

# РЕШЕНИЕ

№ 1360

гр. София, 02.03.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 46 състав,**  
в публично заседание на 08.02.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Красимира Желева**

при участието на секретаря Станислава Данаилова, като разгледа дело номер **11826** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно- осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/ вр. чл. 226 от Административнопроцесуалния кодекс /АПК/ вр. § 2 от Допълнителните разпоредби на ДОПК.

Образувано е по повод Решение № 14745 от 27.11.2020 г. на Върховния административен съд /ВАС/, постановено по административно дело № 8332/2020 г., с което е отменено Решение № 1332/26.02.2020 г., постановено по административно дело № 87/2019 г. по описа на Административен съд – София – град /АССГ/, и делото е върнато за ново разглеждане от друг състав на същия съд със задължителни указания.

Предмет на настоящото производство е законосъобразността на Ревизионен акт /РА/ № Р-22220317008707-091-001/10.07.2018 г., в частта, потвърдена с Решение № 1736/09.11.2018 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна практика“ /ДОДОП/ - С. при Централно управление на Национална агенция за приходите /ЦУ на НАП/, в която на [фирма], ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [жилищен адрес] представлявано от П. И. Х., са установени за внасяне задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 70 886.20 лв. и лихви в размер на 11 574.93 лв. за данъчни периоди от м. 12.2014 г. до м. 11.2017 г., включително, на основание чл. 73 от ЗДДС.

Производството е образувано по жалба на [фирма], срещу РА № Р-22220317008707-091-001/10.07.2018 г., издаден от А. Г. М. – орган, възложил ревизията, и Б. В. М. – ръководител на ревизията, частично потвърден с Решение №

1736/09.11.2018 г. на Директора на ДОДОП - С. при ЦУ на НАП.

РА се оспорва като неправилен, незаконосъобразен и необоснован. Жалбоподателят счита, че в хода на ревизионното производство не са приложени точно нормативните актове, третиращи описаните доставки, както и действащите актове, регламентиращи процесуалните действия на органите по приходита на НАП по време на извършване на данъчни ревизии. Изтъква още, че мотивите в Ревизионния доклад /РД/ и РА са неясни. По тези съображения оспорващият моли съда РА да бъде отменен.

В открито съдебно заседание жалбоподателят [фирма] – редовно уведомено, не се представлява.

Ответникът Директорът на ДОДОП при ЦУ на НАП – С. – град – редовно уведомен, представлява се от юрк. С., с пълномощно по делото. Процесуалният представител на ответника моли съдът да потвърди РА по мотиви изложени в решението на директора на дирекция „ОДОП“; претендира юрисконсултско възнаграждение в размер на 9 012 лв. за всички инстанции и прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение. Представени са писмени бележки.

СГП – редовно призована, не изпраща представител.

Административен съд – София – град, III отделение, 46-ти състав след преценка на събраните по делото доказателства поотделно и в тяхната съвкупност намира за установено следното от фактическа страна:

Ревизията е възложена със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22220317008707-020-001/12.12.2017 г. /л. 22 от административно дело № 87/2019 г. по описа на АССГ/, връчена електронно на ревизираното дружество на 19.12.2017 г. Процесната ЗВР е измена със ЗИЗВР № Р-22220317008707-020-002/22.12.2017 г. /относно обхвата на ревизията/ и ЗИЗВР № Р-22220317008707-020-003/19.03.2018 г. /относно срока на приключване на ревизионното производство/, връчени на жалбоподателя електронно съответно на 28.12.2017 г. и на 20.03.2018 г.

На основание чл. 117 от ДОПК за резултатите от ревизията е съставен РД № Р-22220317008707-092-001/01.06.2018 г., връчен на ревизираното дружество електронно на 04.06.2018 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от страна на ревизираното дружество не е депозирано възражения срещу РД.

Ревизията е приключила с РА № Р-22220317008707-091-001/10.07.2018 г., издаден от А. Г. М. – орган, възложил ревизията, и Б. В. М. – ръководител на ревизията. РА е връчен на жалбоподателя по електронен път на 24.07.2018 г., като в срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК е постъпила жалба, с която същият е обжалван по административен ред в частта относно допълнително установени с него задължения по ЗДДС в размер на 114 341.29 лв. и лихви в размер на 15 172.69 лв. като незаконосъобразен. В останалата част РА не е оспорен и е влязъл в сила.

Директорът на Д „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП е постановил Решение № 1736/09.11.2018 г., с което РА е изменен в оспорената част, като установеният с РА резултат по ЗДДС за данъчен период от 01.10.2017 г. до 31.10.2017 г. – ДДС за внасяне в размер на 55 671.23 лв. и лихви в размер на 3 680.78 лв., е определен на ДДС за внасяне в размер на 206.73 лв. и съответните лихви, а в останалата оспорена част РА е потвърден. Процесното решение е връчено на ревизираното дружество по електронен път на 14.11.2018 г.

Недоволен от така постановеното решение, жалбоподателят е обжалвал РА по съдебен ред в потвърдената от административния орган /АО/ част с жалба, подадена чрез същия на 26.11.2018 г.

В хода на съдебното производство при първоначалното разглеждане от ответника е представена пълната административна преписка.

В настоящото съдебно производство на страните са дадени указания с Решение № 14745 от 27.11.2020 г. на ВАС, а именно:

Ответникът да установи, включително и чрез вещо лице, въз основа на какви данъчни основи /с конкретна стойност и по вид доставки/ са формирани посочените в РД стойности на оборотите по чл. 73, ал. 3 и 4 от ЗДДС и съответно са изчислени коефициентите по чл. 73, ал. 2 от ЗДДС за 2014 г., 2015 г. и 2016 г., както и да установи по отношение на задълженията за м. 12. 2014 г. причините, поради които размерът на частичния данъчен кредит е определен въз основа на коефициент  $K = 0.71$ , изчислен за 2014 г. В тази връзка в съдебно заседание от 18.05.2021 г. чрез процесуалния си представител юрк. С. ответникът е представил писмени доказателства – извадка от информационна система „Контрол“, модул „Справки-декларации по ДДС“ /л. 21– 22 от том I/. Освен това, с молба от 27.09.2021 г. /л. 30 от том I/ са представени по делото заверени копия на СД по ЗДДС за данъчни периоди от м. 12.2014 г. до м. 11.2017 г., подадени от [фирма] /л. 31- 102 от том I/, които са приети като доказателства по делото.

Жалбоподателят да посочи доказателства, включително експертиза, която да установи въз основа на какви обороти по чл. 73, ал. 3 и 4 от ЗДДС са определени декларираните от дружеството коефициенти по чл. 73, ал. 2 от ЗДДС за процесните периоди от м. 04. 2015 г. до м. 11. 2017 г., съответно 0.79, 0.72 и 0.66. В тази връзка по делото е изслушана съдебно- счетоводна експертиза /ССЧЕ/.

В съдебно заседание от 05.10.2021 г. е прието заключение на вещото лице Е. С. К. по допуснатата ССЧЕ. Същата е неоспорена от страните.

По делото от жалбоподателя са представени и приети писмени доказателства, с които е работило вещото лице.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от надлежна страна – адресат на оспорения административен акт /АА/, с който се установяват задължения, и имаща правен интерес от обжалването, до компетентния съд и след изчерпване на процедурата по административното оспорване на РА, поради което същата е допустима.

Разгледа по същество жалбата е неоснователна.

Оспорваният РА № Р-22220317008707-091-001/10.07.2018 г. е издаден от възложителя на ревизията и ръководителя на ревизията съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК. В качеството на възложител на ревизията съгласно ЗВР № Р-22220317008707-020-001/12.12.2017 г. е А. Г. М. на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – С., оправомощена със Заповед № РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП – С. /л. 13 от административно дело № 87/2019 г. по описа на АССГ/. В качеството на ръководител на ревизията, определен с цитираната ЗВР, е Б. В. М. на длъжност главен инспектор по приходите. РА е издаден от компетентен орган съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК и в предвидената от закона писмена форма, поради което е валиден.

В хода на ревизията е установено, че [фирма] е регистрирано като еднолично дружество с ограничена отговорност в Агенцията по вписванията на 25.09.2012 г. с едноличен собственик на капитала П. Х. И.. Търговското дружество е регистрирано по

ЗДДС, считано от 02.10.2013 г. Дейността на дружеството се осъществява чрез наети обработваеми земи в землището на [населено място], [община], област П.. Сключени са договори с фирми за покупка на посадъчен материал и препарати за извършване на агротехнически услуги - оран, сеитба, торене, пръскане и други. Персоналът в дружеството е нает по трудови правоотношения. Съществуват следните категории персонал: аналитични специалисти, административен персонал и работници, като списъчният брой за ревизирания период е 24 лица, работещи по трудов договор. В хода на производството е установено, още че [фирма] няма регистриран ЕКАФП и всички разплащанията се извършват по банков път, както и че дружеството е декларирало извършване на облагаеми и на освободени доставки, представляващи търговия и отдаване под наем на земеделски земи. От страна на жалбоподателя не е направено разделение на разходите.

Констатирано е, че в дневниците за покупки и справките-декларации /СД/ за ДДС са отразени получени стоки и услуги с право на пълен данъчен кредит, за които обаче лицето има право на частичен данъчен кредит. За периодите 01.12.2014 г. – 31.03.2015 г. дружеството е декларирало получени доставки на стоки и услуги с право на приспадане на пълен данъчен кредит. За периодите 01.04.2015 г. – 30.11.2017 г. са декларирани доставки с право на пълен и на частичен данъчен кредит. За периодите от 01.12.2014 г. до 30.11.2017 г. са получени стоки и услуги, използвани както за извършване на доставки, за които лицето има право на приспадане на данъчен кредит, така и за доставки или дейности, за които лицето няма такова право, като дружеството е декларирало и упражнило право на приспадане на пълен данъчен кредит за наем на МПС, гориво, мобилни апарати и монитори, мобилни услуги, нотариални такси, наемни и охранителни услуги, консумативи и материали, ел. енергия и парно отопление, счетоводни услуги и други, документирани с фактури и протоколи, систематично описани в табличен вид в РД на стр. 5-16. Същите са на обща стойност 794 508.55 лв. с начислен ДДС в размер на 158 901.71 лв. Констатирано е, че за тези доставки е упражнено право на пълен данъчен кредит, а за ревизираното дружество е налице право на приспадане на частичен данъчен кредит.

С оглед установеното на основание чл. 73 от ЗДДС с РА е извършена корекция на ползвания пълен данъчен кредит общо в размер на 60 176.11 лв. Приложени са определените коефициенти по години, като размерът на корекциите е описан в РД по данъчни периоди. Органите по приходите са установили, че от страна на дружеството не са определени правилно съгласно изискванията на чл. 73, ал. 5 от ЗДДС коефициентите за получените доставки с право на частичен данъчен кредит. Данните по периоди са отразени в таблица на стр. 17-18 в РД. Изчисленията са направени при изменени коефициенти, както следва: за периодите от м. 04.2015 г. до м. 12.2015 г. при деклариран коефициент 0,79 с РА е определен коефициент 0,71. За периодите от м. 01.2016 г. до м. 12.2016 г. при деклариран коефициент 0,72 с РА е определен коефициент 0,67. За периодите от м. 01.2017 г. до м. 11.2017 г. при деклариран коефициент 0,66 с РА е определен коефициент 0,54. С оглед изложеното и извършените при ревизията корекции с РА са изменени и стойностите на годишните корекции по чл. 73, ал. 8 от ЗДДС, както следва: за 2015 г. доставките с Ч. са общо в размер на 46 779,69 лв.  $*0,71/\text{коефициент за 2014 г.} = 33\,213,58$  лв. При установен коефициент за 2016 г., равен на 0,67, размерът на данъчния кредит е 31 342,39 лв. и за данъчен период м. 12.2015 г. следва отрицателна корекция в размер на  $-1\,871,19$  лв. За 2016 г. доставките с Ч. са общо в размер на 58 036,15 лв.  $*0,67/\text{коефициент за 2015}$

г./ = 38 884,22лв. При установен коефициент за 2016 г., равен на 0,54, размерът на данъчния кредит е 31 339,52 лв. и за данъчен период м. 12.2016 г. следва отрицателна корекция в размер на /-7 544,70/ лв.

Не се спори между страните, че жалбоподателят [фирма] е регистриран по ЗДДС и че неговите доставчици също са регистрирани по ЗДДС лица, че доставките са се осъществили, че както жалбоподателят, така и съконтрагентите му са осчетоводили процесните фактури, че са ги включили в дневниците за покупки и продажби, както и в справките- декларации по ЗДДС в съответните периоди, както и че дължимият ДДС е платен. Спорът е правен и се свежда до приложението на материалния закон и по-специално до въпроса за прилагането на правната норма на чл.73, ал.2 от ЗДДС. Тази норма предвижда, че размерът на частичния данъчен кредит се определя, като сумата на данъчния кредит се умножи по коефициент, изчислен до втория знак след десетичната запетая, получен като отношение между оборота, отнасящ се за доставките, за които лицето има право на приспадане на данъчен кредит, и оборота, отнасящ се за всички извършвани от лицето доставки и дейности. При това в съответствие с разпоредбата на чл. 73, ал. 5 на закона при текущото начисляване на кредита през дадена година данъчно задължените лица ползват размера на коефициента, изчислен на база съответните им облагаем и общ обороти за предходна календарна година.

Оборотът с право на данъчен кредит се изчислява като сума от данъчните основи на доставките, посочени в чл. 73, ал. 3 на закона. В хода на ревизионното производство безспорно е установено, че жалбоподателят няма заведена разгърната аналитична отчетност, като от аналитичната отчетност може да бъде направен извод коя покупка е предназначена за облагаеми доставки и коя обслужва освободени доставки.

В тази връзка и с оглед дадените указания от ВАС е допусната ССЧЕ и в съдебно заседание е прието заключението на вещото лице. Последното е отговорило на поставените въпроси при съобразяване с представените по делото материали, както и с документация, съхранявана в жалбоподателя.

Съдът кредитира изцяло експертизата, доколкото вещото лице точно, ясно и конкретно е обосновало заключението си по отношение на участващите при изчисление на коефициентите стойности на оборотите на доставките, извършвани от жалбоподателя за отделните периоди и по видове. Видно от Приложенията към заключението, вещото лице е изложило в таблична форма подробно въз основа на какви данъчни основи – и с конкретна стойност, и по вид доставки, е формирало стойностите на оборотите и съответно изчислило коефициентите по чл. 73, ал. 2 от ЗДДС. Освен това, следва да се отбележи, че вещото лице е изчислило коефициентите и размера на частичния данъчен кредит, спазвайки и правилно, точно и последователно прилагайки разпоредбите на ЗДДС, относими към поставените със ССЧЕ задачи.

Съдът, като взе предвид предвид заключението на вещото лице /л. 103- 129 от том I/, както и събраните в хода на първоначалното и настоящото съдебно производство писмени доказателства, приема за установено, че органите по приходите правилно и точно са изчислили коефициентите по чл. 73, ал. 2 от ЗДДС и следователно правилно са определили размера на частичния данъчен кредит.

Що се отнася до причините, поради които размерът на частичния данъчен кредит е определен въз основа на коефициент  $K = 0.71$ , изчислен за 2014 г., по отношение на задълженията за м. 12. 2014 г., настоящият съдебен състав, счита, че в случая

приложение намира разпоредбата на чл. 73, ал. 5, пр. 2 от ЗДДС. По-конкретно – въпреки че има данни относно регистрацията на жалбоподателя по ЗДДС още през 2013 г., тъй като липсват обороти за 2013-та календарна година /по делото не бяха представени доказателства, които да оборят този извод, а само такива, които го подкрепят/, то приложимият коефициент следва да се изчисли на база на оборотите за данъчния период, през който възниква правото на приспадане на данъчен кредит – в случая 2014 г., както е и направено от органите по приходите и от вещото лице в заключението.

Следва да се има предвид и че вещото лице е работило въз основа не само на писмените доказателства, представени с административната преписка, а и такива представени от жалбоподателя. Видно от заключението на вещото лице и представените писмени доказателства органите по приходите са изчислили и приложили меродавните коефициенти, а оттам – правилно са изчислили размера на частичния данъчен кредит. Вещото лице е посочило и сбора на оборотите по чл.73 ал.3 и 4 от ЗДДС, чието основание дава спорните коефициенти.

С оглед изложеното съдът приема, че оспорваният РА е законосъобразен и жалбата срещу него следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

С оглед изхода на спора следва да се уважи искането на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Съдът счита, че следва на ответника да се присъди юрисконсултско възнаграждение по реда на Наредба № 1 от 9 юли 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения за всички инстанции в размер на 9 012 лв.

Водим от горното, съдът:

#### РЕШИ:

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма], ЕИК:[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22220317008707-091-001/10.07.2018 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-С., в частта, потвърдена с Решение № 1736/09.11.2018 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ – С..

**ОСЪЖДА** на [фирма], ЕИК:[ЕИК] да заплати на Дирекция ОДОП -С. сумата от 9012лв лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ :