

РЕШЕНИЕ

№ 2009

гр. София, 27.03.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 4 състав,
в публично заседание на 27.02.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ирина Кюртева

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **418** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл.156 и сл. от АПК.

Образувано е по жалба вх.№19336/22.05.2023г. на „БАВАРИЯ АУТО“ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление в [населено място], представлявано от Р. П. срещу ревизионен акт(РА) №Р-22221721006715-091-001/15.11.2022г., изменен(частично потвърден) с решение №1697/30.11.2023г. на директора на дирекция ОДОП, в частта, с която на осн. чл.88, ал.1 от ППЗДДС във вр. с чл. 148, ал.2 ЗДДС за данъчен период 01-31.12.2018г. е определено задължение в размер на 2 916,66 лв. и лихва за забава в размер на 1 135,16 лв. по фактура № [ЕГН] от 03.12.2018г.

В жалбата са изложени съображения за незаконосъобразност на оспорения РА. Оспорва твърдението, че неправилно е формирана данъчната основа на маржа. В конкретния случай покупната цена на придобития лек автомобил е по-висока от продажната цена, поради което е налице „отрицателен марж“. В тези случаи, за целите на продажбата по специалния ред на облагане на маржа на цената по глава XVII от ЗДДС се приема, че маржът е 0, в какъвто смисъл се е произнесъл решаващият орган по отношение доставката на друг автомобил. Моли за отмяна на РА в оспорената му част.

В съдебно заседание жалбата се поддържа от адв.А.. Претендират се разноски съобразно представен списък.

Ответната страна, чрез процесуалния си представител юрк. В., моли за отхвърляне на жалбата. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, след като съобрази събраните по делото доказателства и становищата на страните, прие за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е образувано със ЗВР № Р-22221721006715-020-001/30.11.2021 г., издадена от М. Х.– началник сектор „Ревизии“ при Дирекция „Контрол“ в ТД на НАП – София, офис Б., която е връчена на 13.12.2021 г. по реда на чл. 30, ал. 6 от ДОПК при условията на чл. 29, ал. 4 от ДОПК. ЗВР е изменяна със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221721006715-020-002/19.01.2022 г., Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221721006715-020-003/14.03.2022 г., и Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221721006715-020-004/12.04.2022 г., които са връчени на РЛ по надлежния ред.

На основание чл.34, ал. 1, т. 2 от ДОПК, ревизионното производство е спряно със Заповед №РД-04-7 от 02.02.2023г. във връзка с образуваното адм.д. № 8782/2022г. на АССГ, а със заповед № РД-05-42/30.11.2023г. производството е възобновено поради приключване на делото с решение № 10057/24.10.2023г. постановено по адм.дело № 2525/2023г. на ВАС.

Посочените заповеди са издадени от М. Х. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП София, оправомощена със Заповед №РД-01-128 от 18.02.2020г. на директора на ТД на НАП [населено място].

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221721006715-092-001/06.06.2022г. по отношение на който не е подадено писмено възражение по реда на чл.117, ал.5 ДОПК.

Ревизията приключва с РА №Р-22221721006715-091-001/15.11.2022г., издаден от органа възложил ревизията М. Х. и В. С. – ръководител на ревизията. Ревизията на „Бавария Ауто“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] е свързана с определяне на данъчните задължения по Закона за данък върху добавената стойност и обхваща периода м.декември 2018 г. Предмет на ревизията са доставките, по които „Бавария Ауто“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] се явява получател и доставчик, обстоятелствата, довели до възникване на данъчния кредит, упражняване правото на данъчен кредит и начисляването на ДДС. В хода на ревизията са представени първични счетоводни документи, издадени и получени от задълженото лице, счетоводни и отчетни регистри, свързани с изграждането и воденето на счетоводството на предприятието (договори, банкови документи, оборотни ведомости, дневници за покупки и продажби, и др.). За ревизираните данъчни периоди по ЗДДС задълженото лице е подавало СД по ДДС, регистри „Дневник за покупки“ и „Дневник за продажби“ и информация от регистрите на магнитен или оптичен носител съгласно чл. 125, ал. 1 и ал. 3 от ЗДДС и чл. 125, ал. 5 от ЗДДС, относими след 01.01.2007 година.

За ревизирания период задълженото лице извършва дейността си в собствен недвижим имот в [населено място], [улица], съставляващо шоурум, офиси и магазини. На основание сключени договори част от обекта е отдаден под наем като за договорените наемни вноски са издавани и съответните данъчни документи в съответствие с изискванията на чл. 113, ал. 4 от ЗДДС.

През ревизирания период „Бавария Ауто“ ЕООД е декларирало извършвани доставки на територията на страната, представляващи продажба на употребявани автомобили по Глава седемнадесета от ЗДДС – доставки, прилагани от дилър, по специалния ред на облагане на маржа на цената за доставки на стоки втора употреба /автомобили/. За ревизирания период ЗЛ е декларирало доставки на автомобили втора употреба, за които е начислило ДДС върху продажбите, прилагайки режима на маржа на цената

като специален ред на облагане. За продажбите са издавани фактури, като основание за нулева ставка или неначисляване на ДДС е посочен „чл. 143 от ЗДДС“, като са изготвени протоколи с начислен ДДС върху маржа, резултатът от които е отразен в Дневника за продажбите. Съгласно изискванията на чл.144, ал. 4 от ЗДДС, дружеството следва да издаде Протокол, с който да начисли ДДС съгласно изискванията на чл.88, ал. 1 от ППЗДДС (т.нар. правилото под сто) върху разликата между продажната и покупната цена на автомобила.

В хода на ревизионното производство, са предприети процесуални действия подробно описани в ревизионния доклад, който на основание чл.120, ал. 2 от ДОПК се явява неразделна част от ревизионния акт.

На основание чл.37, ал. 2 и ал. 3, чл.53 и чл.56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения, с които са изискани документи, свързани с дейността за процесния период.

Относно издадената фактура № [ЕГН]/03.12.2018 г., ревизиращите са приели следното: Предмет на доставката – продажба на употребяван лек автомобил М. Б. S 63 AMG, рама № WDD2173781A008515 на стойност 190 000,00 лв. Начислен ДДС – 0,00 лв. Основание за неначисляване – чл.143 от ЗДДС. Автомобилът е продаден на полски търговец G & N TRADE SPYŁKA Z OGRANICZONA ODPOWIEDZIALNOЉCI, без посочен VIN номер.

Автомобилът е придобит от жалбоподателя от Уникредит Лизинг ЕАД, ЕИК[ЕИК] с фактура № [ЕГН]/15.09.2017 г., съгласно Лизингов договор № 126097, с данъчна основа 88 197,85 евро x 1,95583 = 172 500 лв. Във фактурата за покупка е посочено основание чл.143 от ЗДДС, режим на облагане на маржа на цената - стоки втора употреба.

С договор за финансов лизинг на пътно превозно средство №129/18.09.2017г. същото е отдадено от жалбоподателя на лизинг за ползване на „Сила и сигурност“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], като доставната цена е 230 000,00лв., документирана с фактура №[ЕГН]/18.09.2017г. На 09.07.2018г. е сключен анекс, с който договорът за финансов лизинг е прекратен. От РЛ е издадено кредитно известие № [ЕГН]/09.07.2018г., с което данъчната основа се коригира със 190 000,00лв., като остатъкът представлява сумата на платените лизингови вноски до 30.06.2018г., които съгласно договореното в т.6 от анекса се приемат като възнаграждение за ползване на автомобила.

С допълнително споразумение от 10.09.2018г. към договора за финансов лизинг от 15.09.2017г., лизингодателят „Уникредит лизинг“ЕАД се споразумява с жалбоподателя като лизингополучател, последният да изкупи предсрочно лекия автомобил, предмет на лизинговия договор, за 135 749,54 лв., платими до 15.09.2018г.

С договор за покупко продажба от 11.09.2018г., нотариално заверен на същата дата, собствеността на автомобила е прехвърлена от „Уникредит лизинг“ЕАД на жалбоподателя, в който е записано, че лизингополучателя(купувач) е заплатил на лизингодателя(продавач) всички дължими суми по договора за лизинг и е изпълнил всички условия.

На 03.12.2018г. лекия автомобил е продаден на G & N TRADE SPYŁKA Z OGRANICZONA ODPOWIEDZIALNOЉCI за сумата 190 000,00лв.

Дружеството - доставчик е приложило режима на „маржа на цената" и ревизираното лице не следва да начислява ДДС с Протокол по чл.117 от ЗДДС. Дружеството е включило издадената фактура в протокола по чл. 90 от ППЗДДС с продажна стойност 190 000 лв., покупна стойност 190 000 лв. и данъчна основа за тази доставка в размер

на 0.00 лв. Според приходните органи, от страна на РЛ не е определен правилно маржът на цената на процесната доставка, тъй като между покупната и продажната цена на автомобила е налице разлика в размер на 17 500 лв. В конкретния случай, при определяне маржа на цената, ревизиращите органи са съпоставили покупната цена на автомобила по договора, сключен с „Уникредит лизинг“ЕАД с продажната цена по фактурата към G & N TRADE SPYLKA Z OGRANICZONA ODPOWIEDZIALNOЉСИ. Предвид установеното при ревизията е извършена следната корекция: Продажна цена – 190 000.00 лв.; Цена на придобиване – 172 500.00 лв.; Разлика за облагане – 17 500.00 лв.; Начислен ДДС (съгл. чл.88, ал.1 от ППЗДДС) – 2 916,66 лв.; ведно с лихва за забава в размер на 1 135,16 лв.

РА е оспорен пред горестоящия административен орган, който се е произнесъл с решение № 1697/30.11.2023г. Според РЛ по отношение на лек автомобил М. Б. S 63 AMG, рама № WDD2173781A008515 има фактическо предаване на „Сила и сигурност“ЕООД, като в последствие при развалянето на договора е налице фактическо предаване от същото дружество към „Бавария ауто“ ЕООД, като документираната стойност съгласно КИ е 190 000,00лв.(корекцията на данъчната основа). РЛ счита, че за целите на прилагането на схемата на маржа, това е доставката, спрямо която следва да се съпостави последващата доставка-продажба към G & N TRADE SPYLKA Z OGRANICZONA ODPOWIEDZIALNOЉСИ(Полша), която е също на стойност 190 000,00лв., т.е. налице е нулев марж. Пред съда се поддържа, че покупната цена е по-висока от продажната, поради което не се формира разликата, посочена в РА.

Решаващият орган е приел извода на ревизиращия екип за неправилно определяне от РЛ на маржа на цената и е споделил изводите на ревизиращия екип.

По делото освен фактура № [ЕГН]/15.09.2017 г. на стойност 172 500 лв. е приложена и фактура № [ЕГН]/15.09.2017г. за сумата 57 499,99 лв. с основание първоначална вноска по договор № 126097.

При така изложената фактическа обстановка, съдът приема от правна страна следното:

Жалбата е депозирана в законоустановения срок от легитимиран субект и при наличие на правен интерес, поради което е процесуално допустима.

Разгледана по същество жалбата е основателна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Оспореният РА е издаден от компетентни органи – възложилият ревизията е определена поименно и функционално в т.10 от Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на териториалния директор на компетентната ТД на НАП, и орган по приходите – ръководител на ревизията. Същият е посочен в ЗВР по реда на чл. 112, ал. 1 от ДОПК. Следователно РА е издаден от компетентен орган, на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК. Решението на административния орган, с което е потвърден РА, е издадено от директора на дирекция „ОДОП“ София, който е компетентен на основание чл. 152, ал. 2 от ДОПК.

Ревизионният акт, както и РД и ЗВР, ЗИЗВР са създадени като електронни документи по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗЕДЕУУ, като от приетите писмени и веществени доказателства, неоспорени от жалбоподателя, се установява, че същите са подписани с

квалифициран електронен подпис. Спазена е предвидената в закона писмена форма, съобразно разпоредбата на чл. 3, ал. 2 ЗЕДЕУУ, с предписаното в чл. 120 ДОПК съдържание, включително разпоредителна част в табличен вид. Мотивиран е с изложените фактически констатации на органите по приходите и относимите към тях нормативни разпоредби, които са довели до съответните изводи за установяване на публични задължения в тежест на ревизираното лице, както и с приложения РД, който съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от РА. Доказателствата, послужили за издаването на РД и РА, са събрани по предвидения в ДОПК ред. Не са нарушени правата на жалбоподателя в административното производство по издаване на акта.

Предвид изложеното, съдът не констатира допуснати съществени процесуални нарушения, които да са основание за незаконосъобразност на РА.

Във връзка с приложението на материалния закон съдът съобрази следното:

Не е спорно по делото, че жалбоподателят е дилър на стоки втора употреба по смисъла на § 1, т.23 от ДР на ЗДДС. В процеса на икономическата си дейност той закупува, придобива или внася стоки втора употреба (автомобили) с цел да ги продаде. Извършваната от него през ревизирания период дейност по покупко-продажба на употребявани автомобили няма инцидентен характер и следва да се квалифицира като независима икономическа дейност по смисъла на чл.3, ал.2 ЗДДС - дейност на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, както и всяка дейност, осъществявана редовно или по занятие срещу възнаграждение, включително експлоатацията на материално и нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него. Ревизираното лице е подало уведомление за прилагане на специалния ред за облагане на маржа на цената за доставка на стоки втора употреба, с което е упражнило правото на избор по чл.143, ал.3 ЗДДС.

Автомобилът, предмет на процесната доставка, представлява стока втора употреба по смисъла на § 1, т.19 от ДР на ЗДДС, доколкото е употребявана движима вещ, годна за по-нататъшна употреба в същия вид или след ремонт, която може да се използва по предназначението, за което е създадена.

Систематичното място на чл.143 ЗДДС е в Глава седемнадесета от закона, озаглавена "Специален ред на облагане на маржа на цената". Указаната законова разпоредба предвижда разпоредбите на тази глава да се прилагат за доставка, извършена от дилър на стоки втора употреба, произведения на изкуството, предмети за колекции, антикварни предмети, доставени му на територията на страната или от територията на друга държава членка от:

1. данъчно незадължено лице;
2. друго данъчно задължено лице, регистрирано по този закон, когато предмет на доставката е стока, освободена по чл.50, ал.1, или от регистрирани за целите на ДДС лица в друга държава членка, освободени от данък съгласно законодателството на съответната държава на аналогични основания;
3. друго данъчно задължено лице, което не е регистрирано по този закон, или от данъчно задължено лице от държава членка, което не е регистрирано за целите на ДДС, когато предмет на доставката са стоки, които са дълготрайни активи по смисъла на съответното счетоводно законодателство;
4. друг дилър, прилагащ специалния ред на облагане на маржа на цената.

Причината в посочените по-горе четири случая да се прилагат специалните правила за облагане на маржа на цената е, че дилърът е придобил стока, която вече е била в търговския оборот и за нея с голяма степен на сигурност може да се твърди, че е

начисляван (и плащан) ДДС. За да се избегне начисляването на ДДС върху ДДС, данъчната основа на извършваната от дилъра доставка не е равна на цялата продажна цена, а се явява марж (разлика). Така в тази основа не се включва данъкът, платен на предходен етап от веригата сделки със същата употребявана стока. При облагането на доставките по специалния ред на Глава 17 начисляването на ДДС се извършва с издаването на протокол. Според чл.80, ал.1 ППЗДДС в края на всеки данъчен период дилърите на стоки втора употреба начисляват данъка за извършените от тях доставки, като съставят протокол. Според чл.80, ал.2 ППЗДДС протоколът следва да включва информация за данъчния период, за стоката - втора употреба, за покупната и продажната цена, за разлика между общата сума на продажните цени и общата сума на покупните цени, както и за начисления данък. Съгласно чл.80, ал.4 ППЗДДС протоколите се описват в дневника за продажбите за данъчния период, като се попълва и аналитичната информация за тях. Тези протоколи се описват в дневника за продажбите за данъчния период.

При ревизията, при съпоставка на продажната цена от 190 000,00 лв. към полския търговец G & N TRADE SPYŁKA Z OGRANICZONA ODPOWIEDZIALNOŚCI на процесния автомобил М. Б. S 63 AMG, рама № WDD2173781A008515 и цената на придобиването му от „Уникредит лизинг“ ЕАД – 172 500,00 лв., е констатирано, че от РЛ не е определен правилно маржа(разликата) на цената, поради което е начислено следващото се ДДС, предмет на настоящия спор. Този извод е формиран при неправилно интерпретиране на фактите и доказателствата и неправилно прилагане на материалния закон.

Няма спор, че автомобилът е придобит от лизингодателя „Уникредит Лизинг“ ЕАД, ЕИК[ЕИК] съгласно Лизингов договор № 126097/15.09.2017г. с цена 124 798,30 евро. С договор за покупко продажба на МПС от 11.09.2018г., с нотариална заверка на подписите, в изпълнение на лизинговия договор и предвид изплащане на всички дължими суми по договора, на жалбоподателя е прехвърлено правото на собственост върху автомобила, даващо му право да се разпорежда със същия. Писменият договор с нотариална заверка на подписите е изискуемата правна форма, за да се постигне вещно-прехвърлителният ефект при продажбата на автомобил, за да може жалбоподателят да се разпорежи с процесното МПС, издавайки фактура № [ЕГН]/03.12.2018г.

Редът и начинът за определяне на данъчната основа е регламентиран в чл. 145 от ЗДДС, от която разпоредба е видно, че за да се определи данъчната основа, върху която да се начисли ДДС, когато дружеството прилага специалния ред на облагане на маржа на цената, следва да се вземе предвид сумата, която е платена или ще бъде платена от дилъра за покупката на самата стока втора употреба. В тази сума не се включват извършените услуги направени допълнително във връзка със закупената стока, като ремонти и резервни части.

В изпълнение на дължимите плащания от страна на жалбоподателя по лизинговия договор, са издадени две фактури, приложени по делото: фактура № [ЕГН]/15.09.2017г. с данъчна основа 29 399,28 евро(57 499,99 лв.), представляваща встъпителна вноска по т.11.1 от договора и фактура № [ЕГН]/15.09.2017 г. с данъчна основа 88 197,85 евро(172 500 лв.), представляваща главница по погасителния план. Общата сума на

придобиване е в размер на 107 597,13 евро(229 999,99 лв.), поради което покупната цена се явява по-висока от продажната(190 000,00лв.) към полския търговец G & N TRADE SPYŁKA Z OGRANICZONA ODPOWIEDZIALNOŚCI. Следователно не се формира посочената в ревизионния акт разлика, върху която неправилно е начислен ДДС.

Предвид изложеното, настоящият съдебен състав на АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД приема, че в оспорената част обжалвания ревизионен акт е незаконосъобразен и следва да бъде отменен.

При този изход на спора, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, ще следва на жалбоподателя да бъдат присъдени направените по делото разноски в размер на 890 лева.

Така мотивиран, Административен съд София-град, I-во отделение – 4 състав:

Р Е Ш И

:

ОТМЕНЯ по жалбата на „БАВАРИЯ АУТО"ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление в [населено място], представлявано от Р. П. Ревизионен акт №Р-22221721006715-091-001/15.11.2022г., изменен(частично потвърден) с решение №1697/30.11.2023г. на директора на дирекция ОДОП, в частта, с която на осн. чл.88, ал.1 от ППЗДДС във вр. с чл. 148, ал.2 ЗДДС за данъчен период 01-31.12.2018г. е определено задължение в размер на 2 916,66 лв. и лихва за забава в размер на 1 135,16 лв. по фактура № [ЕГН] от 03.12.2018г.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на „БАВАРИЯ АУТО"ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление в [населено място], представлявано от Р. П., разноски по делото в размер на 890(осемстотин и деветдесет)лева.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България, в 14-дневен срок от съобщението.

СЪДИЯ: