

РЕШЕНИЕ

№ 10085

гр. София, 24.03.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 35
състав**, в публично заседание на 05.03.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Петър Савчев

при участието на секретаря Богданка Гешева, като разгледа дело номер **6589** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от ДОПК.

Производството е образувано след отмяна с Решение № 7690/20.06.2024 г. по адм.д. № 735/2024 г. на ВАС на Решение № 6368/27.10.2023 г. по адм.д. № 11730/2022 г. на АССГ, I-во отд. , 9-ти с-в, в частта с която е отхвърлена жалбата на „Б. ИНВЕСТ“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], адр. гр. Бяла, [улица] срещу ревизионен акт № 2221721000615-091-001/11.04.2022 г. , мълчаливо потвърден чрез непроизнасяне от страна на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ С. при Централно управление на Национална агенция по приходите, в частта, с която е отказано право на данъчен кредит в размер на 1200 лева по доставки от „МИХНЕВ И СИНОВЕ“ ООД за месец октомври 2019 година и месец януари 2020 година, като делото е върнато за разглеждане от друг съдебен състав на АССГ, и на основание чл. 222, ал. 2, т. 1 от АПК са дадени указания по разглеждане на новото дело. По конкретно, ВАС указва, че при първото разглеждане на делото от АССГ на РА в посочената част, срещу която е отхвърлена жалбата от съда, съставът на АССГ е взел предвид, че за данъчен период месец октомври 2019 година и месец ноември 2019 година доставчикът „Михнев и синове“ ЕООД е издал в полза на жалбоподателя 12347/13.09.2019 година, №12388/07.10.2019 година и № 12514/05.12.2019 година, № 12471/13.11.2019г., всички с ДО 1500 лева и ДДС 300 лева, като за месец октомври 2019 година и януари 2020 година е отказан данъчен кредит в общ размер на ДДС от 1200 лева. ВАС взема предвид установените от АССГ

факти, че от заключението на вещото лице се установява/а и от приложените доказателства/, че фактурите са издадени съгласно Договор от 01.09.2019 година за отдаване под наем на търговско помещение – магазин с наемодател „Михнев и синове“ ООД, с предмет – 4 обекта , предназначени за магазини, в т.ч. - Самостоятелен обект № 1 с идентификатор 63427.1.148.20.64, намиращ се в сграда № 20 с адрес [населено място] , [улица] площ 33,72 кв. м., Самостоятелен обект № 2 с идентификатор 63427.1.148.20.65, намиращ се в сграда № 20 с адрес [населено място] , [улица] площ 35,58 кв. м., Самостоятелен обект № 3 с идентификатор 63427.1.148.20.66, намиращ се в сграда № 20 с адрес [населено място] , [улица] площ 35,34 кв. м., Самостоятелен обект № 4 с идентификатор 63427.1.148.20.67, намиращ се в сграда № 20 с адрес [населено място] , [улица] площ 33,79 кв. м и срок на договора 1 година договорена цена 450 лева с ДДС за всеки обект или 1800 лева с ДДС за 4-те обекта. ВАС е взел предвид, че АССГ съобразява, че в материалите по делото няма данни за изисквани и представяни документи от доставчика/ факт, установяващ се от заключението на вещото лице, но това не води до извод, че доставчикът следва да установи използването на обектите под наем за икономическата дейност на жалбоподателя; че в тежест на жалбоподателя е да установи този положителен факт, от който черпи изгодни за себе си правни последици. По-нататък, ВАС взела предвид, че АССГ съобразява, че в нормата на чл.70,ал.1,т.2 от ЗДДС е посочено, че не следва да се определя право на данъчен кредит за стоки и услуги, които се използват за доставки или дейности извън рамките на независимата икономическа дейност на лицето, като съгласно [чл. 3, ал. 2 от ЗДДС](#) "независима икономическа дейност" е дейността на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и селското стопанство, както и упражняването на свободна професия, включително на частен съдебен изпълнител и нотариус. Независима икономическа дейност е и всяка дейност, осъществявана редовно или по занятие срещу възнаграждение, включително експлоатацията на материално и нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него. ВАС съобразява, че АССГ приема, че определящо относно правото на приспадане на данъчен кредит е начинът на използване на активите и доколко същите са свързани с икономическата дейност на данъчно задълженото лице; че тъй като използването на обектите под наем за стопанската дейност на дружеството е положителен факт, от който ревизирият данъчен субект извлича благоприятни за себе си правни последици, негова е доказателствената тежест за установяването му. АССГ съобразява при първото разглеждане на делото, че при липсата на доказателства за това, законосъобразно органите по приходите, на основание [чл. 70, ал. 1, т. 2 ЗДДС са приели, че](#) не е налице правото на приспадане на данъчен кредит за процесните доставки в този смисъл е РЕШЕНИЕ № 1401 ОТ 03.02.2021 Г. ПО АДМ. Д. № 9804/2020 Г., I ОТД. НА ВАС. При първоначалното разглеждане на делото АССГ цитира решение № 11286 от 08.12.2022 г. по адм. д. № 2642/2022 г., I отд. на ВАС, в което е посочено, че „съгласно съдебна практика на Съда на ЕС по тълкуване на разпоредби на [Директивата за ДДС](#) при сделка, състояща се в получаването на услуга, каквато е наемането на дълготраен актив, наличието на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане, е по принцип необходимо, за да се признае на данъчнозадълженото лице право на приспадане на ДДС, начислен върху получената доставка, както и за да се определи обхватът на това право. Наличието на пряка и

непосредствена връзка 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. Т.е., счита се, че нает имот се използва за целите на облагаеми сделки на данъчно задълженото лице, ако съществува пряка и непосредствена връзка между използването на този имот и икономическата дейност на данъчно задълженото лице, като правото на приспадане възниква при изтичането на периода, за който се отнася всяко от плащанията, и към същия момент следва да се има предвид наличието на такава връзка (т. 64 от решение по дело C-118/11 на СЕС). Действително, в цитираното Решение е разгледан наем на автомобили, но доколкото същите и недвижимостите представляват материални активи, тълкувателните насоки са относими и към разглеждания случай. Именно положителните факти на използване на процесния имот в икономическата дейност на дружеството не е доказана от страна на жалбоподателя“/ няма доказателства за заплатени консумативи за наетите имоти, за реална дейност на наетите помещения, както и за реализирана някаква дейност/ и то свързана с независимата икономическа дейност на жалбоподателя/ в наетите помещения, при което законосъобразно органите по приходите са отказали право на данъчен кредит по тези фактури. Тези факти и съображения се обсъждат в отменителното решение на ВАС, като се отнасят към касационните оплаквания на жалбоподателя, а именно: правят се касационни оплаквания за неправилното приложение на чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС във връзка с практиката на СЕС. По-конкретно, възразява се, че за да се откаже правото на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС, то в случая следва да се докаже, че наетите имоти /магазини/, не са служили на дружеството за неговата стопанска дейност, а напротив – за нестопанска дейност или лично потребление. Възразява се, че многократно СЕС приема в своята практика, че е налице право на приспадане на ДДС, дори при липса на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и извършена доставка. Това е така, когато разходите по получените доставки са част от общите разходи на упражняващия правото на приспадане на данъчен кредит търговец и като такива са ценообразуващ фактор за неговите доставки. Тези разходи имат пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на данъчно задълженото лице /решение по дело C-432/15, т. 44, решение по дело C-126/14, т. 28, решение по дело C-435/05, т. 24, решение по дело C-29/08, т. 58, решение по дело C-465/03, т. 36, решение по дело C-408/98, т. 35/. Цитират се и решения на СЕС, които признават право на приспадане на данъчен кредит по доставки на стоки, които впоследствие не се реализират от данъчно задълженото лице, поради икономически фактори / решение по дело C-396/98, т. 42, решение по дело C-98/98, т. 22, решение по дело C-110/94, т. 20 и 2 21, решение по дело C-32/03, т. 22/. Единственото условие, което поставя СЕС в практиката си е стоката да не се използва за лично потребление, получателят ѝ да не е краен потребител.

При гореизложените факти, ВАС връща делото за ново разглеждане от АССГ с указания за установяване наличието на процесните четири фактури по доставките на „МИХНЕВ И СИМЕОНОВ“ ООД, тяхното надлежно осчетоводяване, както и установяване на факта, дали разходите на жалбоподателя по тези четири фактури, са част от общите му разходи при извършване на независимата икономическа дейност.

Като съобрази гореизложеното настоящият състав приема следното: производството е образувано по жалба на „Б. ИНВЕСТ“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], адр. гр. Бяла,

[улица] срещу ревизионен акт № 2221721000615-091-001/11.04.2022 г. , мълчаливо потвърден чрез непроизнасяне от страна на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ С. при Централно управление на Национална агенция по приходите, като при настоящото повторно разглеждане на жалбата от АССГ, тя е разглеждана само в частта, която е насочена срещу частта на РА, с която е отказано право на данъчен кредит в размер на 1200 лева по доставки от „МИХНЕВ И СИНОВЕ“ ООД за месец октомври 2019 година и месец януари 2020 година.

РА се оспорва като незаконосъобразен, поради неспазване на процесуалните правила на ДОПК по издаването му, като и поради противоречието му с материалния закон.

Ответникът Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ при Централно управление на Национална агенция по приходите – [населено място] оспорва жалбата и моли да бъде отхвърлена, като се приемат съображенията за потвърждаване на РА с горесцитираното решение, постановено от него.

При първото разглеждане на делото Софийска градска прокуратура не взема становище. При второто разглеждане на делото СГП не взема становище.

Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, поради което следва да се разгледа по същество.

Съдът, като взе предвид твърденията на страните и прецени събраните доказателства, на основание § 2 от ДРДОПК във вр. чл. 168 от АПК, приема следното от фактическа и правна страна при цялостна проверка на основанията за законност на РА в обжалваната част по чл. 146 от АПК и чл. 160, ал. 2 от ДОПК:

С решението на АССГ при първото разглеждане на делото, както и с отменителното решение на ВАС, съдът е приел, че процесният РА и процедурата по издаването му са законосъобразни. Ето защо, с настоящото решение не следва да се обсъждат тези въпроси, които и не се оспорват по делото, а следва да се обсъдят указанията на ВАС по проверка законосъобразността на РА на другите основания. Вече се посочи, че ВАС връща делото за ново разглеждане от АССГ за установяване наличието на процесните четири фактури по доставките на „МИХНЕВ И СИМЕОНОВ“ ООД, тяхното надлежно осчетоводяване, както и установяване на факта, дали разходите на жолбоподателя по тези четири фактури, са част от общите му разходи при извършване на независимата икономическа дейност. За установяване на тези факти по делото се изслуша ССЕ /л.л. №№ 25-34/, като съдът кредитира становището на вещото лице, като неопровергано от насрещни доказателства, че доставчикът „Михнев и синове“ ЕООД е издал в полза на жолбоподателя 12347/13.09.2019 година, №12388/07.10.2019 година и № 12514/05.12.2019 година, № 12471/13.11.2019г., всички с ДО 1500 лева и ДДС 300 лева, които са издадени във връзка с Договор от 01.09.2019 година за отдаване под наем на търговско помещение – магазин с наемодател „Михнев и синове“ ООД, с предмет – 4 обекта , предназначени за магазини, в т.ч. - Самостоятелен обект № 1 с идентификатор 63427.1.148.20.64, намиращ се в сграда № 20 с адрес [населено място] , [улица] площ 33,72 кв. м., Самостоятелен обект № 2 с идентификатор 63427.1.148.20.65, намиращ се в сграда № 20 с адрес [населено място] , [улица] площ 35,58 кв. м., Самостоятелен обект № 3 с идентификатор 63427.1.148.20.66, намиращ се в сграда № 20 с адрес [населено място] , [улица] площ 35,34 кв. м., Самостоятелен обект № 4 с идентификатор 63427.1.148.20.67, намиращ се в сграда № 20 с адрес [населено място] , [улица] площ 33,79 кв. м и срок на договора 1 година договорена цена 450 лева с ДДС за всеки обект или 1800 лева с ДДС за 4-те

обекта. Договорът за наем е прекратен с Анекс № 01/01.01.2020 г. , считано от датата на анекса. Както договорът за наем и анексът за прекратяването му, така и четирите фактури са обсъдени от вещото лице, което при преглед на счетоводствата на доставчика и получателя посочва, че фактурите са надлежно осчетоводени. В този смисъл, фактът за наличието на фактурите, тяхното надлежно осчетоводяване, и реалността на доставките, като условие за признаване право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68 и сл. от ЗДДС, съдът приема за установени по делото. По тези факти страните не спорят. Спорен е фактът, дали доставките по фактурите – отдаване под наем на магазини, следва да участват в месечните декларации по ЗДДС, като резултат – данък за възстановяване, за да бъде признато право на приспадане на данъчен кредит за тях по чл. 68 и сл. от ЗДДС. Или, платеният ДДС по тези доставки не следва да се включва в месечния баланс по ДДС, доколкото тези доставки не са във връзка с независимата икономическа дейност на ревизираното лице и за тях не може да се упражни право на приспадане на данъчен кредит – чл.70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС. Приетата по делото ССЕ /л.л. №№ 25-34/ посочва, че от събраните доказателства за извършените и получени доставки, има данни, че жалбоподателят е ползвал обекта в [населено място], като място за натоварване и транспортиране на стоки при ВОД. Няма данни, обаче, стоки да са транспортирани от и до обекта в [населено място]. Същевременно, за целия ревизиран период продажбите на жалбоподателя обхващат само декларирани ВОД към единствен клиент от ЕС. Няма данни да са извършвани продажби на дребно от наети търговски обекти – процесните 4 магазина в [населено място], като в тях няма регистрирани електронни касови апарати с фискална памет /ЕКАФП/ в дистанционна връзка с НАП. Вещото лице посочва, че не са събрани доказателства, че такива обекти са ползвани реално за извършване на икономическа дейност от дружеството и за осъществяване на облагаеми доставки. Настоящият състав съобразява, че съгласно търговския регистър, предмет на дейност на жалбоподателя е търговия, производство, търговско представителство и посредничество, комисионни, спедиционни и превозни сделки, хотелски, ресторантьорски, туристически, рекламни, информационни, програмни и импресарски услуги, лизинг, внос и износ на стоки и всички други сделки и услуги, които не са забранени от закона. При този предмет на дейност, то следва да се приема, че доставките на наем на магазините по четирите фактури са във връзка с търговската дейност на жалбоподателя. И това, независимо, че няма данни тези магазини да са използвани и в тях да е имало регистрирани ЕКАФП. Жалбоподателят е ползвал под наем

магазините за няколко месеца, те са били наето във връзка с търговската му дейност, като реалното им ползване е без значение за целите на ДДС. Това е така, доколкото реалното ползване е обусловено от различни икономически и административни фактори – например регистрацията на електронни касови апарати с фискална памет /ЕКАФП/ в дистанционна връзка с НАП. Без тази регистрация магазините не могат да работят. Това, обаче, не може да изключи разходите по наемането на магазините от общите разходи във връзка с упражняваната от жалбоподателя търговска дейност и съответно да ги изключи от месечните баланси на доставките по чл. 68 и сл. от ЗДДС. За да бъдат изключени като доставки на стоки за лични нужди на търговеца, на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС, то следва тези лични нужди да се установят. Настоящият състав не приема наличието на хипотезата на чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС, като основание за отказ за признаване право на приспадане на данъчен кредит по прозесните четири фактури, именно като отнася предмета на доставките по тях към предмета на дейност на жалбоподателя по ТР. Приемането на обратното не само няма икономическа логика, но е и лишено от данни по делото. В този смисъл е и цитираната практика на СЕС по касационната жалба, според която признава се право на приспадане на данъчен кредит по доставки на стоки, които впоследствие не се реализират от данъчно задълженото лице, поради икономически фактори / решение по дело С-396/98, т. 42, решение по дело С-98/98, т. 22, решение по дело С-110/94, т. 20 и 2 21, решение по дело С-32/03, т. 22/. Единственото условие, което поставя СЕС в практиката си е стоката да не се използва за лично потребление, получателят ѝ да не е краен потребител. Налице е право на приспадане на ДДС, дори при липса на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и извършена доставка, когато разходите по получените доставки са част от общите разходи на упражняващия правото на приспадане на данъчен кредит търговец и като такива са ценообразуващ фактор за неговите доставки. Тези разходи имат пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на данъчно задълженото лице /решение по дело С-432/15, т. 44, решение по дело С-126/14, т. 28, решение по дело С-435/05, т. 24, решение по дело С-29/08, т. 58, решение по дело С-465/03, т. 36, решение по дело С-408/98, т. 35/.

Предвид гореизложеното, и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК съдът приема, че жалбата следва да се уважи.

На основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК и чл. 226, ал. 3 от АПК, на жалбоподателя следва да се присъдят деловодни разноски в размер на 1 602,15 лв. При определяне на тази сума се взема предвид общият

обжалваем интерес по РА от 109 924,32 лв. и уважената жалба като краен резултат и след решението по същество на ВАС, в размер на 108 724,32 лв. В разноските на жалбоподателя се включват 50 лв. ДТ за жалбата, 1 000 лв. за експертиза при първото разглеждане на делото пред АССГ, ДТ за касационното производство 156,14 лв. , 1 227,78 лв. за експертиза при второто разглеждане на делото от АССГ. Сборът на посочените суми се отнася към сумата по уважената част от жалбата – 108 724,32 лв. и се приспадат присъдените при първото разглеждане на делото от АССГ 868,05 лв. , в която част решението не е отменено.

Въз основа на гореизложеното, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ , по жалба на „Б. ИНВЕСТ“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], адр. гр. Бяла, [улица], ревизионен акт № 2221721000615-091-001/11.04.2022 г. , мълчаливо потвърден чрез непроизнасяне от страна на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ С. при Централно управление на Национална агенция по приходите, в частта, с която е отказано право на данъчен кредит в размер на 1200 лева по доставки от „МИХНЕВ И СИНОВЕ“ ООД за месец октомври 2019 година и месец януари 2020 година.

ОСЪЖДА НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ да заплати на жалбоподателя „Б. ИНВЕСТ“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], адр. гр. Бяла, [улица], на осн. чл. 161, ал. 1 от ДОПК и чл. 226, ал. 3 от АПК, сумата от 1 602,15 лв. деловодни разноски.

Решението подлежи на обжалване от страните, пред Върховен административен съд, в четиринадесетдневен срок от съобщението, че е изготвено.