

# РЕШЕНИЕ

№ 6588

гр. София, 30.10.2013 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 2 състав,**  
в публично заседание на 26.09.2013 г. в следния състав:

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Милена Славейкова**

при участието на секретаря Александра Ковачева и при участието на прокурора Никова, като разгледа дело номер **10869** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], [улица] срещу РЕВИЗИОНЕН АКТ (РА) № [ЕГН] от 22.12.2009г., издаден от Т. П. Н. на длъжност “главен инспектор по приходите” при ТД на НАП [населено място], мълчаливо потвърден по реда на чл.156, ал.4 ДОПК.

Със съдебно решение № 13791 от 02.11.2012г. по адм.д.№ 707/2012г. по описа на ВАС, I-во отделение е отменено решение № 4709/31.10.2011г. на АССГ, 14 състав по адм.д.№ 5861/2010г. в частта, с която е отхвърлена жалбата на [фирма] срещу РА № [ЕГН] от 22.12.2009г. относно извършена корекция на правото на ползване на данъчен кредит на годишна основа с правно основание чл.73 ЗДДС и намаляването на ползвания данъчен кредит общо със сумата от 67 595.19 лв. за периода 01.01.2008г. – 30.04.2009г. и делото е върнато за разглеждане от друг състав на АССГ. Касационната инстанция е приела, че в тази част РА е потвърден от АССГ, но без да са изложени конкретни мотиви, който пропуск налагал отмяна и връщане на делото за ново разглеждане.

Жалбоподателят поддържа, че е предоставял заемни средства на други фирми, с част от които са свързани лица, по които ревизиращите органи неправилно приели, че има предоставени кредити с лихвен процент, който се отличава от пазарната лихва към датата на сключване на сделката и са направили изчисления за тези пазарни лихви без да вземат предвид

договорените лихви, гратисни периоди и погасителни планове. Тези изчисления се отразили на размера на коефициента за частичен данъчен кредит по чл.73 ЗДДС, като за общия ревизиран период установения от приходните органи размер на данъчна основа по освободени доставки на финансови услуги, който следвало да се впише в клетка 19 на СД по ЗДДС бил 1 569 265.44 лв., в резултат на което размерът на ползвания от дружеството данъчен кредит (ДК) бил намален общо с 67 595.19 лв. Жалбоподателят оспорва, че по спорните договори за заем е следвало да получи доходи в размер на 1 569 265.44 лв., тъй като нито заемателите дължали такива лихви, нито било обичайно да се договорят такива при нормални пазарни условия. Поддържа, че част от тези договори са сключени с дъщерни дружества на [фирма] и не попадат в предметния обхват на ЗДДС, тъй като не са част от независимата икономическа дейност на дружеството. Ето защо за изчисляване на коефициента на съотношението за частичен ДК, операциите, които са извън обхвата на ЗДДС, както и т.нар. съпътстващи (инцидентни) операции, не следвало да се включват в неговия знаменател. Жалбоподателят оспорва изводите на ревизиращите органи, че за периода 01.01.2008г. – 30.04.2009г. е извършил освободени доставки на финансови услуги с обща сума на данъчните основи в размер на 1 549 265.44 лв., поради което лихвите по договорите за заем не следвало да се включват в знаменателя на коефициента за частичен данъчен кредит по чл.73 ЗДДС, тъй като се касае за инцидентни доставки на финансови услуги.

Ответникът директор на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" не взема становище.

Представителят на Софийска градска прокуратура счита жалбата за неоснователна.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа правна страна:

В хода на процесната ревизия е установено, че жалбоподателят е използвал част от привлечените по договори за заем (по които е заемополучател) средства за предоставяне на заеми на други фирми, като част от така предоставените кредити са с лихвен процент, който се отличава от пазарната лихва към момента на сключване на сделката. Ревизиращите органи са взели предвид, че съгласно чл.46, ал.1, т.1 ЗДДС договарянето, отпускането и управлението на кредит срещу насрещна престация (лихва) е освободена доставка по смисъла на ЗДДС. В хода на ревизията са изчислени пазарни лихви по отношение на предоставени от жалбоподателя заеми на [фирма], [фирма], [фирма], V. travel L., A. tour OY, [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], за които е установено, че са отпуснати с лихвени проценти, отличаващи се от пазарната лихва към момента на сключване на сделката. Стойността на освободените доставки по чл.46, ал.1, т.1 ЗДДС е изчислена като отчетените от ревизираното лице приходи от лихви по кредита на сметка 7213 са увеличени с разликата, формирана от превишението на пазарните лихви над декларираните приходи от лихви по предоставени заеми на [фирма], [фирма], [фирма], V. travel L., A. tour OY, [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] (стр.69 от РД и стр.36 от РА). Посочено е в РА (стр.33 и сл.), че

дружеството е отчело приходи от лихви в по-малък размер в резултат на договорени между страните лихвени проценти, отличаващи се от пазарната лихва към момента на сключване на сделката, вкл. предоставяне на безлихвени заеми и временна безвъзмездна финансова помощ. Тези доставки от гледна точка на ЗДДС са третираны като освободени съгласно чл.46, ал.1, т.1 ЗДДС, респ. наличие на данъчно събитие по смисъла на чл.25, ал.4 вр. ал.5, т.2 ЗДДС и основание за освобождаване от начисляване на данък. За тези доставки ревизиращите органи са приели, че на основание чл.119, ал.1 ЗДДС не е задължително доставчикът да издаде фактура или протокол, но трябва да състави отчет за извършените продажби, съдържащ обобщена информация за тези доставки. Съгласно чл.124, ал.2 ЗДДС регистрираното лице било длъжно да отрази издадените от него отчети за продажби по чл.119 ЗДДС в дневника си за продажби. При ревизията е констатирано, че за лихвите по предоставените заеми няма отразени, както фактури, така и отчети, в дневниците за продажбите. Така определената данъчна основа на освободените по чл.46, ал.1, т.1 ЗДДС доставки участва при определяне на коефициента по чл.73 ЗДДС, като на основание чл.73, ал.4, т.3 и т.4 ЗДДС в знаменателя следва да се включат данъчните основи на извършените освободени доставки и стойността на доставките и дейностите извън рамките на икономическата дейност на лицето.

Съгласно чл.73, ал.1 и ал.2 ЗДДС регистрирано лице има право на приспадане на частичен данъчен кредит по отношение на данъка за стоки или услуги, които се използват, 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. Размерът на частичния данъчен кредит се определя, като сумата на данъчния кредит се умножи по коефициент, получен като отношение между 1.оборота, отнасящ се за доставките, за които лицето има право на приспадане на данъчен кредит, и 2.оборота, отнасящ се за всички извършвани от лицето доставки и дейности. По силата на чл.73, ал.4 ЗДДС оборотът, отнасящ се за всички доставки и дейности на лицето, включва: по т.3.данъчните основи на извършените освободени доставки, с изключение на тези по чл. 50, т. 2 и по т.4. стойността на доставките и дейностите извън рамките на икономическата дейност на лицето.

Съобразно изричната редакция на разпоредбите на чл.73, ал.4, т.3 и т.4 ЗДДС съдът приема за неоснователни доводите на жалбоподателя, че спорните доставки не следвало да се включват при изчисляване на коефициента по чл.73, ал.2 ЗДДС, тъй като касаели доставки извън обхвата на ЗДДС, както и т.нар. съпътстващи (инцидентни) операции. Независимата икономическа дейност е изключително широко дефинирана в разпоредбата на чл.3, ал.2 ЗДДС като всяка дейност, осъществявана редовно или по занятие срещу възнаграждение, включително експлоатацията на материално и нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него. Фактът, че предоставянето на заеми не е основна дейност на дружеството, не я изключва от икономическата дейност на дружеството, още повече, че тази дейност се осъществява редовно (за което говори броят на предоставените заеми) и срещу възнаграждение. В този смисъл ревизиращите органи правилно са квалифицирали спорните доставки като освободени по смисъла на чл.46, ал.1, т.1 ЗДДС - договаряне, отпускане и управление на кредит срещу насрещна престация (лихва) от лицето.

Освободените доставки се включват в коефициента по чл.73, ал.2 ЗДДС на основание чл.73, ал.4, т.3 ЗДДС. Но дори да се приеме, че те не са част от икономическата дейност на лицето, то отново биха се включили в коефициента на основание чл.73, ал.4, т.4 ЗДДС.

Съдът намира за неоснователно възражението на жалбоподателя, че спорните доставки изобщо не следва да бъдат включени в знаменателя при изчислението по чл.73, ал.2 ЗДДС поради противоречие на разпоредбата на чл.174, ал.2, б. «б» и б. «в» от Директива 2006/112/ЕО. Преди всичко разпоредбата на чл.173, ал.2 от Директива 2006/112/ЕО предоставя възможност за избор на държавите членки на някой от посочените в същата разпоредба методи на изчисление, вкл. избор, дали да бъдат включени всички или част от сделките. Съдът на ЕС е имал повод да даде задължително тълкуване на член 17, параграф 5 от Шеста директива (идентичен с чл.173 от Директива 2006/112/ЕО) в решение на Съда (Шести състав) от 6 септември 2012 година по дело C-496/11 г. с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Т. С. А. S. (П.). В мотивите на т.42 от решението е посочено, че определянето на методите и критериите за разпределяне на сумата заплатен ДДС по получени доставки между икономически дейности и неикономически дейности по смисъла на Шеста директива е в правото на преценка на държавите членки, които при упражняването му трябва да имат предвид целта и структурата на тази директива и в тази връзка да предвидят начин за изчисляване, който обективно да отразява действителното съотношение на направените разходи по получени доставки за всяка от двете дейности. Когато посочените услуги са използвани както за сделки, за които ДДС подлежи на приспадане, така и сделки, за които ДДС не подлежи на приспадане, приспада се само частта от ДДС, която се отнася до първата категория сделки, и държавите членки могат да предвидят някой от изброените в член 17, параграф 5 от Шеста директива методи за определяне на подлежащата на приспадане част. Накрая, когато услугите са използвани както за икономически, така и за неикономически дейности, член 17, параграф 5 от Шеста директива не се прилага и методите на приспадане и разпределяне се определят от държавите членки в съответствие с посоченото в точка 42 от настоящото решение (т.46 и т.47 от същото решение). Даденото от съда тълкуване е, че член 17, параграфи 2 и 5 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че се приспада само частта от ДДС, която се отнася до първата категория сделки (сделки, за които ДДС подлежи на приспадане), и националната данъчна администрация може да предвиди някой от изброените в посочения член 17, параграф 5 методи за определяне на подлежащата на приспадане част. Когато посочените стоки и услуги са използвани както за икономически, така и за неикономически дейности, член 17, параграф 5 от Шеста директива не се прилага и методите на приспадане и разпределяне се определят от държавите членки, които при упражняването на това правомощие трябва да държат сметка за целта и общата система на Шеста директива и в тази връзка да предвидят начин на изчисляване, отразяващ обективно действителното съотношение на направените разходи за всяка от тези две дейности.

По идентичен начин в решение на Съда (четвърти състав) от 13 март 2008 г. по дело C-437/06г. S. G. I. und V. AG срещу F. Guttingen е прието, че разпоредбите на Шеста директива не съдържат правила, които имат за предмет методи или критерии, които държавите-членки са длъжни да прилагат, когато приемат разпоредби, позволяващи да се направи разпределение на сумата на заплатения ДДС

за получени доставки според това дали съответните разходи се отнасят към икономическата дейност или към неикономическата дейност. Съдържащите се в член 17, параграф 5 и член 19 от Шеста директива правила се отнасят до ДДС за получени доставки, с които са обложени разходи, свързани изключително с икономическите дейности, като извършват разпределение сред посочените дейности между тези, които са облагаеми, с право на приспадане, и тези, които са освободени, без право на приспадане. При тези условия и за да могат данъчнозадължените лица да извършат необходимите изчисления, държавите-членки следва да създадат подходящите за тази цел методи и критерии при спазване на принципите, поддържащи общата система по ДДС. В това отношение Съдът приема, че тъй като Шеста директива не съдържа необходимите указания за такива точни изчисления, държавите-членки са длъжни да упражняват посоченото право, като имат предвид целта и структурата на директивата (вж. в този смисъл Решение от 14 септември 2006 г. по дело W., C-72/05, R., стр. I-8297, точка 28). По специално, мерките, които държавите-членки са призвани да приемат в това отношение, трябва да спазват принципа на данъчен неутралитет, върху който почива общата система на ДДС. Съответно държавите-членки трябва да упражняват правото си на преценка, като гарантират, че приспадането се извършва само за частта от ДДС, която е пропорционална на съответната сума по доставките с право на приспадане. Следователно те трябва да гарантират, че изчисляването на пропорционалната част между икономическите дейности и неикономическите дейности отразява обективно действителната част от разходите за получени доставки, направени по всяка от двете дейности. Следва да се добави, че при упражняване на посоченото право държавите-членки могат да прилагат в конкретния случай или разпределителен коефициент според вида на инвестицията, или разпределителен коефициент според вида на сделката, или всякакъв друг подходящ коефициент, без да са длъжни да се ограничават само до един от тези методи. Следователно на втория въпрос трябва да се отговори, че определянето на методите и критериите за разпределяне на сумата заплатен ДДС по предходни доставки между икономически дейности и неикономически дейности по смисъла на Шеста директива е в правото на преценка на държавите-членки, които при упражняването му трябва да имат предвид целта и структурата на тази директива и в тази връзка да предвидят начин за изчисляване, който обективно да отразява действителната част от разходите за получени доставки, съответстваща на всяка от двете дейности. По изложените съображения доводите на жалбоподателя за постановяване на РА (в оспорената част) в противоречие на разпоредбата на чл.174, ал.2, б. «б» и б. «в» от Директива 2006/112/ЕО са неоснователни.

Ревизиращите органи са допуснати неправилно приложение на материалния закон, тъй като не са имали правно основание (каквото не е посочено в оспорения РА) да вземат предвид като данъчна основа доставките по чл.46, ал.1, т.1 ЗДДС, на които е увеличена основата с направени от ревизионния екип изчисления на пазарната лихва, различна от посочената в процесните договори. Стойността на освободените доставки по чл.46, ал.1, т.1 ЗДДС следва да бъде включена в знаменателя при определяне на коефициента по чл.73 ЗДДС, но без увеличението, формирано от превишението на пазарните лихви над декларираните от дружеството приходи от лихви. Съгласно допълнителното заключение на съдебно-счетоводна

експертиза (ССчЕ) от 18.09.2013г. данъчната основа на освободените доставки по чл.46, ал.1, т.1 ЗДДС без да се включат разликите до пазарните лихви над декларираните от лицето приходи от лихви е в общ размер на 1 144 439.95 лв. Съгласно Приложение №1 към ССчЕ от 18.09.2013г. установеният от ревизиращите органи данъчен резултат за периода е в размер на минус 35 413.02лв., при който резултат според РА е налице задължение по ЗДДС за довносяне в размер на 53 167.57 лв. Изчисленият от експертизата общ данъчен резултат за периода е минус 66093.35лв., при който резултат според експертизата е налице задължение по ЗДДС за довносяне в размер на 22487.20 лв. и лихви за просрочие върху същата сума към датата на издаване на РА В размер на 18 321.63лв. Разликата между двете суми от 30680.33 лв. (66093.35лв. и 35 413.02лв.) представлява намаляване от ревизиращия орган на ползвания от дружеството данъчен кредит в резултат на неправилно изчислен коефициент по чл.73 ЗДДС, в която част РА следва да бъде отменен като незаконосъобразен.

Съдът намира, че не следва да се присъждат разноси съобразно изхода на спора, тъй като при първоначалното разглеждане на делото са присъдени разноси съобразно изхода на спора и в тази част решението на АССГ не е отменено.

**Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН Съд – С. град, I-во Административно отделение, 2-ри състав**

**Р Е Ш И :**

**ИЗМЕНЯ** по жалба на **[фирма]**, ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], [улица] **РЕВИЗИОНЕН АКТ № [ЕГН] от 22.12.2009г.**, издаден от Т. П. Н. на длъжност “главен инспектор по приходите” при ТД на НАП [населено място], в частта относно извършена корекция на правото на ползване на данъчен кредит на годишна основа с правно основание чл.73 ЗДДС за периода 01.01.2008г. – 30.04.2009г. като **ОПРЕДЕЛЯ** задължение по ЗДДС за довносяне в размер на 22487.20 лв. и лихви за просрочие върху същата сума към датата на издаване на РА в размер на 18 321.63лв.

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на **[фирма]**, ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], [улица] срещу **РЕВИЗИОНЕН АКТ № [ЕГН] от 22.12.2009г.**, издаден от Т. П. Н. на длъжност “главен инспектор по приходите” при ТД на НАП [населено място], относно извършена корекция на правото на ползване на данъчен кредит на годишна основа с правно основание чл.73 ЗДДС за периода 01.01.2008г. – 30.04.2009г. в останалата оспорена част на определено според РА задължение по ЗДДС за довносяне в размер на 53 167.57 лв., ведно със съответните лихви за забава.

**Решението може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.**

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:**