

РЕШЕНИЕ

№ 10196

гр. София, 24.03.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 61 състав,
в публично заседание на 06.03.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маргарита Немска

при участието на секретаря Цонка Вретенарова, като разгледа дело номер **7370** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156-161 от Данъчно –осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.
Образувано е по жалба вх.№ 53-04-459/05.07.2023г. по описа на ОДОП С. при ЦУ на НАП от търговско дружество „Добро 28“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк][жилищен адрес] представлявано от управителя Л. И. Кленов чрез Адвокатско дружество „Г., И., А. и К.“ със съдебен адрес – [населено място], ул. “К. Б. Г” № 98А, ет.3 срещу издадения на дружеството Ревизионен акт № Р-22221523006067-091-001/02.04.2024г. издаден от Р. Р. Б. – орган, възложил ревизията и И. Р. Н. - ръководител на ревизията, в частите му в които е потвърден с Решение № 847/21.06.2024г. на Директора на Дирекция „ОДОП” - [населено място] при ЦУ на НАП.
Жалбоподателят твърди, че оспореният РА е незаконосъобразен, тъй като необосновано органът по приходите не е признал правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС за наетия от „АВ 2“ GmbH лек автомобил марка „Т.“, модел „У“ . Не е съгласен с правните изводи на ревизиращия екип и решаващият орган, относно твърденията, че сключеният договор за наем по съдържание е договор за финансов лизинг. Излагат се аргументи, че не е налице хипотезата на чл.74 ал.1 т.4 от ЗДДС. Оспорват се и констатациите на приходната администрация в частта по ЗКПО, като се излагат аргументи, че сключените сделки от жалбоподателя с „АВ 2“ GmbH относно двата леки автомобила се третират по различен начин за целите на ЗДДС и ЗКПО.
В съдебно заседание, се представлява от процесуалният си представител адв. И., който

поддържа жалбата и моли съда да отмени ревизионният акт. Претендират се разноски по представен списък.

Отвeтникът – Директор на Дирекция ОДОП С. към ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител юрисконсулт К., оспорва жалбата. Моли съда да отхвърли същата като неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена, не се представлява и не изразява становище по жалбата.

Административен Съд С. - град, III отделение, 61 състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразените становища на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа и правна страна, следното:

По допустимостта на жалбата: Оспореният ревизионен акт е връчен електронно на 02.04.2024 г. Жалбата до директора на Д“ОДОП“- С. при ЦУ на НАП е подадена на 16.04.2024 г. /вх. № 53-06-4210 по описа на ТД –НАП С./. Решение № 847/21.06.2024 г. на Директора на Д“ОДОП“ С. е връчено по електронен път на жалбоподателя на 24.06.2024г. Жалба с вх.№ 53-04-459/05.07.2024г. по описа на Д“ОДОП“ –С., адресирана до АССГ е подадена на 29.12.2024г. /лист 6 от делото/ т.е. в законоустановения 14-дневен срок, поради което е допустима за разглеждане

Във връзка с гореизложеното, съдът намира, че е сезиран от надлежна страна-участник в административното производство срещу акт, с който се засягат нейни права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване, а жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Разгледана по същество жалбата е частично основателна.

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221523006067-020- 001/16.10.2023 г., връчена по електронен път на 18.10.2023 г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-22221523006067-020-002/12.01.2024 г., издадени от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-849/31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С., е възложена ревизия на „ДОБРО 28“ ЕООД за определяне на задълженията за данък върху доходите на чуждестранни юридически лица за данъчни периоди от 01.03.2023 г. до 31.08.2023 г. и от 01.09.2023 г. до 31.10.2023 г. и по ЗДДС за периодите от 01.06.2023 г. до 31.08.2023 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад № 22221523006067-092-001/29.02.2024 г., връчен по електронен път на 06.03.2024г. Срещу РД не е подадено писмено възражение.

Ревизията приключва с РА №Р-22221523006067-091-001/02.04.2024 г., издаден от Р. Р. Б. - орган, възложил ревизията, и И. Р. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, връчен по електронен път на 02.04.2024 г. Установени са допълнително задължения за внасяне в размер на 1 390,60 лв., при деклариран от жалбоподателя ДДС за възстановяване в размер на 21 127,79 лв. Извършените корекции са в резултат на отказано право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 70, ал. 1, т. 4 от ЗДДС в размер на 2 251,17 лв. за нает лек автомобил и данък върху доходите на чуждестранни юридически лица в размер на 18 481,81 лв. На основание чл. 175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛДТДПДВ/ са начислени лихви в размер на 1 785,41 лв.

С цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на

ревизираното лице са извършени процесуални действия, подробно описани в РД, който е неразделна част от РА по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

С Протокол №Р-22221523006067-П.-001/25.10.2023 г. са присъединени документи, събрани при извършена проверка по прихващане и възстановяване на дружеството за периода от 01.06.2023 г. до 31.08.2023 г., с УИН П-22221523174728.

На основание чл. 115, ал. 2 от ДОПК е посетено счетоводството на „ДОБРО 28“ ЕООД с цел преглед на счетоводната и търговска документация, за което е издаден Протокол №1951810/15.12.2023 г. От жалбоподателя са представени търговска документация, счетоводни регистри и всички изискани първични счетоводни документи.

Дейността на „ДОБРО 28“ ЕООД е свързана основно с придобиване на недвижими имоти с инвестиционна цел, отдаването им под наем или продажба, както и отдаване под наем на автомобили.

Относно, установените задължения по ЗДДС:

За процесния период жалбоподателят е декларирал получени услуги - наем на автомобили Т. S и Т. Y, за които данъкът е изискуем от получателя на основание чл. 82, ал. 2 от ЗДДС, на стойност 24 490,89 лв. с включен ДДС. Доставчик на наемните услуги е АВ 2 GmbH, DE814030591. Данъкът е начислен от, "ДОБРО 28" ЕООД с протоколи по чл. 117 от ЗДДС и е упражнено правото на данъчен кредит.

Органите по приходите след извършена проверка в информационната система на НАП - VIES са констатирани, че чуждестранното дружество притежава валиден VIN и е регистрирано за целите на ДДС от 26.07.2004 г.

Жалбоподателят е представил договори за наем от 23.02.2023 г. и 03.05.2023 г., сключени между АВ 2 GmbH /наемодател/ и „ДОБРО 28“ ЕООД /наемател/, за временно и възмездно ползване съответно на лек автомобил Т. Y, рама LRWYGCEK7PC701988 с регистрационен номер OFBG555E и Т. S, рама 5YJSA7E60PF506385 с регистрационен номер OFBG555E и Т. S, рама 5YJSA7E60PF506385 с регистрационен номер OFLK7799.

В писмени обяснения е посочено, че Т. Y се използва изцяло за целите на търговската дейност на дружеството - осъществяване на контакти с доставчици във връзка с подобренията, които се извършват в техните имоти. Приложени са пътни листове за м. 06.2023г.

Другият автомобил се преотдава под наем. Представен е договор за наем от 01.08.2023 г. с „ХАВАС УЪРЛДУАЙД СОФИЯ“ ООД, ЕИК[ЕИК] /наемател/, като за услугата жалбоподателят е издал фактура №[ЕГН]/01.08.2023 г. С РА е прието, че досежно Т. S са налице доказателства, че действително се отдава под наем, т.е. извършени са последващи облагаеми доставки, съответно правото на приспадане на данъчен кредит за този автомобил е възникнало.

От ревизиращите е отправена заявка до Агенция „Пътна инфраструктура“, с която са изискани данни за заснемане движението на Т. Y, получени от автоматични устройства за записване на пътния трафик от автоматични преброителни пунктове и стационарни и мобилни контролни точки на Националното Т. управление, стопанисвани от А..

В получените справки са установени несъответствия с представените от дружеството пътни листове. За лек автомобил Т. Y са налице данни за заснемане на посоченото МПС единствено на 24.07.2023 г. с маршрут П.-Медица, Медица- П. и след кръговото с АМ „Л.“, посока П.. За посочената дата не са представени пътни листове.

Органите по приходите са установили, че съгласно договорите за наем 23.02.2023 г. и 03.05.2023 г. и изрично посочените в тях клаузи - „ДОБРО 28“ ЕООД има възможност да закупи процесните автомобили след изтичане на срока за наем, както и че са налице условия, съгласно които всички рискове и ползи се прехвърлят на наемателя /дължи плащания при техническа неизправност, както и при щета от ПТП. носи отговорност за техническата изправност и поддръжка на наетите автомобили и др./ Поради това е направен извод, че подобно договаряне следва да се третира като доставка на ДМА- лек автомобил при условията на финансов лизинг.

Според ревизиращите е налице хипотезата на чл. 70 ал. 1 т. 4 от ЗДДС и за дружеството не е налице право на приспадане на данъчен кредит по съставените протоколи по реда на чл. 117 от ЗДДС, относно лек автомобил марка „Т.“ модел „У“, с доставчик „АВ 2“ GmbH, както следва: протокол №[ЕГН]/27.06.2023 г. с данъчна основа 4801,56 лева и ДДС в размер на 960,31 лева, протокол № [ЕГН]/25.07.2023 г. с данъчна основа 782,33 лева и начислено ДДС в размер на 156,47 лева, протокол № [ЕГН]/22.08.2023 г. с данъчна основа 782,33 лева и начислено ДДС 156,47 лева, както и на същото правн основание се отказва частично правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 977,92 лева по протокол по чл.117 от ЗДДС № 12/25.07.2023 г. за закупуване на 1 брой зарядна станция с данъчна основа 3774,76 лева и ДДС 754,95 лева с доставчик „АВ 2“ GmbH /цитираните протоколи са описани подробно на стр.13 от РД/

Решаващият орган е потвърдил РА в тази част, като се е аргументирал, че не е налице право на приспадане на данъчен кредит, съгласно чл. 70. ал. 1. т. 4 от ЗДДС, тъй като е налице доставка на лек автомобил, а не наем. Посочено е, че договора за наем, предвид съдържанието му следва да се третира като договор за финансов лизинг с опция за придобиване на лизинговата вещ. Изложени са аргументи, че за да бъде признато правото на приспадане на данъчен кредит по договор за лизинг, то на лизингополучателя не трябва да се прехвърлят рисковете и изгодите от собствеността на лизинговия обект и стойността от сбора на лизинговите вноски да е значително по-ниска от пазарната цена на лекия автомобил. В тази връзка е прието, че не са налице и двете условия, като пазарната цена е определена чрез справка в интернет сайт при която е установено, че нов лек автомобил марка „Т.“, модел „У“ се продава за 44 890.00 евро.

В частта по ЗКПО

Ревизиращият екип е установил, че за периода от 01.02.2023 г. до 30.09.2023 г. жалбоподателят е изплатил доходи за наем на 2 бр. леки автомобили Т. и доходи за закупуване на 2 бр. зарядни станции към АВ 2 GmbH, в размер на 184 818,08 лв. без ДДС. За получените доходи от наем от германското дружество са издадени фактури, а от „ДОБРО 28“ ЕООД са издадени 17 Протокола по чл. 117 от ЗДДС, описани в таблица на стр. 5-6 в РД. Сумите са платени по банков път и са отчетени в счетоводството на ревизираното лице по дебитата на сметка 602 и 613 и по кредита на сметка 401 и 503. Установено е, че изплатените доходи в полза на АВ 2 GmbH попадат в обхвата на чл. 12, ал. 5, т. 2 от ЗКПО - доходи от наем, или друго предоставяне на движимо имущество и същите подлежат на облагане с данък при източника на основание чл. 195, ал. 1 от ЗКПО. Констатирано е, че за ревизираните периоди от „ДОБРО 28“ ЕООД няма подадени декларации по чл. 201 от ЗКПО, за изплатени доходи от наем, или друго предоставяне на движимо имущество в полза на чуждестранни юридически лица от източник в България.

При така установената фактическа обстановка, органите по приходите са начислили данък при източника за периода 01.03.2023 г. - 31.03.2023 г., в размер на 4 305,95 лв. върху изплатени доходи на стойност 43 059,54 лв.; за периода от 01.04.2023 г. -30.06.2023 г. в размер на 13 199,90 лв. върху изплатени доходи на стойност 131 998,95 лева и за периода 01.07.2023 г. -30.09.2023 г. в размер на 975,96 лв. върху изплатени доходи на стойност 9759,59 лв.

Решаващият орган е приел, че доходите, изплатени в полза на АВ 2 GmbH попадат в обхвата на „авторски и лицензионни възнаграждения“ по смисъла на параграф 1 т.8 от Допълнителните разпоредби на ЗКПО във връзка с чл. 12, ал. 5, т. 3 от ЗКПО

В хода на съдебното производство от жалбоподателя са ангажирани допълнително писмени доказателства, свързани с отдаване под наем на процесния автомобил Т. У за последващи данъчни периоди, за които са представени фактури, платежни нареждания за кредитен превод по фактури, отчет по сметки.

От страна на жалбоподателя на основание чл.193 ал.1 от ГПК е оспорена истинността на предоставените от страна на ответника писмени доказателства, изискани в хода на ревизионното производство от А. и отразяващи данни от автоматичните устройства за записване на пътния трафик и в частност движения на превозни средства с рег. № OFBG555E и рег. №OFLK7799 за периода 01.06.2023 г. – 31.08.2023 г. изложени са твърдения, че удостовереното в документа, представен от А. по искане на органите по приходите, не отговаря на действителното фактическо положение.

От правна страна:

На първо място, е спазен срокът по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство, с посочената по- горе ЗВР, в рамките на 5- годишния срок.

Съгласно разпоредбата на чл. 112, ал. 2 от 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.

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК и приетите по делото Заповед № РД-01-849/31.10.2022г. на Директора на ТД –НАП С., с която са определени служителите, които да изпълняват функции на компетентен орган по чл.112 ал.2, т.1 и чл.119 ал.2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Съгласно чл.119, ал.2 ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение.

Решение № 147/21.06.2024г. също е издадено от компетентен орган –директор на Д“ОДОП“- С..

Компетентността на органа, подписал посочените по- горе заповеди и оспорвания РА е установена с официални документи по смисъла на чл. 179, ал. 1 от ГПК, с обвързваща материална доказателствена сила, която не е оборена. Изложеното до тук води до извод, че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи.

Настоящата инстанция констатира, че РА е подписан с електронни подписи от

органите по приходите – негови издатели. Съгласно чл. 3 от 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. В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. 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. Това е относимо и за РД, ЗВР и ЗИЗВР. Валидността на КЕП не е оспорена от жалбоподателя в настоящото съдебно производство.

На следващо място, спазени са процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения.

Липсват данни за допуснати съществени процесуални нарушения- такива, които съществено са ограничили процесуалното право на защита на засегнатото лице в хода на ревизионното производство, актът е съобразен със закона, издаден е в съответната форма и съдържа необходимите реквизити. Подробно са анализирани всички представени от жалбоподателя писмени доказателства, включително, такъв анализ е извършен и от решаващия орган.

Съгласно чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС данъчно задълженото лице, регистрирано по закона, има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави, когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки.

За да възникне право на приспадане на данъчен кредит за получените стоки и услуги, е необходимо същите да се използват за извършване на облагаеми доставки, свързани с независимата му икономическа дейност.

На основание чл. 70, ал. 1, т. 4 от ЗДДС право на приспадане на данъчен кредит **не** е налице, когато е придобит или внесен лек автомобил. Съгласно текста на тази разпоредба, в сила от 01.01.2013 г., ограничаването на правото на

приспадане на данъчен кредит се отнася само до придобити или внесени леки автомобили, а наетите такива не попадат сред изрично посочените в чл. 70, ал. 1, т. 4 от ЗДДС ограничения. Поради това за наетите автомобили, независимо, че отговарят на определението за „леки“ по смисъла на §1, т. 18 от ДР на ЗДДС е налице право на приспадане на данъчен кредит, при изпълнение на общите условия на чл. 69 - чл. 72 от ЗДДС за възникване и упражняване на това право.

Със сключения от жалбоподателя договор за наем на МПС от 23.02.2023г. по отношение на л. а. Т. модел Y е уговорена обща наемна цена в размер на 53 557 евро без ДДС, от които встъпителна вноска в размер на 18 400 евро без ДДС, а останалата сума е разделена на 47 вноски. Към договора е подписан и погасителен план на наемните вноски. В договора е предвидена и клауза за изкупуване на автомобила от наемателя, в случай, че жалбоподателят желае, при договаряне на цената в допълнително споразумение. По своята същност и съдържание, така сключеният договор съдържа опция за изкупуване на автомобила, поради което съдът приема, че изводите на органите по приходите и решаващия орган, че по своето съдържание и цели договорът следва да се определи като договор лизинг са обосновани.

За да е налице право на приспадане на данъчен кредит за начисления данък за получена доставка на стока или услуга, свързана с предоставен за ползване лек автомобил по договор за лизинг е необходимо да са изпълнени следните условия:

- На лизингополучателя да не се прехвърлят рисковете и изгодите от собствеността на автомобила, и
- стойността на сбора от договорените вноски да е значително по - ниска от пазарната цена на автомобила.

В конкретния случай, за „ДОБР 28“ ЕООД ще е налице право на приспадане на данъчен кредит за наема на лекия автомобил Т. Y, както и за текущите разходи, свързани с неговата поддръжка, ремонт и експлоатация, включително за разходите за гориво и смазочни материали при условие, че използва превозното средство за извършване на облагаеми доставки, свързани с независимата му икономическа дейност. Това обстоятелство следва да бъде документирано и доказано съобразно изискванията на Закона за счетоводството и ЗДДС.

Нито в ревизионното, нито в настоящото производство са ангажирани от жалбоподателя достатъчно доказателства, затова че процесния автомобил се използва за извършване на облагаеми доставки, свързани с независимата икономическа дейност на жалбоподателя. Такива доказателства са представени, но за период следващ ревизиорния период.

Макар и да са оспорени от жалбоподателя по реда на чл.193 от ГПК представените от А. данни за заснемане на процесните автомобили от регистър „Събиране на данни за автомобилния трафик в Република България“, получени от автоматични устройства за записване на пътния трафик и от Автоматичните преоброителни пунктове и стационарните и мобилни контролни точки на Националното толоуправление, стопанисвани от А., носещи белезите на

официални удостоверителни документи, не бяха ангажирани доказателства, които да подкрепят твърденията на „Добро 28“ ЕООД, относно тяхната неистинност. Предвид изложеното, съдът приема, че оспорването не е доказано и не следва да се приеме, че оспорените справки, предоставени от А. са неистински документи. От друга страна жалбоподателят не ангажира доказателства за направени разходи за процесния автомобил, предвид твърденията му, че същият се използва за икономическата дейност на дружеството. Не са отразени разходи за консумативи на автомобила свързани с обичайната му поддръжка. От друга страна, съдът изцяло кредитира преставените от А. данни, относно движението на автомобила по републиканската пътна мрежа, въз основа на които се установява, неговото движение само в един ден - на 24.07.2023 г. Представените пътни листове не са достатъчни по обем и съдържание доказателства, въз основа на които да се направи заключение, че автомобила е ползван за дейността на търговеца. Видно от съдържанието им, част от отразения маршрут е единствено с цел „зареждане с ток“, както е отразено.

С оглед възникването на правото на приспадане на данъчен кредит за начисления ДДС за доставки на нает или предоставен за ползване лек автомобил, е необходимо да се прецени дали тези доставки следва да бъдат квалифицирани като облагаеми доставки на стоки или услуги.

Във връзка с това следва да се отбележи, че право на приспадане на данъчен кредит за начислен данък за получена доставка на услуга, свързана с предоставен за ползване лек автомобил ще е налице, когато на получателя не се прехвърлят рисковете и изгодите от собствеността на автомобила и ако стойността на сбора от договорените вноски е значително по-ниска от пазарната стойност на автомобила.

В хипотезата, при която договорът предвижда в края на периода да се прехвърли собствеността на автомобила на лизингополучателя или на същия да се предоставят присъщите за правото на собственост върху автомобила основни правомощия, а именно да му се прехвърлят по същество всички рискове и изгоди от собствеността на автомобила, и сбора от вноските е практически идентичен на пазарната стойност на автомобила, сделката следва да се приравни на придобиването на дълготраен актив /Решение по дело С-118/11, т. 40/, в случая доставка на стока по смисъла на чл. 6, ал. 2, т. 3 от ЗДДС.

Според настоящия съдебен състав по договора сключен с немското търговско дружество „АВ 2“ GmbH за ползване на л.а. Т., модел Y, жалбоподателят в качеството си на получател на доставката е осъществил доставка на стока по смисъла на чл. 14, § 1 от Директивата за ДДС и чл. 6, ал. 2, т. 3, пр. 2 ЗДДС, а не на услуга, доколкото е уговорена опция за придобиване на собствеността и погасителният план разпределя вноските така, че да съответстват на пазарната стойност на автомобила /така т. 40 от решението на Съда по дело С-118/11/. В този смисъл са неоснователни доводите на жалбоподателя, че органите по

приходите не са доказали пазарната цена на автомобила. От писмените доказателства се установява, а и това не се оспорва от страните, че автомобилите са нови. От друга страна данните от интернет сайта на www.tesla.com, относно пазарната стойност на автомобила са абсолютно достатъчни и напълно достоверни, като такива съдържащи се на официалната интернет страница на производителя, за да бъде определена цената му, след като същата дори е по –ниска за базов модел, отколкото уговорената с процесния договор, с оглед факта, че получения от жалбоподателя автомобил съдържа екстри, които предвид публичната информация се заплащат допълнително и с тях се увеличава цената на базовия автомобил, органите по приходите са достигнали до обоснования извод, че сборът от лизинговите вноски заедно с първоначалната вноска практически е идентичен с пазарната цена на автомобила.

Облагането на доставката по лизингов договор се приравнява от закона на доставка на стока по фикцията на чл.6 ал.2 т.3 от ЗДДС. Прилагането на законовата фикция е поставена в зависимост от уговорката между страните в лизинговия договор за прехвърляне на правото на собственост или на всички рискове и изгоди от собствеността на автомобила.

Аргумент в тази насока, относно определянето вида на доставката с оглед разпоредбите на ЗДДС е и разпоредбата на чл. 343 от Търговския закон, според който рискът от случайното погиване или повреждане на вещта при финансовия лизинг е за лизингополучателя. С препращането от договора за лизинг към общите условия на лизингодателя те стават задължителни за лизингополучателя /вж. чл. 298, ал. 1, т. 2 ТЗ/. По общите условия съществува опцията на лизингополучателя да придобие собствеността. Тази уговорка е съществена за квалифицирането на доставката като такава с предмет стока, а получаването на стоката по нея като придобиване за целите на ограничението по чл. 70, ал. 1, т. 4 ЗДДС. От друга страна не бе доказано, че автомобила се ползва за независимата икономическа дейност на дружеството.

Предвид това в тази част, РА е законосъобразен и жалбата следва да бъде отхвърлена.

В частта по ЗКПО

Ревизиращите органи и решаващият орган са приели, че жалбоподателят на основание чл.195 ал.1 ЗКПО дължи данък върху доходите на чуждестранни юридически лица за данъчни периоди от 01.03.2023 г. до 30.09.2023 г. общо в размер на 18 481,81 лв., във връзка с изплатени доходи в размер на 184 818,08 лв. в полза на германското дружество АВ 2 GmbH, представляващи доходи от/наем, или друго предоставяне на движимо имущество, попадащи в обхвата на чл. 12, ал. 5, т. 2 от ЗКПО, а според решаващият орган, попадащи в обхвата на чл.12 ал.5 т.3 от ЗКПО.

Установено е и не е спорно, че през периода от 01.02.2023 г. до 30.09.2023 г. ревизираното лице е изплатило доходи за наем на два леки автомобила Т. и доходи за закупуване на две зарядни станции към АВ 2 GmbH. Сумите са

платени по банков път и са отчетени в счетоводството на „ДОБРО 28“ ЕООД, т.е. начислените разходи за наем са признати като текущи счетоводни разходи за периода на действие на двата договора .

Според ревизиращия екип, изплатените доходи от жалбоподателя по процесните договори за наем в полза на АВ 2 GmbH попадат в обхвата на чл. 12, ал. 5, т. 2 от ЗКПО - доходи от наем, или друго предоставяне на движимо имущество и същите подлежат на облагане с данък при източника на основание чл. 195, ал. 1 от ЗКПО. Констатирано е, че за ревизираните периоди от „ДОБРО 28“ ЕООД няма подадени декларации по чл. 201 от ЗКПО, за изплатени доходи от наем, или друго предоставяне на движимо имущество в полза на чуждестранни юридически лица от източник в България.

Съгласно чл.12 ал.1 от ЗКПО Печалбите на чуждестранните юридически лица, които произтичат от стопанска дейност чрез място на стопанска дейност в страната или от разпореждане с имущество на такова място на стопанска дейност, са от източник в страната, а според ал.5 от ЗКПО -Следните доходи, начислени от местни юридически лица, местни еднолични търговци или чуждестранни юридически лица и еднолични търговци чрез място на стопанска дейност или определена база в страната или изплатени от местни физически лица или от чуждестранни физически лица, които разполагат с определена база в страната, в полза на чуждестранни юридически лица, са от източник в страната: т.2 доходи от наем или друго предоставяне за ползване на движимо имущество; т.3. авторски и лицензионни възнаграждения;

Основателни са възраженията на жалбоподателя, изложени в жалбата, касателно тази част от ревизионния акт, установяваща задължения по ЗКПО . Действително, органите по приходите неправилно са приели, че закупените от жалбоподателя две зарядни станции за леки автомобили могат въобще да представляват изплатен доход от наем. Представените доказателства категорично сочат, че въпросните зарядни станции са придобити, а не наети. Поради това не може да се приеме, че спрямо покупката на двете станции може да намери цитираната от органите по приходи разпоредба на чл. 12. ал. 5. т. 2 от ЗКПО, тъй като същата касае наем.

Относно изплатените от ревизираното лице доходи на , „АВ2” GmbH във връзка с двата леки автомобила също са основателни доводите на жалбоподателя, че издателите на РА третират тези сделки по различен начин за целите на ЗДДС и ЗКПО. За целите на ЗДДС приемат, че е налице доставка на стоки - т.е. че леките автомобили са закупени, а за целите на ЗКПО считат, че те са наети. Едновременно с това, решаващият орган е определил, че реализираните от чуждестранното лице „АВ2” GmbH доходи от наем на двата автомобила, попадат в обхвата на дефиницията на „авторски и лицензионни възнаграждения“ по смисъла на параграф 1 т.8 от ДР на ЗКПО.

По силата на чл.195 ал.1 ЗКПО доходите от източник в страната, посочени в чл. 12, ал.2, 3, 5 и 8 на чуждестранни юридически лица, когато не са реализирани чрез място на стопанска дейност в страната и доходите от източник в страната,

посочени в чл. 12, ал.9 на чуждестранни юридически лица, установени в юрисдикции с преференциален данъчен режим, когато не са реализирани чрез място на стопанска дейност в страната, подлежат на облагане с данък при източника, който е окончателен. Сред тези доходи са и доходите по чл.12 ал.5 т.3 ЗКПО - от авторски и лицензионни възнаграждения.

Договорите за наем и договорите за финансов лизинг са от различен вид, водят до постигане на различен правен и икономически резултат, поради което според настоящия съдебен състав не може един и същ договор веднъж да се третира като договор за финансов лизинг, а в други случаи за целите на ЗКПО да се приема, че е налице наемно правоотношение. В тази връзка както за целите на ЗДДС, така и за целите на ЗКПО следва да се тълкуват клаузите на сключените договори между жалбоподателя и „АВ2” GmbH, което бе сторено в настоящото решение в частта по ЗДДС. Т.е. следва да бъде определен характера на изплатените доходи на АВ2” GmbH и по-специално дали те представляват авторско или лицензионно възнаграждение, така както е приел, решаващият орган, в резултат на което се дължи или не данък при източника върху този доход.

Съдът намира, че ораните по приходите са направили изводите си, без да обсъдят представените от ревизираното лице аргументи и доказателства и без да отчетат действителната същност на получените от жалбоподателя доставки. Констатациите на ревизиращия екип и решаващия орган не са направени след анализ на представените договори и друга първична документация, а въз основа на косвени аргументи автоматично е прието, че изплатените доходи попадат под обхвата на „авторски и лицензионни възнаграждения“. Несъмнено автомобилите са движими вещи, които носят белезите на транспортни средства. СИДДО с Германия дефинира понятието за авторски и лицензионни възнаграждения, което е идентично с това по ЗКПО. Спогодбата, не определя какво е „промишлено, търговско или научно оборудване“, поради което и в съответствие с чл.3 т.2 от СИДДО са приложими термините със значението по националното законодателство, освен ако от контекста не произтича нещо друго. А в контекста на спогодбата авторски и лицензионни възнаграждения са тези дължими за ползването на нематериалните блага интелектуална и индустриална собственост. Изброяването в чл.12 т.3 от СИДДО и в параграф 1 т.8 от ДР на ЗКПО е само на права върху нематериални блага. Визират се доходи от ползването на тези нематериални блага, а не от ползването на материалният им носител. В случая доходът не е от ползването на нематериални блага предмет на индустриална или интелектуална собственост, а от ползването на вещи автомобили. /В този смисъл Решение № 3729/14.03.2019 г. по адм. дело № 13333/2018 г. на ВАС/

Предвид това съдът не приема изводите на решаващия орган, че доходите са от авторски и лицензионни възнаграждения, тъй като не съответстват на легалната дефиниция на същите по смисъла на параграф 1 т.8 от Допълнителните разпоредби на ЗКПО.

Дори и да се приеме, че посочените доходи са доходи от наем /така както е възприето в РА/, то безспорно е както се твърди и в ревизионния доклад / стр.9

от РД/, а и такива писмени доказателства са приложени по делото, че уговорените суми по процесните два договора сключени от „Добро 28“ ЕООД с „АВ 2“ GmbH са наредени от жалбоподателя по немска банкова сметка на „АВ 2“ GmbH в Германия и дружеството е регистрирано за данъчните цели в Германия, като няма данни също да притежава постоянен обект на територията на страната ни, чрез който да осъществява своята дейност. В контекста на това, ревизиращият екип е следвало да обсъди дали в случая е приложима към казуса СИДДО. Доходите от наем на лек автомобил, изплатен от местно лице на България в полза на дружество, местно за данъчни цели на Германия, се облага само в Германия. С аргумент от разпоредбата на чл. 7, т. 7 от СИДДО и доколкото доходите от наем на движимо имущество не са предмет на регулиране в други нейни разпоредби, като печалба от стопанска дейност, те се облагат в държавата, за която лицето е местно, освен ако дейността не се упражнява в другата договаряща държава чрез място на стопанска дейност – чл. 7, т. 1, изр. 1 от СИДДО. Предвид изложеното, дължимо е облагане на дохода в страната, за която лицето (АВ 2“ GmbH) е местно, тоест в Германия. В този смисъл е и съдебната практика – Решение № 4407/26.04.2023 г. на ВАС по адм. дело № 9975/2022 г., I отд. на ВАС, Решение № 10850/09.11.2023 г. по адм. дело № 6432/2023 г. по описа на ВАС, I отд./

С оглед всичко изложено, РА в частта по ЗКПО е незаконосъобразен и следва да се отмени по изложените съображения.

При този изход на спора, на основание чл.161 ал.1 от ДОПК разноси се дължат, както на жалбоподателя, така и на ответника, съразмерно уважената и отхвърлената част от жалбата.

Жалбоподателят претендира разноси по представен списък в размер на 2958,80 лева, от които 50 лева за държавна такса и заплатено по банков път адвокатско възнаграждение в размер на 2908,80 лева. С оглед уважената част от жалбата / 20 267,22 лева/ в полза на жалбоподателя следва да бъдат присъдени разноси в размер на 2663 лева. На ответника също се дължат разноси, в съответствие с отхвърлената част от жалбата / 2251,17 лева/и съгласно Наредба № 1/2004 г. за възнаграждения за адвокатска работа, са в размер на 242,59 лева. Водим от горното и на основание чл.160 ал.1, пр.2 от ДОПК, Административен съд София град, III-то отделение, 61 състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22221523006067-091-001/02.04.2024 г. издаден от Р. Р. Б. – орган, възложил ревизията и И. Р. Н. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 847/21.06.2024г. на Директора на Дирекция „ОДОП” - [населено място] при ЦУ на НАП, в частта му, с която по отношение на „Добро 28“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] са установени задължения за данък върху доходите на чуждестранни юридически лица за данъчни периоди от 01.03.2023 г. до 31.08.2023 г. и от 01.09.2023 г. до 30.09.2023 г. в общ размер на 18 481,81 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 1 785,41 лв.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на търговско дружество „Добро 28“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК],

със седалище и адрес на управление [населено място],[жк][жилищен адрес] представлявано от управителя Л. И. Кленов срещу издадения на дружеството Ревизионен акт № Р-22221523006067-091-001/02.04.2024 г. издаден от Р. Р. Б. – орган, възложил ревизията и И. Р. Н. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 847/21.06.2024 г. на Директора на Дирекция „ОДОП” - [населено място] при ЦУ на НАП, в частта му, с която по отношение на „Добро 28“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] са установени задължения по ЗДДС в резултат на отказано право на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди от м.06.2023 г. до м.08.2023 г. в размер на 2 251,17 лева .

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите – Д“ОДОП“ С., да заплати на „ Добро 28“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк][жилищен адрес] представлявано от управителя Л. И. Кленов сумата от 2663 /две хиляди шестстотин шестдесет и три /лева, разноски за адвокатско възнаграждение.

ОСЪЖДА „ Добро 28“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк][жилищен адрес] представлявано от управителя Л. И. Кленов да заплати на Национална агенция за приходите – Д“ОДОП“ С. сумата от 242,59 / двеста четиридесет и два лева и петдесет и девет стотинки/ лева разноски за юрисконсултско възнаграждение.

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

Съдия: