

РЕШЕНИЕ

№ 1536

гр. София, 09.03.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 18 състав, в публично заседание на 09.02.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Златка Илиева

при участието на секретаря Илияна Янева, като разгледа дело номер **9253** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма],[ЕИК], срещу ревизионен акт №Р-22221419007770-091-001/19.03.2021г., издаден от Е. М. С. на длъжност началник на сектор-орган, възложил ревизията и Т. В. М. на длъжност главен инспектор по приходите-ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение №1105/21.07.2021г. на директора на Дирекция "ОДОП" - [населено място].

Жалбоподателят твърди, че обжалваният ревизионен акт е незаконосъобразен. Твърди, че правилно е категоризирал своите активи в V-та категория „Автомобили“, а не както считат ревизиращите органи - в категория III „Транспортни средства, без автомобили; покритие на пътища и самолетни писти“. Излага подробни съображения в тази насока. Цитира относима съдебна практика. Моли обжалваният ревизионният акт да бъде отменен в потвърдената с решението част. Претендира присъждане на разноски.

Ответникът по жалбата, директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"/"ОДОП"/ С., чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата като неоснователна. Поддържа изложените в решението, с което обжалваният РА е потвърден, съображения. Претендира за разноски, представляващи юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като взе предвид констатациите в обжалвания ревизионен акт, становищата на страните и представените по делото доказателства, приема за установено следното:

Жалбата е подадена в срока по чл.156, ал.1 от ДОПК, след изчерпване на фазата на административния контрол, от лице имащо правен интерес и е процесуално допустима за разглеждане по същество. Същата е адресирана до Административен съд София- област, като в титулната част е посочено, че седалището и адресът на управление на дружеството-жалбоподател са в [населено място]. Жалбата е изпратена от приходната администрация на Административен съд София –град.

Съгласно чл.156, ал.1 ДОПК, в сила от 18.09.2018 г., ревизионният акт в частта, която не е отменена с решението по чл. 155, може да се обжалва чрез решаващия орган в 14-дневен срок от получаването на решението; делото се разглежда от административния съд, в чийто съдебен район е постоянният адрес или седалището на жалбоподателя към момента на извършването на първото действие по осъществяване на данъчно-осигурителния контрол от органите по приходите.

Първото действие по осъществяването на данъчно-осигурителния контрол е издаването на заповедта за възлагане на ревизия (определение № 1528 от 05.02.2019 г. по адм.д .№ 337/2019 г., I отд. на ВАС).

Видно от данните по делото/ ЗВР и ЗИЗВР/ и след извършена справка в Търговски регистър се установява, че към датата на издаването на ЗВР №Р-22221419007770-020-001 от 02.12.2019г. седалището и адресът на управление на ревизираното дружество са [населено място], п.к. 1756 р-н И.,бул./ [улица], офис 712. В хода на ревизията, адресът на управление е променен на [населено място], п.к. 1756 р-н И. бул./ [улица], ет. 3. Адресът, посочен в жалбата е такъв за кореспонденция.

Ето защо, съдът намира, че е местнокомпетентен да разгледа делото .

Обжалваният Ревизионен акт е издаден от орган по приходите при ТД на НАП [населено място], след извършена ревизия на [фирма], възложена със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ /ЗВР/ №Р-22221419007770-020-001 от 02.12.2019г., връчена по електронен път на 13.02.2020г., изменена със Заповеди за изменение на заповед за възлагане на ревизия ЗИЗВР №Р-22221419007770-020-002 от 12.05.2020г. и №Р-22221419007770-020-003/05.06.2020г., издадени от Е. М. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“, в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-818/10.05.2019г. на и.д. директор па ТД на НАП [населено място]. За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221419007770-092-001/04.02.2021г., връчен на 11.02.2021г., по реда на чл.29, ал.4 във връзка с чл.30, ал.6 от ДОПК. Срещу констатациите на РД не е подадено писмено възражението реда на чл.117, ал.5 от ДОПК.

Ревизията е приключила с РА №Р-22221419007770-091-001/19.03.2021г., издаден от Е. М. С.-орган, възложил ревизията и Т. В. М., на длъжност главен инспектор по

приходите при ТД на НАП С.-ръководител на ревизията. РА е връчен на 22.03.2021г. по електронен път.

С решение №1105/21.07.2021г. на Директора на дирекция ОДОП [населено място] е оттеглено Решение №1036/07.07.2021г. на директора на дирекция ОДОП [населено място], с което същият се е произнесъл по Ревизионен акт №Р-22221419007770-091-001/19.03.2021г., в частта на непризнатите за данъчни цели, годишните данъчни амортизации за автомобил BMW, с рама WBANN110800L84234, на основание чл.26 от ЗКПО за финансовата 2018г., отразени в т.2 от решението, както и по отношение на направените в РА изводи, за укрити приходи и увеличението на счетоводния финансов резултат на дружеството на основание чл.78 от ЗКПО, разгледани в т.3 от решението за финансовата 2017г., като е прието, е че в резултат на оттеглянето, решение №1036/07.07.2021г. не произвежда правни последици и не подлежи на изпълнение като РА в тази му част е влязъл в сила.

Със същото решение №1105/21.07.2021г. е потвърден Ревизионен акт №Р-22221419007770-091-001/19.03.2021г. в оспорената част относно корекцията на декларираното намаление на счетоводния финансов резултат, извършена на основание чл.54 от ЗКПО за 2017г. и 2018г. и установените задължения по ЗКПО в размер общо на 9413,38 лева/ главница плюс лихва/.

Предмет на спора е допълнително начисленият корпоративен данък по ЗКПО във връзка с установеното, че наличните МПС /влекачи и полуремаркета/ в годишния амортизационен план за 2017г. и 2018г. са категоризирани от ревизираното лице като амортизируеми активи от категория V „автомобили“, а не от категория III „транспортни средства, без автомобили“. Прието е че [фирма], е начислявало годишна данъчна амортизация от 25 на сто, а на основание чл.55, ал.2 от ЗКПО за същите транспортни средства е следвало да се начислява годишна данъчна амортизация в размер на 10 на сто. Начислените амортизации над тези по следващите се амортизационни норми, не са признати от органите по приходите като такива, отчетени в намаление на финансовия резултат и с тях е извършена корекция на резултата за двете години.

За да достигнат до този извод, ревизиращите органи са се позовали на ЗНА, легалните дефиниции, дадени в ЗДвП е на становище, изразено в писмо №ОД-16247/03.09.2003 г. на Изпълнителна агенция „Автомобилна администрация“ при Министерство на транспорта и съобщенията. В последното по сходен казус се приема, че „ЗДвП дава легално определение на понятието „автомобил“. Застъпва се тезата, че вложеният в определението, дадено с §6, т. 12 от ЗДвП смисъл е общоприетият на това понятие. В ЗДвП не се използва понятието „транспортни средства“, липсва и дефиниция. В редица подзаконовни актове се дава определение на „Транспортно средство“, като разликата в дефинициите в различните актове се оправдава от целите на съответния нормативен акт. Общото в тези дефиниции е, че транспортните средства се определят като превозни средства, отговарящи на конкретни изисквания“. Предвид горното, терминът „транспортно средство“ следва да се тълкува като обобщаващ всички пътни превозни средства по смисъла на §6, т. 10 от ДР на ЗДвП: автомобили, трамваи, самоходни машини, когато се придвижват по пътищата, ремаркетата и полуремаркетата и др. Последното следва да се тълкува разширено, доколкото по

смисъла на §6. т. 17 от ДР на ЗДвП „ремарке“ е пътно превозно средство, предназначено да бъде теглено от моторно превозно средство. Към ремаркетата се приравняват и полуремаркетата.

Приемайки, че „транспортно средство“ е пътно превозно средство по смисъла на т. 10 от §6 от ДР на ЗДвП, към което спадат и ремаркетото по смисъла на т. 17 от §6 от ДР на същия закон, то за целите на данъчното облагане следва да се приеме, че притежаваните от [фирма] полуремаркета, макар и регистрирани за движение по пътната мрежа на страната, не представляват автомобили по смисъла на закона, а представляват средства за транспортиране.

Ето защо, с оспорения РА е извършена корекция на отчетените разходи за амортизация за финансовите 2017г и 2018г. за четири броя полуремаркета, собственост на дружеството-жалбоподател, подробно описани в РД и РА. За 2017г. е установено задължение за корпоративен данък в размер на 7148,45 лева и лихва за забава в размер на 2152,65 лева, а за 2018г. - задължение за корпоративен данък в размер на 9693,59 лева/ от които внесена сумата от 9600 лева/ и лихва за забава в размер на 18,69 лева.

Направените констатации се оспорват от жалбоподателя с възражения, че жалбоподателят е транспортна фирма и за целите на данъчното облагане целият състав от ремарке/полуремарке и влекач следва да се считат за автомобил и да бъде отнесен към амортизируеми активи от категория V „автомобили“.

Горната фактическа обстановка съдът прие за изяснена от приобщената по делото административна преписка по издаването на обжалвания административен акт.

При така установената фактическа обстановка, след анализ на събраните по делото доказателства, обсъдени поотделно и в тяхната съвкупност, съдът направи следните правни изводи:

Оспореният РА е валиден, издаден от компетентен орган, след провеждане на ревизия, възложена от оправомощен за това орган по приходите, при спазване на съответните процедурни правила. След извършена проверка съдът установи, че ревизионният е издаден от оправомощени съгласно чл.119 ал.2 от ДОПК органи, в рамките на тяхната компетентност. Заповедите за възлагане на ревизията също са издадени от компетентен орган, в кръга на неговите правомощия, определени с посочената по-горе заповед на директора на ТД на НАП - [населено място]. Процедурата по издаване на РА е съобразена с приложимите за случая процесуални норми на ДОПК и съдът не намира при провеждането ѝ да са извършени процесуални нарушения, засягащи законосъобразността на ревизионния акт в цялост. С РА са определени задължения за периода на лицето, на което е възложена ревизията. Ревизията е приключила в срока, установен от чл.114 ал.2 от ДОПК. Ревизионният акт е издаден в предвидената в чл.120 от ДОПК форма и съдържа изложение на фактическите и правните основания за постановяването му, с извършено позоваване на изготвения ревизионен доклад. Освен това, изложение на фактическите основания за установяване на процесните задължения се съдържа в ревизионния доклад, който е неразделна част от РА /чл.120

ал.2 от ДОПК/, а съгласно константната съдебна практика мотивите на РД, когато са възприети от компетентните органи, се явяват и такива на приключващия ревизиен акт. На задълженото лице е била предоставена достатъчна възможност да представи изисканите му документи и сведения в хода на извършваната му ревизия, същото е било редовно уведомявано, както за откриването на ревизионното производство, така и за всички последващи действия на органите по приходите, а също и за исканите от тях доказателства от значение за установяване размера на публичните му задължения. В хода на ревизиените органи по приходите са попълнили преписката с необходимите според тях доказателства, на база на които е извършена проверка на релевантните за облагането на жалбоподателя обстоятелства. Извършените въз основа на тези доказателства фактически констатации и направените правни изводи са предмет на преценка при проверката за материалната законосъобразност на РА и ще бъдат обсъдени по-долу в настоящото решение.

Предвид горното, съдът намира, че процедурата по издаване на оспорения Ревизионен акт №Р-22221419007770-091-001/19.03.2021г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП [населено място] е съобразена с приложимите за случая процесуални норми на ДОПК, поради което същият не страда от пороци, водещи до неговата нищожност.

Относно съответствието на ревизионния акт с материалноправните разпоредби на ЗКПО, съдът съобрази следното:

По отношение на изложеното в РА, че неправилно ревизираното дружество е определило годишна данъчна амортизационна норма в размер на 25% за редица подробно изброени ППС /ремаркета и полуремаркета/, вместо ставка от 10%, по реда на чл.55 ал.1 от ЗКПО, съдът намира следното:

В съдебната практика са формирани две становища по отношение класифицирането на товарните ремаркета като автомобили или транспортни средства, респективно начина на извършване на амортизационни отчисления за тях.

В първото от тях/ възприето и в оспорения РА/ се приема, че доколкото в ЗКПО липсва легална дефиниция на понятията „автомобил“ и „транспортни средства“, същите следва да се тълкуват съгласно дадените определения в §6, т. 10 и т.12 от ДР на ЗДвП. Предвид това, че законът не дефинира понятието „транспортно средство“, а борави с понятията „пътно превозно средство“ и „моторно превозно средство“, в отделни решения се приема, че терминът „транспортно средство“ следва да се тълкува като обобщаващ всички пътни превозни средства по смисъла на §6, т. 10 от ДР на ЗДвП: автомобили, трамваи, самоходни машини, когато се придвижват по пътищата, ремаркетата и полуремаркетата и др. Последното следва да се тълкува разширително, доколкото по смисъла на §6, т. 17 от ДР на ЗДвП „ремарке“ е пътно превозно средство, предназначено да бъде теглено от моторно превозно средство. Към ремаркетата се приравняват и полуремаркетата. Приемайки, че „транспортно средство“ е пътно превозно средство по смисъла на т. 10 от §6 от ДР на ЗДвП, към което приспадат и ремаркетата по смисъла на т. 17 от §6 от ДР, то за целите на данъчното облагане следва да се приеме, че притежаваните от ревизираните лица полуремаркета, макар и регистрирани за движение по пътната мрежа на страната, не

представляват автомобили По смисъла на закона, а представляват средства за транспортиране и като такива са данъчно амортизируеми активи от категория III на чл. 55, ал. 1 от ЗКПО и по отношение на тях следва да се прилага данъчна амортизация в размер на 10%.

Според второто становище, застъпено в актуалната съдебна практика / Решение № 14378 от 28.10.2019 г. по адм. д. № 5203/2019 г. на ВАС и Решение № 13691 от 04.11.2020 г. по адм. д. № 634/2020 г. на ВАС/, се приема, че посочените активи "ремарке" и "полуремарке" винаги са част от съчленен товарен автомобил и се използват единствено и само с МПС, което е основание да се приеме, че те са негова неделима част.

Настоящият съдебен състав счита, че при определяне на амортизационна норма, следва да се изхожда от функционалното предназначение на полуремаркетото за превозване на товари, което за разлика от влекача за полуремарке не може да се движи по пътната мрежа самостоятелно. Същевременно, влекачът за полуремарке, макар и да е възможно да се движи по пътната мрежа и без наличие на ремарке и полуремарке, като самостоятелно транспортно средство не може да изпълнява функцията по превоз на товари. В тази връзка съдът счита, че доколкото по делото не се спори, че икономическата дейност на жалбоподателя е превоз на товари в страната и международен превоз, то може да се направи извод, че транспортните средства - влекачи и полуремаркетата могат да се използват само и единствено като единен състав от превозни средства.

Освен горното, съдът намира, че при отнасянето на данъчните амортизируеми активи към дадена категория, следва да се използва Класификация на продуктите по икономически дейности, в сила считано от 01.01.2015 г., утвърдена със заповед на Председателя на Националния статистически институт, в която пътните влекачи за полуремаркетата са позиционирани с код 29.10.43 в раздел „Автомобили, ремаркетата и полуремаркетата“, група „Автомобили и двигатели за моторни превозни средства“. В същия раздел на сектора, но в група „Каросерии за автомобили; ремаркетата, и полуремаркетата“ с код 34.20.23 са позиционирани „Други ремаркетата и полуремаркетата“.

В ЗДвП не се използва понятието "транспортни средства", липсва и дефиниция. В редица подзаконови актове се дава определение на "транспортно средство", като разликата в дефинициите в различните актове се оправдава от целите на съответния нормативен акт. Общото в тези дефиниции е, че транспортните средства се определят като превозни средства, отговарящи на конкретни изисквания. В този смисъл "транспортно средство" е всяко пътно превозно средство-съоръжение, придвижвано по пътя на колела и използвано за превозване на хора и/или товари. Към пътните превозни средства се приравняват трамваите и самоходните машини, когато се придвижват по пътищата. Съгласно §6, т.17 от ДР на ЗДвП "ремарке" е пътно превозно средство, предназначено да бъде теглено от моторно превозно средство. Към ремаркетата се приравняват и полуремаркетата.

Приемайки, че "транспортно средство" е пътно превозно средство по смисъла на т.10 на §6 от ДР на ЗДП, каквото се определя и ремаркетото по смисъла на т.17 на §6 от ДР на същия закон, следва да се приеме, че последното е транспортно средство, което е теглено от МПС, в случая товарен автомобил.

Това означава, че процесните четири броя полуремаркета правилно са категоризирани от жалбоподателя като амортизируеми активи от категория V-автомобили, а не от категория III-транспортни средства без автомобили. Ето защо, законосъобразно същият е определил тяхната амортизационна категория по реда на чл.55 ал.1 т.5 от ЗКПО, като за целите на данъчното облагане съставът от превозни средства-влекач и ремарке, респективно полуремарке, следва да се счита за едно превозно средство, т.е. за автомобил. В тази връзка съдът счита, че нормите на данъчното законодателство е недопустимо да се тълкуват разширително, а съобразно буквата на закона, като настоящият съдебен състав намира случая за идентичен с цитираните по-горе решения на ВАС.

В заключение, съдът намира, че неправилно от органите по приходите е прието, че се касае за категоризация по реда на чл.55 ал.1 т.3 от ЗКПО. В действителност понятието "транспортни средства, извън автомобили", което е използвано в посочената разпоредба не касае ремаркета и полуремаркета, а друг тип МПС, които имат самостоятелна форма на придвижване. В този смисъл, посочените активи "ремарке" и "полуремарке" винаги са част от съчленен товарен автомобил и се използват единствено и само с МПС, което е основание да се приеме, че те са негова неделима част.

С оглед на изложеното, атакуваният РА в частта, в която е увеличен финансовия резултат на [фирма],[ЕИК], седалище и адрес на управление [населено място] за отчетния данъчен период от 2017г и 2018г. с признатата годишна данъчна амортизация от 10 % за изброените подробно в РА полуремаркета, е постановено в нарушение на материалния закон и следва да се отмени .

Съобразно изхода от спора и направеното своевременно искане от процесуалния представител на жалбоподателя, на основание чл.161 ал.1 от ДОПК, на същия се дължат сторените по делото разноски.

По възражението за прекомерност на дължимото адвокатско възнаграждение:

Видно от приложения по делото списък, договор за правна помощ и доказателства за извършено плащане, жалбоподателят е направил разходи за процесуално представителство в размер на 1200 лева. Минималният размер на адвокатското възнаграждение, съобразно материалния интерес – 9413,38 лева и разпоредбата на чл.8, ал.1, т.3 от Наредба №1 от 09.07.2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения възлиза на 801 лева.

При това положение, с оглед фактическата и правна сложност на делото, която съдът определя като невисока, уговорен размер, надвишаващ с 50% минималния размер по наредбата, не е прекомерен. Същият държи сметка и за специфичните отношения на доверие между клиент и адвокат, които също подлежат на оценяване.

Ето защо, на жалбоподателя следва да бъдат присъдени разноски в размер на 1250 лева, от които 1200 лева – адвокатско възнаграждение и 50 лева – държавна такса.

Предвид изложеното и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 ДОПК, съдът

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма],[ЕИК], седалище и адрес на управление [населено място], п.к. 1756 р-н И., [улица], офис 309 № 9, ет. 3 и адрес за призоваване [населено място], [улица], представлявано от управителя Г. Д. Ф., Ревизионен акт №Р-22221419007770-091-001/19.03.2021г., издаден от Е. М. С. на длъжност началник на сектор-орган, възложил ревизията и Т. В. М. на длъжност главен инспектор по приходите-ръководител на ревизията, в частта, потвърден с Решение № №1105/21.07.2021г. на директора на Дирекция "ОДОП" - [населено място] относно допълнително начислен корпоративен данък за данъчен период 2017г. в размер на 7148,45 лева -главница ,ведно с начислените лихви за забава в размер на 2152,65 лева и за данъчен период 2018г. -главница в размер на 93,59лева и лихва в размер на 18,69 лева, общо – 9413,38 лева, като незаконосъобразен.

ОСЪЖДА Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" [населено място] да заплати на [фирма],[ЕИК], сумата от 1250,00лв.-/ хиляда двеста и петдесет лева/ - разноски по делото.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба в 14-дневен срок от съобщаването му на страните, пред Върховен административен съд .

СЪДИЯ: