

РЕШЕНИЕ

№ 42111

гр. София, 16.12.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 57 състав, в
публично заседание на 28.10.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Людмила Коева

при участието на секретаря Елена Георгиева, като разгледа дело номер **8338**
по описа за **2025** 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., срещу ревизионен акт (РА) № Р-22221424001752-091-001/03.04.2025 г. на ТД на НАП – С., в
частта, в която не е признато правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 18
932,85 лв. по фактури издадени за данъчен период 01.12.2023 г. – 29.02.2024 г., потвърден в
оспорената част с решение №644/01.07.2025 г. на директор Дирекция „ОДОП“-С. при ЦУ на
НАП.

В жалбата е въведено оплакване, че ревизионният акт е незаконосъобразен в частта, в която не е
признато правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 18 932,85 лв., по фактури
издадени за данъчен период 01.12.2023г. - 29.02.2024г. Наведени са аргументи, че направените
констатации от страна на административния орган са неверни, недоказани и немотивирани,
издадени в противоречие със събраните и приобщени доказателства, неправилно тълкуване на
установените факти и обстоятелства, в противоречие с материално правните разпоредби, както и
в несъответствие с целта на закона и практиката на Върховния административен съд (ВАС), и
Съда на Европейския съюз (СЕС). Посочва се, че е допуснато нарушаване на принципа на
обективност в ДОПК, инкорпориран в разпоредбата на чл.3, което от своя страна е довело до
опорочаване на фактическите констатации и правните изводи в РА. Жалбоподателят счита РА за
немотивиран, издаден в противоречие на разпоредбите на ЗДДС, както и на практиката на СЕС и
ВАС, за което излага подробно мотиви. Неправилни и неоснователни счита изводите на органите

по приходите, че по отношение на фактурите, издадени от „ШЕЛ България“ ЕАД „САМ И Т“ ЕООД и „Ойлкард“ 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, а 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. Излага подробни аргументи и срещу отказът на ревизиращите органи да признаят данъчен кредит по фактури, които според административния орган не са били свързани с основната икономическа дейност на дружеството или са предназначени за представителни или развлекателни цели. Искане се от съда да отмени оспорения РА.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от юрисконсулт Н., който поддържа жалбата. Претендира присъждане на сторените по делото разноски, както и на юрисконсултско възнаграждение. Допълнителни съображения излага в писмени бележки.

Ответникът – Директорът на дирекция "ОДОП" при ЦУ на НАП – С., не се явява и не се представлява.

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 №Р-22221424001752-020-001/10.04.2024 г. е възложено извършването на ревизия на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД за определяне на задълженията по ЗДДС за периода от 01.02.2024 г. до 29.02.2024 г., връчена на 23.04.2024 г. по реда на чл. 29. ал. 4 от ДОПК. Със Заповед №Р-22221424001752-020-002/22.04.2024 г. е променен обхватът на ревизията, като е възложено същата да обхване установяване на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.12.2023 г. до 29.02.2024 г. По реда на чл. 113, ал. 3 от ДОПК срокът на ревизията е продължен до 20.09.2024 г., в рамките на указания по чл. 114, ал. 2 от ДОПК срок, като за целта са издадени заповеди №Р-22221424001752-020-003 21.06.2024 г., №Р-22221424001752-020-004/19.07.2024 г. и №Р-22221424001752-020-005/22.08.2024 г. Със Заповед №Р-22221424001752-023-001/11.09.2024 г. производството по извършване на ревизията е спряно, считано от 11.09.2024 г. Със Заповед №Р-22221424001752-143-001/12.02.2025 г. производството е възобновено, считано от 12.02.2025 г., като е определен срок за приключване на ревизията след възобновяването 21.02.2025 г.

Първата Заповед №Р-22221424001752-020-001/10.04.2024 г. е издадена от И. М. Р., в качеството на заместник на В. А. В., съгласно Заповед №РД-84-2200-215/22.03.2024 г. на директора на ТД на НАП С.. Останалите заповеди са подписани от В. А. В., съгласно Заповед №РД-01- 849/31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р- 22221424001752-092-001/07.03.2025 г., връчен на 07.03.2025 г. по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК. Срещу РД е подадено писмено възражение, което е разгледано като процесуално допустимо, но по същество е прието за неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-22221424001752-091-001/03.04.2025 г., издаден от В. А. В., на

длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и Б. М. Я., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. Издаден е РАПРА №П-22221425071094-003-001/15.04.2025 г., с който не са променени установените с процесния РА задължения.

Установен е ДДС за възстановяване в размер на 166 507,03 лв., при деклариран ДДС за възстановяване 185 439,88 лв. за периодите м. 12.2023 г., м. 01.2024 г. и м. 02.2024 г. Допълнително установените задължения в размер на 18 932,85 лв. са резултат от допълнително начислен ДДС в размер на 14 010,59 лв. и отказан данъчен кредит в размер на 4 922,60 лв.

Органите по приходите са установили, че основната дейност на дружеството през ревизирания период е свързвана с извършване на спедиторски услуги за транспорт на стоки, по които получатели са данъчно задължени лица, регистрирани за целите на ДДС в друга държава членка-Италия. А., Е., Д.. Доставките са с място на изпълнение на територията на друга държава членка, по смисъла на чл. 21, ал 2 от ЗДДС.

За подизпълнители по тези доставки се наемат български превозвачи - „СТАРТ СПЕД“ ЕООД, [ЕИК], „МАКРО ТРАНС БГ“ ЕООД с[ЕИК] и „ТРАН РАДИАЛ 2000“ ЕООД с[ЕИК], с които „СИГМА ГОЛД“ ЕООД има сключени рамкови договори. Според чл. 1.1. от договорите ревизираното лице предоставя на превозвачите за ползване Ш. карти за зареждане на гориво. Съгласно чл.2, ал.2 от същите „СИГМА ГОЛД“ ЕООД разплаща от свое име, но за сметка на ползваното гориво по предоставените за ползване Ш. карти, а превозвачът се задължава да възстановява изплатените суми своевременно.

Установено е, че за целта „СИГМА ГОЛД“ ЕООД има подписан договор с „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД за предоставяне на Ш. карти за зареждане с отстъпки. Изискванията на „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД за издаване на карти са: определен брой превозни средства и минимум на заредено гориво на месец, както и внесен депозит за гарантиране на плащанията по кредитните лимити на всички карти. Съгласно приложение №1 към договора, подписан от „СИГМА ГОЛД“ ЕООД с „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, всяка от картите осигурява заплащане на гориво, на пътни (тол), винетни такси, единствено за конкретен автомобил с посочен 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 дружества. По този начин превозвачите 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.

В случая посредством Ш. картите превозвачите „СТАРТ СПЕД“ ЕООД, „МАКРО ТРАНС БГ“ ЕООД и „ТРАН РАДИАЛ 2000“ ЕООД зареждали гориво и получавали услуги от „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, „САМ И Т“ ЕООД и „ОЙЛКАРТ“ ЕООД. Плащането било чрез Ш. картите и било за сметка на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД. Горивото и услугите са получавани директно от превозвачите, но са фактурирани на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД, в качеството на собственик на Ш. картите.

Ревизиращите органи са приели, че по така издадените фактури от „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, „САМ И Т“ ЕООД и „ОЙЛКАРТ“ ЕООД, ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 14 010,59 лв. Фактурите са описани на стр. 11 - 12 от РД и са с предмет на доставките закупено гориво и пътни такси. Фактурите са придружени от справка за количество, стойност на зареденото гориво и регистрационен номер на МПС. Съгласно обяснения на задълженото лице фактурирани са и доставки „международни сервизни такси“, като същите са сервизните такси за всяка една Ш. карта. Таксите са неразделна част от обслужването на картите, които от своя страна са обвързани с конкретно превозно средство. Горивата са заредени на

територията на Република България.

Прието е за доказано също, че „СИГМА ГОЛД“ ЕООД отчита платените горива, консумативи и такси, заплатени с Ш. карти, на база получените фактури от издателя на картите „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД. Впоследствие платеното от „СИГМА ГОЛД“ ЕООД гориво се прихваща от задълженията към превозвачите. Съгласно подписаните между „СИГМА ГОЛД“ ЕООД и превозвачите споразумения за прихващане, при заплащане на стойността по фактурите за извършените международни превози се приспада сумата за горивото и таксите.

Видно от събраните в хода на ревизията документи, покупката на гориво и плащането на такси са фактурирани на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД, в качеството му на титуляр на съответните Ш. карти. Независимо от това, „СИГМА ГОЛД“ ЕООД не е пряк получател на горивото и услугите и не се разпорежда като собственик със същите. Реалните получатели по конкретните доставки са превозвачите. Същите придобиват горивото директно и по тяхна собствена преценка от доставчиците на гориво. Превозвачите решават от коя бензиностанция на посочените от „СИГМА ГОЛД“ ЕООД доставчици да заредят гориво и свободно избират качеството, количеството, вида гориво, както и момента на покупката и начина на използване. Доставките на гориво и такси, свързани с ползването на автомобилите, са пряк разход на превозвачите при осъществяване на транспортната им дейност.

Органите по приходите са направили констатация, че няма основания да се счита, че „СИГМА ГОЛД“ ЕООД е получател на доставките на гориво. В подкрепа на това са посочили и факта, че чрез споразуменията за прихващане на практика горивото се плаща от превозвачите. Чрез Ш. картите превозвачите получават по-евтино гориво за осъществяването от тях курсове, с оглед обстоятелството, че за общото заредено количество гориво „СИГМА ГОЛД“ ЕООД получава отстъпки от „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД. Притежавайки Ш. карти, транспортните дружества обезпечават превозните си средства с гориво и заплащат всички пътни такси, свързани с транспорта, навременно и безкасово, т.е. нямат неотложна нужда от пари в брой или в банка за заплащане.

Направен е извод, че чрез Ш. картите „СИГМА ГОЛД“ ЕООД е предоставило на превозвачите инструмент, който им позволява да купуват горивото с отстъпка и да извършват безкасови разплащания. Обосновали са извършени доставки на услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС. Според изложението на стр. 13 от РД „СИГМА ГОЛД“ ЕООД не осъществява доставки на гориво към превозвачите, а доставки на услуги по смисъла на чл. 9 ЗДДС е място на изпълнение на територията на страната според правилото на чл. 21, ал. 1 ЗДДС. Акцентирано е, че дружеството не придобива горивото от „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД и не го доставя на превозвачите, а им предоставя правото да използват неговите Ш. карти, за да зареждат гориво и да заплащат пътни и винетни такси с цел да бъде обезпечено от гледна точка на тези разходи осъществяването на транспорта.

На следващо място ревизиращите са посочили, че съгласно чл. 25, ал. 2 от рамковите договори и споразуменията за прихващане разходите за гориво и такси, които „СИГМА ГОЛД“ ЕООД е направило, са за сметка на превозвачите и поради това трябва да им бъдат префактурирани. В случая фактурите са издадени от доставчиците на гориво / „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, „САМ И Т“ ЕООД и „ОЙЛКАРТ“ ЕООД/ на „СИГМА ГОЛД“ ЕООД, в качеството на титуляр на Ш. карти, но действителен потребител на стоката са други данъчно задължени лица - дружествата превозвачи. Поради естеството на данък добавена стойност същият следва да се поеме от крайните потребители, които да упражнят правото си на приспадане на данъчен кредит при наличие на фактура, съгласно чл. 71, т. 1 от ЗДДС.

При горните факти органите по приходи са цитирали чл. 25, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, чл. 26, ал. 1 и

ал. 2, чл. 86, ал. 2 и чл. 86, ал. 1 от ЗДДС. Посочили са, че съгласно чл. 26, ал.1 и ал.2 от ЗДДС данъчна основа по смисъла на закона е стойността, върху която се начислява или не се начислява данъкът в зависимост от това дали доставката е облагаема или освободена и се определя на базата на всичко, което включва възнаграждението, от или дължимо на доставчика във връзка с доставката, от получателя или от друго лице, определено в левове и стотинки, без данъка по този закон.

В случая, въпреки че „СИГМА ГОЛД“ ЕООД не е прекият доставчик на конкретното гориво и такси, то следвало да се разглежда като лице, извършващо доставки на услуги към дружествата превозвачи, т.е. разходите, свързани с ползването на Ш. карти са разходи, съпътстващи договорните отношения и като такива попадат в хипотезата на чл. 26, ал. 3, т. 3 от ЗДДС, в резултат на което данъчната основа на извършените доставки на услуги от „СИГМА ГОЛД“ ЕООД към дружествата превозвачи следва да се определи, като сума от направените от ревизираното лице разходи и се равнява на данъчната основа по издадените от „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, „САМ И Т“ ЕООД и „ОЙЛКАРТ“ ЕООД фактури, по които ревизираното лице ползва право на данъчен кредит.

Предвид гореизложеното, органите по приходите са приели, че „СИГМА ГОЛД“ ЕООД е следвало да издаде фактури на превозвачите за стойността на зарежданото от тях гориво, закупуваните консумативи и заплащаните такси при ползването на Ш. картите, които им предоставя. На основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 9 от ЗДДС и чл. 54, ал. 1 от Правилника за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност /ППЗДДС/ е начислен ДДС в размер на 14 010,59 лв., в резултат на което е намален декларирания от дружеството ДДС за възстановяване.

На следващо място при ревизията било установено, че ревизираното дружество ползвало данъчен кредит по фактури, които не са били свързани с основната икономическа дейност на дружеството или са предназначени за представителни или развлекателни цели.

Установено е, че в дневниците за покупки са включени фактури за лекарства, хранителни стоки, ученически пособия, спортни стоки и домашни потреби описани на стр. 30 - 31 от РД, за материали за строителни ремонти и обзавеждане за кухни и бани /стр. 31 - 32 от РД/, услуги, свързани с поддръжката, ремонта, подобрението и експлоатацията на леки автомобили /стр. 32 - 33 от РД/; за закупуването на битова техника и електроника, в това число: телевизори, готварски печки, хладилници, геймърски лаптопи, клавиатури, мишки и др. /стр. 33 от РД/ и за хотелско настаняване /стр. 33 от РД/.

В хода на ревизията не били представени данни и доказателства за извършени ремонти на собствени или наети обекти. Не били дадени обяснения за необходимостта от битова техника и електроника, както и от обзавеждане на бани и кухни. Не било посочено къде са вложени и къде се намират съответните техника и обзавеждане. Не били представени документи за експлоатацията и ползването на транспортни средства. Не било ясно кое е наложило използването на услугата „хотелско настаняване“. Не били представени доказателства за ползване на стоките за икономическата дейност, а видът и количеството им предполага ползването за лични и представителни цели.

Органите по приходи са посочили, че съгласно, чл. 70, ал. 1 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 по-общо за дейности, различни от икономическата дейност на лицето: стоките или услугите са предназначени за представителни или развлекателни цели; стоките или услугите са предназначени за поддръжката, ремонта, подобрението и експлоатацията на мотоциклети и леки автомобили, включително за

резервни части, комплектовка, горивни и смазочни материали.

Във връзка с горното на основание чл. 70, ал. 1, т. 2, т. 3 и т. 5 от ЗДДС с РД е направено предложение за отказ на данъчен кредит по горепосочените фактури общо в размер на 4 922,60 лв.

Жалбоподателят е оспорил ревизионния акт по административен ред с жалба с вх. №Ж-22-373/25.04.2025 г. по описа на регистъра на ТД на НАП С. и вх. №Ж-22-373# 1 /30.04.2025 г. по регистъра на дирекция ОДОП С..

С Решение №644/01.07.2025 г. на Директора на Дирекция "ОДОП"-С., ревизионният акт е потвърден в оспорената част на установените задължения по ЗДДС за данъчни периоди м.12.2023 г., м.01.2024 г. и м.02.2024 г.

Решаващият административен орган е застъпил становището, че транспортните дружества са реалните получатели на горивото и пътните такси и ги ползват за дейността си. Независимо от това горивото и таксите не се префактурирани на действителните получатели, а правото на данъчен кредит за тях е упражнявано от жалбоподателя - лице, което нито получава, нито плаща, нито консумира горивото, пътните и други такси, закупени чрез Ш.- картите. Направен е и извод, че правото на данъчен кредит се ползва от лице, което нито е получател на доставките, нито ползва същите за облагаеми доставки. Отчетено е и обстоятелството, че превозвачите не се задължават да използват горивото и пътните такси само и единствено за доставки към жалбоподателя. Констатирано е, че ревизираното лице получава на свое име фактурите на гориво, но това гориво се използва за транспортната дейност на трети лица.

В заключение е прието, че прилаганата от жалбоподателя схема на ползване на данъчен кредит за „чужди“ доставки, без последващото им префактуриране към действителните получатели и ползватели, е в противоречие със същността на правото на данъчен кредит, което изисква начисляването на ДДС да продължава към крайния потребител. В случая при прилаганата от жалбоподателя схема начисляването на данъка и ползването на ДДС се осъществява от лице, което не е краен потребител.

Коментирана е и практиката по въпроса и констатациите на АССГ и ВАС, че отношенията между жалбоподателя и превозвачите не може да се квалифицират като бартер и поради това, не са налице предпоставките за начисляване на ДДС във връзка с предоставените за ползване Ш. карти и наличие на практика в с противоположни изводи. В решението е уточнено, че квалификацията на бартер не е била използвана в оспорения РА, а са анализирани същността на правоотношенията по Ш. картите, като е направен извод, че в случая, чрез Ш. картите ревизираното лице предоставя услуга на превозвачите. Уточнено е, че предоставянето на Ш. карти на превозвачите следва да се квалифицира като доставка на услуга по смисъла на чл. 9 от ЗДДС. Посочена е и съдебна практика, застъпваща това становище и е акцентирано върху това, че горивото е родово определена вещь и съгласно чл. 24, ал. 2 от Закона за задълженията и договорите, а собствеността върху такива вещи се прехвърля с предаването им на купувача. Доколкото горивото въобще не е предавано във фактическа власт на ревизираното дружество, то „СИГМА ГОЛД“ ЕООД не е придобивало право на собственост върху това гориво.

Направен е извод, че жалбоподателят няма как да е продал гориво, което не е било негова собственост, поради което следвало да се приеме, че в случая е налице доставка на услуга по смисъла на ЗДДС, защото ревизираното дружество е предоставило възможност на неговите контрагенти да използват Ш. картите. Предвид установеното, че ревизираното дружество е предоставило фактическата власт и правото на индивидуално

ползване /всяка карта е обвързана с автомобил, който не е собственост на жалбоподателя/ на тези карти на превозвачите, по този начин е извършило доставки на услуги за транспортните дружества, които в противен случай биха пазарували същото количество гориво на по - високи цени. Другата услуга, която са получавали контрагентите чрез Ш. картите се изразява във възможността за безкасово заплащане с определените по схемата на картите доставчици, без да ангажират собствени средства. В заключение е направен извод, че „СИГМА ГОЛД“ ЕООД действително не е доставило стоки на своите контрагенти, но е извършило доставка на услуги към тях, по смисъла на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС, които услуги предвид чл. 21, ал. 2 от ЗДДС са с място на изпълнение на територията на страната. 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.

Прието е, че съгласно чл. 26, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС данъчна основа по смисъла на закона е стойността, върху която се начислява или не се начислява данъкът и се определя на базата на всичко, което включва възнаграждението, получено от или дължимо на доставчика във връзка с доставката, от получателя или от друго лице. Според чл. 26, ал. 3, т. 3 от ЗДДС в данъчната основа на доставката се включват и съпътстващите разходи, начислени от доставчика на получателя, като например комисиона, опаковане, транспорт, застраховка и други, пряко свързани с доставката.

Също така е взето в предвид, че разходите на жалбоподателя, направени за всяка от Ш. картите са му били възстановени от съответните ползватели, като тези разходи отразяват оценката на страните за извършената услуга и именно тази оценка следва да се приеме за данъчна основа на извършената услуга. Решаващият орган е приел, че за получените плащания от всеки отделен контрагент, жалбоподателят дължи издаване на фактура, тъй като се касае за облагаема доставка с получено плащане по нея, за което се следва фактура и начисляване на ДДС.

Посочено е, че прилаганата от жалбоподателя схема на ползване на данъчен кредит за „чужди“ доставки, без последващо им префактуриране към действителните получатели и ползватели е в противоречие със същността на правото на данъчен кредит, което изисква начисляването на ДДС да продължава към крайния потребител. В случая при прилаганата от жалбоподателя схема начисляването на данъка и ползването на ДДС се осъществява от лице, което не е краен потребител.

Предвид това решаващият орган е потвърдил РА в частта на начисления ДДС в размер на 14 010,59 лв. за услугата ползване на Ш. картите.

Потвърден е РА и относно отказания данъчен кредит в размер на 4922,60 лв. по фактури, които не са свързани с основната икономическа дейност на дружеството или разходите са предназначени за представителни или развлекателни цели. Установено е, че в дневниците за покупки са включени и фактури за лекарства, хранителни стоки, ученически пособия, спортни стоки и домашни потреби описани на стр. 30 - 31 от РД; за материали за строителни ремонти и обзавеждане за кухни и бани стр. 31 - 32 от РД; услуги, свързани с поддръжката, ремонта, подобрението и експлоатацията на леки автомобили /стр. 32 - 33 от РД/; за закупуването на битова техника и електроника, в това число: телевизори, готварски печки, хладилници, геймърски лаптопи, клавиатури, мишки и др. /стр. 33 от РД и за хотелско настаняване стр. 33 от РД/.

Прието е, че по тях дружеството неправомерно е ползвало данъчен кредит, тъй като тези

доставки не са използвани в основната икономическа дейност на дружеството, не са представени доказателства за последващо разпореждане със закупените стоки, както и доказателства за използването им за облагаеми доставки.

Недоволен от постановеното решение, жалбоподателят „СИГМА ГОЛД“ ЕООД е подал жалба до състав на АССГ, като оспорва РА в частта, в която не е признато правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 18 932,85 лв. по фактури издадени за данъчен период 01.12.2023 г. – 29.02.2024 г., в резултат от допълнително начислен ДДС в размер на 14 010,59 лв. и отказан данъчен кредит в размер на 4922,60 лв.

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 неоснователна 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, обективизирана 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 размер на 14 010,59 лв.:

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.

По този начин транспортните дружества получавали по-евтино гориво за осъществяването от тях курсове, с оглед обстоятелството, че за общото заредено количество гориво жалбоподателят получавал отстъпки от „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, с който имал 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 въпрос в случая касае преценката дали предоставянето на въпросните Ш. карти от страна на задълженото лице на подизпълнителите на транспортни услуги - „СТАРТ СПЕД“ ЕООД, „МАКРО ТРАНС БГ“ ЕООД и „ТРАНС РАДИАЛ 2000“ ЕООД, съставлява доставка на услуга по смисъла на чл. 9 ЗДДС, за която дружеството е следвало да начисли ДДС

Тъй като не потребява горивото по процесните фактури, а го предоставя на трети лица, органите по приходите са приели, че жалбоподателят е трябвало да го префактурира на превозвачите, ведно с таксите, като издаде фактури и начисли ДДС. Според ревизиращите органи, в случая е налице доставка на услуга по смисъла на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС, тъй като ревизираното лице е предоставило възможност на неговите контрагенти да използват „Ш. карти“. По същество тези услуги се изразяват, на първо място в закупуването на „Ш. карти“ и на второ в предоставянето на право за разпореждане с тях на дружествата превозвачи. Ревизираното лице заплаща на „ШЕЛ България“ ЕАД, „САМ и Т“ ЕООД и „Ойлкарт“ ЕООД зареденото гориво с Ш.-карти и присъщите такси, но същите са за сметка на дружествата-превозвачи (чл. 25, т. 2 от сключените рамкови договори), като насрещните задължения на страните по рамковите договори се уреждат чрез споразумения за прихващане.

Съдът е съгласен с крайния извод на ревизиращите органи за размера на допълнително начисления ДДС. Предмет на облагане с процесния ревизионен акт е доставката осъществявана между транспортните фирми и ревизираното лице. Транспортните фирми са извършвали транспортни услуги, като вместо плащане получателят по доставката е предоставял гориво на по-ниска цена във връзка със сключен договор с „ШЕЛ България“ ЕАД.

По делото не е спорно, че ревизираното лице не е потребявало горивото по фактурите, а

го е предоставяло на превозвачите, които са извършвали транспортни услуги по негово възлагане. Не се спори също, че дейността на дружеството през ревизирания период е извършване на 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 и същото не е регистрирано за извършване на дейност по доставка на горива. Такава доставка обаче реално е била осъществявана в полза на транспортните фирми, като насрещната престация е била извършването на транспортни услуги. За осъществяването на сделката „гориво на преференциални цени срещу извършване на транспорт“ се дължи начисляване на ДДС. Обстоятелството, че ревизираното лице не е лицензиран складодържател по смисъла на чл. 92 ЗАДС не е основание осъществяването на сделката да не бъде облагана. В този смисъл е и Решение № 3197 от 27.03.2023 г. по адм. дело № 3601/2022 г. по описа на Върховния административен съд, което е постановено по аналогичен спор между същите страни.

По изложените съображения съдът счита жалбата на ревизираното лице срещу ревизионния акт в тази част за неоснователна.

По отношение на отказаното право на данъчен кредит:

С оспореният РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 4922,60 лева по фактури за: лекарства, ски екипировка, часовник, хранителни стоки, ученически пособия, спортни стоки, химическо чистене, козметика, бои и лакове и домашни потреби, материали за строителни ремонти и обзавеждане за кухни и бани, услуги свързани с поддръжката, ремонта, подобрението и експлоатацията на леки автомобили, за закупуването на битова техника и електроника, в това число: телевизори, готварски печки, хладилници, геймърски лаптопи, клавиатури, мишки и др., и за хотелско настаняване (фактури на стр.31-33 от РД).

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 извършването 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.

В хода на ревизията е установено, че в дневниците за покупки са включени 48 фактури за лекарства, ски екипировка, часовник, хранителни стоки, ученически пособия, спортни стоки, химическо чистене, козметика, бои и лакове и домашни потреби описани на стр. 30 - 31 от РД, от „ЖАНЕТ“ ООД, „ДЖЪМБО ЕС Б“ ЕООД, „ПРОПАГ“ ООД, „ДЖОЙ ФЕШИН“ ЕООД, „Екстрем спорт“ ООД, „ЮСК БУЛ“ ЕООД, „ПРАКТИКЕР РИТЕЙЛ“ ЕООД, „Декатлон България“ ЕООД, „Вира 2014“ ООД, „ВАНИНА АРТ“ ООД, „ФАНТАСТИКО ГРУП“ ООД, „УНИЦЕМ“ ЕООД, „Крипс 5“ ООД, „Бултрейд ЛТД“ ЕООД, „ПУЛСАР“ ЕООД,

„СММ – 97“ ООД, АПТЕКИ РЕМЕДИУМ ЕООД, „АВАНТИ 777“ ЕООД, „ЕСКЛИПС 99“ ЕООД, „ПАМ 2000“ ЕООД, „Доверие Брико“ АД, „ДОМКО“ ООД, „Кадемлия“ ЕООД, „СТОИЧКОВ И СИНОВЕ“ ООД, „ШАДИЯН – ЧАСОВНИКАРИ“ ЕООД, „Нутренд България“ ЕООД, „БЮТИ ТУУЛС“ ЕООД, „Спорт бокс“ ЕООД, „Стената 1997“ ЕООД, „ГРИИН КЛИН ИНДЪСТРИ“ ЕООД, „ОЗОН ЕНТЪРТЕЙНМЪНТ“ АД, К. България ЕООД енд Ко КД. По делото не са представени данни и доказателства и не става ясно как покупката на посочените стоки са свързани с икономическата дейност на дружеството, а видът и количеството им предполага ползването за лични и представителни цели. По никакъв начин не се установява и претендираното право на данъчен кредит по фактурирани към дружеството спортни стоки да е свързано с упражняваната от него дейност. Всъщност и в процесната жалба липсват твърдения от които да може да се извлече възможна връзка без значение пряка или косвена, по какъв начин въпросните стоки се включват в дейността или бъдещата дейност на дружеството. В този смисъл следва да се приеме, че фактурираните спортни стоки идват да обезпечат дейност, различна от осъществяваната от дружеството и са подчинени на воля, различна от вложената в неговият учредителен акт. Ето защо по отношение на същите не може и не следва да бъде признавано право на приспадане на данъчен кредит.

Относно непризнатите разходи за материали за строителни материали, ремонти и обзавеждане за кухни и бани по 40 фактури от „Крипс 5“ ООД, „ПРАКТИКЕР РИТЕЙЛ“ ЕООД, „ГЕНОМАКС ГРУП“ ЕООД, „Доверие Брико“ АД, „КРИПС 4“ ООД, „СИКО – С“ ООД, „Ивда – Гео“ ООД, „Фактор – 6“ ЕООД, „ТЕМАКС - ТЪРГОВСКИ ЦЕНТЪР ЗА ДОМА“ ЕООД, „КРЕЗ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, „СТРОЙМАРКЕТ ДБ“ ООД, „Санекс“ ООД, „ТМТ ЕЛКОМ“ ООД, „ДЖЕСИКА-СОФИЯ“ ООД, „Кадемлия“ ЕООД, „РОЯЛ ЕЛЕКТРОНИКС ТРЕЙД“ ЕООД, „ПАШОВ КОМЕРС“ ЕООД, „УНИЦЕМ“ ЕООД, „Вира 2014“ ООД, „ЕСКЛИПС 99“ ЕООД (описани на стр. 31 - 32 от РД), жалбоподателят счита за неправилни изводите на ревизиращите органи, че от негова страна не са представени данни и доказателства за извършени ремонти на собствени или наети обекти.

Дружеството е страна по Договор за наем от 01.05.2021г., по силата на който Д. Д. предоставя под наем на дружеството - жалбоподател апартамент № G4.15, ет.4 и G4.16, находящи се в [населено място], местн. Козлука, общ.Н., обл. Б., като съгласно предмета на договора, имотите ще се ползват за офис и пренощуване на служителите на фирмата по време на командировка. Съгласно раздел „Права и задължения на наемателя“ от посоченият договор, наемателят се задължава да поддържа състоянието на имота с грижа на добър стопанин“ като по силата на т.2 наемателят има право да извършва ремонти и реконструкции на имота със съгласието на собственика в писмен вид и за собствена сметка, в т.ч. смяна на брави, врати, ключалки, заключващи устройства и др. Относно другите разходи, направени във връзка с поддръжката на имота, респ. дължимата грижа на добър стопанин и експлоатационните нужди при поддържане на имота в к.к. Св.Валс, за целите за които същият е нает, следва да се отбележи:

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

Видно от твърденията на жалбоподателя въпросният недвижим имот е нает за целите на

настаняване на настаняване на гости, съконтрахенти и служители, като високият стандарт и статут на дружеството обяснява и наличието на разполагаеми луксозни имоти за тези цели.

С оглед извършеното от жалбоподателя позоваване на Решение от 8 юни 2000 г., *Midland Bank*, С 98/98, EU:C:2000:300, т. 31 и Решение от 21 февруари 2013 г., *Becker*, С 104/12, EU:C:2013:99, т. 20 на СЕС съгласно които е налице право на приспадане в полза на данъчно-задълженото лице дори при липса на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане, когато разходите за въпросните услуги са част от общите разходи на това данъчно-задължено лице и като такива представляват елементи, формиращи цената на стоките или услугите, които то доставя, следва да се отбележи, че липсват каквито и да било данни позволяващи да се заключи, че осъществените разходи във връзка с посочените имоти представляват елементи формиращи цената на представяната от него услуга. Всъщност липсват данни позволяващи изобщо да се предположи, че тези разходи, както и самият имот е участвал под определена форма в дейността на лицето, насочено към предоставяне на услуги от негова страна.

Желанието за поддържане на висок статут и луксозен стандарт на дружеството може да придобие всякакви измерения, но анализа на националната норма на чл. 62 ППЗДДС, вр. чл.70, ал.1, т.3 от ЗЗДС, с оглед правото на ЕС налага извода, че за да бъде признато право на данъчен кредит за разход като процесният, следва същият да бъде компонент от цената на предоставяната услуга. Забрана за подобен разход не е налице, в т.ч. дружеството би могло да включи към предлаганото на съконтрахентите си и допълнителни услуги, но в хипотеза като процесната, конкретно извършените разходи остават извън неговият оборот и не могат да се приемат за разход, свързан с икономическата дейност на лицето. Доказателствена тежест за установяване процесното обстоятелство носи дружеството-жалбоподател, като същото не е реализирало успешно доказаване, независимо от изрично дадените от съда указания в този смисъл.

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

Във връзка се непризнатото право на данъчен кредит по фактури за извършени ремонти и подобрения на недвижим имот, находящ се в [населено място], [улица], по преписката е представен договор за наем от 01.06.2023 г. за имота, по силата на който жалбоподателят наема за срок от 24 месеца, считано от 01.06.2023 г., посочения

недвижим имот от управителя на дружеството - Р. Д., който като наемодател го предоставя на жалбоподателя. Посочено е, че договорът може да бъде продължен с изрично писмено съгласие на страните 1 месец преди изтичането на срока. Видно от извършена справка в търговския регистър именно на посоченият адрес е и седалището и адреса на управление на дружеството-жалбоподател. Съгласно т.2 от раздел IV от договора, наемателят има право по свое усмотрение да извършва трайни подобрения и реконструкции в наетия имот, за собствена сметка и без съгласието на наемодателя. Посочено е също, че след изтичането на срока на договора, трайните подобрения остават в полза на наемодателя.

Така, разходите за поддръжка, стопанисване и реконструкция на имота, съответна на нуждите на дружеството могат да бъдат приети за разходи, свързани с дейността му. За да бъде упражнено правото на приспадане на данъчен кредит обаче, следва реално да бъде установено, че закупените материали са вложени в съответният обект, така, че да може да се установи функцията им спрямо осъществяваната от дружеството, дейност. По делото обаче не са представени договори с дружества, които евентуално ще извършват строително-монтажни работи и съответно фактури за извършване на СМР и доказателства за извършени плащания по тях. Не са представени доказателства, къде са вложени закупените строителни материали и оборудване. Не е представена и информация за начина на калкулиране на цената на услугата и нейните елементи – материали, труд и др. и документи за счетоводно отразяване на вложените материали, аналитично по количество и стойност. Не е посочено къде са вложени и къде се намират съответните техника и обзавеждане

В процесният казус използването на закупените стоки в дейността на лицето, респ. третиране на доставките като част от икономическата му дейност се явява материално-правна предпоставка, чието доказване е неосъществено от жалбоподателя. В този смисъл възражението му срещу РА и в тази част е неоснователно.

На следващо място и във връзка с непризнатите разходи относно поддръжката, ремонта, подобрението и експлоатацията на л.а. марка "М. А. ГЛС 63 4МАТИК ПЛЮС" с рег. [рег.номер на МПС] и л.а. марка „Тойота А.“ с рег. [рег.номер на МПС] :

Дружеството-жалбоподател е ползвало данъчен кредит за услуги свързани с поддръжката, ремонта, подобрението и експлоатацията на посочените леки автомобили. В хода на ревизията не са представени документи удостоверяващи експлоатацията на МПС и връзката им с дейността на дружеството. Към възражението до РО са приложени договор за наем на лек автомобил М., договор за наем на лек автомобил Тойота и пътни листа- 13 бр.

За да откаже данъчен кредит, АО е стигнал до извод, че не е доказано как автомобилите са използвани за дейността на дружеството или причините, поради които е необходими. От ревизиращите е изпратена Заявка изх. №Р-2221524001798/19.06.2024 г. до Агенция „Пътна инфраструктура" (А.) относно наетите МПС с рег. [рег.номер на МПС] и рег. [рег.номер на МПС] . От А. е получен отговор с данни получени от Автоматични устройства за записване на пътния трафик и от Автоматични преброятелни пунктове и стационарните и мобилни контролни точки на Националното Т. управление, стопанисвани от А. за периода 01.12.2023 г. – 29.02.2024 г. Съгласно предоставените данни е установено, че данните за заснемане от пътните камери, стопанисвани от А. не съответстват на представените от ревизираното лице пътни листа. Например съгласно Пътен лист № 772047 от 09.02.2024 г. автомобил с рег. [рег.номер на МПС] се е

движил по маршрут [населено място] – [населено място] – [населено място], но на тази дата автомобилът не е засечен от пътните камери, стопанисвани от А.. Съгласно Пътен лист № 772048 от 26.02.2024 г. автомобил с рег. [рег.номер на МПС] се е движил по маршрут [населено място] – Св. В., общ. Н. – [населено място], но на тази дата автомобилът не е засечен от пътните камери, стопанисвани от Агенция „Пътна инфраструктура“. Съгласно Пътен лист № 772046 от 03.02.2024 г. автомобил с рег. [рег.номер на МПС] се е движил по маршрут [населено място] – [населено място] – [населено място], но на 03.02.2024 г. автомобилът не е засечен от пътните камери, стопанисвани от Агенция „Пътна инфраструктура“. За останалите дни не са представени пътни листа, но видно от данните, предоставени от А., автомобилът се е движил по републиканската пътна мрежа. За автомобил с рег. [рег.номер на МПС] са представени 10 бр. пътни листа с информация за изминати маршрути в [населено място], основно в[жк], като са изминати общо 103 км., като разхода за гориво за посочения пробег не отговаря на закупеното гориво, по фактури, по които е ползван данъчен кредит. За автомобил с рег. [рег.номер на МПС] също са налице данни, предоставени от А., че автомобилът се е движил по републиканската пътна мрежа, за което не са представени пътни листа. Предвид посоченото е прието, че представените пътни листа не могат да се считат за достоверни. Прието е също, че те представляват частни документи и имат само формална доказателствена сила, нямат материална доказателствена сила и удостоверяват единствено, че волеизявленията направени в тези документи изхождат от лицето, което ги е подписало като негов издател, но не доказват достоверността на фактите, изложени в тези документи. Едновременно с това не е доказано как автомобилите са използвани за дейността на дружеството или причините, поради които е необходими.

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

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 година (вж. в този смисъл Решение от 11 септември 2003 г. по дело *Cookies World*, C-155/01, *Recueil*, стр. I-8785, точка 45 и Решение от 21 февруари 2008 г. по дело *Part Service*, C-425/06, *Сборник*, стр. I-897, точка 61). 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 (Решение от 29 октомври 2009 г. по дело *SKF*, C-29/08, *Сборник*, стр. I-10413, точка 57 и цитираната съдебна практика). Право на приспадане в полза на данъчнозадълженото лице ще бъде налице дори при липса на пряка и непосредствена връзка между определена получена

доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане, когато разходите за съответните услуги са част от общите разходи на това лице и поради това представляват елементи, формиращи цената на стоките или услугите, които то доставя. Разходите от този вид в действителност имат пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице (Решение по дело SKF, посочено по-горе в точка 58 и цитираната съдебна практика). И в единия, и в другия случай, наличието на пряка и непосредствена връзка предполага, че разходите по получените доставки са включени в цената на конкретни извършени доставки или съответно в цената на стоките или услугите, доставяни от данъчнозадълженото лице в рамките на икономическата му дейност (Решение по дело SKF, посочено по-горе, точка 60) т.е. , счита се, че 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 (т. 64 от решение по дело C-118/11 на СЕС). Дали данъчнозадълженото лице е ползвало стоката в това си качество, тоест за целите на своята икономическа дейност в аспекта на член 9 Директива 2006/112/ЕО, е фактически и следва да се преценява с оглед на всички данни по случая, сред които са естеството на дадената стока и периодът, който е изтекъл от нейното придобиване до нейното използване за целите на икономическата дейност на данъчнозадълженото лице (в този смисъл т. 58 от Решение от 16 февруари 2012 г. по дело C-118/11 на СЕС;). При това положение следва да бъде установено ясно и непротиворечиво, че този актив е ползван преимуществено за професионални, а не за лични цели. Тоест, в този случай водещото относно правото на приспадане на данъчен кредит е начинът на използване на актива и доколко същият е свързан с икономическата дейност на данъчно задълженото лице. По делото обаче липсват доказателства, от които да е видно, че автомобилът е използван през ревизирания период точно за икономическата дейност на дружеството, от която е формиран неговият оборот. Не е доказано изпълнението на конкретни задачи с автомобила, респ. посещаването на търговски обекти, представителства, клиенти, партньори и др., за да се обоснове пряка и непосредствена връзка между неговата експлоатация и икономическата дейност на данъчнозадълженото лице.

Освен пътни листа на въпросните автомобили, други документи не са представени. В тази насока следва да се посочи, че пътните листа представляват частни документи, които не се ползват с материална доказателствена сила, и с които жалбоподателят цели да установи факти, от които черпи изгодни за себе си правни последици. В хода на ревизията е установено от справка на А. за движението на МПС по републиканската пътна мрежа при която се установява, че има разлика от отразеното в пътните листа на автомобилите. В този смисъл верността на същите следва да се преценява с оглед другите доказателства по делото. Наред с това, съдържащи се в тези документи данни, са недостатъчни за да се докаже, че този автомобил е ползван във връзка с икономическа дейност на ТД. Действително, не е необходимо пътните листа да съдържат данни за целта на конкретното пътуване, както и за постигнатите резултати, нито наетата вещ да бъде ползвана ежедневно. Тези обстоятелства обаче не изключват задължението на лицето, претендиращо ползването на данъчен кредит, при условията на главно и пряко доказване да представи доказателства, от които да е възможно

установяването на съответната пряка и непосредствена връзка при ползването на наетата вещ с икономическата му дейност. При липсата на такива данни за релевантния към спора факт, единствено въз основа на данните за изпълнените с тях курсове, не може да се обоснове, че ползването на спорните МПС-та е свързано по пряк и непосредствен начин с икономическата дейност на дружеството. Това от своя страна обуславя правилността на констатациите на органа по приходите и следва да се приеме, че в тази част оспореният РА също се явява законосъобразен и жалбата е неоснователна.

Дружеството е ползвало данъчен кредит за хотелско настаняване по три фактури, издадени от „МАКСИ ПАРК ХОТЕЛ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]. Жалбоподателят твърди, че посочените фактури от „МАКСИ ПАРК ХОТЕЛ“ ЕООД са издадени само и единствено при осъществяване на дейността на ревизираното дружество, като на място са се организирали делови и представителни срещи с чуждестранни контрагенти на РЛ, имащи за цел последващо сключване на договори за спедиция и транспорт с тях. Към административната преписка са приложени копия на два броя командировъчни без номера от 04.02.2023 г. и от 15.10.2023 г., съгласно които дружеството командирова Р. Н. Д. до [населено място] със задача „бизнес среща“. Посочено е пътуването да се извърши с лек автомобил „М.“ с рег. [рег.номер на МПС], като не са приложени пътни листа и фактури за зареденото гориво. Не е попълнена и т. 1 от сметката за полагащите се пътни, дневни и квартирни пари с информация за обходените места и разстоянието в километри. Не са представени и доклади от командированото лице за извършената работа. Заповедите за командировка не са заверени с подпис и печат на длъжностните лица с информация за пристигане и отпътуване от мястото на командировка. Предвид изложеното, съдът счита за правилен изводът на ревизиращия орган и в тази част на РА. По аналогичен начин и без да обременява настоящето решение с допълнителна многословност, съдът счита, че напълно неотнормими към дейността на дружеството се явяват и разходите за битова техника и електроника – телевизори, готварски печки, хладилници, геймърски лаптопи, клавиатури, мишки и др. От страна на дружеството не е дадено обяснение за какво ще се ползват гореописаните електроуреди, къде се съхраняват и за какво ще се използват в дейността на дружеството. Предвид количествата закупена битова техника и електроника е видно, че същата е закупена с цел лично ползване.

При този изход на спора и на основание чл. 161, ал. 1, предл. последно от ДОПК, на ответника по жалбата се дължат разноски, но такива не са били заявени.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал.1, предл. последно от ДОПК, Административен съд София – град, 57-ми състав,

РЕШИ :

ОТХВЪРЛЯ жалбата 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., срещу ревизионен акт № Р-22221424001752-091-001/03.04.2025 г. на ТД на НАП – С., в частта, в която не е признато правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 18 932,85 лв. по фактури издадени за данъчен период 01.12.2023 г. – 29.02.2024 г., потвърден в оспорената част с решение №644/01.07.2025 г. на директор Дирекция „ОДОП“-С. при ЦУ на НАП.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република България в 14 - дневен срок от съобщаването му на страните