

РЕШЕНИЕ

№ 22173

гр. София, 04.11.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 6 състав,
в публично заседание на 17.06.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Боряна Бороджиева

при участието на секретаря Елеонора М Стоянова, като разгледа дело номер **3609** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е ново разглеждане на жалбата на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт № Р-22221419003961-091-001/02.03.2020г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-С., потвърден с Решение № 508/25.04.2023 г. на Директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – [населено място], с който е начислен ДДС в общ размер на 11 455,25 лв. за данъчни периоди м.05.2019г., м.06.2019г. и м.07.2019г.

В останалата част РА, с която е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 210,21 лв. по фактури, издадени от „Доверие Брико“ АД, „Аванти 777“ ЕООД, „Техномаркет България“ АД и „Ортотех“ ЕООД в данъчни периоди 06.2019г. и 07.2019г., не е предмет на новото разглеждане, тъй като жалбата в тази част е отхвърлена с решение № 5373/11.08.2023г. по адм. дело № 5650/2023г. на АССГ от първото разглеждане, което не е обжалвано пред касационната инстанция в тази му част.

С решение № 4081/04.04.2022г. по адм.дело № 10275/2023г. ВАС на РБ е върнал делото за ново разглеждане в обжалваната част - начислен ДДС в общ размер на 11 455,25 лв. за данъчни периоди м.05.2019г., м.06.2019г. и м.07.2019г., с указания съдът да отговори на въпроса дали е бартер по определението в чл. 130, ал. 1 ЗДДС във връзка с двете насрещни престации по договорите за транспорт и най-вече дали е облагаемо доставка на услуга, предоставена от „СИГМА ГОЛД“ ЕООД на превозвачите, изразяваща се в предоставяне на ползването на неговите ШЕЛ - карти, независимо от това, че за нея не е договорена цена, а превозвачите само възстановяват

на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД фактурираните му от „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД разходи. На основание чл. 226, ал. 3 АПК ВАС на РБ е указал и произнасяне по исканията на страните за разноски за касационната инстанция.

Няма спор по допустимостта на жалбата – подаването ѝ в срок, от надлежна страна, след изчерпване на административния ред.

Безспорно е и издаването на обжалвания РА от компетентни органи в ТД на НАП-С., с приложени доказателства за валидни електронни подписи, в съответната форма и при липса на допуснати съществени нарушения в процедурата на ревизията.

Спорът е относно приложението на материалния закон и по конкретно – налице ли е основание да се начисли ДДС, което ревизията счита, че е чл. 86, ал. 1 и ал. 2 ЗДДС във вр. с чл. 54, ал. 1 ППЗДДС, в общ размер 11 455.25 лв. за данъчните периоди м.05.2019г., м.06.2019г. и м.07.2019г., тъй като според ревизиращите органи жалбоподателят е следвало да издаде фактури на превозвачите за стойността на зарежданото от тях гориво, закупуваните консумативи и заплащаните такси чрез използването на ШЕЛ – картите, които им предоставя.

Становища на страните:

Жалбоподателят оспорва законосъобразността на РА в тази част като поддържа тезата, че категорично не става въпрос за бартер по определението в чл. 130 ал. 1 ЗДДС и неправомерно е доначислен ДДС във връзка с фактури от Шел България в размер 11 455,25лв. Дружеството не било лицензирано да продава горива и не би могло да префактурира сумите за гориво. Позовава се на практиката на ВАС по сходни дела на дружеството. Иска отмяна на РА. Претендира разноски за първото разглеждане, за разглеждането пред касационната инстанция, както и за настоящото производство. Счита, че разноските следва да се присъдят по ДОПК, а не както твърди ответника по ГПК, с оглед равнопоставеност. Представя списък и писмени бележки.

Ответникът застъпва становище за отхвърляне на жалбата, предвид, че процесните доставки дори и формално да не са оформени като бартер, същите представляват бартер по чл.130 ЗДДС, в който смисъл е извършено облагането, тъй като е установено, че жалбоподателят е получавал горива, които дори непрефактурирани са предоставяни във връзка с извършвани услуги от фирми за транспортни услуги. Счита, че РА е законосъобразен и следва да се потвърди. Позовава се на практиката на ВАС на РБ, посочена в решението. Претендира на основание 161 ДОПК юрисконсултско възнаграждение за трите инстанции. По повод претендираните от ответника разноски излага съображение, че жалбоподателят е представляван от юрисконсулт и разноски следва да се присъждат по ГПК, а не по ДОПК.

От фактическа страна се установява следното:

„СИГМА ГОЛД“ ЕООД осъществява основно спедиторска и логистична дейност и за осъществяването на транспорта на товарите на негови клиенти сключва договори за превоз с български дружества. „СИГМА ГОЛД“ ЕООД има сключен договор с „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, по силата на който ползва издадените му ШЕЛ – карти за закупуване на гориво, консумативи и заплащане на такси в държавите, посочени в приложенията към договора. За закупеното гориво и консумативи и заплатените такси „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД издава на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД фактури.

За осъществяването на транспорта на стоки „СИГМА ГОЛД“ ЕООД в процесните периоди има сключени договори основно с „НОЛИ НОРД“ ЕООД, „СТАРТ СПЕД“

ЕООД, „МАКРО ТРАНС БГ“ АД, „СТРИЙТ ТРАНСПОРТ“ ЕООД. Договорите съдържат клауза, според която възложителят/товародателят разплаща от свое име, но за сметка на превозвача ползваното гориво по предоставените му за ползване ШЕЛ – карти, като превозвачът се задължава да възстановява на възложителя/превозвача изплатените суми своевременно. Основен картодържател на ШЕЛ – картите е „СИГМА ГОЛД“ ЕООД, но във всяка една от тях е вписан регистрационен номер на конкретно превозно средство, с което превозвачите изпълняват транспортните услуги. „СИГМА ГОЛД“ ЕООД, а и проверените в ревизията превозвачи, не оспорват, че последните са му възстановили изплатените от него суми на „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД във връзка с ползваните от превозвачите ШЕЛ – карти или това е станало чрез прихващане на насрещните задължения („НОЛИ НОРД“ ЕООД например представя споразумения за прихващане на задълженията на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД по конкретни фактури за транспортни услуги със задълженията му за стойността (сума с ДДС) на зарежданото гориво и платени други такси по ползваните ШЕЛ – карти за съответните месеци).

При така установените факти органите по приходите приемат, че „СИГМА ГОЛД“ ЕООД е следвало да издаде фактури на превозвачите за стойността на зарежданото от тях гориво, закупуваните консумативи и заплащаните такси чрез използването на ШЕЛ – картите, които им предоставя. Въз основа на събраните документи ревизиращите считат, че регламентираните отношения между „СИГМА ГОЛД“ ЕООД и дружествата-превозвачи представляват бартер по смисъла на чл.130 от ЗДДС, тъй като съгласно посочената разпоредба, когато има доставка, по която възнаграждението /изцяло или частично/ е определено в стоки или услуги, се приема че са налице две насрещни доставки като всеки от доставчиците се смята за продавач на това, което дава, и за купувач на това, което получава. Направили са извод, че в случая се касае за прехвърляне на собственост върху стока и извършена услуга /гориво и такси/ от страна на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД /в качеството му на доставчик/ към превозвачите /в качеството им на клиенти/. Според изложението на стр. 16 от РД (л.62 по делото от първото разглеждане) „СИГМА ГОЛД“ ЕООД не осъществява доставки на гориво към превозвачите, а доставки на услуги по смисъла на чл. 9 ЗДДС с място на изпълнение на територията на страната според правилото на чл. 21, ал. 1 ЗДДС. Аргументите са, че дружеството не придобива горивото от „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД и не го доставя на превозвачите, а им предоставя правото да използват неговите ШЕЛ – карти, за да зареждат гориво на преференциални цени (според становището на ответника при касационното оспорване) и да заплащат пътни и винетни такси с цел да бъде обезпечено от гледна точка на тези разходи осъществяването на транспорта.

Предвид тези изводи за доставки, на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 ЗДДС във вр. с чл. 54, ал. 1 Правилника за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност /ППЗДДС/, върху данъчната основа - стойността на зареденото гориво на територията на страната по фактурите, издадени от „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД към жалбоподателя, ревизиращите органи са начислили ДДС както следва: -за м. 05.2019 г. в размер на 5 530,51 лв., върху данъчна основа в размер на 27 652,55 лв.; - за м. 06.2019 г. в размер на 2 947,57 лв., върху данъчна основа в размер на 14 737,88 лв.; -за м. 07.2019 г. в размер на 2 977,17 лв., върху данъчна основа в размер на 14 885,86 лв. или с РА е начислен ДДС на посочените основания в общ размер 11 455.25 лв. за данъчните периоди м.05.2019г., м.06.2019г. и м.07.2019 г., в резултат на което като резултати за периодите намаляват размера на декларирания от дружеството ДДС за

възстановяване.

Становището за бартер се поддържа и от решаващия орган в решението му, с което е потвърдил РА. Счел е, че в случая са налице две насрещни доставки, всяка от които представлява плащане по другата доставка, тъй като „СИГМА ГОЛД“ ЕООД не е потребявало горивото по издадените от „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД фактури, а го е предоставяло на превозвачите, които са извършвали транспортни услуги. С оглед на това е приел, че горивото, ведно с таксите е следвало да бъде префактурирано на превозвачите, като при липсата на такова префактуриране правилно е начислен ДДС в размер на 20 % върху данъчната основа на зареденото гориво за процесите периоди. Отхвърлил е като неоснователни възраженията на ревизираното лице, че тъй като не е лицензиран складодържател по смисъла на чл.92 от ЗАДС, не би могъл да префактурира гориво.

Не е спорно между страните, че за същите данъчни периоди „СИГМА ГОЛД“ ЕООД е упражнило право на данъчен кредит в размер на 11 455.25 лв. по фактурите от „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД. Това право не е отречено от приходната администрация.

Спорът е за извършеното от ревизиращите органи начисляване на ДДС за твърдени облагаеми доставки на услуги от „СИГМА ГОЛД“ ЕООД към превозвачите, изразяващи се в предоставяне на ползването на неговите ШЕЛ – карти, за които считат, че „СИГМА ГОЛД“ ЕООД е следвало да издаде фактури и да начисли ДДС и налице ли са отношения на бартер по смисъла на чл.130, ал.1 от ЗДДС.

Правни изводи на съда:

По делото е безспорно, че „СИГМА ГОЛД“ ЕООД е предоставило на транспортните дружества ШЕЛ-карти за зареждане на гориво, заплащане на пътни, винетни такси и др. в страната и чужбина, където транспортните средства пътуват. За предоставените карти жалбоподателят има подписан договор с „ШЕЛ България“ ЕАД. С Договор за ползване на услугата euroShell Card „ШЕЛ България“ ЕАД предоставя на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД правото да използва карти euroShell Card, за да получава доставки от доставчиците в държавите, посочени в Приложенията към договора /съгласно т.2.1. от Раздел 2. Предмет на договора и издаване на карти на картодържателя/. Съгласно Приложение № 1 към ползване на услугата euroShell Card, на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД са предоставени карти на автомобил, предназначени за използване от посоченото върху картата МПС от всеки упълномощен картодържател, като всяка от предоставените карти осигурява заплащане на гориво, на пътни /тол/, винетни такси, единствено за конкретен автомобил с конкретен регистрационен номер. Тези карти са издадени на името на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД, но в тях са вписани регистрационните номера на превозните средства, ползвани и включени в лицензите на транспортните фирми. По този начин транспортните фирми получават по-евтино гориво за осъществяването от тях курсове, тъй като за общото заредено количество гориво, „СИГМА ГОЛД“ ЕООД получава отстъпки от „ШЕЛ България“ ЕАД. Картите са издадени на автомобили, с които транспортните фирми изпълняват превози по заявки на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД. Съгласно споразуменията за прихващане, постигнати между „СИГМА ГОЛД“ ЕООД и превозвачите, при заплащане на стойността, по фактурите за извършените превози се приспада сумата за гориво и пътни такси, след което остатък се плаща към съответната транспортна фирма.

Договорите, регламентиращи отношенията между „СИГМА ГОЛД“ ЕООД, превозвачите и „ШЕЛ България“ ЕАД, налагат извода, че в случая не е налице хипотезата на бартер по смисъла на чл.130 от ЗДДС.

Съгласно разпоредбата, 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.

Следователно, за да е налице задължение за ревизираното лице да начисли ДДС, следва възнаграждението по договора за превоз да е уговорено в стока или услуга, което в случая не е така. Видно от клаузите на договорите, дружеството не е поемало задължение за заплащане възнаграждението по договорите за превоз в стоки и по-конкретно в гориво 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 извършена от „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 с заплащане на пътни и други такси. Както се посочи по-горе, съгласно сключените рамкови договори, възложителят разплаща от свое име, но за сметка на превозвача ползваното гориво по предоставените „ШЕЛ-карти“, като превозвача се задължава да възстановява на възложителя изплатените суми, а при забава възложителят има право да ги приспадне от дължимите суми за възнаграждения. Отношенията между страните се основават на сключен между тях договор, който не е бланкетен, а съдържа конкретни и подробни уговорки относно отношенията между тях, поради което няма причина да не бъде кредитиран и въз основа на него да бъде прието, че между „СИГМА ГОЛД“ ЕООД и неговите съконтрахенти е възникнала облигационна връзка, която да бъде определена като бартер по смисъла на чл.130 от ЗДДС.

В този смисъл е съдебната практика на касационната инстанция ВАС на РБ по дела между същите страни: Решение № 7061/10.06.2024г. по адм.дело № 842/2024г., Решение № 6617/30.05.2024 г. по адм. дело № 1520/2024 г., Решение № 6620/30.05.2024 г. по адм.дело № 3371/2024 г., Решение № 6467/28.05.2024 г. по адм. дело № 305/2024 г., Решение № 4766/16.04.2024 г. по адм. дело № 11267/2023 г., Решение № 4243/20.04.2023 г. по адм. дело № 9057/2022г., Решение № 4940/25.05.2022 г., по адм. дело № 1510/2022 г.

По изложените съображения настоящият съдебен състав намира, че РА е незаконосъобразен и по основателната жалба на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД следва да бъде отменен в обжалваната в настоящото производство част, в която е начислен ДДС в общ размер на 11 455,25 лв. за данъчни периоди м.05.2019г., м.06.2019г. и м.07.2019г.

На основание чл.161, ал.1 от ДОПК, предвид изхода на спора, на жалбоподателя следва да се присъдят държавна такса, съразмерно на уважената пред първата инстанция част – 49,09 лв. и възнаграждението за един адвокат за всяка инстанция съразмерно уважената част на жалбата – 11 455, 25 лв., които се определят по реда за определяне на възнагражденията на адвокатите – Наредба № 1 от 09.07.2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, независимо, че жалбоподателят е представляван от юрисконсулт, тъй като по ДОПК отправната точка за изчисляване на възнагражденията за представителство и на двете страни са правилата за адвокатските възнаграждения, към които препраща Закона за

адвокатурата, а не ГПК и Закона за правната помощ, в противен случай би се стигнало до неравнопоставеност и нееднакво прилагане на закона за страните по делото. Тъй като производството е ново разглеждане, предвид и указанията на касационната инстанция, съгласно чл.226, ал. 3 АПК следва да се присъдят разноски и за водене на делото пред ВАС. Така сумата става общо 4342 лв. – 49,09 лв. държавна такса и 4292, 91 лв. възнаграждение за две първи инстанции и една касационна инстанция всяка по 1430, 97 лв.

Воден от горното, Административен съд София-град

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22221419003961-091-001/02.03.2020г., издаден от Г. М. – началник на сектор – орган, възложил ревизията, и Ю. Т.-С. – главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 508/25.04.2023 г. на директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – [населено място], в частта, в която е начислен ДДС в общ размер на 11 455,25 лв. за м.05.2019г., м.06.2019г. и м.07.2019 г.

ОСЪЖДА Директора на Дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП да заплати на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] разноски по делото в общ размер на 4342 лв. (четири хиляди триста четирдесет и два лева) за двете разглеждания на делото пред АССГ и за водене на делото пред ВАС на РБ.

РЕШЕНИЕТО може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщаването му.

СЪДИЯ: