

РЕШЕНИЕ

№ 808

гр. София, 07.02.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 45 състав, в публично заседание на 23.01.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгени Стоянов

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **7213** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 ДОПК.

Образувано е по повод жалба на "Фючър Дентал" ЕООД, с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], срещу РА № Р-22221022004391 – 091 – 001 / 27.03.2023 г., издаден от М. Й. С. – орган възложил ревизията, и М. С. С. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 876 / 26.06.2023 г. на Директора на Дирекция "ОДОП"-С. – Е. П..

В жалбата на "Фючър Дентал" ЕООД е посочено, че така издаденият ревизионен акт, в обжалваната му част, е неправилен и незаконосъобразен, постановен в нарушение на материалния закон и издаден при съществени процесуални нарушения. Според жалбоподателя, дори да не се установи наличие на задължителните предпоставки на хипотезата по чл. 39, т. 5 ЗДДС, то в такъв случай трябва да бъде признато правото на данъчен кредит. В практиката е установено, че трябва да бъдат събрани доказателства относно технически характеристики, които са относими към вида на автомобила. Според съдебната практика, при съмнение относно техническите характеристики на автомобила, трябва да бъде назначена съдебно – техническа експертиза, която може да бъде поискана в съдебната фаза, респективно при ревизионното производство. Неправилно е отказано правото на приспадане на данъчен кредит. Налице е хипотезата на чл. 70, ал. 2, т. 5 от ЗДДС, а именно превозните средства по ал. 1, т. 4 и стоките или услугите по ал. 1, т. 5 от ЗДДС се използват и за дейности, различни от посочените в т. 1 – 4, в случаите, когато една или повече от изброените в т. 1 – 4 дейности са основна дейност за лицето. В тези случаи правото на приспадане на

данъчен кредит е налице от началото на месеца, следващ месеца, за който е изпълнено изискването за основна дейност. Дефиницията за основна дейност е дадена в § 1, т. 18а от ДР на ЗДДС – „Основна дейност“ по смисъла на чл. 70, ал. 2, т. 5 е дейността на регистрираното лице, когато общата стойност на извършените от лицето доставки по една или повече от изброените в чл. 70, ал. 2, т. 1 - 4 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 този закон“. Според жалбоподателя една от основните дейности на "Фючър Дентал" ЕООД, с ЕИК[ЕИК], са транспортни и спедиторски услуги. Тоест дружеството отговаря на изискванията на чл. 70, ал. 2, т. 5 ЗДДС. От значение е каква дейност се извършва с автомобила. Цитирано е Решение № 15733 / 30.11.2011 г. по адм. д. № 2972 / 2011 г. по описа на ВАС, Осмо отделение. Според жалбоподателя, съгласно практиката на ВАС, при заприходяване на автомобила в счетоводството, безспорно се установява и намерението на дружеството да използва автомобила за икономическата дейност на дружеството. Според жалбоподателя практиката на Съда на ЕС е категорична, че в хипотези, при която задълженото лице включи изцяло МПС в активите на предприятието, дължимият при придобиването ДДС подлежи изцяло на приспадане. Налице са нарушения в процесуалния закон по отношение на сročността на завършване на ревизионното производство.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адвокат Д. Ш., с пълномощно по делото. Претендира разности по делото. Представя списък по чл. 80 ГПК.

Ответникът – директор на дирекция „ОДОП“ – редовно призован, представлява се от юрисконсулт В. М.. Иска от съда да постанови решение, с което да отхвърли жалбата като неоснователно и недоказана. С приетата по делото съдебно-техническа експертиза се е потвърдило обстоятелството, че се касае за придобиване на лек автомобил. Претендират се съдебни разности.

Софийска градска прокуратура – редовно уведомена, не изпраща прокурор за участие в производството, не изразява становище по съществуващото на спора.

Административен съд София – град, след като се запозна с доводите на страните, както и със събраните в хода на съдебното производство писмени доказателства, намира за установено от фактическа страна следното:

"Фючър Дентал" ЕООД, с ЕИК[ЕИК], е вписано в регистъра на Агенцията по вписванията на 24.03.2022 г., като дружество с ограничена отговорност със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица]. Дружеството е регистрирало и внесло капитал в размер на 100, 00 лева. Предмет на дейност: внос и търговия на едро с медицински материали, изделия (импланти), по смисъла на § 1, т. 1 и т. 2 от ДР на З.. Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221022004391-020-001/29.08.2022 г., връчена на 05.09.2022 г., издадена от К. Г. М., в качеството на заместник на М. Й. С., съгласно Заповед №РД-84-2200-704/25.08.2022 г. на директора на ТД на НАП С., е възложена ревизия на „ФЮЧЪР ДЕНТАЛ“ ООД за определяне задълженията по ЗДДС за периодите от 01.05.2022 г. до 31.07.2022 г. Срокът на ревизията е продължен до 05.02.2023 г. със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221022004391-020-002/02.12.2022 г., издадена от М. Й. С..

К. Г. М. и М. Й. С. - двете на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С., са оправомощени със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., да изпълняват функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221022004391-092-001/28.02.2023 г. Подаденото възражение с вх. №58-00-676#1/15.03.2023 г. по регистъра на ТД на НАП С. е прието за неоснователно. Ревизията приключва с РА № Р-22221022004391-091-001/27.03.2023 г., издаден от М. Й. С. – орган, възложил ревизията, и М. С. С. – ръководител на ревизията. Ревизионният акт е връчен на 06.04.2023 г.

При деклариран от „ФЮЧЪР ДЕНТАЛ“ ООД данък за възстановяване за ревизираните периоди в размер на 17 470, 82 лв., е установен данък за внасяне в размер на 557, 85 лв. и лихви 46, 21 лв. Корекциите на декларираните резултати се дължат на начислен ДДС в размер на 612,00 лв. и непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 17 416,67 лв., предмет на оспорване в настоящото производство.

Данъчната ревизия е първа за спорните периоди по ЗДДС.

Извършваната от „ФЮЧЪР ДЕНТАЛ“ ООД дейност е внос и търговия с медицински изделия, за което дружеството е притежавало разрешително, издадено от Изпълнителна агенция по лекарствата. Регистрирано е по ЗДДС, считано от 06.04.2022 г. Дружеството не е регистрирано като лечебно заведение по Закона за лечебните заведения (ЗЛЗ).

На дружеството е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221022004391-040-001/07.09.2022 г., в отговор на което са представени описаните в РД документи.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на преки и предходни доставчици на „ФЮЧЪР ДЕНТАЛ“ ООД.

С Протокол №Р-22221022004391-П.-001/03.02.2023 г. са присъединени доказателства, събрани при извършена проверка на „ФЮЧЪР ДЕНТАЛ“ ООД, предхождаща настоящата ревизия.

За данъчен период м. 05.2021 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 17 416,67 лв. по 3 фактури, издадени от „РОЯЛ РЕНТ ЛИМИТЕД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] за авансово плащане и продажба на автомобил А. SQ7 с рама WAUZZZ4M4HD027637. Стойността на автомобила е 104 500, 00 лв. с вкл. ДДС. Придобитото моторно превозно средство е заведено като дълготраен материален актив /ДМА/ по счетоводна сметка 206 „Транспортни средства“. В свидетелството за регистрация е посочено, че автомобилът е товарен с брой места 4+1. Във връзка с получената доставка ревизираният субект е упражнил право на приспадане на данъчен кредит в размер на начисления във фактурите данък.

В хода на ревизионното производство от жалбоподателя са изискани, но не са представени, документи за отчетени експлоатационни разходи във връзка с автомобила (покупка на гориво, резервни части и консумативи и др.), както и доказателства за използването му в дейността на дружеството. Писмено е заявено, че МПС е със стопанска насоченост за експлоатация от съдружника А. П. и не е използвано от закупуването му, тъй като логистиката и реализацията на стоково-материалните запаси се осъществява посредством лицензирани пощенски оператори.

Установено е, че „ФЮЧЪР ДЕНТАЛ“ ООД е финансирано със заемни средства от съдружниците А. П. и В. Г. П.. Представени са сключени договори за заем на сума в размер на 127 300,00 лв., от които 104 500,00 лв. са изразходвани от жалбоподателя за закупуването на процесния автомобил.

Съобразявайки приложимите разпоредби на ЗДДС, органите по приходите са отказали право на приспадане на данъчен кредит в размер на 17 416, 67 лв., на основание чл. 70, ал. 1, т. 2, 4 и 5 от ЗДДС и имайки предвид дефиницията на понятието „лек автомобил“, дадена в §1, т. 18 от ДР на ЗДДС.

Жалбоподателят възразява, че в хода на ревизията не е извършен оглед на автомобила, както и експертиза за установяване на техническите му характеристики. Не е коментирано и дали е налице някое от изключенията, посочени в чл. 70, ал. 2 от ЗДДС. Заявява намерение за използването на МПС за икономическата си дейност в бъдеще.

В хода на съдебното производство е назначена съдебно – техническа експертиза. Изготвена е от инж. А. В. В.. Съгласно заключението на вещото лице, автомобил марка А., модел SQ7, номер на рама WAUZZZ4M4HD027637, с дата на първа регистрация 24.11.2016 г., може да бъде определен като лек. Въз основа на направените справки и изчисления, според вещото лице инж. А. В., може да се твърди, че автомобил марка А., модел SQ7, номер на рама WAUZZZ4M4HD027637, с дата на първа регистрация 24.11.2016 г., позволява с него да се извършва превоз на стоки, с каквито жалбоподателят търгува, а именно: медицински стоки, зъбни импланти, и т. н., без да надхвърлят максимално определеното общо тегло. Заключение на вещото лице е прието в открито съдебно заседание без възражения от страните.

Ревизията приключва с РА № Р-22221022004391-091-001/27.03.2023 г., издаден от М. Й. С. – орган, възложил ревизията, и М. С. С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на 06.04.2023 г. Срещу този РА е подадена жалба по реда на чл. 152 – 155 от ДОПК до директора на дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“. С Решение № 876 / 26.06.2023 г. жалбата срещу ревизионния акт е отхвърлена. В решението е посочено, че доколкото не са налице корекции на декларирания резултат по ЗДДС за данъчен период м. 06.2022 г., в тази част жалбата на "Фючър Дентал" ЕООД, с ЕИК[ЕИК], се явява недопустима. Производството в тази част е прекратено. Недоволен от това решение на директора на дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ жалбоподателят "Фючър Дентал" ЕООД, с ЕИК[ЕИК], упражнява правото си на съдебна защита срещу оспорения РА. Жалбоподателят оспорва ревизионния акт, с който са извършени корекции на декларираните резултати по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за периодите м. 05.2022 г. и м. 07.2022 г., вследствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 17 416,67 лв. и начислен данък върху добавената стойност в размер на 612,00 лв. Излага конкретни съображения. Прави искане за отмяна на оспорения акт.

При така установената фактическа обстановка, Административен съд София – град, Първо отделение, 45 – ти състав, от правна страна намира следното:

Жалбата е подадена в срок от лице, което има правен интерес от оспорването. Предметът на спора е относно извършени корекции на декларираните резултати по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за периодите м. 05.2022 г. и м. 07.2022 г., вследствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 17 416, 67 лв. и начислен данък върху добавената стойност в размер на 612,00 лв. Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган, в предвидената от закона в чл. 120 ДОПК писмена форма и съдържа необходимите реквизити. По делото е приложена Заповед № РД – 01 – 128 от 18.02.2020 г., издадена от директора на ТД на НАП – С..

Заповедта е издадена на основание чл. 11, ал. 3 от ЗНАП, във връзка с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК. Видно от нея, функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК са възложени на М. Й. С. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията – т. 8 от Заповедта. Ревизията е била възложена със Заповед от дата 29.08.2022 г. от К. М., на длъжност началник на сектор „Ревизии”, дирекция „Контрол”, ТД на НАП – С., в качеството ѝ на заместник на М. Й. С.. К. М. е била заместник по силата на Заповед № РД 84 – 2280 – 704 от 25.08.2022 г. Заповедта е била издадена на основание чл. 84, ал. 2 ЗДСл, като К. М. е трябвало да изпълнява функциите на М. Й. С., на длъжност Началник на сектор „Ревизии”, за времето от 29.08.2022 г. до 05.09.2022 г. включително. Заместването е продиктувано от използването на платен годишен отпуск, като до директора на ТД на НАП С. е отправено предложение от прекия ръководител на М. Й. С. – директор на дирекция „Контрол“.

Издадените в хода на ревизионното производство документи са подписани с валиден КЕП. Към делото е приложен 1 брой електронен носител (CD), в който се съдържат доказателства за валиден квалифициран електронен подпис (КЕП). Доказателствата се отнасят до КЕП, с които са подписани ЗВР, РД и РА. Конкретно по отношение на оспорения РА е посочено, че той е издаден от М. Й. С. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията, и М. С. С., на длъжност Главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията. Ревизионният акт е подписан от М. Й. С. на дата 27.03.2023 г. със сертификат номер 37c69c27d5909cfd. Той е подписан и от М. С. С. на дата 27.03.2023 г. със сертификат номер 35015e014d2db606.

Електронен документ по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗЕДЕУУ 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, съдържащ електронно изявление. Член 3, т. 35 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 г. гласи, че електронен документ означава всяко съдържание, съхранявано в електронна форма, по-специално текстови или звуков, визуален или аудио- визуален запис.

В ДОПК не се съдържат препратки към ЗЕДЕУУ по отношение на издаваните по реда на този кодекс документи, но в § 2 от ДР от ДОПК е посочено, че за неуредените в него случаи се прилагат разпоредбите на АПК и Гражданския процесуален кодекс (ГПК). В чл. 184 от ГПК е записано, че в кръга на писмените доказателства са и електронните документи, поради което трябва да се приеме, че оспореният РА отговаря на изискванията за форма на документа по ГПК.

В хода на ревизионното производство не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, установени от ДОПК.

По отношение на материалния закон съдът намира следното:

Относно непризнато право на данъчен кредит на основание чл. 70, ал. 1, т. 2, т. 4 и т. 5 от ЗДДС в общ размер на 17416, 67 лева по три броя фактури с доставчик „Роял Рент Лимитед” ЕООД, с предмет на доставката лек автомобил А., модел SQ7, номер на рама WAUZZZ4M4HD027637

В хода на ревизионното производство е установено, че „Фючър Дентал“ ЕООД е декларирала в дневник за покупки, респ. СД по ЗДДС, доставки по следните фактури: № [ЕГН] от 18.04.2022 г. – предмет „авансово плащане по договор за продажба“; № [ЕГН] от 11.04.2022 г. - предмет „авансово плащане по договор за продажба“; №

[ЕГН] от 18.05.2022 г. – предмет „окончателно плащане“. Общата данъчна основа по тези три фактури е 87 083, 33 лева. Общият размер на ДДС е 17 416, 67 лева. Фактурите отразяват плащанията по договор за покупко – продажба между „Роял рент Лимитед“ ЕООД, в качеството му на продавач и „Фючър Дентал“ ЕООД, в качеството му на купувач на лек автомобил марка „А.“, модел SQ7. Представен е и приемо – предавателен протокол. Плащането е осъществено по банков път. Дружеството жалбоподател „Фючър Дентал“ ЕООД е ползвало данъчен кредит в размер на сумата от 17 416, 67 лева по изброените по-горе фактури, с издател „Роял рент Лимитед“ ЕООД.

След получаване на лекия автомобил марка „А.“, модел SQ7, последният е заведен като актив в счетоводна сметка 206 „Транспортни средства“ с дебитно салдо в размер на 87 083, 33 лева. Представена е регистрацията за автомобила, в която е посочено, че е товарен автомобил. Според органите по приходите обаче, за да възникне правото на данъчен кредит в такава хипотеза, трябва да се установи, че автомобилът може да се определи като такъв за превоз на стоки. Товарното пространство трябва да е отделено от това за пътниците и водача; трябва да се установи твърда преграда, която обхваща цялата вертикална площ от пода до тавана и т. н.

На първо място, трябва да се посочи, че от събраните в хода на ревизията доказателства безспорно е установено, че придобитото МПС съответства на дефиницията за „лек автомобил“, дадена в § 1, т. 18 от ДР на ЗДДС. В тази насока съдът кедитира заключението на вещото лице, при условията на чл. 202 от ГПК, доколкото съответства на останалите доказателства по делото. Заключението е изготвено компетентно, като липсват основания да не бъде възприето от настоящия състав. При изслушването на вещото лице не е имало възражения по защитения от него извод. Заключението не е оспорено от страните. В него е посочено, че автомобил марка А., модел SQ7, номер на рама WAUZZZ4M4HD027637, с дата на първа регистрацията 24.11.2016 г., може да бъде определен като лек.

Съгласно разпоредбата на чл. 70, ал. 1, т. 4 от ЗДДС, правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо, че са изпълнени условията на чл. 69 или чл. 74, когато е придобит, нает или внесен лек автомобил. Изключенията от това правило са регламентирани в алинея втора на същата разпоредба. В конкретния случай изключения не са налице. Съгласно трайната практика на ВАС, жалбоподателят (лицето, което е упражнило правото на данъчен кредит) трябва да докаже, че са налице изключенията, установени в чл. 70, ал. 2 от ЗДДС и правото на данъчен кредит е упражнено законосъобразно. (в този смисъл Решение № 12816 от 23.10.2018 г. по адм. д. № 4946 / 2018 г. на ВАС, Първо отделение). В определението за насрочване на делото тежестта на доказване е разпределена.

„Лек автомобил“, по смисъла на § 1, т. 18 от ДР на ЗДДС, е автомобил, в който броят на местата за сядане, без мястото на водача, не превишава 5. Не е лек автомобил, автомобилът който е предназначен за превоз на товари или такъв, който има трайно вградено техническо оборудване за целите на извършваната дейност от регистрирано по този закон лице. Следователно, за да отговаря на даденото определение, автомобилът трябва да отговаря едновременно на следните критерии: броят на местата за сядане, без мястото на водача, да не превишава 5; да не е предназначен за превоз на товари и да няма трайно вградено допълнително техническо оборудване, което да е неподвижно закрепено, за целите на извършваната от лицето дейност, като при обичайната употреба на автомобила да не се налага неговото отделяне от

превозното средство.

Следователно, към датата на придобиване автомобилът, по повод на който е упражнено правото на данъчен кредит, е с 4+1 места, което означава, че е лек по смисъла на § 1, т. 18 от ДР на ЗДДС и за него не е налице право на приспадане на данъчен кредит. Както вече беше посочено, не е доказано наличие на някоя от хипотезите на чл. 70, ал. 2 от ЗДДС, изключващи приложението на чл. 70, ал. 1, т. 4 от същия закон.

Жалбоподателят не ангажира никакви доказателства за използване на автомобила за търговската му дейност, включително от момента на придобиването му до настоящия момент, което е законното основание за заприходяване на актив. При липса на такива данни за относимия към спора факт, единствено завеждането на автомобила в активите на дружеството не доказва, че същият е свързан по какъвто и да е начин с икономическата дейност на дружеството. Всъщност оспорваният в хода на ревизионното производство не се и опитва да доказва, че е използвал автомобила, а защитава тезата, че има намерение в бъдеще да го използва в независимата си икономическа дейност. Заявено е, че вместо лекия автомобил, за доставките, осъществявани от дружеството „ФЮЧЪР ДЕНТАЛ“ ООД, се използват услугите на лицензирани пощенски оператори. По делото е приложена и декларация от страна на В. Г. П. – Г., в която е посочено, че за периода от 01.05.2022 г. до 30.07.2022 г. новозакупеният автомобил не е ползван за дейността на фирмата, както и за лични нужди (л. 233 от делото).

Основателни са аргументите на органите по приходите, свързани с икономическата логика на осъществените финансови операции от страна на дружеството. Видно от събраните в хода на производството доказателства, „ФЮЧЪР ДЕНТАЛ“ ООД е финансирано със заемни средства от страна на А. П. и неговата съпруга. Представени са договори за заем в общ размер на 127 330 лева. Същевременно дружеството е закупило лекия автомобил, предмет на делото, за сумата от 104 500 лева, като по данни на представляващия дружеството той не се използва в икономическата му дейност.

Предвид изложеното преценката на органите по приходите за непризнаване право на приспадане на данъчен кредит за спорното МПС се явява правилна и законосъобразна, при спазване разпоредбите на материалния закон.

За да бъде приложено изключението на чл. 70, ал. 2, т. 1 от ЗДДС и да се признае право на приспадане на данъчен кредит, в случая за покупка на лек автомобил А., модел SQ7, номер на рама WAUZZZ4M4HD027637, релевантен е действителният начин на ползване на автомобила, а не намерението на дружеството при закупуването му. (в този смисъл Решение № 412 от 20.03.2019 г. по адм. д. № 13152 / 2018 г. на ВАС, Първо отделение). По делото не са представени пътни листове, документи за изписано гориво за лекия автомобил, командировъчни, товарителници, разходи – оправдателни документи за употребеното гориво и други. Органите по приходите са извършили проверки в месеците, следващи датата на покупката на лекия автомобил, и не са установили разходи от страна на жалбоподателя за закупуване на гориво, респ. за резервни части. За периода 01.08.2022 г. – 31.01.2023 г. в дневниците за покупки на дружеството не са декларирани фактури за гориво, респ. за резервни части. Това също е косвено доказателство за факта, че лекия автомобил А., модел SQ7, не се ползва за търговската дейност на дружеството „ФЮЧЪР ДЕНТАЛ“ ООД.

Тежестта да докаже, че са налице предпоставките за признаването на право на

данъчен кредит, както вече беше посочено, лежи върху жалбоподателя „ФЮЧЪР ДЕНТАЛ“ ООД. С тази тежест той не се е справил и в хода на съдебното производство.

Дружеството – жалбоподател декларира, че лекият автомобил не е използван в дейността му, но има ясно изразено намерение за ползване. Тази теза е доразвита и в жалбата до съда, където е посочено, че безспорно се установява „и намерението на дружеството да използва автомобила за икономическата дейност на същото, която е с широк предмет на действие, съобразно търговската регистрация“ (л. 9 от делото). Липсата на доказателства, че лекият автомобил е използван в дейността на дружеството, води до извод, че липсват предпоставки за признаването на правото на данъчен кредит (в този смисъл Решение № 3592 от 12.03.2019 г. по адм. д. № 10608 / 2018 г. на ВАС, Първо отделение).

Съдът намира за неоснователни аргументите, изложени в писмената защита от страна на адв. Ш.. Те са в насока, че от значение за признаването на право на данъчен кредит е това каква дейност се извършва с конкретното МПС. Посочено е още, че безспорно се установява намерението на дружеството да използва това МПС за икономическата дейност на „ФЮЧЪР ДЕНТАЛ“ ООД. Аргументи, че съдът не може да вземе предвид бъдещо намерение за ползване на определен актив, вече бяха изложени. Принципно твърдението, че от значение за признаването на право на данъчен кредит е това каква дейност се извършва с конкретното МПС е вярно. За конкретното дело обаче това твърдение остава недоказано. Остава недоказано и твърдението, че една от основните дейности на „ФЮЧЪР ДЕНТАЛ“ ООД са транспортни и спедиторски услуги и то именно от гледна точка на определението в § 1, т. 18 а от ДР на ЗДДС. Не се споделят аргументите в писмената защита, че органът по приходите не е събрал и не разполага с категорични доказателства за това, че лекият автомобил не обслужва нуждите на икономическата дейност на търговеца. Тежестта да докаже този факт лежи върху жалбоподателя. Обратното тълкуване поставя органите по приходите в ситуация да трябва да доказват отрицателен факт.

Желанието на жалбоподателя да упражни право на данъчен кредит по повод на закупен лек автомобил марка А., модел SQ7, не може да бъде удовлетворено в рамките на ревизирия период. Това право на данъчен кредит обаче не е преклудирано. Няма пречка в бъдеще да бъде упражнено от страна на жалбоподателя. Такава хипотеза е възможна например при последваща продажба на автомобила.

Относно допълнително определено задължение за ДДС на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2, във вр. чл. 6 от ЗДДС в размер на 612, 00 лева за извършени продажби на импланти
За ревизирия период дружеството е реализирало приходи от продажба на импланти с данъчна основа в размер на 3060, 00 лева. Продажбата е отчетена с ЕКАФП и е декларирана в дневник продажби с код 81 „отчет от касов апарат“. Произходът на стоките е от В. от италианското дружество „S. & MARTINA S.“.

През м. 07.2022 г. от жалбоподателя „ФЮЧЪР ДЕНТАЛ“ ООД са осъществени две доставки на импланти, декларирани като освободени по чл. 39 от ЗДДС. Органите по приходите са анализирали представените документи и са съобразили приложимите норми, регламентиращи освободените доставки и в частност разпоредбата на чл. 39, т. 5 от ЗДДС. Именно на последната разпоредба се позовава жалбоподателят. Органите по приходите приемат, че предвиденото с разпоредбата освобождаване е по отношение както естеството на доставяната стока – зъбни протези, така и по отношение статута на доставчика – същият трябва да е лекар по дентална медицина

или зъботехник.

Съгласно разпоредбата на чл. 39, т. 5 от ЗДДС, озаглавена „Доставка, свързана със здравеопазване“, освободена доставка е доставката на зъбни протези от лекари по дентална медицина или от зъботехници.

Жалбоподателят „ФЮЧЪР ДЕНТАЛ“ ООД притежава разрешение за търговия с медицински изделия, но не разполага с обект, който да е регистриран като лечебно заведение по смисъла на чл. 2, ал. 1, т. 1 от Закона за лечебните заведения (ЗЛЗ). В дружеството е назначено на трудов договор едно лице на длъжност „търговски представител“, което е и съдружник. Основателни са аргументите на органите по приходите, че в случая жалбоподателят е извършил доставките на импланти като търговец, а не като лечебно заведение. Извършените доставки не попадат в обхвата на освободените доставки по чл. 39 от ЗДДС и същите подлежат на облагане по общия ред като доставки на стоки по смисъла на чл. 6 от същия закон и са облагаеми със ставка 20%, съгласно разпоредбата на чл. 12, ал. 1 от ЗДДС. Поради това и на основание чл. 86, ал. 1 от ЗДДС за м. 07. 2022 г. е доначислен ДДС в размер на 612, 00 лв.

Жалбоподателят сочи, че съдружниците А. М. П. и В. Г. П. – Г. притежават професионална квалификация (образование) по дентална медицина. Тезата на жалбоподателя е, че те двамата разполагат с необходимия професионален ценз, въз основа на който притежават качеството, визирано в разпоредбата на чл. 39, т. 5 от ЗДДС.

Настоящият състав не приема така развитата теза по следните съображения:

Жалбоподателят не представя документи, удостоверяващи наличие на освободена доставка, свързана със здравеопазване по смисъла на чл. 39 от ЗДДС. Всъщност в жалбата до съда не са изложени конкретни съображения и доводи, защо са налице предпоставките на чл. 39, т. 5 ЗДДС. Доколкото такива доводи са изложени в хода на ревизионното производство, те трябва да бъдат обсъдени от съда.

С нормата на чл. 39, т. 1 – т. 8 от ЗДДС са изчерпателно изброени свързани със здравеопазването доставки, които законът третира като освободени. Предвид обстоятелството, че по принцип всички възмездни доставки с място на изпълнение на територията на страната са облагаеми по силата на чл. 2, т. 1 от ЗДДС, изключенията по глава IV от ЗДДС – Освободени доставки и придобивания, са изрично и изчерпателно изброени и не подлежат на разширително тълкуване.

Жалбоподателят претендира, че попада в хипотезата на чл. 39, т. 5 от ЗДДС, съгласно която разпоредба, освободени са доставката на зъбни протези от лекари по дентална медицина или зъботехници. Основателни са аргументите на органите по приходите, че тази разпоредба предполага да бъде освободена доставка тази, която е осъществена от конкретно определени субекти (от лекари по дентална медицина или зъботехници) и по отношение на конкретно определен предмет на доставка (зъбни протези).

В случая е установено, че оспорваният е извършил две продажби на импланти. Основателни са аргументите на органите по приходите, че продажбата на импланти се обхваща от хипотезата на чл. 39, т. 4 от ЗДДС, която урежда различен фактически състав за освобождаване от облагане с ДДС. Съгласно тази разпоредба, освободена е доставката на имплантируеми медицински изделия, задвижвани с енергия, генерирана в човешкото тяло или земното притегляне, както и активно имплантируеми медицински изделия, когато доставката им е част от здравните услуги по т. 1. Налице е преpraщане към т. 1, в основата на която разпоредба, за да бъдат освободени

доставките по т. 4, същите следва да са здравни /медицински услуги/ или пряко свързани с тях, оказвани от здравни заведения и детски ясли по Закона за здравето /ЗЗ/ и от лечебни здравни заведения по ЗЛЗ.

Аналогично на разпоредбата на чл. 39, т. 5 от ЗДДС, на която се позовава оспорващият, и разпоредбата на чл. 39, т. 4 от ЗДДС има кумулативни изисквания към предмета и субекта. В случая, макар и да е налице съвпадение с предмета, не е налице изискването доставките да представляват здравни услуги и да се осъществяват от здравни заведения.

Съгласно чл. 39, т. 5 от ЗДДС освободена доставка е доставката на зъбни протези от лекари по дентална медицина или зъботехници. Основателни са аргументите на ответника, че дружеството – жалбоподател не отговаря на нито едно от кумулативните изисквания – както по отношение на предмета, така и по отношение на наличието на специално (определено в закона) качество на субекта, който ги доставя – същият трябва да е лекар по дентална медицина или зъботехник. Дружеството не попада сред субектите, чиито продажби се третира от ЗДДС като освободени доставки. Същото осъществява доставките в качеството на търговец на медицински изделия, за което притежава разрешение за търговия на едро с медицински изделия – рег. № 0543/20.04.2022 г., издадено на основание чл. 72, ал. 2 от Закона за медицинските изделия. Това е и основният предмет на дейност на дружеството – внос и търговия на едро с медицински изделия по смисъла на параграф 1, т. 1 и т. 2 от ЗР на Закона за медицинските изделия. Дейността се осъществява въз основа на договор за дистрибуция от 02.05.2022 г., по който договор „ФЮЧЪР ДЕНТАЛ“ ЕООД е дистрибутор. Налице е ясно очертана правна граница между дейността на „ФЮЧЪР ДЕНТАЛ“ ЕООД като търговец на медицински изделия, от една страна, и едноличните собственици на капитала - А. М. П. и В. Г. П. – Г., от друга. Дружеството – жалбоподател и собствениците на капитала му са отделни правни субекти. Именно дружеството – жалбоподател влиза в правоотношения по повод на осъществените доставки на зъбни импланти и то генерира приход от тези доставки. Физическите лица А. М. П. и В. Г. П. – Г. не влизат в правоотношения с получателите на доставките на дружеството. От тази гледна точка обстоятелството, че те притежават професионална квалификация (образование) по дентална медицина е ирелевантно и не води до освобождаване от ДДС за тези доставки.

Законът изисква самата дейност да се осъществява от лекар по дентална медицина или зъботехник. Действително М. Е. П. притежава образователен ценз „лекар по дентална медицина“, но тя е един от собствениците на капитала на дружеството. В конкретния случай дружеството извършва дейността чрез назначено по трудов договор лице – В. Г. П. – Г., която е назначена по трудов договор на длъжност „търговски представител“, съгласно подадено уведомление по чл. 62, ал. 5 от КТ. Видно от приложения по делото трудов договор В. Г. П. – Г. е назначена в дружество „ФЮЧЪР ДЕНТАЛ“ ЕООД на длъжност „търговски представител“ (л. 232 от делото). Тя не е назначена в същото дружество в качеството си на „лекар по дентална медицина“.

Във връзка с изложеното трябва да се вземе предвид и тълкуването в точка 39 от Решение на Съда на европейските общности от 14.12.2006 г. по дело C-401/2005, трети състав. VDP D. LABORATORY NV СРЕЩУ STAATSSECRETARIS VAN FINANCIEN. (ДАНЪЧНО ОБЛАГАНЕ/ДДС). В тази точка Съдът на ЕО посочва, че доставки на зъбни протези, извършени от посредник, който няма статута на стоматолог или зъботехник, не са обхванати от освобождаването, предвидено в [член](#)

[13А, параграф 1, буква \(д\) от Шеста директива](#) и следователно, те остават предмет на общото правило, което ги прави предмет на ДДС, съгласно [член 2 параграф 1](#) от директивата. Съгласно [член 17, параграф 2, буква \(а\) от Шеста директива](#), такива доставки следователно пораждат право на приспадане за ДДС върху вложените средства. Действително това тълкуване се отнася до предходна правна уредба, но по своето съдържание, цел и смисъл буква „д“ на чл. 13А, параграф 1 от Шеста директива е идентична с настоящата разпоредба на чл. 39, т. 5 от ЗДДС, като основната правна цел е да бъдат освободени от ДДС доставките на зъбни протези, извършвани от зъболекари и зъботехници, с цел улесняване достъпа до здравеопазване.

Поради изложеното, правилно е прието от органите по приходите, че извършените доставки на импланти са облагаеми със ставка 20 на сто съгласно разпоредбите на чл. 12, ал. 1 от ЗДДС. Респективно, законосъобразно с РА на основание чл. 86, ал. 1 от ЗДДС е начислен ДДС в размер на 612, 00 лв. за м. 07.2022 г.

Не се споделят изложените в писмената защита аргументи на жалбоподателя, че ревизионният доклад е издаден на 28.02.2023 г., т. е. извън 14 – дневния срок след изтичането на срока за извършване на ревизията (до 05.02.2023 г.), предвиден в чл. 117, ал. 1 ДОПК. Това нарушение не може да бъде определено за съществено. То не се е отразило на правото на защитата на жалбоподателя. В тази насока неоснователни са и възраженията в писмената защита, че РА е бил издаден при сериозни процесуални нарушения, като не е бил спазен срокът за издаването му по чл. 119 от ДОПК. Неспазването на 7 – дневния срок не се е отразило върху законосъобразността му. Посоченият срок има инструктивен характер.

В обобщение съдът намира, че оспореният ревизионен акт е законосъобразен и обоснован и като такъв трябва да бъде потвърден. Жалбата на „ФЮЧЪР ДЕНТАЛ“ ЕООД е неоснователна и недоказана и като такава трябва да бъде отхвърлена.

По отношение на разноските съдът намира, че трябва да присъди такива в полза на ответника, с оглед изхода на делото. Съгласно чл. 161, ал. 1 ДОПК, на администрацията вместо възнаграждение за адвокат се присъжда за всяка инстанция юрисконсултско възнаграждение в размера на минималното възнаграждение за един адвокат. Съгласно чл. 8, ал. 1, вр. чл. 7, ал. 2, т. 3 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, дължимите разноси в полза на ответника ТД на НАП са в размер на 2022, 58 лева.

С оглед на гореизложеното и на основание чл. 160 ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на "Фючър Дентал" ЕООД, с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], срещу РА № Р-22221022004391 – 091 – 001 / 27.03.2023 г., издаден от М. Й. С. – орган възложил ревизията, и М. С. С. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 876 / 26.06.2023 г. на Директора на Дирекция "ОДОП"-С. – Е. П..

ОСЪЖДА "Фючър Дентал" ЕООД, с ЕИК[ЕИК], да заплати на ТД на НАП-С. разноси по делото в размер на **2022, 58 лева**.

Решението подлеже на обжалване пред ВАС в 14 – дневен срок, считано от получаване на препис от решението.

СЪДИЯ: