



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

1000 София, бул. "Княз Дондуков" № 52 Телефон: (02) 98591 Факс: (02) 9870827

Изх. № 20-00-158
Дата, 28.07.11г.

ДО
ТД НА НАП

КОПИЕ: ДИРЕКЦИЯ ОДОП

Относно: съобразяване на административната практика с трайно установената практика на Върховен административен съд по приложение на чл. 70, ал. 1, т. 4 и 5, във връзка с § 1, т. 18 от ДР на Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) относно правото на приспадане на данъчен кредит за леки автомобили и стоки или услуги, които са предназначени за поддръжката, ремонта, подобрението и експлоатацията на леки автомобили, включително за резервни части, комплектовка, горивни и смазочни материали

УВАЖАЕМИ КОЛЕГИ,

Във връзка с необходимостта от съобразяване на практиката на органите по приходите и дирекции ОДОП на ЦУ на НАП с трайно установената практика на Върховен административен съд по приложението на чл. 70, ал. 1, т. 4 и 5, във връзка с § 1, т. 18 от ДР на ЗДДС относно правото на приспадане на данъчен кредит за леки автомобили и стоки или услуги, които са предназначени за поддръжката, ремонта, подобрението и експлоатацията на леки автомобили, включително за резервни части, комплектовка, горивни и смазочни материали и на основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от Закона за Националната агенция за приходите, изразявам следното становище:

Съгласно разпоредбата на чл. 70, ал. 1, т. 4 и 5 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит не е налице независимо, че са изпълнени условията на чл. 69 или 74, когато е придобит или внесен мотоциклет или лек автомобил и стоките или услугите са предназначени за поддръжката, ремонта, подобрението и експлоатацията на мотоциклети и леки автомобили, включително за резервни части, комплектовка, горивни и смазочни материали. Изключенията от това правило са регламентирани с ал. 2 на същата разпоредба, като според текста ѝ алинея 1, т. 4 и 5 не се прилагат, когато:

- превозните средства по ал. 1, т. 4 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, или стоките или услугите са свързани с поддръжката, ремонта, подобрението или експлоатацията на превозните средства;

- превозните средства по ал. 1, т. 4 са предназначени единствено за препродажба (търговски наличности);

- стоките или услугите са предназначени единствено за препродажба (търговски наличности), включително след преработка;

- превозните средства по ал. 1, т. 4 и стоките или услугите по ал. 1, т. 5 се използват и за дейности, различни от посочените по-горе, в случаите, когато една или повече от изброените по-горе 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" по смисъла на § 1, т. 18а от ДР на ЗДДС е дейността на регистрираното лице, когато общата стойност на извършените от лицето доставки по една или повече от изброените по-горе 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 същия закон.

"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 автомобил, който е предназначен за превоз на товари, или лек автомобил, който има трайно вградено допълнително техническо оборудване за целите на извършваната дейност от регистрираното лице. В този смисъл, за да попадне в обхвата на определението, дадено в § 1, т. 18 от ДР на ЗДДС, автомобилът следва 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;

- да няма трайно вградено допълнително техническо оборудване за целите на извършваната дейност от регистрираното лице, което да е неподвижно закрепено и при обичайната му употреба да не се налага неговото отделяне от превозното средство.

Предвид цитираните разпоредби, за начислен данък върху добавената стойност за придобит или внесен лек автомобил по смисъла на § 1, т. 18 от ДР на ЗДДС, в общия случай правото на приспадане на данъчен кредит не е налице.

При преценката дали е налице право на приспадане на данъчен кредит за начислен данък върху добавената стойност за придобит или внесен автомобил, съответно за стоките или услугите, които са предназначени за поддръжката, ремонта, подобрението и експлоатацията на автомобил, включително за резервни части, комплектовка, горивни и смазочни материали, следва да бъде установено дали същият е лек автомобил по смисъла на § 1, т. 18 от ДР на ЗДДС и дали попада в ограничението на чл. 70 от същия закон. В тази връзка е извършен анализ на съдебна практика на ВАС, постановена през 2013 и 2014 години. Анализът на постановените съдебни решения показва, че ревизионните актове на органите по приходите, с които е отказано право на приспадане на данъчен кредит за начислен данък върху добавената стойност за получени доставки на автомобили, са отменени със следните мотиви:

С оглед на определението за лек автомобил по смисъла на § 1, т. 18 от ДР на ЗДДС на първо място следва да бъде коментирана позицията на съдебните състави на ВАС относно приложимостта на нормативната уредба, извън специалния данъчен закон. Според постановените през този период съдебни решения ЗДДС е специален закон и в него е дадено определение за лек автомобил, което определение е за целите именно на този закон. В този смисъл нормите на друг закон, а именно Закона за движение по пътищата, са неприложими спрямо спорното данъчно правоотношение, свързано с определяне на автомобила като „лек“, съответно „товарен“, предвид наличието на легална дефиниция на понятието за „лек автомобил“, която е свързана с прилагането на този данъчен закон.

По аналогични съображения съдът счита за ирелевантни и тарифните кодове по Комбинираната номенклатура, създадени с Регламент 2658/87 на Съвета за тарифната и статистическа номенклатура и Общата митническа тарифа. По този въпрос практиката на ВАС също е постоянна и е в смисъл, че утвърдените с Комбинираната номенклатура кодове за тарифно класиране на преминаващите през митниците на държавите членки стоки се използват за митнически цели и се отнасят за вносни или износни стоки, но не и за такива, които се търгуват в рамките на ЕС, включително и в България. В тази връзка Съдът счита за

неоснователно определянето от страна на органите по приходите на типа превозно средство според Комбинираната номенклатура на ЕС (например решение № 9950/2013 г., решение № 12656/2013 г., решение № 5768/2013 г., решение № 12716/2013 г., решение № 15293/2013, решение № 189/2014 г., решение № 1324/2014 г.).

На следващо място съдебната практика коментира доказателствата, на базата на които се определя автомобилът като лек или товарен съобразно дефиницията, дадена в § 1, т. 18 от ДР на ЗДДС. Съдът приема, че това следва да стане чрез писмени доказателства - свидетелството за регистрация в КАТ и/или сертификат за съответствие от производителя на автомобила, определящ техническите му характеристики, както и чрез заключение на техническа експертиза, която да се произнесе след оглед какъв е автомобилът - лек или товарен. Съдът в две свои решения отбелязва, че органите по приходите не могат да правят експертни заключения, тъй като не са технически компетентни лица – решение № 9016/2013 г. и решение № 3077/2014 г. Практически Съдът приема за достатъчни горните документи, освен ако резултатите от техническата експертиза не опровергават съдържанието на тези документи.

Предвид изложеното може да се заключи, че съдебната практика е постоянна и непротиворечива при тълкуване на определението за лек автомобил, дадено в § 1, т. 18 от ДР на ЗДДС във връзка с разпоредбата на чл. 70, ал. 1, т. 4 от с.з. Съдът не приема практиката на органите по приходите, свързана с позоваване на Комбинираната номенклатура за определяне вида на автомобила. Освен това Съдът счита, че за доказване определянето на автомобила за лек или товарен съобразно т. 18 от § 1 от ДР на ЗДДС следва да бъдат приемани като доказателства и съответно кредитирани - свидетелството за регистрация в КАТ и/или сертификатът за съответствие от производителя на автомобила, определящ техническите характеристики на автомобила. При съмнение относно техническите характеристики на автомобила, относими към определяне на вида му, според съдебната практика е необходимо да бъде назначена техническа експертиза, която може да бъде възложена както в ревизионното производство, така и да бъде поискана при спор в съдебната фаза.

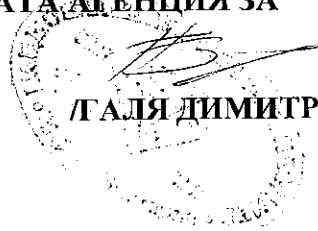
В тази връзка при преценка дали е налице право на приспадане на данъчен кредит за начислен данък върху добавената стойност за придобит или внесен автомобил, съответно за стоките или услугите, които са предназначени за поддръжката, ремонта, подобрието и експлоатацията на автомобил, включително за резервни части, комплектовка, горивни и смазочни материали, органът по приходите следва да определи дали същият е лек автомобил по смисъла на § 1, т. 18 от ДР на ЗДДС и дали попада в ограничението на чл. 70, ал. 1, т. 4 и т. 5 от същия закон като се съобразява и с практиката на Съда по този въпрос. Предвид горното при определянето на автомобила като лек или товарен органът по приходите следва да вземе предвид представените от данъчно задълженото лице, получател по доставката на автомобила, свидетелство за регистрация в КАТ и/или сертификат за съответствие от производителя на автомобила, определящ техническите му характеристики, като е допустимо и да извърши оглед на автомобила, за да прецени необходимостта от възлагане на техническа експертиза за определяне на вида на автомобила.

В случаите когато се установи, че автомобилът попада в обхвата на дефиницията по § 1, т. 18 от ДР на ЗДДС, следва да бъде установено дали попада в изключенията, посочени в ал. 2 на чл. 70 от ЗДДС, съответно дали е или не е налице право на приспадане на данъчен кредит.

Предвид гореизложеното в случаите когато се установи, че автомобилът не попада в обхвата на дефиницията по § 1, т. 18 от ДР на ЗДДС за "лек автомобил", за начисления данък върху добавената стойност за доставката на същия, включително подобриенията му по аргумент за противното на чл. 70, ал. 1, т. 4 от ЗДДС, е налице право на приспадане на данъчен кредит.

В тези случаи обаче следва да се има предвид и разпоредбата на чл. 9, ал. 3 от ЗДДС, съгласно която при използване на вещта за цели, различни от независимата икономическа дейност на лицето или за лични нужди, е налице безвъзмездна, приравнена на възмездна доставка на услуга по предоставяне на ползването на автомобила. Тъй като при употребата на автомобили това е много често срещана хипотеза, в тази връзка и за целите на начисляване на дължимия данък следва да се анализира например наличие на пътни листове, разходо-оправдателни документи за използвано гориво, товарителници и др. с цел да се установи реалното ползване на автомобила. Данъчната основа на тази доставка на услуга се определя съгласно чл. 27, ал. 2 от ЗДДС като сумата на направените преки разходи, свързани с извършването ѝ, включва разходите като: амортизация на автомобила и възнаграждение на водача, а ако лицето е ползвало пълен данъчен кредит за начисления му данък за получените доставки на стоки и услуги за поддръжка, ремонт и експлоатация на автомобила, включително за резервни части, комплектовка, горивни и смазочни материали, свързани с ползването на автомобила, данъчната основа на доставката включва и частта от тези разходи, съответстваща на ползването на автомобила за дейности, различни от икономическата дейност на лицето.

**ЗАМ. ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА
НАЦИОНАЛНАТА АГЕНЦИЯ ЗА
ПРИХОДИТЕ**

The image shows a circular official stamp of the National Agency for Taxation, with a handwritten signature in black ink over it. The signature appears to be 'Г. Димитрова'.

/ГАЛЯ ДИМИТРОВА/