

РЕШЕНИЕ

№ 17767

гр. София, 11.05.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 55 състав, в
публично заседание на 28.04.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Диана Стамболова

при участието на секретаря Антонина Бикова, като разгледа дело номер **762** по описа за **2026** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 226 от Административно-процесуалния кодекс (АПК) вр. с чл. 156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е след като с решение №254/13.01.2026г. по адм.дело № 10936/2025г. по описа на ВАС е отменено решение №28266/26.08.2025г. по адм. дело № 1570/2025г. по описа на Административен съд София – град и делото е върнато за ново разглеждане от друг съдебен състав на АССГ по жалба от „ЛудиАрс“ ООД – [населено място], представлявано от управителя Д. С. Н., чрез адв. Т. Г. срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22220423006559–091-001/27.08.2024г., издаден от К. Г. М., на длъжност началник на сектор „Ревизии“, възложил ревизията и Д. П. Д., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1637/18.12.2024г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ [населено място]. С РА са установени задължения по ЗДДС на „ЛудиАрс“ ООД в общ размер на 16 513,82 лв. /главница/ и 7175,49 лв. /лихви/, от които отказано право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС във вр. с чл. 69, ал. 1, т.1 от ЗДДС в размер на 875 лв. по 2 бр. фактури, издадени от „П.О.Н.И. Архитекти“ ООД с предмет „архитектурен интериорен проект“ и допълнително установени задължения по реда на чл. 73, ал. 2 от ЗДДС. Жалбоподателят излага доводи, че оспореният РА в оспорената му част е незаконосъобразен и необоснован, поради издаването му в противоречие със събраните в хода на ревизията писмени доказателства, разпоредбите на ЗДДС и на практиката на Върховен административен съд и СЕС по аналогични случаи. Твърди, че органите по приходите не са изяснили всички обстоятелства от значение за установяване на публичните му задължения, което от своя страна е довело до погрешни фактически и правни изводи. Счита, че по отношение на разходите, използвани

едновременно за облагаеми и освободени доставки, жалбоподателят има право на приспадане на частичен данъчен кредит. В тази връзка жалбоподателят е признал частично определените в РА задължения в общ размер на 3 766,19 лв./1 925,62 евро, доколкото разходите са свързани както с облагаемите, така и с необлагаемите доставки на дружеството. Сочи, че спорът се свежда до това кои доставки следва да се включат в данъчната основа при определения частичен данъчен кредит и за кои доставки е възникнало право на пълно приспадане. Моли да бъде отменен като незаконосъобразен и необоснован обжалвания РА.

В съдебно заседание и по съществуващото на спора, жалбоподателят чрез процесуалния си представител поддържа жалбата на изложените в нея подробни съображения. Претендира присъждане на сторените съдебни разноски за всички съдебни инстанции.

Ответната страна Директорът на Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП чрез процесуалния си представител оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение за всички съдебни инстанции.

Съдът, като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, становищата на страните и съобрази приложимия закон, намира за установено от фактическа страна следното: Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-2222-04230-06559-020-001 от 09.11.2023 г., с която на основание чл. 112 и чл. 113 от ДОПК, К. Г. М., началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е възложила извършването на ревизия на „ЛудиАрс“ ООД, като обхватът на производството е за Данък върху добавената стойност за периода от 01.01.2019 г. до 31.12.2022 г. Заповедта е връчена на 15.11.2023 г. по електронен път. Със Заповед за изменение на ЗВР (ЗИЗВР) № Р-2222-04230-06559-020-002 от 13.02.2024 г., издадена от К. М., е продължен срокът за извършване на ревизията до 15.03.2024 г. Заповедта е връчена на 19.02.2024 г. по електронен път. Със Заповед за изменение на ЗВР (ЗИЗВР) № Р-2222-04230-06559-020-003 от 13.03.2024 г., издадена от К. М., е продължен срокът за извършване на ревизията до 15.04.2024 г. Заповедта е връчена на 13.03.2024 г. по електронен път.

Издаден е ревизионен доклад (РД) № Р-2222-04230-06559-092-001 от 07.05.2024 г., връчен на 10.05.2024 г. по електронен път. Срещу РД не е подадено възражение.

Издаден е РА № Р-2222-04230-06559-091-001 от 27.08.2024 г., с който са установени задължения по ЗДДС на „ЛудиАрс“ ООД в общ размер на 16 513,82 лв. /главница/ и 7175,49 лв. /лихви/, от които отказано право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС във вр. с чл. 69, ал. 1, т.1 от ЗДДС в размер на 875 лв. по 2 бр. фактури, издадени от „П.О.Н.И. Архитекти“ ООД с предмет „архитектурен интериорен проект“ и допълнително установени задължения по реда на чл. 73, ал. 2 от ЗДДС, тъй като приходният орган е приел, че дружеството има право на приспадане на частичен данъчен кредит за извършените освободени и облагаеми доставки, а последното е използвало пълен данъчен кредит.

РА е оспорен по реда на чл. 152 и следващите от ДОПК пред директора на ДОДОП – С., във връзка с която е постановено Решение № 1637/18.12.2024г., с което е потвърден.

РА е оспорен по съдебен ред с жалба вх. № 53 –04–9/08.01.2025 г., подадена чрез ДОДОП – С. до АССГ. Жалбата е депозирана в срока по чл.156, ал.1 от ДОПК, от активно процесуално легитимирано лице, срещу подлежащ на оспорване акт и след изчерпване на задължителния административен ред за обжалване, с оглед на което, съдът приема, че правото на жалба е надлежно упражнено и депозираната жалба като редовна и допустима подлежи на разглеждане по същество.

С решение №28266/26.08.2025г. по адм. дело № 1570/2025г. по описа на АССГ е отхвърлена жалбата срещу РА.

С решение №254/13.01.2026г. по адм.дело № 10936/2025г. по описа на ВАС е отменено решение №28266/26.08.2025г. по адм. дело № 1570/2025г. по описа на Административен съд София – град и делото е върнато за ново разглеждане от друг съдебен състав на АССГ.

В хода на съдебното производство по адм. дело № 1570/2025г. по описа на АССГ е изслушана и приета без възражение от страните съдебно-счетоводна експертиза.

Въз основа на така установената фактическа обстановка, съдът формира следните правни изводи по съществуващия на правния спор:

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обосноваване на РА включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

Съдът, въз основа на приложените по делото доказателства, констатира, че обжалваният РА е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 ДОПК, във връзка с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия и в предвидената форма, съгласно чл. 119 и чл. 120 ДОПК, включително разпоредителната част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. По административната преписка е приложен РД и предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

Обжалваният РА е постановен при нарушение на материалния закон.

Страните не спорят, че жалбоподателят „ЛудиАрс“ ООД извършва както консултантски дейности (облагаеми доставки), така и дейност като застрахователен агент (освободени доставки). Отделните доставки са, както следва: освободени доставки - към застрахователни дружества; облагаеми доставки – консултантски услуги към юридически и физически лица.

Не се спори, че по отношение на разходите, използвани едновременно за облагаеми и освободени доставки, жалбоподателят има право на приспадане на частичен данъчен кредит. В тази връзка жалбоподателят признава частично определените в РА задължения в общ размер на 3 766,19 лв./1 925,62 евро, доколкото разходите са свързани както с облагаемите, така и с необлагаемите доставки на дружеството.

Страните не спорят, че използваният от ревизиращия орган метод и коефициент за изчисление на размера на частичния данъчен кредит, са правилни.

Спорът по настоящото дело се свежда до това кои доставки следва да се включат в данъчната основа при определения частичен данъчен кредит и за кои доставки е възникнало право на пълно приспадане.

Услугите, по които „ЛудиАрс“ ООД е получател, са следните:

- Услуги, използвани за всички дейности на дружеството, като например счетоводни услуги, лиценз на Microsoft, покупка на материали, куриерски услуги и т.н. – „смесени доставки“, за които възниква право на приспадане на частичен данъчен кредит.

- Услуги за осъществяване на освободените доставки по застрахователна дейност, като например услуга по мониторинг – „необлагаеми доставки“, за които не възниква право на приспадане на данъчен кредит.

- Услуги, които се отнасят към консултантската дейност, където основните разходи са свързани с наем на МПС и гориво – „облагаеми доставки“, за които възниква право на пълно приспадане на данъчен кредит.

Във връзка с горното, спорни в настоящото производство са следните конкретни доставки, за които жалбоподателят претендира право на пълно приспадане на данъчния кредит:

- Разходи за облагаеми доставки, които се формират от наема и горивото на наетия от дружеството лек автомобил;

- Разходи за доставки с изпълнител „П.О.Н.И. Архитекти“ ООД за архитектурен проект на офисно пространство за изпълнение на цялостната дейност на жалбоподателя, който е определен от органите по приходите като несвързан с икономическата му дейност.

Приходният орган не установява връзката на всеки конкретен разход с вида на доставката – облагаема или необлагаема. Неоснован е извода на ревизиращите, че конкретните получени доставки (разходи за автомобил, гориво, поддръжка и др.) са използвани както за облагаеми, така и за освободени доставки, респ. че не е налице изключително използване за облагаема дейност. Съгласно практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС), приходният орган следва да изиска от ревизираното лице доказателствата, които счита за необходими, за да прецени дали следва да се допусне исканото приспадане (в този смисъл решения от 9 декември 2021 г., *Kemwater ProChemie*, C-154/20, EU:C:2021:989, т. 33 и цитираната съдебна практика, и от 16 февруари 2023 г., *DGRFP Cluj*, C-519/21, EU:C:2023:106, т. 99 и 100). Приходният орган не е изпълнил законовото си задължение за установяване на всички фактически обстоятелства на етап издаване на Ревизионния доклад и потвърдили го Ревизионен акт.

„ЛудиАрс“ ООД от своя страна носи тежестта за доказване на благоприятните факти, а именно – че конкретните доставки (в съответствие с твърденията си) са използвани изключително за облагаеми доставки. Доколкото отрицателни факти, поради своя характер, не подлежат на пряко доказване, то доказателствата на жалбоподателя са концентрирани изцяло върху факта, че необлагаемите доставки (дейностите като застрахователен агент) не изискват ползването на автомобил (доколкото основно спорните разходи са свързани с наем на автомобил и гориво), поради което не са налице правни и житейски причини за използване на автомобил в застрахователната им дейност.

Относно използването на автомобила, във връзка с разходите за наем на автомобил и гориво от страна на ревизираното лице е доказано чрез множество документи и информация, които разгледани в тяхната съвкупност, водят да безспорния извод, че освободените доставки (застрахователната дейност) не изискват ползването на автомобил, тъй като цялостната дейност се осъществява изцяло онлайн в електронна среда. За доказване на този обективен факт са представени и приети в производството следните доказателства: Договор за застрахователно агентство № А/43885/300/02.06.2016, Допълнително споразумение и анекси към него, от които се установява, че застрахователната дейност на дружеството и цялостната комуникация в тази връзка се осъществява изцяло онлайн и в електронна среда, т.е. предоставянето на застрахователни услуги не изисква ползването на автомобил. Представените документи осигуряват данните, необходими да се установи, че материалноправните предпоставки са изпълнени. След като дейността не изисква ползване на автомобил, то това е достатъчно, за да се провери действителното съществено използване на оборудването. Това съгласно СЕС, дело 475/23 е достатъчно основание за признаване на правото на пълно приспадане на данъчен кредит.

Представените от жалбоподателя Договор за консултантска дейност от 1.12.2016 г. и анекс от 03.01.2018 г., както и Договори за наем на автомобил от 20.01.2019 г. и 30.06.2021 г. и анекси към тях обосновават необходимостта от наемане на автомобил за осъществяване на пътувания до отделните общини и клиенти, с които консултантът, като представител на „Еко Партньърс България“ АД, има търговски отношения. От договора за консултантска дейност се доказва и, че разходите за транспорт са включени в общата цена за предоставяне на услугата по договора с „Еко Партньърс България“ АД. Този извод се налага от факта, че в представения договор не е предвидено отделно заплащане от страна на възложителя за транспортни разходи, а във времето

те са се увеличили значително.

Наличието на пряка и непосредствена връзка между определени разходи и доставки предполага, че разходите по получените доставки са включени в цената на конкретни извършени доставки или съответно в цената на стоките или услугите, доставяни от данъчнозадълженото лице в рамките на икономическата му дейност (вж. в този смисъл решение от 16 септември 2020 г., *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19, EU:C:2020:712, т. 28 и цитираната съдебна практика). Налице е пряка и непосредствена връзка, когато разходите за автомобила са елемент, формиращ цената на конкретни облагаеми доставки или представляват общи разходи с връзка към цялостната облагаема икономическа дейност (27, Дело C-316/18)(37, Дело C-496/11).

Относно разходите за доставки с изпълнител „П.О.Н.И. Архитекти“ ООД за архитектурен проект на офисно пространство за изпълнение на цялостната дейност на жалбоподателя, същият необосновано е определен от органите по приходите като несвързан с икономическата му дейност. Представен е Договор № 20.02.2020 г. за изработване на архитектурен интериорен проект за офисно пространство в [населено място], ул. „Ф. К.". В предмета на договора ясно е посочено, че същият е за офисно пространство, намиращо се в [населено място], ул. „Ф. К." 4. Представен е нотариален акт за собственост на обект с офисно пространство. Обектът е собственост на управителя на дружеството – Д. Н.. Доказването на връзката на конкретен актив с икономическата дейност на дружеството, следва да се определя на база на намеренията за ползването им. От представените доказателства е видно, че проектът предвижда обособяване на офисно пространство за целите на икономическата дейност на дружеството. Както е посочено и в ревизионния доклад, дружеството няма назначени лица на трудов договор, като всички дейности се осъществяват от управителя Д. Н. лично. Обектът, в който е обособено офисното пространство е собственост именно на Н.. Дружеството не е ползвало нает офис към момента и за целта е било необходимо обособяване на пространство, което да се ползва именно за целите на икономическата дейност на „ЛудиАрс“ ООД.

Изложените аргументи водят до извода и неправилно приложение на материалния закон. Приходният орган е приложил неправилно чл. 73 от ЗДДС, като не е извършил изискуемата съгласно трайната практика на СЕС и ВАС преценка относно връзката на съответните доставки с облагаемите или съответно – необлагаемите доставки на дружеството.

По основния правен въпрос е налице ясна и непротиворечива съдебна практика, както на СЕС, така и на българските съдилища, като въпросът относно облагането на т.нар. „смесени“ доставки е изяснено безспорно. За да се приложи нормата на чл. 73 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) е необходимо от една страна с получените стоки или услуги по облагаеми доставки регистрираното лице да извършва както облагаеми, така и освободени доставки и при получаването им да не може да се определи каква част тях ще се използва за извършване на облагаеми доставки и каква част от тях – за освободени доставки (вж. напр. Решение № 10914 от 29.10.2021 и Решение № 6290 от 27.06.2022 г. на ВАС, Осмо отделение). С други думи, за да са налице предпоставките за приложение на нормата на чл.73 ЗДДС, представляваща изключение от правилото, следва да е налице условието процесните стоки и услуги да се ползват едновременно, както за облагаеми, така и за освободени доставки (вж. напр. Решение № 223 от 09.01.2014 на ВАС, Осмо отделение).

Данъчните органи и националните съдилища трябва да вземат предвид всички

обстоятелства, при които са осъществени съответните сделки, и да държат сметка само за доставките, които са обективно свързани с облагаемата дейност на данъчнозадълженото лице. По този начин наличието на подобна връзка трябва да се прецени с оглед на обективното съдържание на въпросната доставка (вж. в този смисъл решения от 14 септември 2017 г., Ибердрола Инмобилиария Р. Е. И., С-132/16, ЕУ:С:2017:683, т. 31 и от 16 септември 2020 г., Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, С-528/19, ЕУ:С:2020:712, т. 30 и цитираната съдебна практика).

Съгласно практиката на СЕС, водещо при доказването следва да бъде потвърденото с обективни доказателства намерение на данъчнозадълженото лице да използва актив или услуга за нуждите на своето предприятие, което позволява да се определи дали към момента на получаването на доставката данъчнозадълженото лице е действало в това си качество и дали следователно то трябва да се ползва с правото на приспадане на дължимия или начислен ДДС за съответните стоки и услуги (в този смисъл Решение по дело Lennartz, посочено по-горе, точка 8 и Решение от 8 юни 2000 г. по дело Breitsohl, С-400/98, Recueil, стр. I-4321, точка 34).

Трайната практика на административните съдилища в България последователно и непротиворечиво застъпват горната теза, че когато едно дружество осъществява и облагаеми, и необлагаеми доставки, то има право на приспадане на пълен данъчен кредит по отношение на разходите, използвани ицяло и само за извършване на облагаеми сделки. Съществено в този случай е доказването на връзката на съответните разходи с конкретни извършени облагаеми доставки и по-скоро – доказването, че същите не са използвани за извършване на необлагаеми доставки. В подкрепа на това твърдение са налице множество решения на ВАС.

В конкретния случай ревизията е проведена по общия ред, без приложение на чл. 122 ДОПК. В този случай не действа презумпцията по чл. 124, ал. 2 ДОПК и органът по приходите носи пълната доказателствена тежест за всички фактически основания на акта. Това следва от чл. 170, ал. 1 АПК и практиката на ВАС, че при общ ред ревизионният акт не се ползва с предварителна доказателствена сила (вж. напр. Решение № 2557/18.02.2020 г.). Ревизионният акт не съдържа каквито и да било фактически основания, обосноваващи приложението на чл. 73 от ЗДДС, като в акта е прието по подразбиране, че в дейността си дружеството осъществява както облагаеми, така и необлагаеми доставки, което според приходния орган, автоматично мотивира прилагането на чл. 73 от ЗДДС.

С оглед горното, РА, с който на ревизираното лице са установени задължения по ЗДДС в общ размер на 16 513,82 лв. /главница/ и 7175,49 лв. /лихви/, следва да бъде отменен до размера на обжалваната му част – 12 747.63 лева – главница и съответните лихви, доколкото жалбоподателят не обжалва установени задължения по ЗДДС в размер на 3 766,19 лв.

Предвид изхода на спора, искането на жалбоподателя за присъждане на разноските по делото, съдът намира за основателно съгласно чл.161, ал.1 от ДОПК и чл.226,

ал.3 от АПК за всички съдебни инстанции. В хода на съдебното производство жалбоподателят е направил и доказал действителни разноски в размер на 3 874.24 евро /7577.35 лева: 50 лева държавна такса пред АССГ и 192.19 лева държавна такса пред ВАС, 969 лева възнаграждение за ССчЕ, 2000 лева, представляващо адвокатско възнаграждение пред АССГ и 4366.16 лева за юрисконсултско възнаграждение две съдебни инстанции /по 2183.08 лева – пред ВАС и АССГ/.
Воден от гореизложеното съдът:

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22220423006559–091-001/27.08.2024г., потвърден с Решение № 1637/18.12.2024г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ [населено място], в оспорената му част с който на „ЛудиАрс“ ООД са установени задължения по ЗДДС в размер на 12 747.63 лева – главница и съответните лихви.

ОСЪЖДА Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - [населено място] при ЦУ на НАП да заплати на „ЛудиАрс“ ООД, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], р-н О., [улица], ет. 4, ап. 10, представлявано от управителя Д. С. Н. сумата в размер на 3 874.24 евро /7577.35 лева съдебни разноски за всички съдебни инстанции.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването на страните за изготвянето му.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: