвърлена жалбата срещу РА, с която са определени допълнителни задължения по ЗДДС може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт. В останалата част, относно непризнатото право на данъчен кредит, решението на основание чл. 160, ал. 7 от ДОПК не подлежи на обжалване.

СЪДИЯ:

