

РЕШЕНИЕ

№ 5262

гр. София, 24.08.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 11 състав,
в публично заседание на 02.08.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Петя Стоилова

при участието на секретаря Цветанка Митакева, като разгледа дело номер **1327** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма] срещу РА №Р-22002219006626-091-001/15.07.2020г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на НАП – [населено място], потвърден с Решение №1852/17.12.2020г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ при ЦУ на НАП.

Според жалбоподателя, направените в ревизионния акт констатации и изводи противоречат на разпоредбите на ЗДДС, директивата за ДДС и Практиката на Съда на ЕС. Не е изследвано същественото в случая обстоятелство дали става въпрос за договори за финансов лизинг, които изрично предвиждат прехвърлянето на собствеността върху лизинговите вещи, или договорът е такъв с опция за придобиване на собствеността. Данъчното третиране на двата вида лизинг е различно, а чл.70, ал.1, т.4 от ЗДДС послужил за правно основание за непризнаване правото на данъчен кредит не включва нито една от посочените хипотези. По договорите за лизинг с опция възникват доставки на услуги, а не се придобиват права върху лизинговата вещ, поради което не може да се говори за придобит лек автомобил. Това се вижда от самите договори и от начина, по който лизингодателят е документирал дължимите за тях лизингови вноски – начислявал е данък за всяка от тях, а не само веднъж за цялата сума на вземането по всеки от договорите.

Относно отказаното право на данъчен кредит за покупката на верижен багер е налице противоречие с чл.168, буква „а“ от директива 2006/112/ЕО и на практиката на СЕС.

Твърди се в жалбата, че верижният багер е използван през 2015г. и след това за обекти в [населено място], [населено място], които са предназначени за стопанската дейност на дружеството. Жалбоподателят цитира редица решения на СЕС в подкрепа на възраженията си в жалбата.

В съдебното заседание жалбоподателят се представлява от адв. С., който поддържа жалбата, претендира разноски в размер на 2700лева.

Ответникът – Директорът на дирекция „ОДОП“ - С. при ЦУ на НАП се представлява от юрисконсулт З., която оспорва жалбата и моли да бъде отхвърлена като неоснователна. Претендира заплащане на юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на претендираното адвокатско възнаграждение, с оглед материалния интерес по делото и сложността му.

Съдът, като прецени събраните по делото доказателства, доводите и възраженията на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е образувано въз основа на ЗВР от 14.10.2019г. Ревизията е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК, възложена в изпълнение на указанията, дадени в Решение №1537/10.09.2019г. на директора на дирекция ОДОП С. за определяне задълженията на дружеството по реда на Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчни периоди 01.01.-30.06.2013 г., 01.08.-30.09.2013 г., 01.11.-31.12.2013 г., 01.02. -31.03.2014 г., 01.05.-30.06.2014 г., 01.08.2014 -31.01.2015 г., 01.03.-31.12.2015 г., 01.02. - 31.03.2016 г. и 01.05.- 30.06.2016 г. Органът, възложил ревизията, е допуснал техническа грешка, като вместо данъчни периоди 01.01.-30.06.2013 г. е вписал в ЗВР само периода 01.06.-30.06.2013 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22002219006626-092-001/26.03.2020 г., срещу който не е подадено възражение. Ревизията приключва с РА №Р-22002219006626-091-001/15.07.2020г., издаден от Г. И. М. - орган, възложил ревизията и Ю. С. Т.-С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията.

С РА са определени резултати за ревизираните периоди – ДДС за внасяне в размер на 26 540,75 лв. и съответните лихви в размер на 31 721,92 лв., при деклариран ДДС за възстановяване в размер на 483,62 лв.

С оглед събиране на доказателства и установяване на факти от значение за определяне на резултатите за ревизираните данъчни периоди и в изпълнение указанията, дадени в Решение №1537/10.09.2019г., на дружеството са връчени три искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/. В отговор са представени изискваните документи и обяснения.

Извършена е проверка на [фирма]. С Протокол от 11.11.2019г. са приобщени РА №Р-22220318005964-091-001 от 10.06.2019г. и РД №Р-22220318005964-092-001/28.03.2019г., ведно с приложените към него доказателства.

Установено е, че през периода, попадащ в обхвата на ревизионното производство, [фирма] е произвеждало и търгувало с бижутерийни изделия и подобни от благородни метали. Регистрирано е по чл. 13, ал. 1 от Валутния закон, за което притежава Удостоверение за регистрация №5038/11.06.2012г., издадено от Министерство на финансите, в качеството на лице, извършващо изброените в това удостоверение дейности по добиване, преработка и сделки с благородни метали и скъпоценни камъни.

При проверка на документите, по които ревизираният субект е упражнил право на

приспадане на данъчен кредит, органите по приходите са констатирани, че е приспаднал ДДС в размер общо на 6 861,42 лв. по 40 фактури, издадени от [фирма], от които 25 с предмет лизингови вноски по договор за финансов лизинг на пътно превозно средство №95415/09.04.2012г. за нов лек автомобил БМВ 318 Д Т., рама W. и 15 фактури за лизингови вноски по споразумение от 12.06.2015г. към договор за финансов лизинг №113014/23.04.2014г. за употребяван лек автомобил БМВ М6, Р. W., с рег. [рег.номер на МПС] .

Управителят е декларирал, че двете МПС са продадени, за което е представил доказателства в предходни ревизионни производства, като за времето преди продажбата им са използвани от него единствено във връзка с дейността на дружеството. Представена е фактура за продажба №0..01233/29.05.2015г. с данъчна основа 15 000,00 лв. и ДДС – 3 000,00 лв. и предмет БМВ 3, Р. W., рег. [рег.номер на МПС] с получател [фирма].

Органите по приходите са отбелязали, че фактура №0..01233/29.05.2015г. е неотнормирана, т. к. касае продажбата на МПС, различно от двете, за които е приспаднал данъчен кредит по издадените от [фирма] фактури. След проверка в информационната система на НАП са установили, че фактури за продажба на двете МПС не са представяни при никое от предходните ревизионни производства.

Във връзка с автомобил БМВ М6 са цитирали установеното в хода на административното обжалване на първия РА, че е с първа регистрация в КАТ от 19.04.2013г. На 16.07.2018г. е вписана промяна в собствеността. На 17.07.2018 г. е регистриран договор за продажба – правоотдаване, а от 19.07.2018г., автомобилът е с нов собственик - Х. Ю. Х.. В дневниците за продажби на [фирма] за м. 07.2018г. и следващите не е включена фактура с такъв получател. При проверка за другия автомобил - БМВ 318 Д Т. са установили, че такъв не е вписан по партидата на дружеството в КАТ.

Двата леки автомобила не са заведени в инвентарната книга и счетоводния амортизационен план на дружеството. В хода на ревизията не са ангажирани и доказателства, че същите са използвани от управителя единствено за дейността на юридическото лице. На основание чл. 70, ал. 1, т. 4 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер общо на 6 861,42 лв. по издадените от лизингодателя фактури.

Установено е, че през данъчен период 01.04.-30.04.2015г. и повторно през периода 01.07.-31.07.2015г. е приспаднал данъчен кредит в размер на 20 000,00лв. по фактура №1185/23.04.2015г. с предмет верижен багер - употребяван Н. ZX250, сериен №Н.. Повторно приспаднатият данъчен кредит по фактурата е коригиран през данъчен период 01.09.-30.09.2019г. Багерът е осчетоводен в с/ка 206 „Машини и оборудване“, заведен в инвентарната книга с дата на въвеждане в експлоатация 23.04.2015г. и дата на отписване - 23.08.2018г. През 2015-2018г. са начислявани амортизации.

В изпълнение на указанията, дадени в Решение №1537/10.09.2019г., от ревизирания субект е изискано представянето на доказателства за използването на багера за изкопни работи при строежите на собствени на дружеството обекти, находящи се в [населено място], [населено място] и [населено място] и тяхното осчетоводяване, договорът за възлагане на СМР, сключен със [фирма] и всички съставени за изпълнението му документи. В отговор са представени писмени обяснения, обороти ведомости, аналитичен регистър на гр. 20, счетоводен амортизационен план, аналитичен регистър „З. Ф.“, издадените му фактури, банкови извлечения. Съгласно

обясненията дружеството не притежава разходооправдателни документи за използването на закупения багер за изкопни работи, нито договор за възлагане на такива работи със [фирма]. За местонахождение на багера е посочено депо в [населено място].

Иницирирана е насрещна проверка на доставчика, за резултатите от която е съставен Протокол от 21.01.2020г. В отговор на връченото му ИПДПОЗЛ, от [фирма] са ангажирани: Нотариален акт /НА/ за покупко-продажба на вещно право на строеж №45, том VI, рег. ЛГУ 7973, дело 1033 от 18.09.2014 г., с който [фирма] продава на [фирма] изцяло собственото си вещно право на строеж за изграждане на следните самостоятелни обекти - Магазини 4 и 5, находящи се в сграда с магазини на допълващо застрояване - Сграда С в ПИ с идентификатор N2 11538.13.50, [населено място], м. „Ю.“ за обща продажна цена 12 595.00 €; НА за учредяване на договорна ипотека №49, том №VI, рег. №7980, дело 1037 от 18.09.2014 г.; фактура №210... 05/18.09.2014 г. с предмет вещно право на строеж за изграждане на Магазин №4 и Магазин №5 в сграда С, ПИ 1 1538.13.50 на стойност 24_633,68 лв. – левова равностойност на 12 595.00 €. За доставката не е начислен ДДС на основание чл. 45, ал. 2, във връзка с чл. 45, ал. от ЗДДС; два предварителни договора от 10.09.2014г. за покупко-продажба на право на строеж и строителство на самостоятелен обект, с които [фирма] - продавач-изпълнител се задължава да прехвърли право на строеж на [фирма] - купувач-възложител, както и да построи за купувача-възложител, чрез трето натоварено лице, с осигурени от продавача средства и всички други необходими инвестиции, следния самостоятелен обект - магазин №М 04, съответно магазин №М 05, находящи се в сграда С в ПИ с идентификатор 11538.13.50, като цената на правото на строеж по всеки от двата договора е 6 297.50 €, а цената на строителната услуга - 13 702.50 € с вкл. ДДС; издадените в изпълнение на предварителните договори 6 фактури с предмет авансово плащане за строителна услуга; счетоводни справки и документи, удостоверяващи получените плащания.

След анализ на така представените документи органите по приходите са констатирани, че липсват доказателства за използването на верижния багер за изкопни работи на обекти, построени от ревизирия субект по стопански начин или чрез подизпълнители в [населено място], местност „Ю.“, [населено място] и [населено място] – както първични счетоводни документи, така и регистри. При проверка в ИС на НАП са установили, че за периода от въвеждане в експлоатация на верижния багер /м. 04.2015 г./ до отписването му от счетоводния амортизационен план /м. 08.2018 г./, [фирма] е имало регистрирани 42 трудови договора за назначени на длъжности продавач в магазини и демонстратор, продавач-консултант, златар, бижутер, монтьор-бижуeteria, гравьор бижуeteria, специалист с контролни функции търговия, офис мениджър, шофьор лек автомобил до 9 места, но не и багерист.

В резултат са приели, че багерът не е използван от дружеството за извършване на облагаеми доставки от датата на въвеждането му в експлоатация до датата на съставяне на РД. На основание чл. 69, ал. 1 от ЗДДС са отказали правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 20 000,00 лв. по спорната фактура.

При предходната ревизия, приключила с РА №Р-22220318005964-091-001 от 10.06.2019г., е установено, че в дневниците за покупки ревизирия субект е включвал едни и същи фактури в няколко данъчни периода, или при въвеждането им е измествал десетичната запетая. В хода на ревизионното производство е коригирал тези грешки, с изключение на фактура №5031797/13.05.2018г. с ДДС в размер на

112,95 лв. и кредитно известие №051022112/03.02.2014г. с ДДС в размер на 25,00 лв. За неправомерно упражнени данъчен кредит, на основание чл. 175 от ДОПК, във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛДТДПДВ/ с РА са определени лихви в размер общо на 17922,13 лв. /посочени по периоди на стр. 19 от РД/.

По искане на жалбоподателя е прието заключението на съдебно- счетоводна експертиза, която съдът кредитира по първия поставен въпрос само в частта, относно лек автомобил В. М6 с рег. [рег.номер на МПС] Р. W.. Според вещото лице, същият не е заведен за периода от придобиването на 12.06.2016г. до 31.12.2020г., за него не са създавани счетоводни записи по счетоводните сметки, отчитащи транспортни средства – нито като дълготраен материален актив, нито като материален запас – стока или нетекущ актив, държан за продажба. Видно е само завеждане в инвентарната книга и Счетоводния амортизационен план, без да има счетоводно завеждане в Оборотната ведомост, която е основният източник на информация за съставяне на Годишния финансов отчет. Относно автомобил БМВ 318Д с рег. [рег.номер на МПС] в заключението е посочено, че е товарен автомобил БМВ 3 EP РЕИХЕ, счетоводна заведен като дълготраен материален актив по сметка 207- Транспортни средства, което не отговаря на установяванията в РА по отношение идентификацията на автомобила. Тъй като е налице противоречие, не е ясно процесният лек автомобил БМВ 318 Д Т. ли е заведен по сметка 207, в тази част заключението не следва да се кредитира. По втория въпрос вещото лице отговаря, че за периода на придобиване на 23.04.2015г. до 31.12.2020г. верижен багер – употребяван Н. ZX250, сериен №Н.. Е счетоводно заведен като дълготраен материален актив отчитан по сметка 206 – Машини и оборудване.

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в законоустановения срок за оспорване и е ДОПУСТИМА.

Разгледана по същество се явява НЕОСНОВАТЕЛНА.

РА е издаден от компетентен орган, при спазване на процесуалните правила, при правилно прилагане на материалния закон.

Относно 40 фактури, издадени от [фирма] с предмет лизингови вноски по договор за финансов лизинг.

Съгласно 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 или внесен мотоциклет или лек автомобил.

Съгласно чл. 70, ал. 2 от ЗДДС, чл. 70, ал. 1, т. 4 от ЗДДС не се прилага, когато:

-мотоциклетите и леките автомобили се използват единствено за транспортни и охранителни услуги, таксиметрови превози, отдаване под наем, куриерски услуги или подготовка на водачи на моторни превозни средства, включително при последващата им продажба;

-мотоциклетите и леките автомобили са предназначени единствено за препродажба, (търговски наличности), включително след преработка;

- стоките или услугите са свързани с поддръжката, ремонта, подобрението или експлоатацията на превозните средства по т. 1;

- превозните средства по ал. 1, т. 4 и стоките или услугите по ал. 1, т. 5 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.

„Основна дейност“ (§1, т. 18 а от ДР на ЗДДС) е дейността на регистрираното лице, когато общата стойност на извършените от него доставки по една или повече от изброените в чл. 70, ал. 2, т. 1 - 4 дейности представлява повече от 50 на сто от общата стойност на всички изпълнени от лицето доставки през последните 12 месеца преди текущия месец, независимо дали са изтекли 12 месеца от регистрацията по този закон. Тъй като двата автомобила са леки по смисъла на определението, дадено в §1, т. 18 от ДР на ЗДДС, както и не са използвани за дейностите, изброени в чл. 70, ал. 2, т. 1 – 5 от ЗДДС, законосъобразно е отказано правото на данъчен кредит по процесните фактури за лизингови вноски. Основната дейност на ревизираното лице е производство и търговия с бижутерски изделия, а не с моторни превозни средства. Правилно ревизиращите са се позовали на разпоредбата на чл. 6, ал. 2, т. 3 от ЗДДС,(изм. - ДВ, бр. 101 от 2013 г., в сила от 01.01.2014 г., приложимо към процесния данъчен период), съгласно която за доставка на стока за целите на този закон се смята и фактическото предоставяне на стока по договор за лизинг, в който изрично е предвидено прехвърляне на правото на собственост върху стоката. Също, тази разпоредба се прилага и когато в договора за лизинг е уговорена само опция за прехвърляне на собствеността върху стоката и сборът от дължимите вноски по договора за лизинг, с изключение на лихвата по чл. 46, ал. 1, т. 1, е идентичен с пазарната цена на стоката към датата на предоставянето.

В случая, жалбоподателят, претендиращ признаване право на данъчен кредит не е доказал нито при ревизията, нито в съдебното производство отклонения от пазарната цена на стоката към датата на предоставянето, поради което неоснователно счита, че тъй като договорът не е за финансов лизинг, който изрично предвижда прехвърлянето на собствеността, а такъв „с опция“ за придобиването на собствеността, следвало да има различно данъчно третиране.

От една страна самите договори са именувани „Договор за финансов лизинг“ (лист 96, 108 и 221 от делото), от друга налице е изричен договор за прехвърляне на собствеността (лист 235 гръб) от лизингодателя на лизингополучателя. Ето защо броят на данъчните събития и датата на тяхното възникване не се определя по правилото на чл.25, ал.4 от ЗДДС, както се твърди в жалбата: „При доставка с периодично или непрекъснато изпълнение, с изключение на доставките по чл. 6, ал. 2, всеки период, за който е уговорено плащане, се смята за отделна доставка и данъчното събитие за нея възниква на датата, на която плащането е станало дължимо.“ Автомобилите не само са придобити, но дори се твърди, че са продадени, като доказателствата за последното обстоятелство не са безспорни - вписванията по партидата в КАТ, издадени фактури и подписани договори за продажба, но те са неотнормирани по отношение признаване правото на данъчен кредит, което ясно е регламентирано в случая от чл. 70, ал. 1, т. 4 от ЗДДС.

Недоказани са и твърденията, изложени в жалбата, че двете МПС са

използвани единствено за дейността на дружеството, която е производство и търговия с бижутерски изделия. Бижутерски изделия биха могли да се пренасят и с леки автомобили, но дори и тогава следва да остане счетоводна следа – транспортни, разходооправдателни и др. документи, а както е видно от заключението на вещото лице БМВ М6 изобщо не е било заведено в счетоводството на дружеството, а за автомобил с рег. №С., поради констатираните неточности не може да се счита за безспорно установено какво е счетоводното отразяване. Приложените едва в предпоследното съдебно заседание пътни листи, които не са били представени нито при двете ревизионни производства, нито при административно обжалване на РА, във връзка с направеното от ответната страна възражение, че са частни документи и без достоверна дата, съдът не би могъл да кредитира, тъй като ще се окаже, че са издавани пътни листи през 2015г. за автомобил БМВ 6 с рег. [рег.номер на МПС], който по никакъв начин не фигурира в счетоводните регистри на дружеството.

Относно отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактура №1185/23.04.2015 г., с предмет верижен багер Н., издадената от [фирма].

[фирма] не представя преки доказателства за използването му при строителството в гр. Св. В., [населено място] и [населено място] – счетоводни разходооправдателни документи за гориво, договори за наем на багер, за извършване на СМР, договор с багерист, който да управлява машината и др. п. В жалбата са направени редица твърдения за ползване на багера за изкопни работи в Св. В. през 2015г., за изграждане на обект в [населено място] и в М. долина в [населено място], построени по стопански начин и с подизпълнители, които остават недоказани, независимо от представените в съдебно заседание нотариален акт за покупка на поземлен имот и неотнормирани по отношение на периода разрешение за строеж от 09.01.2020г. Поради това, органите по приходите са приложили относимата правна норма – тази на чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, съгласно която за да се упражни правото на приспадане на данъчен кредит закупените стоки и услуги следва да се използват за извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки. Последващи облагаеми доставки с протокола за откриване на строителна площадка от 15.02.21г. (след образуване на делото) не се установяват.

В заключение, при издаване на РА органите по приходите са приложили правилно материалния закон. Следва на ответника да се присъди поисканото юрисконсултско възнаграждение, определено по реда на чл.8, ал.1, т.5 от Наредба №1 от 09.07.2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения във вр. с чл. 161, ал.3 ДОПК в размер на 2277 /две хиляди двеста седемдесет и седем/ лева.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал.1 от ДОПК АССГ, Трето отделение, 11 състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] срещу РА №Р-22002219006626-091-001/15.07.2020г., издаден от органи по приходите

при Териториална дирекция (ТД) на НАП – [населено място], потвърден с Решение №1852/17.12.2020г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ при ЦУ на НАП, с който са определени ДДС за внасяне в размер на 26 540,75 лв. и съответните лихви в размер на 31 721,92 лв.

ОСЪЖДА [фирма] да заплати на „Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на размер на 2277 /две хиляди двеста седемдесет и седем/ лева.

Решението може да се обжалва пред Върховен административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му.

СЪДИЯ: