

РЕШЕНИЕ

№ 2246

гр. София, 21.01.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42
състав, в публично заседание на 31.10.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калин Куманов

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **9631** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство по чл.156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на "Фейс" ООД, ЕИК:[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-22221022004752-091-001/07.04.2023 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 1123/10.06.2023 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно отказаното на жалбоподателя право на данъчен кредит в размер на 11 491,67 лв.

Жалбоподателят оспорва отказаното му от ревизията право на данъчен кредит по фактури, издадени от "Стар моторс" ЕООД, като излага подробни оплаквания за незаконосъобразност на оспорения РА. Твърденията са за неправилно приложение на чл.70, ал.1, т.4 ЗДДС от ревизиращите органи. Подателят на жалбата настоява, че със закупения автомобил е извършвал основната си дейност. Пзовава се на съдебна практика на Съда на Европейския съюз. Претендира отмяна на обжалвания акт от Съда, както и присъждане на разноските по делото. В с.з. жалбата се поддържа от адв.Ц.-Р. (пълномощно на л.171). Моли за отмяна на РА, както и за присъждане на разноските по делото съгласно представен списък (л.298). Представя писмени бележки с подробни съображения.

Ответникът - Директорът на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез пълномощника си юк.А. оспорва жалбата, моли същата да бъде отхвърлена и в полза на ответника да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение. Представя писмени бележки с подробни съображения.

Административен съд-София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. Жалбата е подадена в срок, видно от съпоставката на датите от портала за електронни услуги на НАП (л.16) – 21.08.2023 г., и датата на подаването ѝ по електронен път (л.9) – 01.09.2023 г. Констатираните нередовности на жалбата са отстранени с молби от 07.02.2024 г. (л.163) и от 09.05.2024 г. (л.211). Жалбата е подадена при наличието на правен интерес, поради което е процесуално допустима.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221022004752-020-001/19.09.2022 г., издадена от М. С. Х., Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., е възложена ревизия на жалбоподателя по прилагането на ЗДДС за данъчните периоди от м.януари до м.март 2022 г. ЗВР е връчена по електронен път на 18.10.2022 г., като е определено ревизията да завърши в срок от три месеца от връчване на ЗВР. Органът по възлагането е оправомощен със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.17). ЗВР е изменена със ЗИЗВР № Р-22221022004752-020-002/17.01.2023 г. и № Р-22221022004752-020-003/16.02.2023 г., с които срокът за извършване на ревизията е бил продължаван, като е определен краен срок за приключването ѝ до 17.03.2023 г.

Ревизионният доклад /РД/ по възложената ревизия под № Р-22221022004752-092-001 е изготвен на 23.03.2023 г. и е връчен по електронен път на ревизираното лице на 24.03.2023 г. Ревизионният акт, предмет на настоящото производство, с № Р-22221022004752-091-001 е издаден на 07.04.2023 г. от М. С. Х., Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С. – орган, възложил ревизията; и В. И. С., гл.инспектор по приходите в ТД на НАП-гр.С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на задълженото лице по електронен път на 09.05.2023 г.

При ревизията е установено, че основната дейност на жалбоподателя за ревизирания период е търговия на едро с медицински и дентални изделия и инструменти, за което притежава Разрешение № BG/WDA/MD- 0331/02.12.2020 г., издадено от Изпълнителната агенция по лекарствата. Дейността е била осъществявана в магазин в [населено място], [улица] складово помещение в [населено място], [улица].

Със Справка-декларация по ЗДДС, подадена за данъчен период м.март 2022 г., дружеството-жалбоподател е декларирало ДДС за възстановяване в размер на 14 020,79 лв. За него през м.януари 2022 г. е започнала тримесечна процедура по приспадане, приключила в м.март 2022 г. Поради това на жалбоподателя е извършена проверка по възстановяване на ДДС, документирана с АПВ № П-22221022069808-004-001/16.05.2022 г. (л.195). В хода на тази проверка органите по приходите са констатирали, че по две фактури, издадени от "Стар моторс" ЕООД (№ 20412/28.01.2022 г. и № 20437/02.02.2022 г.), участващи в декларирания ДДС за възстановяване, задълженото лице няма право на данъчен кредит, поради което са му отправили покана по реда на чл.103 ДОПК – да подаде коригираща СД за м.февруари 2022 г., в която да изключи фактура № 20412/28.01.2022 г., издадена от "Стар моторс" ЕООД. Дружеството не е подало коригираща СД. Независимо от горните констатации, с посочения АПВ на жалбоподателя е възстановен ДДС в размер на 14

020,79 лв.

ТД на НАП-гр.С. е издала на жалбоподателя АУЗ № П-22221022069808-135-001/27.05.2022 г. (л.185), в който е описана корекцията на СД по ЗДДС за м.февруари 2022 г. в посока намаление със сумата на ДДС по фактура № 20412/28.01.2022 г., издадена от "Стар моторс" ЕООД, в размер на 11 491,67 лв. Посоченият АУЗ е отменен с Решение № АУ-9/15.07.2022 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С..

Ревизията е отказала на жалбоподателя правото на данъчен кредит в размер на 11 491,67 лв. по следните фактури, издадени от "Стар моторс" ЕООД: № 20412/28.01.2022 г. на стойност 57 458,33 лв. и ДДС 11 491,67 лв. с предмет аванс към поръчка 503/21, и № 20437/02.02.2022 г. на стойност минус 57 458,33 лв., с която е приспаднал аванс за доставка на лек автомобил Мазда CX-5 MY22 Revilution.

Съгласно присъединени документи от извършена преди ревизията проверка, за придобиване на автомобила е представен Договор за покупко-продажба № 080/22 от 10.02.2022 г., сключен между "Стар моторс" ЕООД като продавач и жалбоподателя като купувач, с предмет фабрично нов лек автомобил Мазда CX-5 MY22 Revilution, шаси JMZKFGW7A90254599, двигател PE31732178. Крайната цена по доставката е 68 950 лв. с ДДС. Срокът на доставката е 15 дни от постъпване на плащане на автомобила.

Представено е банково извлечение за извършено плащане в размер на 68 950 лв. на 28.01.2022 г.

От свидетелство за регистрация №[ЕИК]/15.02.2022 г., издадено от МВР България, е установено, че автомобилът е регистриран с рег.№ С., с брой на местата за сядане 4+1, категория М1. Установено е още, че автомобилът е осчетоводен при жалбоподателя като ДМА по дебита на счетоводна сметка 205-Транспортни средства.

Пред ревизията дружеството-жалбоподател е дало обяснения (л.100), че автомобилът е закупен по повод дейността му, като търгува с медицински и дентални изделия и инструменти и се явява единственият официален вносител на японския производител М.. Подчертал е, че непрекъснато му се налага да доставя с автомобила изделията, поръчани от зъболекари, както и да участва в изложения в областта на денталната медицина. Изтъкнал е, че притежава разрешение за дейността от ИАЛ, а с чл.78, ал.2, т.1, б.б от Закона за медицинските изделия му е вменено задължение, щом иска да получи разрешение за търговия на едро с медицински изделия, да декларира, че притежава или разполага с транспортно средство, което осигурява правилното съхранение при разпространение и транспортиране на медицинските изделия. Допълнил е, че изборът на конкретния автомобил се основава и на неговия представителен външен вид и сигурното и внимателно транспортиране на стоките.

Ревизията е приела, че автомобилът се квалифицира като лек автомобил по смисъла на § 1, т.18 от ДР на ЗДДС и съгласно категорията на чл.149 от Закона за движенията по пътищата е моторно превозно средство, предназначено за превоз на пътници. Поради това на основание чл.70, ал.1, т.4 ЗДДС правото на данъчен кредит не е налице, и тъй като правото на данъчен кредит е налице само когато лекият автомобил е зает в извършването на специфични дейности, а дейността на ревизираното лице не попада в обхвата на тези по чл.70, ал.2, т.1 ЗДДС. Ревизията е посочила, че ревизираното лице не е представило доказателства, удостоверяващи предназначението на автомобила и използването му за целите на извършваната дейност, нито отчетени разходи по експлоатацията на автомобила.

Приемайки за доказано придобиването на превозното средство, чиито характеристики съответстват на дефиницията за лек автомобил, ревизията е приела, че ревизираното лице няма право да приспадне данъчен кредит за разглежданата доставка. Спорното право е отказано поради неизпълнение ограничителните условия на чл.70, ал.2, т.1, 2 и 3 ЗДДС във вр.с § 1, т.18 от ДР на ЗДДС.

Недоволен от издадения му ревизионен акт, жалбоподателят го е оспорил по административен ред и с Решение № 1123/10.06.2023 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП РА е потвърден.

В хода на съдебното производство беше изслушана съдебно-счетоводна експертиза с вещо лице М. И., която даде заключение по следните задачи:

I. Поставени от Съда:

1. Какви документи са издадени във връзка със спорната доставка, има ли издадени съпътстващи документи, като договори, протоколи или др.подобни; какво счетоводно отражение са намерили посочените документи при жалбоподателя.
2. Упражнил ли е той право на данъчен кредит при придобиването на автомобила, а в случай че не е упражнил – на какво основание.
3. Какво е било предназначението на придобития автомобил.
4. Дали процесният автомобил е бил заведен като ДМА при него; заплащани ли са за същия данъци и такси и от кои лица.
5. Редовно ли е водено счетоводството на жалбоподателя.

II. Поставени от жалбоподателя:

1. Заприходен ли е автомобилът от счетоводството към активите на фирмата и какви документи се откриват в тази връзка.
2. Какви документи се откриват в счетоводството във връзка с ползването на лекия автомобил по повод независимата икономическа дейност. Откриват ли се договори за участия в изложения в страната, както и разходни документи за гориво от дните на участие. Завеждани ли са разходи във връзка с ползването и експлоатирането на автомобила. Ако да, какви документи се откриват в счетоводството.
3. Ревизираното лице декларирало ли е лично ползване и какви данни са налични в счетоводството.
4. Дружеството притежавало ли е в исторически план и други пътни превозни средства, заприходени към активите и ползвани във връзка с дейността.

Съдът кредитира експертното заключение като компетентно изготвено и даващо отговор на поставените задачи. Същото е мотивирано, съответства на събраните доказателства и следва да се приеме и за обосновано, предвид подробно изложената от вещото лице аргументация, послужила за формиране на експертните изводи. Експертът е анализирал коректно събраните доказателства и е изградил последователни, компетентни и вътрешно непротиворечиви изводи. Отговорил е изчерпателно на поставените въпроси, след съвкупна проверка и анализ на всички относими към спора факти.

Към доказателствения материал по делото се приобщиха следните писмени доказателства:

Представени от жалбоподателя: възражение срещу РД от 07.04.2023 г., Решение АУ-9/15.07.2022 г., АУЗД и АПВ (л.178); спорните фактури, ведно с договор за покупко-продажба на МПК и документи за платени данъци за МПС (л.201); справки от сайта на "Борика" АД (л.223); документите, по които е работило вещото лице (л.265, прил.1).

Представени от доставчиците на удостоверителни услуги "Борика" АД (л.174) и от "Информационно обслужване" АД (л.288) - информация за следните органи по приходите, на които са издадени квалифицирани електронни подписи: М. С. Х. – към 19.09.2022 г., 17.01.2023 г., 16.02.2023 г. и 07.04.2023 г.; В. И. С. – към 23.03.2023 г. и 04.04.2023 г.; Б. С. В. – към 23.03.2023 г., с представени удостоверения по реда на чл.24, ал.1, т.1 от ЗЕДЕУУ.

При така установената фактическа обстановка Съдът достигна до следните правни изводи:

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.119, ал.2 ДОПК, в предвидената форма съгласно чл.120, ал.1 ДОПК и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от РД, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административно-производствените правила, но дори и наличието на такива не е в състояние да доведат до отмяна на РА на това основание предвид задължението на Съда по чл.160, ал.4 ДОПК да разреши спора по същество.

Спазен е срокът по чл.109 ДОПК с оглед надлежното образуване на ревизионното производство. Същото е образувано в рамките на 5-годишния срок за ревизираната 2022 г.

Съгласно разпоредбата на чл.112, ал.2 ДОПК ревизията може да се възлага от: т.1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция; или т.2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. От представената по делото Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.17) следва изводът, че първоначалната и последващите ЗИЗВР са издадени от компетентен за целта орган на приходната администрация, както и че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията.

В процедурата по извършване на ревизията не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, доказателствата са събрани по предвидени в ДОПК способы - чрез ИПДПОЗЛ, приобщени са по съответния ред, регламентиран в закона и доказателствата, събрани в хода на предходна проверка, мотивите изцяло са основани на преценката по реда на чл.37, ал.4 ДОПК на събраните в хода на ревизията писмени доказателства за установени положителни факти.

РД съдържа подробни правни и фактически основания, както и опис на доказателствата към него, съответни на изискванията по чл.117, ал.1 и ал.2 ДОПК за срока на издаването и съдържанието му. РД, ведно с допълнителните документи, доказателства и приложения, е връчен на дружеството по електронен път. Изпълнено е изискването по чл.115, ал.2 ДОПК ревизиращите органи да установят всички факти от значение за резултатите от ревизията и непосредствено да се запознаят с всички доказателства.

Макар в обжалвания РА да е вписано, че срещу констатациите в РД жалбоподателят

не е подал възражение, Съдът констатира, че ревизираното лице е подало възражение срещу РД. Същото възражение се представи по делото (л.190), без да е ясно поради какви причини не е входирано. Съдът отчита това като процесуално нарушение, но наличието му не е в състояние да доведе до отмяна на РА на това основание предвид задължението на Съда да разреши спора по същество. Наред с това се констатира, че доводите във възражението са намерили място в подадената до съда жалба, и на тях Съдът ще даде отговор с настоящия съдебен акт, поради което правото на защита на ревизираното лице не е нарушено.

На следващо място Съдът намира, че от процесуална гледна точка определянето на данъчните задължения законосъобразно е извършено с издаване на ревизионен акт, независимо че преди това за същите данъчни периоди на задълженото лице е извършена проверка, за която е издаден АПВ, коментиран по-горе. Съгласно чл.129, ал.3, изр.второ, издаден АПВ не е пречка за последващо издаване на ревизионен акт. Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели.

Съгласно чл.3 ЗЕДЕУУ (ред. - ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл.3, т.35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ.

Съгласно чл.4 ЗЕДЕУУ, автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл.13 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16. Електронният подпис по ал.3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал.1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл.3, т.10 от Регламент (ЕС) № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал.3 и ал.4 ЗЕДЕУУ препращат към същия

регламент и съгласно тях "усъвършенстван електронен подпис" означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл.26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях; а "квалифициран електронен подпис" означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл.26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. По делото са представени удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги със съдържанието по чл.24, ал.1 ЗЕДЕУУ, обосновава извод за това, че заповедта за възобновяване на ревизия и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал.3 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

По делото са представени справки от публичните регистри на "Информационно обслужване" АД за издадени електронни подписи и удостоверения за квалифициран електронен подпис на органите по приходите, подписали както първоначалния РА, така и настоящия. Такива удостоверения са приобщени и за лицата, издали ЗВР. Съдът намира, че тези доказателства не са необходими, предвид разпоредбата на чл.25, т.1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгл. чл.52 от 01.07.2016 г., както и на чл.5, т.2, предл.2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО на ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Т.е. доказателства за КЕП не следва да бъдат представяни, макар това да е сторено от ответника в настоящото производство, а освен това са събрани и служебно от Съда.

Според чл.28, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция) доставчикът на удостоверителни услуги води електронен регистър (база данни), в който публикува удостоверенията, които използва в дейността си като доставчик, издадените удостоверения и списъка на прекратените удостоверения. Последната разпоредба е доразвита в чл.37, ал.2 от Наредба за дейността на доставчиците на удостоверителни услуги, реда за нейното прекратяване и за изискванията при предоставяне на удостоверителни услуги, според която регистърът съдържа: 1. удостоверенията за квалифициран електронен подпис, които използва в дейността си като доставчик на удостоверителни услуги; 2. списък на издадените удостоверения за квалифициран електронен подпис; 3. списък на прекратените удостоверения; 4. удостоверения за време за представяне на електронен подпис, създаден за определен електронен документ, в случаите, когато такива се издават от доставчика на удостоверителни услуги; 5. информация по чл.28, ал.3 ЗЕДЕУУ. Следователно публичният електронен регистър на доставчика съдържа информация относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия.

Видно е от съдържащите се в делото справки – извлечения от информационната система, че лицата, подписали ЗВР, ЗИЗВР и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, издаден от "Информационно обслужване" АД, с валидност за периода на подписване на документа. Освен това от публичния регистър, поддържан от доставчика на удостоверителни услуги и достъпен на адрес: <https://www.stampit.org>, може да се извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран електронен подпис. Справката в този регистър показва, че към датата на РА подписаните го лица са притежавали издадени и

валидни удостоверения за професионален електронен подпис.

От така представените преписи на хартиен носител, включително и от извършените справки в публичния регистър <https://www.stampit.org>, се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията, както и че органите по приходите, извършили ревизията, са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на РД и РА.

На следващо място, наличието на КЕП на органите, издали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, се установява по категоричен начин от приетото по делото удостоверение, издадено от трето лице, издател на КЕП – "Информационно обслужване" АД. От същото се установява, че към датите на издаване на оспорения РА, заедно с приложените към него РД, ЗВР и ЗИЗВР, квалифицираните подписи са валидни и са издадени на органите по приходи, подписали електронните документи. Ето защо Съдът намира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са надлежно подписани.

Предвид гореизложеното Съдът намира, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облекчено в изискваната от закона форма.

По приложението на материалния закон Съдът намира следното:

По делото няма спор, че автомобилът, предмет на процесните фактури, представлява превозно средство от Категория М - специално предназначено за превоз на хора, като по-специално попада в класа М1 – Пътнически автомобили, проектирани да превозват до девет души общо, включително водача. Страните не спорят по факта, че процесният автомобил е лек и според легалната дефиниция на § 1, т.18 от ДР на ЗДДС: "лек автомобил" е автомобил, в който броят на местата за сядане без мястото на водача не превишава 5; Не е лек автомобил такъв автомобил, който е предназначен за превоз на товари, или лек автомобил, който има трайно вградено допълнително техническо оборудване за целите на извършваната дейност от регистрираното лице.

Правният спор се свежда до това дали е право на данъчен кредит по процесните фактури, издадени от доставчика "Стар моторс" ЕООД, свързани с покупка лек автомобил.

Приложената от ревизията материалноправна разпоредба на чл.70, ал.1, т.4 ЗДДС предвижда, че не е налице правото на приспадане на данъчен кредит, когато е придобит, внесен или е нает лек автомобил. В нея е дадено правилото на закона, изключващо доставката на лек автомобил от обхвата на доставките с право на данъчен кредит. Предвидени са обаче няколко изключения от общото правило, според които ал.1, т.4 не се прилага, като относими към настоящия казус са тези по чл.70, ал.2, т.1 ЗДДС, в частта за транспортни услуги.

В чл.70, ал.2, т.1 е предвидена хипотеза, при която превозните средства по ал.1, т.4 се използват единствено за транспортни и охранителни услуги, таксиметрови превози, отдаване под наем, куриерски услуги или подготовка на водачи на моторни превозни средства.

Не може да намери приложение хипотезата на чл.70, ал.2, т.5 ЗДДС, която визираща случаи, когато превозното средство се използва и за дейности, различни от транспортни и охранителни услуги, таксиметрови превози, отдаване под наем, куриерски услуги или подготовка на водачи на моторни превозни средства, включително при последващата им продажба (т.1); превозни средства, предназначени единствено за препродажба (търговски наличности – т.2); превозни средства, предназначени единствено за препродажба (търговски наличности), включително след преработка (т.3); стоки или услуги, свързани с поддръжката, ремонта, подобрието или експлоатацията на превозните средства (т.4), защото в настоящия случай, нито една от изброените в т.1-4 дейности не е основна дейност за лицето.

Ето защо, за да получи отговор спорният въпрос по делото, следва да се установи използван ли е процесният автомобил "единствено за извършване на транспортни услуги" според чл.70, ал.2, т.1 ЗДДС, доколкото не се твърди да е налице някой от другите случаи (извършване на охранителни услуги, таксиметрови превози, отдаване под наем, куриерски услуги, подготовка на водачи на МПС).

Видно е от цитираната законова норма, че на доказване подлежи положителният факт на действително извършване на визираните дейности с използването на лекия автомобил. Ето защо се налага изводът, че спорният фактически въпрос в случая се изразява в доказване фактическото извършване на указаната в закона дейност.

От гледна точка на формалната логика действителното извършване на дейността съставлява положителен факт и след като жалбоподателят черпи права от наличието им, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт. Съгласно разпоредбата на чл.154 ГПК във вр.с § 2 от ДР на ДОПК, всяка страна е длъжна да докаже фактите, на които основава своите искания, т.е. данъчнозадълженото лице, което черпи права от претендираното право на приспадане на данъчен кредит, следва да установи реалното осъществяване на доставките и използването на техния предмет за целите на облагаемата си дейност. Доказателствената тежест на лицето, претендиращо право на приспадане на данъчен кредит, е да докаже при условията на пълно насрещно доказване, че са налице законоустановените предпоставки за признаване на твърдяното от него материално право.

Безспорно доказателствената тежест не е равнозначна на задължение да се представят доказателства. Принципите на обективната истина и служебно начало в съдебния административен процес, налагат Съдът да основе своите констатации за всеки факт върху наличните доказателства, без значение дали те са представени от страната, носеща доказателствената тежест относно този факт, от противната страна по административния спор или пък са изискани служебно от Съда. Общите правила на доказване налагат всяка страна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. В настоящия казус това означава, че ревизирият субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че дейностите с автомобила са реално извършени.

Съдът намира, че тази част на спора жалбоподателят не се справи с доказателствената тежест и не доказа претендираното от него и отречено от ревизията право. По делото не са ангажирани убедителни доказателства в подкрепа истинността на конкретното фактическо твърдение относно реалното извършване на транспортна дейност с процесния автомобил.

За да откаже претендираното от жалбоподателя право на данъчен кредит по спорните фактури, органите по приходите са приели, че няма доказателства, които да установяват наличието на изключенията по чл.70, ал.2, т.1 ЗДДС. В съдебното производство жалбоподателят също не доказа това ключово за спора обстоятелство. При липсата на убедителни доказателства в този смисъл Съдът не приема за доказано извършването на визираните в закона дейности. Нито в ревизионното производство, нито в хода на съдебното производство са ангажирани убедителни доказателства в подкрепа истинността на фактическите твърдения на жалбоподателя.

Тежестта на доказване е правото на Съда да приеме за неслучил се всеки факт за чието съществуване няма доказателства по делото. По аргумент от нормата на чл.171, ал.4 АПК, тя е приложима когато Съдът е дал указание на страната, носеща тежестта на доказване (в случая – жалбоподателя), че е длъжна да докаже релевантния факт на действително изпълнение на спорните доставки.

Още с разпоредителното заседание от 11.04.2024 г. (л.165) Съдът указва на жалбоподателя, че носи доказателствена тежест да установи съществуването на фактите и обстоятелствата, посочени в жалбата, от които черпи благоприятни за себе си правни последици, включително целите, за които е използван закупеният автомобил, като установи изпълнени ли са били предпоставките на ЗДДС за ползване на данъчен кредит при придобиването му, включително че доставката е използвана за целите на независимата му икономическа дейност, като може да ангажира всички допустими доказателства по указанията. Съдът указва на жалбоподателя, че следва да установи следните конкретни обстоятелства: 1. какви документи са издадени във връзка със спорната доставка, има ли издадени съпътстващи документи, като договори, протоколи или др.подобни; какво счетоводно отражение са намерили посочените документи

при жалбоподателя; 2. упражнил ли е право на данъчен кредит при придобиването на автомобила, а в случай че не е упражнил – на какво основание; 3. какво е било предназначението на придобития автомобил; 4. дали процесният автомобил е бил заведен като ДМА при него; заплащани ли са за същия данъци и такси и от кои лица; 5. редовно ли е водено счетоводството му.

Жалбоподателят не се справи с така указаната му доказателствена тежест.

Във връзка с установяване действителното използване на автомобила за извършване на визираните в закона дейности от съществено значение е наличието или липсата на съпътстващи документи.

Като своя основна дейност за ревизираните периоди жалбоподателят е декларирал търговия на едро с медицински и дентални изделия и инструменти. Безспорно търговията включва транспортиране на стоките от склада на продавача до мястото, където клиентите (в случая - лекари по дентална медицина) извършват дейността си. Съдът обаче не може да приеме за доказано такива транспортни услуги да са действително извършени с използване на процесния автомобил.

Казано по най-прост начин, автомобилният транспорт представлява физически процес на транспортиране на пътници или товари по шосе с помощта на моторни превозни средства. За прецизност на определението трябва да се добави, че това е целесъобразно организирана, динамична и сложна система от технически средства, съоръжения и специално подготвени за целта кадри. Според чл.367 от Търговския закон с договора за превоз превозвачът се задължава срещу възнаграждение да превози до определено място лице, багаж или товар. По силата на чл.49 от Закона за автомобилните превози с договора за автомобилен превоз на товари превозвачът се задължава срещу заплащане да превози с превозно средство до определено местоназначение товар, който изпращачът му предава.

Тъй като жалбоподателят твърди да е осъществявал транспорта за целите на икономическата си със дейност, със собствен автомобил, то е изключено да се касае за обществен превоз на пътници по реда на чл.17 във вр.с § 1, т.2 от ДР на ЗАвтП. Затова Съдът ще разгледа възможността да става въпрос за превоз за собствена сметка.

По силата на § 1, т.4 от ДР на ЗАвтП "превоз за собствена сметка" е:

б."а" - превоз на товари без заплащане, предназначен единствено за собствена дейност или произтичащ от собствена дейност, извършван със собствени или наети без водач пътни превозни средства, управлявани от водачи, назначени по трудов договор с лицето, за чиято сметка се извършва превозът, когато този превоз не е основна дейност за него и превозът е предназначен да се доставят товари на лицето, за чиято сметка се извършва превозът, да се експедират негови товари, товарите да се превозят в рамките на предприятието му или за негови собствени нужди извън предприятието, а товарите принадлежат на лицето, за чиято сметка се извършва превозът, или са били продадени, закупени, дадени под наем или наети, произведени, добити, преработени или поправени от него; или

б."б" - превоз на пътници без заплащане с нетърговска или нестопанска цел, предназначен единствено за собствена дейност или произтичащ от собствена дейност, извършван със собствени или наети без водач пътни превозни средства, управлявани от водачи, назначени по трудов договор с лицето, за чиято сметка се извършва превозът, когато този превоз не е основна дейност за него.

За да се приеме, че е извършен транспорт, респ. че е осъществявана транспортна дейност, каквито са твърденията на жалбоподателя, следва да е доказано изпълнението на всички елементи от цитираната легална дефиниция. Т. доказване по делото не беше изпълнено. По отношение на товарите не е изпълнено изискването с автомобила да са превозени собствени товари на ревизираното лице, защото доказателства в тази връзка не са представени. Не е изпълнено и изискването товарът (стоките) да са били продадени, закупени, дадени под наем или наети, произведени, добити, преработени или поправени от него. И за двете разновидности на превоза не е изпълнено изискването автомобилът да е управляван от водач,

назначен по трудов договор с лицето, за чиято сметка се извършва превозът.

В зависимост от вида на товара законодателят е установил формалното доказване на договора за превоз. Така съгласно чл.50, ал.1 ЗАвтП договорът за превоз се установява с товарителница, неговата действителност не зависи от редовното съставяне или изгубване на товарителницата, но тя съставлява форма за доказване на договора. За нея е предвидено да се изготвя в три екземпляра, подписани и подпечатани от изпращача и от превозвача. Съгласно чл.4 от Конвенцията за договора за международен автомобилен превоз на стоки (КДМАПС) сключването и изпълнението на договора за превоз се установява с товарителница (CMR). Редът за изготвянето на CMR и съдържанието ѝ са регламентирани в чл.5 и чл.6, т.1, б."а"- "к", т.2, б."а"- "ж" от Конвенцията. Съгласно чл.9 КДМАПС до доказване на противното товарителницата удостоверява условията на договора за превоз и получаването на стоката от превозвача. От тълкуването на тези две разпоредби следва изводът, че наличието на товарителница не е условие за съществуване, нито за валидността на превозния договор. Товарителницата не представлява самият договор за превоз, а е превозен документ, удостоверяващ сключен договор за превоз с цел създаване на яснота в превозните правоотношения, който придружава товара от момента на натоварването до момента на разтоварването на стоката. Международната автомобилна товарителница се издава от превозвачи, притежаващи лиценз за международен превоз на товари, който се издава съгласно чл.29 ЗАвтП и Глава II от Наредба №3 от 10.11.1997 г. на Министерството на транспорта. Съгласно разпоредбата на чл.5 от Конвенцията товарителницата се изготвя в три оригинални екземпляра, подписани от изпращача и от превозвача. Товарителница е документ, който съдържа всички подробности относно конкретната пратка и я придружава пратката през цялото ѝ пътуване. Реквизитите ѝ следва еднозначно да могат да опишат стопанската операция. В случая не са представени товарителници и Съдът намира, че ако превозът на стоките се приеме за действителен, последните трябва да се възприемат като товар и за тяхното транспортиране е необходимо да са съставени товарителници.

Наред с това за доказване на транспорта следва да се съставят и пътни листове, а такива не са представени. Това са документи, с които се документира маршрутът и разходът за гориво на конкретен автомобил. Пътният лист трябва да съдържа реквизити за: организацията; автомобила - марка, модел, рег.№; гориво, с което се движи автомобилът; дата; маршрут; километри; среден разход на 100 км; общо разход в литри; единична цена на горивото с ДДС; общо цена; водач - име, длъжност; дата; подпис; одобрил. От заключението на ССЕ се установява, че от дата на закупуването на автомобила до края на проверявания период 31.03.2022г. не са предоставени пътна книжка и/или пътни листа за използването на автомобила. Съгласно дневниците за покупки през м.февруари и м.март 2022 г. не са отчетени разходи във връзка процесния автомобил. Разходи за гориво са отчитани едва от м.април 2022 г., видно от Хронологичен опис на операции за 2022 г и 2023 г. на сметка 600 Разходи за материали, партида Гориво. Закупувани са гуми през м.юли и м.август 2022 г., съгласно Хронологичен опис на операции за 2022 г и 2023 г. на сметка 600 Разходи за материали, партида Гуми автомобил. Отчетен е разход за застраховка Каско през м.февруари 2023 г. по данни на Хронологичен опис на операции за 2022 г и 2023 г. на сметка 601 Разходи за външни услуги, партида Каско и Застрахователна полица Каско.

По-нататък Съдът намира за недоказани твърденията на жалбоподателя, че непрекъснато му се налага да доставя с автомобила изделията, поръчани от зъболекари. Това твърдение се опровергава от заключението на ССЕ, според което по данни на куриерски фирми "Еконт Експрес" ЕООД и "Спида" АД за периода от 01.01.2022 г. до 31.03.2022 г. има изпращани пратки с и без наложен платеж към клиенти на "Фейс" ООД. Броят на изпратените пратки е 24 (18 бр. от С. + 6 бр. от Е. Е. ЕООД), който е по-малък от издадените фактури през проверявания период (54 бр.).

Сред документите, по които е работило в.л. по ССЕ, се намират договор за участие в Национален форум по дентална медицина М. конник 2023, проведен в [населено място] през

м.февруари 2022 г.; договор за реклама при участие в конгрес на Българския зъболекарски съюз, проведен през м.април 2022 г.; и договор за участие в изложение Б., Б., Д. и естетика, проведено в [населено място], И. Е. център през м.юни 2023 г. Същите са придружени с командировъчни заповеди за същия период (прил.1). Съдът при преглед на заповеди за командировки констатира, че от тях не става ясно кое юридическо лице ги е издало, респ. не е ясно кой е командировал служителите, което е пречка същите да се обвържат с дейността на дружеството-жалбоподател. Наред с това в тях липсват данни, от които да е видно по какъв начин е наредено да се извърши пътуването. Вярно е, че е представена и заповед на управителя на "Фейс" ООД без номер от 01.03.2022 г., с която е наредено всички командировки, свързани с дейността на фирмата, да се извършват със служебния автомобил рег. [рег.номер на МПС] , но този автомобил не фигурира в повечето от командировъчните заповеди, а в двете заповеди, в които фигурира, е вписан в графата "лично МПС". Ето защо по никакъв начин не може да се приеме, че пътуванията са били извършвани именно с процесния автомобил и че същите са били във връзка с дейността на ревизираното лице. Освен това относно следва да се припомни законовата разпоредба, която дава право на приспадане на платения ДДС при покупката на автомобил, само когато превозното се използва за транспортни и охранителни услуги, таксиметрови превози, отдаване под наем, куриерски услуги или подготовка на водачи на моторни превозни средства, включително при последващата им продажба (т.1); превозни средства, предназначени единствено за препродажба (търговски наличности – т.2); превозни средства, предназначени единствено за препродажба (търговски наличности), включително след преработка (т.3); стоки или услуги, свързани с поддръжката, ремонта, подобрението или експлоатацията на превозните средства (т.4), всичките от хипотезата на чл.70, ал.2 ЗДДС

При това положение констатираното от вещото лице завеждане на автомобила като ДМА само по себе си не може да обоснове извод за използването му за транспортни услуги. Единствените други доказателства са платените местни данъци за МПС, и застраховка Каско на МПС, но същите се отнасят за периоди след ревизирания, а и не доказват по категоричен начин изпълнението на хипотезата по чл.70, ал.2, т.1 ЗДДС, именно поради изложените по-горе съображения.

В разпоредбата на § 1, т.18а от ДР на ЗДДС е дадена легалната дефиниция на понятието "основна дейност" - дейността на регистрираното лице, когато общата стойност на извършените от лицето доставки по една или повече от изброените в чл.70, ал.2 от закона дейности представлява повече от 50 на сто от общата стойност на всички изпълнени от лицето доставки през последните 12 месеца преди текущия месец, независимо дали са изтекли 12 месеца от регистрацията по същия закон. Недоказано по делото, включително и чрез изслушването на експертното заключение по ССЕ, остана изпълнението на тези изисквания, за да се приеме, че лицето има за основна дейност транспортни услуги или дейност по чл.70, ал.2, т.1-4, която за него представлява основна дейност. Обстоятелството, че в ТР е вписан предмет на дейност транспорт наред с останалите многобройно изброени дейности (консултации, научни изследвания, разработки, внедряване, търговия, маркетинг, реклама /без кино и печат/ и производствена дейност в областта на здравеопазването, търговска дейност в областта на здравеопазването, търговска дейност в страната и чужбина, включително търговско представителство, агентство и посредничество на физически и юридически лица, транспортни услуги, производство и реализация на стоки за бита, услуги и информационно обслужване на граждани, дружества и организации), не води до различен извод, доколкото не се доказва използването на автомобила в реализацията нито на тази дейност, нито на другите дейности, представляващи основна дейност на жалбоподателя.

В Решение от 14.07.2005 г. по дело С-434/03, в Решение от 22.03.2012 г. по дело С-153/11 и в Решение от 16.02.2012 г. по дело С-118/11 СЕС е приел, че националната юрисдикция е тази, която трябва да определи дали данъчнозадълженото лице е придобило дълготрайния актив за нуждите на своята икономическа дейност, съгласно дефиницията, дадена в чл.9, § 1 от

Директивата за ДДС – "всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии, се счита за "икономическа дейност". Експлоатацията на материална и нематериална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност". В случая ревизираното лице е завело автомобила като ДМА, от което следва намерението му да го експлоатира в икономическата си дейност. Именно в изпълнение на правомощията, дадено му от разрешенията по цитираните дела пред СЕС, Съдът намира, че ревизираното лице не попада в обхвата на изключенията по чл.70, ал.2 ЗДДС, доколкото няма данни за какви цели конкретно е използван автомобилът.

Изводът на ревизията, че ревизираното лице няма право на данъчен кредит за разглежданата доставка, е съответен на закона, а жалбата като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

С оглед изхода на спора направеното искане на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателно и следва да се уважи. Изчислено на базата на чл.8, ал.1, т.3 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, то възлиза на 1434,25 лв. и в този му размер следва да се присъди в полза на ответника.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Съдът

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА на "Фейс" ООД, ЕИК:[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-22221022004752-091-001/07.04.2023 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 1123/10.06.2023 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно отказаното му право на данъчен кредит в размер на 11 491,67 лв.

ОСЪЖДА "Фейс" ООД, ЕИК:[ЕИК], да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение в размер на 1434,25 лв. (хиляда четиристотин тридесет и четири лева и 25 ст.).

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването на страните за неговото изготвяне.

СЪДИЯ: