



МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ  
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ  
ДИРЕКЦИЯ „ОБЖАЛВАНЕ И УПРАВЛЕНИЕ НА ИЗПЪЛНЕНИЕТО“ СОФИЯ

1000 София, ул. „Аксаков“ № 21 Телефон: (02) 9859 3759 Факс: (02) 987 70 46

УТВЪРЖДАВАМ

ДИРЕКТОР НА ДИРЕКЦИЯ ОУИ СОФИЯ:

/АЛ. ГЕОРГИЕВ/

## МЕТОДИКА

**ПРАВО НА ПРИСПАДАНЕ НА ДАНЪЧЕН КРЕДИТ  
ЗА ЗАКУПЕНИ ИЛИ НАЕТИ ЛЕКИ АВТОМОБИЛИ**

## **I. Цел на методиката**

Целта на настоящата методика е да подпомогне органите по приходите при извършване на проверки и ревизии по ЗДДС на лица, които са упражнили право на приспадане на данъчен кредит за придобити или наети от тях превозни средства.

Методиката е съобразена с действащото законодателство и ще бъде допълвана предвид практиката на съда.

Необходимостта от изготвянето на настоящата методика се основава на обстоятелството, че все повече производители на автомобили предлагат версия на пътнически автомобили, хомологирани като автомобили N1 (издадено от производителя удостоверение за одобрен тип), които според свидетелството им за регистрация, на основание чл.149, т.3, б."а" от ЗДвП са регистрирани като товарни автомобили, в резултат на което се претендира данъчен кредит. Предлагащите автомобили са от различни марки и модели, включително луксозни джипове, лимузини и спортни автомобили.

## **II. Относима нормативна уредба**

Съгласно разпоредбата на чл. 70 ал. 1, т. 4 от ЗДДС, правото на приспадане на данъчен кредит **не** е налице, независимо, че са изпълнени условията на чл. 69 или 74, когато е придобит, внесен или е нает мотоциклет или лек автомобил. Изключенията от това правило са регламентирани с ал.2 на същия член, според текста на която: 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.

До 31.12.2009 г. г.:

*"Лек автомобил" е автомобил, в който броят на местата за сядане без мястото на водача не превишава 5. Не е лек автомобил лекотоварен 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.*

След 01.01.2010 г.:

*"Лек автомобил" е автомобил, в който броят на местата за сядане без мястото на водача не превишава 5. Не е лек 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. При определяне броя на местата за сядане по изречение първо се вземат предвид само седалките, монтирани от производителя.

Промяната конкретизира начина, приложим за определяне на броя места за сядане при пътническите автомобили и третирането им като леки по смисъла и за целите на закона, а именно – от значение при определяне на местата за сядане са само местата, монтирани от производителя, а не допълнително монтираните места за сядане. Като пример може да бъде посочена доставката на автомобил 5+1, на който в момента на продажбата е монтирано допълнително място за сядане:

До 31.12.2009 г. подобен автомобил не се третира като лек автомобил по смисъла на закона, а след промяната в сила от 01.01.2010 г. – въпросният автомобил отговаря на определението за лек автомобил в резултат на това, че броят на местата за сядане, монтирани от производителя на автомобила, без мястото на водача, не превишава 5.

В § 51 от Преходните и заключителни разпоредби на Закона за данък върху добавената стойност са уредени случаите на застарено положение за автомобили, които до 31.12.2009 г. включително не са отговаряли на условията за лек автомобил, но след влизане в сила на новото определение от 01.01.2010 г. се третират като леки автомобили.

*§ 51. (1) Ограничението на чл. 70, ал. 1, т. 4 и 5 не се прилага за правото на приспадане на данъчен кредит, което е било налице и е възникнало до 31 декември 2009 г. включително, за леки автомобили, на които броят на монтираните от производителя места за сядане без мястото на водача не превишава 5.*

Разпоредбата на § 51 ал. 1 касае случаите, в които е закупен автомобил, който до 31.12.2009 г. не отговаря на определението за лек автомобил по смисъла на закона, но който след 01.01.2010 г. се третира като лек. В тези случаи, и при условие че:

- данъкът по доставката е станал изискуем до 31.12.2009 г. включително;

-налице е право на приспадане на данъчен кредит за получателя по доставката, и

-към 01.01.2010 г. не е изтекъл срокът за упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит съгласно чл. 72 от ЗДДС

регистрираното лице, получател по доставката, може да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит, независимо от това, че след 01.01.2010 г. закупеният автомобил се третира като лек и не е налице правото на приспадане на данъчен кредит на

основание чл. 70 ал. 1 т. 4. Тази разпоредба е приложима и при договорите за лизинг, в които правото за прехвърляне на собственост е изрично предвидено.

Разглежданата разпоредба е приложима при същите условия и за покупката на стоки или услуги, свързани с поддръжката, ремонта, подобрението или експлоатацията на автомобили, които до 31.12.2009 г. г. не се третират като леки(а след 01.01.2010 г. отговарят на определението за лек автомобил), както и за получените транспортни услуги или таксиметровите превози със същите.

*(2) По договори за лизинг, в които не е уговорено задължение, а само възможност (опция) за прехвърляне на правото на собственост за леки автомобили по ал. 1, право на приспадане на данъчен кредит по лизинговите вноски ще възниква и след 1 януари 2010 г., при условие че до 31 декември 2009 г. включително е възникнало право на приспадане на данъчен кредит поне за една лизингова вноска.*

Подобно на разгледаните в ал. 1 случаи, е налице правото на приспадане на данъчен кредит за лизинговите вноски за автомобили, закупени с договор за лизинг с уговорена опция, които до 31.12.2009 г. включително не са отговаряли на определението за лек автомобил, но след 01.01.2010 г. се третират от закона като леки. Това право е налице, при условие че до 31.12.2009 г. включително е начислен данък върху поне една лизингова вноска, и за получателя по доставката е било налице право на приспадане на данъчен кредит за тази вноска. В този случай правото на приспадане на данъчен кредит е налице и за вноските, данъкът за които е начислен след 01.01.2010 г.

*(3) За стоките и услугите по чл. 70, ал. 1, т. 5, свързани с леките автомобили по ал. 2, след 1 януари 2010 г. не възниква право на приспадане на данъчен кредит.*

За стоките или услугите, изброени в чл. 70 ал. 1 т. 5, свързани с покупката на автомобили, закупени с договор за лизинг с уговорена опция, които до 31.12.2009 г. включително не са отговаряли на определението за лек автомобил, но след 01.01.2010 г. се третират от закона като леки, не е налице правото за упражняване на данъчен кредит, при условие че данъкът за въпросните стоки или услуги е станал изискуем след 01.01.2010 г.

#### **1. Превозни средства, за които не е налице право на приспадане на данъчен кредит**

Съгласно разпоредбата на чл.70, ал.1, т.4 от ЗДДС не е налице право на приспадане на данъчен кредит когато е придобит, внесен или нает мотоциклет или лек автомобил.

Според дадената в §1, т.18 от Допълнителните разпоредби (ДР) на ЗДДС, дефиниция за лек автомобил се приема този автомобил, в който броят на местата за сядане без мястото на водача не превишава 5, като при определяне броя на местата за сядане се вземат предвид само седалките, монтирани от производителя.

В ЗДДС липсва дефиниция на понятието "мотоциклет". Според §6, т.13 от ДР на ЗДВП "мотоциклет" е двуколесно пътно превозно средство с кош или без кош, което има двигател с работен обем над 50 cm<sup>3</sup>. Към мотоциклетите се приравняват и моторните превозни средства с три колела, чиято маса без товар не надвишава 400 kg, както и двуколесните пътни превозни средства, които имат двигател с работен обем до 50 cm<sup>3</sup> и чиято конструктивна максимална скорост надвишава 45 km/h.

## 2. Превозни средства, за които е налице право на приспадане на данъчен кредит

2.1. Независимо от обстоятелството, че дадено превозно средство се определя като „лек автомобил“ по смисъла на §1, т.18 от ДР на ЗДДС за същият ще е налице право на приспадане на данъчен кредит, когато:

– се използва единствено за предоставяне на следните услуги по чл.70, ал.2, т.1 от ЗДДС:

1. транспортни услуги - в ЗДДС липсва легално определение за „транспортна услуга“, но при тълкуване на това понятие може да се изхожда от нормата на чл.30 от ЗДДС, съгласно която международен транспорт на стоки са услугите по превоз на тези стоки. По отношение международния транспорт на пътници разпоредбата на чл.29 от ЗДДС е аналогична. В този смисъл е и разпоредбата на чл.36/ от Търговския закон, съгласно която с договора за превоз превозвачът се задължава срещу възнаграждение да превози до определено място лице, багаж или товар. Съгласно цитираните нормативни текстове „транспортна услуга“ за целите на чл.70, ал.2, т.1 от ЗДДС е услугата по превоз на стоки и/или пътници по определен маршрут и срещу възнаграждение, дължимо от получателя на услугата.

Предвид гореизложеното **не** следва да се приема, че е налице транспортна услуга, когато доставчикът от свое име и за своя сметка извършва превоз на стоки до клиента, т.нар. „превоз за собствена сметка“. "Превоз за собствена сметка" е:

а) превоз на товари без заплащане, предназначен единствено за собствена дейност или произтичащ от собствена дейност, извършван със собствени или наети без водач пътни превозни средства, управлявани от водачи, назначени по трудов договор с лицето, за чиято сметка се извършва превозът, когато този превоз **не е основна дейност**

за него и превозът е предназначен да се доставят товари на лицето, за чиято сметка се извършва превозът, да се експедират негови товари, товарите да се превозят в рамките на предприятието му или за негови собствени нужди извън предприятието, а товарите принадлежат на лицето, за чиято сметка се извършва превозът, или са били продадени, закупени, дадени под наем или наети, произведени, добити, преработени или поправени от него, или

б) превоз на пътници без заплащане с нетърговска или нестопанска цел, предназначен единствено за собствена дейност или произтичащ от собствена дейност, извършван със собствени или наети без водач пътни превозни средства, управлявани от водачи, назначени по трудов договор с лицето, за чиято сметка се извършва превозът, когато този превоз не е основна дейност за него.

2. охранителни услуги - дейността по Закон за МВР и Закон за частна охранителна дейност (ЗЧОД).

Според ЗЧОД частна охранителна дейност се извършва само след получаване на лиценз или регистрация по реда на ЗЧОД. Притежанието на лиценз съгласно чл. 13 ЗЧОД е задължително условие за извършване на дейности, посочени в чл. 5, ал. 1, т. 1-4 ЗЧОД, а именно:

- лична охрана на физически лица - дейност по защита на телесната неприкосновеност на физически лица от противозаконни посегателства, както и тяхното предотвратяване и пресичане (чл. 6 ЗЧОД);

- охрана на имуществото на физическите или юридическите лица, която представлява дейност по физическа защита на имуществото от противоправни посегателства; дейността по физическата защита може да включва и осигуряването на пропускателен режим в обектите (чл. 7 ЗЧОД);

- охрана на мероприятия - комплекс от действия, насочени към обезпечаване спокойното и безпрепятствено протичане на масови прояви или дейности с краткосрочен характер (чл. 8 ЗЧОД);

- охрана на ценни пратки и товари - дейност по защита на пари, ценни книжа, благородни метали, произведения на изкуството и други ценности, чието транспортиране задължително се осъществява с въоръжена охрана, специално оборудван транспорт, надеждна връзка и други технически и помощни средства за защита (чл. 9, ал. 1 ЗЧОД)

Съгласно чл. 4, ал. 2 ЗЧОД лицензът може да бъде за извършване на частна охранителна дейност на територията на цялата страна или на територията на отделни области.

Самоохраната (чл. 5, ал. 1, т. 5 ЗЧОД) е дейност, осъществявана от служители на търговците, обособени в самостоятелни структурни звена за охрана на техни служители, обекти, мероприятия, имущество, ценни пратки и товари (чл. 11, ал. 1 ЗЧОД). На основание чл.23, ал.1 от ЗЧОД дейността по самоохрана се извършва при **условията на регистрационен режим** (чл. 23, ал. 1 ЗЧОД).

3. **таксиметрови превози** - таксиметров превоз на пътници е обществен превоз срещу заплащане, извършван с лек автомобил **до 5 места**, включително мястото на водача, по заявен от пътника маршрут (чл. 2 от Наредба № 34 от 6 декември 1999 г.). Таксиметров превоз на пътници може да се извършва от търговци, притежаващи удостоверение за регистрация и издадено от кмета на общината или от упълномощени от него длъжностни лица **разрешение** за такъв превоз, както и от водачи, извършващи дейността от името на регистрирани превозвачи, но за своя сметка (чл. 12, ал. 1, чл. 24, ал. 1 ЗАВП и чл. 3 от Наредба № 34 от 6 декември 1999 г. за таксиметров превоз на пътници). Водачът на такъв автомобил трябва да притежава удостоверение „Водач на лек таксиметров автомобил“ издадено от Изпълнителна Агенция „Автомобилна администрация“.

4. **отдаване под наем** – с цел установяване на обстоятелството дали автомобилът се използва **единствено** за отдаване под наем, органът по приходите следва да извърши анализ на счетоводната отчетност, относно разходи за поддръжка, паркинг, амортизации, застраховки и др. спрямо отчетени приходи. Без да са изчерпателно изброени, предмет на анализа могат да бъдат:

- съпоставка между продължителността на наема по време и реализирания пробег;
- издадени фишове и актове за нарушения от органите на КАТ;
- издадени и осчетоводени фактури и получени плащания;
- доказателства при наемателя за ползване на автомобила и за извършени във връзка с това разходи;

Ако се установи, че автомобилът **не се използва единствено** за отдаване под наем, то ще е налице отрицателна предпоставка и водеща до:

- отказ на данъчен кредит, в случаите, при които няма отчетени приходи от отдаване под наем, но се установят факти и обстоятелства, че автомобилът се използва за дейност извън посочените в чл.70, ал.2, т.1 от ЗДДС.
- корекция на ползвания данъчен кредит, в случаите, при които автомобилът първоначално е използван само за извършване на доставки имащи за предмет отдаване под наем, но впоследствие се използва и за други цели. В този случай е

налице хипотезата на чл.79, ал.3 от ЗДДС – промяна на предназначението, за което вече не е налице право на приспадане на данъчен кредит. Предвид това, че автомобилът, представлява дълготраен материален актив по смисъла на ЗКПО и Закона за счетоводството, корекцията следва да бъде извършена по реда на чл.79, ал.6, т.2 от ЗДДС.

5. **куриерски услуги** – Съгласно Закона за пощенските услуги "Куриерска услуга" е пощенска услуга с добавена стойност над универсалната пощенска услуга; куриерската услуга гарантира освен по-голяма бързина и надеждност на приемане, пренасяне и доставяне на пратките лично на получателя и предоставянето на всички или някои от следните допълнителни услуги:

- а) събиране от адреса на подателя;
- б) доставяне до определена дата;
- в) възможност за смяна на направлението и получателя в движение;
- г) уведомяване на подателя за получаването на пратката;
- д) контролирано наблюдение и проследяване на пратките;

и) персонални услуги на потребителите и извършване на услугата "a la carte" (по тарифа) по необходимия начин и в необходимото време ("при поискване" и "по договор") (§ 1, т. 18 ДР ЗПУ);

Съгласно чл. 38 във вр. с чл. 3, т. 2 ЗПУ неуниверсалните пощенски услуги включват - куриерските услуги;

Права за извършване на неуниверсални пощенски услуги възникват от момента на вписване на решението за регистрация на Комисията за регулиране на съобщенията (КРС) - аргумент от чл. 59, ал. 11 ЗПУ във връзка с чл. 15, ал. 2 ЗОАРАКСД.

6. **подготовка на водачи на моторни превозни средства**- „Подготовка на водачи на МПС”- изисква се **Разрешение** за теоретично и практическо обучение на кандидатите за придобиване на правоспособност за управление на моторно превозно средство и се издава на физически или на юридически лица, регистрирани по Търговския закон или на лица, регистрирани по законодателството на държава - членка на Европейския съюз, или на друга държава - страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство, както и на професионални училища, професионални гимназии, професионални колежи, средни общообразователни училища с професионални паралелки и акредитирани по реда на Закона за висшето образование висши училища, от

министъра на транспорта, информационните технологии и съобщенията или от упълномощено от него длъжностно лице.

В Изпълнителна агенция "Автомобилна администрация" се създава и поддържа регистър на преподавателите, извършващи обучение на кандидати за придобиване на правоспособност за управление на моторно превозно средство. В регистъра се вписват:

1. имената на преподавателя и единният му граждански номер;
2. датата на вписване в регистъра;
3. образованието и квалификацията на преподавателя;
4. категориите превозни средства, за които преподавателят притежава правоспособност за управление;
5. номерът и датата на удостоверението за допълнително обучение или специализация;
6. номерата на всички разрешения по ал. 3, към които преподавателят има издадени удостоверения;
7. данни за влезли в сила наказателни постановления за извършени нарушения на условията и реда за обучение на кандидати за придобиване на правоспособност за управление на моторно превозно средство;
8. датата на заличаване от регистъра.

7. представява търговска наличност и е предназначен единствено за препродажба – данните дали един автомобил, представлява търговска наличност следва да бъдат взети от счетоводните регистри на регистрираното лице. За да се третира като търговска наличност, следва да е налице заприходяване на съответния автомобил по дебита на счетоводна сметка „Стоки“. В случай, че обичайната дейност на лицето не е свързана с покупко-продажба на автомобили по реда на ДОПК може да се извършат действия за установяване на факти и обстоятелства, като:

– да бъде направена съпоставка на показанията от километража към датата на покупка на автомобила и датата на извършване на проверка;

- платени задължителни застраховки за автомобила;
- разходи за застраховки;
- наложени глоби от органите на КАТ
- местодомуване на автомобила;
- други

Ако автомобилът бъде прекласифициран от „Стока“ в „Дълготраен материален актив“ и като такъв не се използва единствено за предоставяне на посочените в чл.70, ал.2, т.1 от ЗДДС услуги, то на основание чл.79, ал.3 от ЗДДС следва да бъде извършена корекция на ползвания данъчен кредит. Съгласно чл.79, ал.4 от ЗДДС корекцията се извършва в данъчния период, през който са възникнали съответните обстоятелства (периода през, който активът е прекласифициран, т.е. заведен е като дълготраен материален актив), като дължимият данък е в размер на приспаднатия данъчен кредит.

2.2. По смисъла на изр.2 второ от §1, т.18 от ДР на ЗДДС **не** е лек автомобил, който:

– има **трайно вградено допълнително техническо оборудване за целите на извършваната дейност от регистрираното лице** – в ЗДДС, както и в правилника за неговото прилагане не се съдържа легална дефиниция на понятието. В практиката се е наложило разбирането, че понятието „трайно вградено допълнително техническо оборудване“ означава оборудването да е неподвижно закрепено и при обичайната му употреба да не се налага негово отделяне от превозното средство.

В хода на извършвани проверки и ревизии на лица, упражнили право на приспадане на данъчен кредит за автомобили, за които твърдят, че има трайно вградено допълнително техническо оборудване от страна на органите по приходите следва да бъде извършвана проверка за установяване на факти и обстоятелства. В хода на ПУФО следва да се установи в какво се изразява това оборудване, като се извърши оглед / по преценка може да се направи и снимка на оборудването и състави протокол по ДОПК.

Също така следва да бъде извършен анализ на осъществяваната от лицето дейност и връзката ѝ с допълнителното техническо оборудване в автомобила.

За извършеното преустройство автомобилът следва да бъде пререгистриран в КАТ, а лицата да разполагат с доказателства за направените разходи, свързани с преустройството и покупката на допълнителното техническо оборудване, както и с сертификат / протокол за съответствие.

– **е предназначен за превоз на товари;**

В ЗДДС липсва дефиниция на понятието „предназначени за превоз на товари“. Следователно е въпрос за тълкуване дали всички описани в категория N модификации на автомобили действително са предназначени за превоз на товари.

В тази връзка следва да се имат предвид разпоредбите на ЗДВ и Регламент (ЕОИ) № 2658/87 на Съвета от 23 юли 1987 година относно тарифната и статистическа

номенклатура и Общата митническа тарифа е създадена номенклатура на стоките, наричана „Комбинирана номенклатура“ (КН), която едновременно отговаря на изискванията на Общата митническа номенклатура, на статистиката на външната търговия на Общността и на други политики на Общността във връзка с вноса или износа на стоки.

Предвид разпоредбата на чл. 149 от ЗДвП за нуждите на типовото одобряване пътните превозни средства се делят на определени категории, като :

- категория М са посочени моторни превозни средства, които имат най-малко четири колела и са предназначени **за превоз на пътници**,
- категория N - моторните превозни средства, предназначени **за превоз на товари**, които имат най-малко четири колела.

В категория N - спадат и моторните превозни средства, предназначени за превоз на товари, с технически допустима максимална маса не повече от 3,5 t – обозначавани като N1.

Функционално и конструктивно N1 версиите са идентични на аналогичната им пътническа версия M1. При външен оглед N1 версиите на пътническите автомобили не могат да бъдат разграничени от пътническите версии на съответния автомобил, като същите не са оборудвани и с преграда между пътническия и товарния (багажния) отсек.

Дефиницията дадената в §1, т.18 от ДР на ЗДДС не препраща изрично към разпоредбите на ЗДвП, или на Комбинираната номенклатура на ЕС (КН на ЕС).

Когато в нормативен акт липсва еднозначна уредба на даден въпрос той се тълкува съобразно разпоредбите на нормативните актове, уреждащи аналогични правоотношения.

В този смисъл Комбинираната номенклатура на ЕС, като част от общото митническо право на ЕС, следва да се прилага и при класифициране на леките автомобили от гледна точка разпоредбата на ЗДДС, доколкото липсва друг нормативен акт, който да урежда тези правоотношения.

Комбинираната номенклатура на ЕС отговаря на общата митническа номенклатура, на статистиката на външната търговия на Европейския общност и по силата на Регламент №2658/87 и Регламент 638/2004, същата се използва при отчитане на търговията между държавите членки.

В българското законодателство използването ѝ е определено със Закона за статистиката на външнообщностната търговия със стоки чрез системата Интрастат и Закона за акцизите и данъчните складове.

В тази връзка Комбинираната номенклатура на ЕС в частност Обяснителните бележки към нея могат да имат подпомагашо значение при преценките на органа по приходите относно вида на характеристиката на превозното средство.

В рамките на КН на ЕС превозните средства, предназначени за превоз както на пътници, така и на товари могат да се класират :

- в позиции 8703 като пътнически или товаропътнически
- или
- в позиция 8704 като предназначени за транспорт на стоки.

Решаващо за избора на едната или другата позиция е основното предназначение на автомобилите – дали те са предназначени главно за превоз на пътници или главно за превоз на товари. Разграничителните критерии за класирането са свързани главно с конструктивните особености на купето.

Класирането на стоките по КН на ЕС се определя съгласно термините на позициите и подпозициите, забележките към разделите, главите и подпозициите, забележките към подпозициите и Общите правила за тълкуване на КН. При интерпретирането на обхвата на позициите и подпозициите се взимат предвид също така и Обяснителните бележки към Хармонизираната система за описание и кодиране на стоките, която по силата на чл. 1, параграф 2, буква а) на Регламент (ЕИО) № 2658/87г. е базова номенклатура за КН на ЕС, както и Обяснителните бележки към КН на ЕС (ОБХС и ОБКН).

Така в позиция 8703, съгласно тези текстове, се класират товаропътническите превозни средства, които

- а) имат постоянно монтирани седалки, снабдени със защитно приспособление (предпазни колани и аксесоари, предназначени за тяхното монтиране) за всеки човек или на специално обособени места и приспособления, предназначени за монтирането на седалките и защитните приспособления в задната част, разположена зад водача и пътниците. Тези седалки могат да бъдат неподвижни или подвижни;
- б) имат прозорци върху двете странични стени в задната част;
- в) имат една или няколко врати с прозорци, отварящи се стандартно или чрез плъзгане или повдигане, разположени на страничните стени или в задната част;
- г) имат капак или постоянна преграда между кабината и задната част, която може да се използва за транспорт на хора или на стоки;

- д) имат в цялата вътрешна част на превозното средство елементи на комфорт, елементи, показващи завършеност на интериора и аналогични на присъстващите в кабините на пътническите автомобили аксесоари (например, мокет, вентилация, вътрешно осветление, пепелници).

От своя страна позиция 8704 също включва превозни средства, които превозват хора и стоки, но при условие, че транспорта на стоки придава основния им характер. При подобен тип автомобили трябва ясно да са разграничени зоната за пасажерите и това на товара, както и да не дава възможност в зоната за превоз на товари и стоки да се превозват пътници, да има места за предпазни колани, седалки и т.н.

Според ОБХС в този случай превозните средства се отличават с:

- а) наличие в задната част, която е разположена зад частта от превозното средство предназначена за водача и за пътниците, на седалки тип пейки без защитни приспособления (например предпазни колани) и без аксесоари, предназначени за тяхното монтиране. Тези седалки обикновено могат да бъдат демонтирани, което позволява оптималното използване на задната част за транспорт на стоки;
- б) наличие на отделна кабина за водача и пътниците, както и на отделна отворена платформа, снабдена със странични капаци и спускащ се борд на каросерията
- в) липса на прозорци върху двете странични стени в задната част. Наличие на една или няколко врати без прозорци, отварящи се стандартно или чрез: плъзгане или повдигане, разположени на страничните стени или в задната част, така че да позволяват оптималното товарене и разтоварване на стоките;
- г) наличие на капак или постоянна преграда между кабината и задната част;
- д) липса на елементи на комфорт, на елементи, показващи завършеност на интериора и на аналогични на присъстващите в кабините на пътническите автомобили аксесоари (например, мокет, вентилация, вътрешно осветление, пепелници) върху платформата за товарене.

Предвид гореизложеното, за да се ползва данъчен кредит е нужно автомобил да отговаря и на критериите за тарифирането му като „автомобил за превоз на стоки“ съгласно Комбинираната номенклатура на Европейския съюз и да се класифицират по позиция 8704 /Автомобили за превоз на стоки/, според нея.

### Пример 1

В хода на ревизията е установено, че „Х“ ООД е упражнило право на приспадане на данъчен кредит за закупен автомобил, който е регистриран като товарен и му е издадено свидетелство за регистрация на моторно превозно средство. От страна на органите по приходите е извършена проверка за установяване на факти и обстоятелства, при която е констатирано, че:

- автомобилът е с предни и задни седалки (4+1 места), без допълнително монтирано техническо оборудване;
- липсва товарно пространство, отделно от това за пътниците и водача и твърда преграда обхващаща цялата вертикална площ от пода до тавана на автомобила;
- стъклата на автомобила не са защитени с твърда преграда;
- задните седалки и обезопасителните колани за тях не са демонтирани

С оглед на така установените обстоятелства следва да се приеме, че процесният автомобил е лек, а само формално е регистриран като товарен. От страна на ревизираното лице не са предоставени доказателства, автомобилът да е използван за извършване на услуги, посочени в чл.70, ал.2, т.1 от ЗДДС

При така установената фактическа обстановка, към датата на констатиране на горните обстоятелства е налице хипотезата на чл.79, ал.3 от ЗДДС, поради което следва да се извърши корекция на ползвания данъчен кредит. Съгласно чл.79, ал.4 от ЗДДС корекцията се извършва в данъчния период, през който са възникнали съответните обстоятелства. В настоящия пример този данъчен период е периодът, през който е направена констатацията, че автомобилът е лек по смисъла на §1, т.18 от ДР на ЗДДС. Тъй като същият представлява дълготраен материален актив по смисъла на ЗКПО, корекцията следва се определи по формулата посочена в чл.79, ал.6, т.2 от ЗДДС.

### Пример 2

В хода на ревизията е установено, че „Х“ ООД е упражнило право на приспадане на данъчен кредит за лек автомобил, който съгласно представена от лицето оборотна ведомост е заведен като търговска наличност по дебита на сметка „Стокни“. Ревизиращият орган счита, че по тази сметка неправилно е включена стойността на лекия автомобил, с мотива, че същия се използва за дейността на дружеството. За да достигне

до този извод ревизиращият екип е извършил проверка и е установил следните обстоятелства:

- изпратено е искане до ОД "Полиция" относно предоставяне на информация дали процесния автомобил е напуснал територията на България, за периода от време включващ , както ревизираните периоди така и следващи такива до момента на проверката .

С отговор ОД "Полиция" удостоверява , че автомобила е напуснал , съответно влизъл в страната през ГКПП „ХХ“ по дати с конкретизиран брой пътници.

За тези периоди няма отчитани приходи от наем.

При така установената фактическа обстановка не е налице хипотезата на чл.70, ал.2, т.2 от ЗДДС –автомобила да е предназначен единствено за препродажба, поради което за „Х“ООД не възниква право на приспадане на данъчен кредит.

### Пример 3

В хода на ревизията е установено, че „Х“ ООД е упражнило право на приспадане на данъчен кредит за лек автомобил, който съгласно представена от лицето оборотна ведомост е заведен като един брой търговска наличност по дебита на сметка „Стокн“. Установено, че автомобилът е лек автомобил по смисъла на пар.1, т.18 от Допълнителната разпоредба /ДР/ на ЗДДС, има издаден регистрационен номер на името на дружеството и се съхранява пред складово помещение на ул. „У“, а не е даден на специализирано тържище. Констатирано е, че в период извън обхвата на ревизията, автомобилът е отдаден под наем. Отчетени са приходи от наем и разходи за гориво, за които е ползвано право на данъчен кредит. Ревизираното дружество счита, че независимо от това къде счетоводно се води МПС с него се извършват облагаеми доставки.

Като се е позовавал на чл.70, ал.1, т.4 от ЗДДС, а именно право на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл.69 и 71 когато придобит, внесен или вносен мотоциклет или лек автомобил, ревизиращият орган е отказал на жалбоподателя претендираното право на кредит.

За да се изведе такъв извод ревизиращия орган следва подробно да е анализирал договора за наем/независимо , че касае един по-късен период/, издадените и осчетоводени фактури и получени плащания за това. Освен това да направи насрещна проверка на наемателя, от който да се изискат доказателства за ползване на автомобила и доказателства за извършени във връзка с това разходи. Да се провери отчетени ли са тези разходи за експлоатация на превозното средство, за кои периоди и в какъв размер.

Следва да се има предвид, че няма пречка да се събират доказателства и да се установяват факти и обстоятелства, проявили се в периоди, извън ревизираните, след като установяването им е от значение за формиране на фактическите и правни изводи, касаещи процесната доставка и претендираното във връзка с нея право на приспадане на данъчен кредит.

Ако се установи наличие на основания за прилагане на чл.70, ал.2 от ЗДДС – възмездна доставка на МПС, което се ползва единствено за отдаване под наем, на жалбоподателя ще следва да се признае право на данъчен кредит за спорния период. В този случай при извършване на следващи ревизии по ЗДДС на задълженото лице, с обхват последващи данъчни периоди, ще е необходимо да се направи отново проверка във връзка с ползване на процесното превозно средство. Ако се установи, че се ползва по предназначение, различно от визираните в чл.70, ал.2 от ЗДДС, данъчният кредит ще следва да се коригира при условията на чл.79, ал.3 във връзка с ал.6 от ЗДДС.

#### Пример 4

Ревизираното дружество е придобило автомобил със следните характеристики: марка БББ ; модел – XX x Drive ; брой места 3+1.

За доставката е издадена фактура № 0000111111/01.12.2008г. с доставчик чуждестранно данъчно задължено лице с валиден VIN DE 11111111.

Автомобилът е заведен по сметка 205 „Транспортни средства“.

Изпратени са запитвания до Областна дирекция на полицията-направление „Пътна полиция“ относно предоставяне на данни за първоначалната регистрация на автомобила, видът му и да се приложат всички документи, които са представени и се съхраняват в полицията във връзка с регистрацията. Получени са два отговора.

В първият отговор, от ОД Полиция-Направление „Пътна полиция“ се посочва, че процесният автомобил е регистриран, като товарен с брой места седалища 3+1. Маса на МПС–2260кг, максимално допустима маса-2760кг.

Във вторият отговор от сектор „Пътна полиция“ уведомяват, че лекия автомобил с посочената рама, е регистриран в сектор „Пътна полиция“, от категория N1, както и че при регистрацията на автомобила е допусната неточност в графата брой места-вместо 1+1, са въведени брой места 3+1 и е издадено свидетелство за регистрация. Грешката подлежи на корекция, след представяне от собственика свидетелство за регистрация.

Изпратено е запитване до представителството на производителя в България /независимо, че автомобила е закупен от трето лице/, с искане за предоставяне на данни, относно:

- като какъв вид автомобил е излязъл от производство лекия автомобил с рама WBAFXXXXX..... и с какъв брой на местата,
- както и за изпращане на сертификат за произведен автомобил с посочената рама.

От представителството в България е получена информация – въз основа на приложен сертификат за съответствие, че посочения автомобил е излязъл от производство с четири места, категория на автомобила M 1 G –лек.

Предвид установените резултати и събраните данни и информация, органът по приходи е направил констатация, че придобития автомобил, представлява лек автомобил по смисъла на §1, т.18 от ДР на ЗДДС и на основание чл.70, ал.1, т.4 от ЗДДС, ревизираното дружество не може да упражни право на данъчен кредит.

В хода на ревизията дружеството представя допълнително документи, които според него доказват, че придобитият автомобил е товарен и е с брой места 1+1.

Прилага застрахователна полица от 23.11.2009г.; свидетелство за регистрация на процесното МПС-част I; два документа – TUV от 28.11.2008г./ТЮФ - Съюз за технически надзор/ и частна автотехническа експертиза относно промени по МПС (преустроено ППС).

От ревизиращият орган са анализирани документите TUV от 28.11.2008г.-според които, задните седалки и подсигурителните колани са демонтирани, без да се посочва, че те са трайно премахнати. Извършена е физическа проверка на МПС и по реда на ДОПК ревизиращия орган е констатирал, че задните седалки са с функциониращо отопление и обезопасителните колани за тях не са демонтирани.

Това обстоятелство се потвърждава и от направената проверка относно преминаването с процесния автомобил през ГКПП на 05.02.2009г. в него са пътували четирима пътници, което би било невъзможно, ако същият е имал само две места за сядане.

Предвид изложеното правото на данъчен кредит е отказано на основание чл. 70, ал.1, т.4 от ЗДДС, съгласно който правото на приспадане на данъчен кредит не е налице,

независимо че са изпълнени условията на чл.69 или чл.74, когато е придобит, внесен или е нает мотоциклет или лек автомобил.

### Пример 5

Установено е, че за данъчни периоди от 01.12.2005г. до 31.12.2008г. „Х“ООД е упражнявало право на данъчен кредит по фактури с предмет на доставката лизингови вноски, за товарен автомобил марка "ММ", издадени от „У Ауто „ООД.

При извършване на ревизията за данъчен период 01.04.2009 г. - 31.07.2009г. са установени факти и обстоятелства за корекция на данъчната основа на получените доставки и на данъчния кредит, а именно:

До Директора на ТД на НАП е изпратен сигнал от Областна дирекция /ОД/ на Министерство на вътрешните работи /МВР/. При проверка от органи на МВР е установено, че въпросният автомобил всъщност е лек и се ползва като такъв, но е регистриран формално като товарен и му е издадено свидетелство за регистрация на моторно превозно средство /СРМПС/, като такъв с цел неправомерно ползване на данъчен кредит в големи разходи.

За документиране на цитираното обстоятелство е съставен фотоалбум, извършена е проверка от комисия служители и механици на сектор „Пътна полиция“, извършени са справки в информационните масиви на МВР, изискани са документи, от които действия е констатирано, че процесният автомобил е лек, а не товарен, както е регистриран и за него е ползван данъчен кредит. Комисията е установила, че в момента на проверката МПС е оборудвано, като лек автомобил с 4+1 броя места за превоз на пътници отговарящи на заводския монтаж и оборудван с необходимите предпазни колани отговарящи на категорията М1.

Автомобилът не отговаря на изискванията от категория N1 /товарен до 3.5 тона и няма следи за преустройството му като товарен.

Освен това е извършен проверка в базата данни на ИИС-МВР „Граничен контрол за преминаването на автомобила през границите на Р България и от справките в ИИС-МВР „Граничен контрол“ е установено, че на 08.08.2009 г. процесният автомобил е регистриран на излизане от Р.България, като лицата /пътниците/, които са пътували в него са съответно три бр., което би било невъзможно ако автомобилът е с монтирана преграда и е 1+1 места, както би следвало да бъде, тъй като е регистриран като товарен.

Така в случая се касае до придобиване на лек автомобил с брой места 4+1 и се ползва като такъв, а само формално е регистриран като товарен.

При проверка на счетоводната документация е констатирано, че търговецът притежава Свидетелство за регистрация на автомобил с марка „ММ“ с код товарен автомобил 1+1 места. В същото време е установено, че липсват документи от които да е видно, че е извършена промяна и има трайно вградено допълнително техническо оборудване, което да е за целите на извършваната от търговеца дейност.

Съгласно легалната дефиниция на понятието, съдържаща се в § 1, т. 18 от ДР на ЗДДС, „лек автомобил“ е автомобил, в който броят на местата за сядане без мястото на водача, не превишава 5. За целите на ЗДДС не е лек автомобил лекотоварен автомобил, който е предназначен за превоз на товари, или лек автомобил, който има трайно вградено допълнително техническо оборудване за целите на извършваната дейност от регистрирано по закона лице. Цитираната разпоредба въвежда като задължително изискване допълнителното оборудване да е трайно прикрепено към автомобила. При определяне броя на местата за сядане, се вземат предвид само седалките, монтирани от производителя.

Отделно от горното е установено и че автомобилът е ползван за представителни цели, т.е. пред констатациите на „Транзитен контрол“.

При така установената фактическа обстановка органът по приходите е формирал извода, че в конкретния случай са налице хипотезите на чл.65, ал.1, т.2 от ЗДДС /отм./ и чл.70, ал.1, т.4 - не подлежи на приспадане като данъчен кредит, начисленият на регистрираното лице за придобити и внесени или наети от него /включително и по лизингови договори/ леки автомобили, за данъчен период м. 12.2005 г., от 02.2006 г. - 12.2006 г., м. 02.2007 г., м. 04.2007 г., от м.06.2007 г. - 12.2007 г., от м.01.2008 г. - 04.2008 г. и от м. 06.2008 г. - 12.2008 г.

#### Пример 6

Дружество „Х“ЕООД ползва лек автомобил марка „ГТ“ с 6 + 1 места по силата на сключен Договор за финансов лизинг на пътно превозно средство с „Z ЛИЗИНГ“ АД.

Съгласно чл.8 от Договора, дружеството „Х“ЕООД може да придобие лизинговия обект по време на договора или след изтичането му.

Констатирано е, че МПС е осчетоводено по Дт. сч. с/ка 205 Транспортни средства. При проверка на документите, заведени в счетоводството на дружеството не е установено наличието на пътни листа, удостоверяващи използването на МПС за целите на независимата икономическа дейност на лицето. Не са установени осчетоводени разходи за гориво – смазочни материали, както и разходи за начисляване на Данък върху

разходите по реда на чл.204, т.3 от ЗКПО – разходи свързани с експлоатацията на транспортни средства, когато с тях се осъществява управленска дейност.

През ревизирия период лицето е ползвало правото на данъчен кредит, по 12 бр. фактури.

С оглед на обстоятелството, че в посочения по-горе договор е дадена опция за придобиване на лизинговия обект, органа по приходите прави извода, че този договор може да бъде класифициран като договор за оперативен лизинг и не може да бъде причислен към посочените в чл.6, ал.2, т.3 от ЗДДС.

Съгласно чл. 69, ал. 1 от ЗДДС когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от лицата независима икономическа дейност и по-точно извършвани облагаеми доставки, лицата имат право на приспадане на данъка за стоките и услугите, които доставчик – регистрирано по закона лице им е доставил или начисленият при внос на стоки, т.е. правото на приспадане на данъчен кредит е предпоставено от бъдещото използване на получените стоки и услуги, т.е. дали с тях ще се извършват облагаеми доставки.

За да бъде доказано, че пренесеният автомобил марка „Lexus“ се използва за целите на независимата икономическа дейност, както и за управленска дейност, разходите за експлоатация и поддръжка на автомобила, следва да бъдат документално обосновани чрез издаването на пътни листове, осчетоводени разходи за гориво – смазочни материали и да бъде начислен Данък върху разходите по реда на чл.204, т.3 от ЗКПО.

При направена справка за техническите характеристики за този автомобил е установено, че същият по-технически характеристика е с 5 места, т.е. автомобилът не е лек по смисъла на ЗДДС.

Въз основа на изложеното е направен извода, че на основание чл. 70, ал. 1, т. 4 от ЗДДС не е налице правото на приспадане на данъчен кредит по всичките 12 бр. фактури издадени от „Z ЛИЗИНГ“ АД.

Дирекцията оспорва неправомерното право на приспадане на данъчен кредит. Оспорват се изводите, че автомобила не е използван за целите на икономическата дейност или за управленската дейност, като се изтъква, че от обстоятелството, че не са налице документи, не може да се направи недвусмислен извод, че такива разходи всъщност не са извършвани. Алтернативно е посочено, че разходите са във връзка с извършвани ремонтни дейности, като хипотетично е посочено, че ремонта може да е бил през целия период предмет на ревизията за това да няма документи /пътни листове и др./ доказващи използването на автомобила.

В хода на административното обжалване е установено, че са извършвани ремонти във връзка с възникнала щета.

Предвид клаузите на договора за лизинг, касаещи настъпило застрахователно събитие и при наличието на щета на лизинговият обект, в задължение на лизингополучателят е да предприеме конкретни действия със застрахователя и лизингодателя. Разходите за ремонт и възстановяване на лизингования обект могат да се извършат от лизингополучателя или от застрахователя. Във вторият случай, когато са от застрахователя възстановяването на обекта може да бъде извършено в посочен от застрахователя сервиз или застрахователното обезщетение да се изплати по експертна оценка. В първият случай, когато разходите за възстановяване са направени от лизингополучателят, се изискват документи, които да докажат настъпилите вреди и размера им, като тези документи се представят на застрахователната компания и копия от тях на лизингодателя. Въз основа на тези документи застрахователната компания изплаща застрахователното обезщетение на лизингодателя, а последният от своя страна покрива разходите /изплаща/ на лизингополучателят. След като лизингополучателят е получил застрахователното обезщетение, то се налага извода, че лизингополучателят/жалбоподател в случая не притежава оригинален документ за направените разходи. Следователно е налице допълнителен аргумент за липса на условие за упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит, а именно не е налице изпълнението на разпоредбата на чл. 71, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 114 и 115 от ЗДДС и чл. 78, т. 2 от ППЗДДС.