

РЕШЕНИЕ

№ 3984

гр. София, 14.06.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 71 състав,
в публично заседание на 31.05.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Георги Бозуков

при участието на секретаря Десислава В Симеонова, като разгледа дело номер **2700** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

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., чрез юрк. Я. Ч., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221421001799-091-001 / 30.11.2021г., издаден от С. Т. К. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и Д. Д. Т. на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията-органи по приходите при ТД на НАП - гр. С., в частта в която са определени допълнителни данъчни задължения и се начислява данък по ЗДДС в общ размер на 7 640,91лв., потвърден с Решение № 288/21.02.22 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“-С. при ЦУ на НАП.

В жалбата са изложени доводи за незаконосъобразност и необоснованост на оспорвания акт. Изложени са доводи, свързани с допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила при издаване на РА

В съдебно заседание, жалбоподателят [фирма] представлявано от управителя Р. Н. Д., редовно призван, се представлява от юрк. Ч. Юрк. Ч. моли съдът да отмените РА като незаконосъобразен и неправилен. Претендира юрисконсултско

възнаграждение. Представя за сведение решение на ВАС.

Ответникът Директор на Дирекция "ОДОП"-С. ПРИ ЦУ НА НАП, редовно призован, се представлява от юрк.В.. Юрк.В. моли съдът да отхвърли жалбата като неоснователна и недоказана по мотиви, изложени в решението. Моли за срок за писмени бележки. Претендира юрисконсултско възнаграждение в размер на 720,64 лв. СГП – редовно уведомена, не изпраща представител.

Административен съд София-град, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост на жалбата, събраните доказателства по делото, поотделно и в тяхната съвкупност, и взе предвид доводите на страните, съобразно с разпоредбата на чл.160 от ДОПК, прие за установено следното:

Ревизионното производство е започнало със Заповед за възлагане па ревизия №Р-22221421001799-020-001/26.03.2021 г.. връчена по електронен път на 06.04.2021 г., изменена със Заповеди №Р-22221421001799- 020-002/04.06.2021 г. и № Р-22221421001799-020-003/06.07.2021 г., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията на Дружеството по ЗДДС за данъчни периоди от 01.11.2020 г. до 28.02.2021 г. Заповедите са издадени от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01- 128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С.. Срокът за завършване на ревизията е до 03. 09.2021 г. За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р- 22221421001799-092-001 / 03.11.2021 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от ревизирувания субект не е подадено писмено възражение срещу констатациите на РД.

Ревизията приключила с РА № Р-222214210001799-091-001/30.11.2021 г., издаден от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и Д. Д. Т., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен на 30.11.2021 г. по електронен път.

В резултат на проведеното ревизионно производство с обжалвания РА е установен ДДС за внасяне в размер на 7 640,91 лв. и лихви за забава в размер на 172,01лв.

В хода на ревизията е установено, че основната дейност на дружеството през ревизирувания 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 [фирма]. ЕИК[ЕИК]. Не са установени нарушения на счетоводното законодателство. Извършени са проверки в електронния регистър на НАП, при които е установено, че в дружеството са наети 3 лица по трудови правоотношения на длъжност „юрисконсулт - 2 и „спедитор“. За управителя на дружеството са подавани Декларации обр. 1 и б, с код на осигуряване 01 - в [фирма], ЕИК[ЕИК].

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 [фирма] е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДИОЗЛ/ №P-22221421001799-040-001/06.04.2021 г., в отговор на което са постъпили документи чрез електронна услуга в ПИ ИС Контрол на 28.04.2021 г., 17.05.2021 г., 19.05.2021 г., 04.10.2021г., 26.10.2021 г. и 29.10.2021 г.

С Протокол № P-22221421001799-040-001/27.10.2021 г, са приобщени документи от друго производство на ревизираното лице с УЙН № P-22221420007992 - Рамкови те договори с превозвачите.

С Протокол № 1710854/01.10.2021 г. е удостоверено представяне на оригинали на документи на дружеството -в [населено място], [улица] в присъствието на И. Г. - изпълномощено лице. Извършен е преглед на оригинални счетоводни, търговски, банкови документи и др.

Подадено е Заявление № P-22221421001799/26.10.2021 г. във връзка е предоставяне на 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 тол управление, стопанисвани от А., за превозни средства по периоди, съгласно приложение. Отговор е получен на 27.10.2021 г.

Относно извършените доставки.

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

В хода на ревизията е установено, че за изпълнение на транспортните услуги ревизираното дружество ползва услугите на дружества подизпълнители - [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК]. Със същите жалбоподателят е сключил рамкови договори за превоз на товари, с които е договорено, че дружествата превозвачи ще действат като подизпълнители по договори за извършване на транспортни услуги, сключени между възложителя /ревизираното лице/ и съответното австрийско дружество /DSV R. A/S. с VIN A. и A&E S. с VIN A./.

Съгласно двустранно подписаните договори жалбоподателят осигурява на дружествата превозвачи / [фирма] и [фирма]/ Ш.-карти за зареждане на гориво и заплащане на пътни и други такси в Европа. За целта [фирма] има подписан с [фирма], ЕИК[ЕИК] договор за предоставяне на Ш. карти. Зареденото гориво се фактурира от [фирма], 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 - Ш. карти по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], с начислен ДДС в размер на 6 169.37 лв. и по фактури, издадени от „Ш. БЪЛГАРИЯ“ ГАД. ЕИК[ЕИК], с начислен ДДС в размер на 545,61 лв., подробно описани в РА.

Относно фактурите с предмет на доставката „Международни сервизни такси“ - съгласно обяснения от лицето, това са сервизните такси за всяка една Ш.-карта, които са определени в договора на [фирма] с [фирма] 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 [фирма] и [фирма], 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.

[фирма] отчита платените горива, консумативи и такси, платени с Ш.-карти, на база получените фактури от издателя на картите - [фирма]. Впоследствие закупеното гориво се прихваща от Задълженията на [фирма] към превозвачите съгласно Споразумение за прихващане. За зареденото гориво извън територията на страната има подписан тристранен договор между [фирма], FDE A/S и [фирма], 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 [фирма] и същият се прихваща от задълженията на ревизираното дружество към [фирма]. За сумата на възстановения ДДС [фирма] издава документ Кредитна справка със знак „минус“. Разплащанията от спедиторските дружества към [фирма] 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 [фирма] и превозвачите. По този начин транспортните фирми получават по-евтино гориво и други услуги, поради отстъпките които [фирма] получава от [фирма].

Поради горното ревизиращият екип е формирал извод, че в случая в отношенията между жалбоподателя и дружествата превозвачи / [фирма] и [фирма]/ 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 [фирма], 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. Видно от установените факти, разходите за гориво са за сметка на превозвачите и съответно трябва да им бъдат префактурирани от [фирма].

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 изпълнение на територията на страната съгласно чл. 17, ал. 1, тъй като фактическото предоставяне на горивото е в България.

По смисъла на чл. 9, ал. 1 таксите за обслужване на Ш.-карти представлява, според РЕ, 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.

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 [фирма] и [фирма] при последващата реализация на същите към транспортните дружества [фирма] и [фирма], имащи качеството на клиенти на [фирма]. Предвид гореизложеното и на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, във връзка е 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 6 714,98 лв.

В хода на ревизията е установено, че ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 493,54 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 поправка на срез в ремаркетото, поправка брезент. Паркинг, ремонт ремарке, сервиз ремарке.

Съгласно представените рамкови договори от ревизираното лице, сключени с неговите превозвачи [фирма] и [фирма], [фирма], в качеството му на възложител, разплата от свое име, но за сметка на превозвача ползваното гориво по предоставените Ш.-карти, като извършването на посочените разплащания се урежда с отделен договор /чл. 25, т. 2/. Превозвачът от своя страна се задължава да възстановява на възложител тези платени суми. Отделно от това е уговорено, че всички разходи за митнически и санитарни изисквания по отношение на превозното средство, както и по отношение на застраховката на същото, се заплащат от превозвача за сметка на възложителя /чл. 25, т.1/.

Съгласно представени договори за наем на МПС, сключени между [фирма] и [фирма], в качеството на наематели, и [фирма], 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, който 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, ревизиращият екип счел, че 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 [фирма] на [фирма] и [фирма], поради установеното наличие на бартер в отношенията между [фирма] и дружествата-превозвачи. При ревизията е установено, че от страна на [фирма] няма издаден първичен счетоводен документ 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 от м. 11.2020 г. до м. 02.2021 г. е

начислен ДДС в размер на 493.54 лв.

В хода на ревизията е установено, че дружеството е ползвало данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], с начислен ДДС в размер на 119,82 лв., и от [фирма], ЕИК[ЕИК], с начислен ДДС в размер на 312,57 лв. Предмет на доставките са горива. От ревизираното дружество във връзка с включените фактури в регистър дневник покупки, свързани с експлоатация на МПС, е представен Договор за наем на МПС от 01.06.2020 г. между [фирма], ЕИК [ЕГН] /наемодател/ и [фирма] /наемател/, с предмет временно и възмездно ползване от наемателя на лек автомобил М., модел С600с, рег. [рег.номер на МПС] . Представено е и свидетелство за регистрация на лекия автомобил, собственост на [фирма].

В хода на ревизията не е установено ревизираното дружество да е извършвало облагаеми доставки с наетото превозно средство. Съгласно обяснение на управителя лекият автомобил се използва в неговата дейност от представляващия дружеството Р. Д. при срещи с клиенти. За придвижването на автомобила не са изготвени пътни листове. Предвид установеното е прието, че не са налице предпоставките на чл. 69, ал 1, т 1 от ЗДДС и за покупките на гориво не е признат данъчен кредит в размер на 432.00 лв., тъй като закупените стоки не са използвали в икономическата дейност на ревизираното лице.

Жалбоподателят оспорил ревизионния акт, по административен ред, като незаконосъобразен в частта на допълнително начисления ДДС и отказания данъчен кредит. Счита, че липсва правилна преценка на представените доказателства, които са пренебрегнати от органите по приходите в голямата си част, но същите доказвали изпълнението на услугите. Излага разяснения относно организацията на дейността във връзка с издадените Ш. карти. Твърди, че за да извършва доставки на гориво към своите превозвачи ревизираното дружество следва да е регистрирано като търговец на Горива, което в случая не е налице и това обстоятелство не е съобразено от органите по приходите. Сочи, че не може да фактурира сделки с горива и не може да префактурира гориво, предвид указания дадени от НАП. Оспорва и констатациите, че е налице бартер, тъй като не ставало ясно какви стоки си разменят [фирма] и [фирма], за да е налице бартер. Счита за неправилен и извода, че [фирма] е извършило доставка на услуги към своите контрагенти, тъй като горивото е родово определена вещ. Излага съображения, че изводите в РА са в противоречие с практиката на Съда на Европейския съюз /СЕС/ по подобни казуси и практиката на ВАС. На база изложеното относно европейската съдебна практика жалбоподателят сочи, че щом са налице условията на чл. 69 и чл. 71 от ЗДДС и, не са извършени данъчни измами, то дружеството има право да приспадне данъчен кредит. В заключение прави искане за отмяна на РА в частта на установените задължения.

След анализ на установената фактическа обстановка, приложените по административната преписка писмени доказателства и възраженията на жалбоподателя, административната инстанция, потвърдила Ревизионен акт № Р-22221421001799-091-001/30.11.2021 г., издаден от С. Т. К. - орган, възложил

ревизията, и Д. Д. Т. - ръководител на ревизията, изцяло.

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.

При извършване на служебна проверка за законосъобразност на оспорения РА № **P-22221421001799-091-001 / 30.11.2021 г.**, 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.

Видно от наличните по преписката доказателства, от една страна, жалбоподателят е получател на транспортни услуги от двете дружества - превозвачи / [фирма] и [фирма]/, от друга страна, [фирма] осигурява на същите тези дружества-превозвачи Ш.-карта за зареждане на гориво и заплащане на пътни и други такси в България и Европа, които обаче разходи са за сметка на последните. От възнаграждението, което ревизираното дружество дължи за получените транспортни услуги, се прихващат задълженията на дружествата- превозвачи за зареденото от [фирма] гориво. Съдът споделя изводите на органите по приходите и РО, че в случая е налице хипотезата, визирана в разпоредбата на чл. 130 от ЗДДС, а именно - бартер.

В тази връзка основателно в РА е посочено, че съгласно разпоредбата на чл. 130 от ЗДДС, 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 /ал. 1/. В ал. 2 на чл. 130 от ЗДДС е уредено, кога данъчното събитие за доставките по ал. 1, възниква по общите правила на закона.

В случая, от установеното в хода на ревизията е видно, че ревизираното дружество е ползвало правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 6 714,98 лв. по фактурите, издадени от [фирма] 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. От това следва, че [фирма] не използва горивото по фактурите, издадени от [фирма], а го предоставя на трети лица - горещитираните дружества - превозвачи, т.с. същото е следвало да се префактурира от ревизираното дружество /спедитор/ на превозвачите.

Видно от представените в хода на ревизията писмени обяснения, рамкови договори и споразумения за прихващане с превозвачите, действително горивото е за сметка на последните, което обстоятелство не се отрича и от жалбоподателя. Предвид това, не могат да бъдат споделени възраженията в жалбата, че органите по приходите не са съобразили обстоятелството, че [фирма] не е търговец на горива – при бартера се касае за различни правоотношения и това обстоятелство е ирелевантно. Установено е, че от [фирма] са представени доказателства и са дадени писмени обяснения, в т.ч. в жалбата пред административната инстанция, съгласно които горивото е зареждано на територията на Република България, а фактурите с предмет „такси“ касаят заплащане на такси за обслужване на Ш.-картите. В случая е ползван данъчен кредит по фактури, описани в РД, за горива и такси с Ш.-карта, издадени от [фирма] и [фирма]. Фактурите са придружени от справка за количество, стойност на зареденото гориво и рег. № на МПС. Съгласно представената към фактурите подробна информация горивата са заредени на територията на Република България.

Съдът споделя изводите на ревизиращите органи и АО, че в конкретния случай се касае за прехвърляне на собственост върху стока /гориво/ и извършени услуги /платени такси/ от страна на [фирма] към превозвачите. Таксите са неразделна част от обслужването на картите, които от своя страна са обвързани с конкретно превозно средство. В тази връзка правилно в РА е посочено, че по смисъла на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС доставката на гориво представлява доставка на стока. Съгласно разпоредбата на закона доставка на стока 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 същия 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. Предвид това, основателно е констатирано, че доставките по фактурите с предмет „гориво“ са с място на изпълнение на територията на страната, тъй като фактическото предоставяне на горивото е в България.

Правилно ревизиращите са приели, че по смисъла на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС таксите за обслужване на Ш.-карти представляват 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 услуга се определя по поправилата на чл. 21 от ЗДДС. Съгласно ал. 2, йзр. първо на същия член, мястото на изпълнение при доставката 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 процесите услуги отново са с място на изпълнение на територията на

страната.

Предвид всичко изложено, АО намира, че жалбоподателят е следвало да издаде първични счетоводни документи на дружествата превозвачи и да начисли дължимия Данък на основание чл. 86 от ЗДДС. Съгласно разпоредбата на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС 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-декларацията по чл. 125 за този данъчен период и да посочи документа по т. 1 в дневника за продажбите за съответния данъчен период. 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 гореизложеното, съдът също счита, че обосновано и законосъобразно е определен по основание и размер за спорния данъчен период начисления с РА ДДС в общ размер на 6 714.98 лв. и жалбата следва да се отхвърли като неоснователна в тази част.

Относно начисления ДДС в размер на 493,54 лв. във връзка с издадените 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 - за поправка на срез в ремаркетото, поправка брезент, паркинг, ремонт ремарке, сервиз ремарке, ревизираното лице не излага конкретни мотиви, но оспорва установените задължения. В случая, видно от наличните по преписката документи, МПС, с които превозвачите извършват превозите са наети от [фирма], ЕИК[ЕИК]. В договорите като задължение на наемателя е предвидено, че същият е длъжен да заплаща всички разходи, свързани с обикновеното ползване на наетата вещь и да поеме за своя сметка всички разходи за обикновени текущи ремонти и поправки. /Раздел III.2/. В представените рамкови договори, сключени между ревизираното лице и превозвачите, няма клаузи, уреждащи плащането на ремонти, свързани с МПС. Тези договори уреждат плащането на ползваното гориво с Ш.-карти и таксите, свързани с тях, както и разходите за митически и санитарни изисквания, и застраховките свързани с конкретно превозно средство. Видно е, че ревизираното лице няма отношение към експлоатацията на наетите преводни средства и тези разходи са за сметка на наемателите - превозвачите. Същевременно, то е платило на посочените австрийски дружества предоставени ремонтни услуги на МПС, които не са негова собственост и за които не е следвало да плаща. Във връзка с описаните взаимоотношения между дружествата по-горе в решението, ревизираното дружество е следвало да префактурира на [фирма] и [фирма] процесите услуги, но както е установено в хода на ревизията това не е направено. Доказателства в тази посока не са представени и пред съда. Предвид гореизложеното, правилно и законосъобразно органите по приходите са доначислили данък в посочения размер на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС и РА правилно е потвърден и в тази оспорена част.

Във връзка с отказания данъчен кредит в размер на 432.39 лв. е необходимо

да се има предвид следното. Съгласно Договор за наем на МПС от 01.06.2020 г., сключен между [фирма] и [фирма], ревизираното лице е наело за временно и възмездно ползване лек автомобил М. С600с. рег. № СВ 4613 АМ. Освен договора е представено само свидетелство за регистрация на лекия автомобил и справка за наети пътни превозни средства, в която е посочено, че автомобилът се ползва от собственика за дейността на дружеството. Доказателства за това не са представени. Същевременно дружеството е ползвало данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма] и [фирма], за покупка на гориво. Във връзка с това, тъй като не са установени предпоставките на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, не е признат данъчен кредит в посочения размер.

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.

За целите на извършвана ревизия по ЗДДС, данъчно задълженото по този закон лице, което е упражнило право на приспадане на данъчен кредит, като е намалило от данъчните си задължения начисления му данък за получените стоки и/или услуги, следва да предостави на органите по приходите писмени доказателства, с които да удостовери както наличието на действително получени стоки или услуги. Така и наличието на пряка връзка между получените от него стоки или услуги по облагаеми доставки и използването им за извършваните от него облагаеми доставки.

В конкретния случай не е налице спор относно реалността на фактурираните от [фирма] и [фирма] доставки. Спорът е за това, дали за същите следва да възникне право на приспадане на данъчен кредит, тъй като в хода на ревизията не е доказано, че наетият лек автомобил е използван за последващи облагаеми доставки от дружеството.

Както беше посочено, дейността на дружеството се състои в 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. При проверка в дневниците за продажби на ревизираното лице в периода на наемане на автомобила и следващи са отразени фактури с предмет на доставка основно международен транспорт, който се осъществява от посочените превозвачи.

Същите осъществяват транспорта посредством заявка страна на ревизираното лице, което издава фактура на клиентите, които са преимуществено чуждестранни лица. Самият управител е декларирал, че към момента на ревизията поради малкия обем дейността се извършва от управителя. т.е. автомобилът е ползван от него. В хода на ревизията е установено, че за ползването му не са издавани пътни листове, такива не са представени и пред съда, за да може да се установи, че автомобилът е ползван за икономическата дейност на ревизираното лице. Няма доказателства, които да обвържат ползването му с издадените фактури и клиентите на дружеството.

С измененията на ЗДДС /ДВ. бр. 94 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г./, съгласно чл. 70, ал. 1, т. 4 от ЗДДС, правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че, са изпълнени условията на чл. 69, когато е придобит или внесен мотоциклет или лек автомобил. По смисъла на чл. 70, ал. 1, т. 5 от ЗДДС /изм. в сила от 01.01.2013 г./ правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл. 69, когато стоките или услугите са предназначени за поддръжката, ремонта, подобрието и експлоатацията на мотоциклети и леки автомобили по т. 4, включително за резервни части, комплектовка, горивни и смазочни материали. В случая, след като се касае за наем на лек автомобил, не са налице ограниченията на чл. 70 и са изпълнени условия на чл. 69 и 71 от ЗДДС, за дружеството ще е налице право на данъчен кредит по фактурите за горивото за автомобила. Изискването, обаче, е автомобилът да се използва за икономическата дейност на регистрираното лице и то само за целите на извършваните от него облагаеми и възмездни доставки.

Понятието „икономическа дейност“ е дефинирано в чл. 3, ал. 2 от ЗДДС, и се определя като всяка дейност, осъществявана редовно или по занятие срещу възнаграждение, включително експлоатацията на материално и нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него, т.е. има се предвид стопанската дейност на съответното предприятие. Определението „дейност, различна от икономическата дейност на лицето“, включва икономическа дейност, различна от тази формираща оборота на данъчнозадълженото лице, а не всяка нестопанска дейност.

Ако даден актив обслужва дейността на субекта, той участва косвено в облагаемия оборот. За да възникне за този актив право на приспадане, следва категорично да е установена обвързаността на съответния актив с икономическата дейност - настояща или бъдеща. Ако изначално един актив, независимо че е включен в стопанските активи на данъчно задълженото лице, е предназначен за неикономическа дейност /извън обхвата на ЗДДС/ или за дейност, различна от тази, която формира облагаемия оборот, то за него няма да възникне право на приспадане на данъчен кредит. Релевантен от гледна точка на признаването на право на данъчен кредит е не въпросът дали за определен период лицето е развивало дейност, а как активът или стоката, за които претендира право на данъчен кредит, се включват в тази дейност, която безспорно няма пречки да е и бъдеща.

В случая следва да бъде съобразена и практиката на СЕС, отразена в Решение от 16 февруари 2012 г. по дело C-118/11, според която, наемът на автомобил, който не представлява доставка на стока, трябва по принцип да се

квалифицира като доставка на услуга по смисъла на член 24, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. В този аспект критерият, изведен от използването на стоката или услугата за целите на сделки, попадащи в икономическата дейност на предприятието, е различен според това дали става дума за получаването на услуга или за придобиването на дълготраен актив. При сделка, състояща се в получаването на услуга, каквато е наемането на автомобил, 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 данъчнозадълженото лице право на приспадане на ДДС, начислен върху получената доставка, както и за да се определи обхватът на това право. Нает автомобил се използва за целите на облагаеми сделки на данъчнозадълженото лице, ако съществува пряка и непосредствена връзка между използването на този автомобил и икономическата дейност на данъчнозадълженото лице, като правото на приспадане възниква при изтичането на периода, за който се отнася всяко от плащанията, и към същия момент следва да се има предвид наличието на такава връзка. Допуска се национална правна уредба, която предвижда да се изключат от правото на приспадане стоки и услуги, които са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на данъчнозадълженото лице, ако определените като дълготраен актив стоки не са включени в имуществото на предприятието.

Независимо, че дружеството е извършвало облагаеми доставки и е реализирало приходи, няма доказателства, че лекият автомобил е използван за икономическата дейност на жалбоподателя. Както беше посочено, не са представени доказателства - пътна книжка за процесния автомобил, за да се установи от кого се ползва, нито пътни листове с описани маршрути и пробег. Липсват каквито и да е доказателства, че процесното МПС е използвано от управителя за нуждите на дейността на дружеството. Това от своя страна означава, че за данъчния кредит във връзка с тези доставки е налице ограничението, визирано в чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС. Цитирана разпоредба урежда случаите, при които 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 гориво, органът на приходите и РО са постановили законосъобразни актове, които следва да бъдат потвърдени и в тази част.

По изложените съображения оспореният РА е законосъобразен, не са налице основания за неговата отмяна, поради което жалбата срещу него следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

Предвид изхода на спора, в полза на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 720,64 лв. на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, определено съобразно чл. 8, ал. 1, т. 3 от Наредба № 1 от 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното, Административен съд София-град, 71 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., чрез юрк. Я. Ч., срещу **Ревизионен акт (РА) № Р-22221421001799-091-001 / 30.11.2021г.**, издаден от С. Т. К. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и Д. Д. Т. на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията- органи по приходите при ТД на НАП - гр. С., **в частта в която са определени допълнителни данъчни задължения и се начислява данък по ЗДДС в общ размер на 7 640,91лв., потвърден с Решение № 288/21.02.22 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“-С. при ЦУ на НАП**, с който на дружеството са установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в общ размер на 7 640,91 лв. в данъчни периоди от м. 11.2020 г. до м. 02.2021 г., в т.ч. доначислен данък в размер на 7 208.52 лв., отказан данъчен кредит в размер на 432.39 лв. и лихви за забава в размер на 172.01 лв.

ОСЪЖДА [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., да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 720,64 лв. (седемстотин и двадесет лева и шестдесет и четири стотинки).

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд, в 14–дневен срок от съобщаването му на страните.

Съдия: