

# РЕШЕНИЕ

№ 5056

гр. София, 25.07.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 74 състав,**  
в публично заседание на 11.07.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Младен Семов**

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **3355** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство е по реда на чл. 156 ал.5 във връзка с чл. 156 ал. от Данъчно-осигурителния и процесуален кодекс (ДОПК).  
Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес за кореспонденция: [населено място], [улица],ет.6 срещу Ревизионен акт № Р-22221521000398-091-001/06.07.2021г., издаден от П. П. – началник – сектор „ревизии“ в ТД на НАП- С., като орган възложил ревизията и Г. Б., на длъжност „главен инспектор по приходите“ в ТД на НАП – С., с който, по отношение на жалбоподателя, са извършени корекции по декларираните резултати по ЗДДС за данъчни периоди от м.10.2020г. до м.12.2020г., в резултат на отказано право на приспадане на данъчен кредит по чл.70 ал.1 от ЗДДС в размер на 39 857,31лв.

Процесната жалба е подадена в условията на чл.156 ал.5 от ДОПК, като в срока по чл.156 ал.6 от ДОПК/до изпращане преписката в съда/, решаващият орган – заместник-директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП – С., се е произнесъл потвърждавайки изцяло ревизионният акт, със свое решение № 1672/27.10.2021г.

Жалбата е редовна, като подадена в съответствие с изискванията по чл. 149 от ДОПК, във вр. с чл. 145, ал. 1 от ДОПК.

Същата е допустима, като подадена от активно легитимирано лице, в срок, срещу подлежащ на обжалване акт.

Жалбоподателят твърди, че процесният акт е издаден в противоречие с материалния закон и в частност – в нарушение на нормата на чл.68 ал.1 вр. чл.69 ал.1 т.3 ЗДДС, тъй като правото на приспадане на дължимия или начислен ДДС се обуславя не само от използването на стоките и услугите а и от намерението, към момента на получаването им, да ги използва за нуждите на предприятието. В този смисъл извода за използването им в бъдещ момент обосновава неправомерно отказаното право на приспадане на данъчен кредит.

Ответната страна - Директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП, изразява становище за неоснователност на жалбата с аргументи, аналогични в постановеното от него № 1672/27.10.2021г.

По съществуващото на спора, с оглед очертанятият предмет на спора, твърденията на страните, събраните доказателства и приложената административна преписка, съдът съобрази:

Ревизионното производство по отношение на [фирма] за установяване на задължения за данък върху добавената стойност за периодите от 01.10.2020 г. до 31.12.2020 г. е започнало със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221521000398-020-001/ 25.01.2021 г., връчена на 27.01.2021 г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-22221521000398-020-002/26.03.2021 г., ЗИЗВР №Р-22221521000398-020-003/27.01.2021 г. и ЗИЗВР №Р-22221521000398-020-004/21.05.2021 г./ с която срокът за приключване на ревизията е продължен до 25.06.2021 г./ Заповедите са издадени от П. Т. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221521000398-092-001/16.06.2021 г., връчен по електронен път на същата дата, срещу който няма подадено писмено възражение по реда и в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Като следствие е издаден РА № Р-22221521000398-091-001/16.06.2021 г., от П. Т. П. – орган, възложил ревизията, и Г. С. Б., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 07.07.2021 г.

Установено е, че дейността на ревизираното лице се изразява в придобиване, управление, оценка и продажба на участия в български и чуждестранни дружества, акции, облигации, патенти, както и финансиране на дружествата, в които има дялово участие, като през ревизираните периоди са извършвани единствено доставки на финансови услуги по чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. Същите не са отразени в отчетните регистри по чл. 124, т. 2 от ЗДДС, като предоставените търговски кредити са отразени по сметка 498 – Други дебитори. За същите периоди по сметка 721 са отчетени приходи от лихви в размер на 1 789 987,03 лв. На основание чл. 45 от ДОПК е инициирана насрещна проверка на основният доставчик [фирма], резултатите от

която са отразени в Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ №П-29002921021251-141-001/12.02.2021 г. и подробно описани в констативната част на РД.

В рамките на проверката от провереното дружество са представени копия на договор за наем на 15.04.2019 г. и допълнително споразумение от 29.04.2019 г., сключени между „А. И.“ О., в качеството на наемодател, и „Евро И. Холдинг“ АД, в качеството на наемател, с предмет - отдаване под наем на помещения, находящи се в [населено място] [улица]. С допълнителното споразумение е определен срокът за плащането на наема. През ревизираните периоди на жалбоподателя са издадени 3 бр. фактури от датите - 14.10.2020 г., 09.11.2020 г. и 14.11.2020 г., всичките с данъчна основа в размер на 49 159,79 лв. и начислен ДДС 9 831,96 лв. Същите са отразени в счетоводството и в отчетните регистри по чл. 124 от ЗДДС, както на доставчика, така и на ревизираното дружество, като в случая няма спор по отношение на реалността на доставките.

С оглед основната дейност на жалбоподателя - предоставяне на финансови услуги, попадащи в обхвата на освободените доставки по силата на чл. 46, ал. 1 от ЗДДС и на основание чл. 69, ал. 1 т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 70, ал. 1 от ЗДДС, му е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 39 857,31 лв., по всички фактури, по които е получател, вкл. по издадените протоколи по чл. 117 от ЗДДС и отразени в отчетните му регистри по чл. 124, ал. 1, т. 1 от ЗДДС за периодите на ревизията. Извършена е корекция и на начисления с протоколите по чл. 117 от ЗДДС данък, за който е прието, че не е дължим.

За да обективира посоченият извод, ревизиращият екип е приел, че за приспадане на данъчен кредит следва да са налице, кумулативно, следните условия: реално извършена доставка от регистрирано по ЗДДС лице, тази доставка да е облагаема и предметът на доставката да е използван за последващи доставки, за целите и в рамките на извършваната от лицето икономическа дейност, като последващите доставки също да са облагаеми. Посочил е, че безспорно доставките, документирани с издадените на жалбоподателя фактури за платен наем, закупени рекламни материали, нотариални и правни услуги и др., са реално извършени, като спорът, от страна на органите по приходите, е концентриран в това дали за жалбоподателя възниква право на приспадане на данъчен кредит и в какъв размер, при положение, че основната му дейност се изразява в извършване на освободени доставки по смисъла на чл. 46, ал. 1 от ЗДДС.

В тази връзка органите по приходите са приели, че не е изпълнено условието за възникване и упражняване на правото на данъчен кредит, позволяващо дружеството да приспадне дължимия за доставените му стоки и услуги ДДС, използвани за целите на неговата икономическа дейност, тъй като то не е извършило с тях последващи облагаеми доставки по смисъла на ЗДДС. След като безспорно е установено, че жалбоподателят извършва единствено финансови услуги по чл. 46 от ЗДДС, то за него не е налице право на приспадане на данъчен кредит по отношение на данъка за стоките и услугите, които получава. Респ. дружеството може да приспадне дължимия за доставените му стоки или услуги ДДС, ако те се използват в рамките на неговата

икономическа дейност за извършване на облагаеми доставки.

Успоредно с това, органите по приходите са приели, че не е налице пряка и непосредствена връзка между получената доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане, понеже извършените от дружеството доставки са такива по чл. 46, ал. 1 от ЗДДС. Тази пряка и непосредствена връзка предполага, че разходите по получената доставка са включени в цената на конкретни извършени последващи облагаеми доставки или в цената на стоките и услугите, доставяни от данъчнозадълженото лице в рамките на икономическата му дейност. В този смисъл органите по приходите са приели, че е неоснователно и не може да се кредитира твърдението, че извършените сделки са във връзка с бъдеща дейност, която може да доведе до осъществяване на облагаеми доставки по смисъла на чл. 69, ал. 2, т. 2 от ЗДДС, като само намерението да бъдат извършвани за в бъдеще облагаеми доставки не е достатъчно.

С оглед твърденията на страните и събраните в хода на производството доказателства, настоящият съд, счита за необходимо да отбележи:

Нормите на чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС, регламентиращи, наред с чл.71 от ЗДДС, предпоставките, при наличието на които следва да се признае правото на приспадане на данък върху добавената стойност, транспонират разпоредбата на чл.168 и чл. 169 от Директива 2006/112/ЕС, според която доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава-членка, в която извършва тези сделки да приспадне от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати, дължимия или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице.

Безспорно, правото на данъчнозадължените лица да приспаднат от ДДС, на който са лица платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС (вж. по-специално решения от 25 октомври 2001 г., Комисия/Италия, C-78/00, EU:C:2001:579, т. 28 и от 21 юни 2012 г., Mahagibben и Dбvid, C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 37).

В този смисъл, предвиденото в член 167 и сл. от Директива 2006/112 право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. В частност това право на приспадане може да бъде упражнявано незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (вж. по-специално решения от 21 март 2000 г., G. и др., C-110/98—C-147/98, EU:C:2000:145, т. 43 и от 21 юни 2012 г., Mahagibben и Dбvid, C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 38).

Режимът на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС гарантира неутралитет от гледна точка на

данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (вж. по-специално решения от 21 март 2000 г., G. и др., C-110/98—C-147/98, EU:C:2000:145, т. 44 и от 21 юни 2012 г., Mahagibben и Dбvid, C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 39).

Правото на приспадане на ДДС обаче се обуславя от изпълнението на изисквания или на материални условия и на условия от формално естество. Що се отнася до материалноправните изисквания или предпоставки, от член 168, буква а) от Директива 2006/112 следва, че за да може съответното лице да се ползва от право на приспадане, е необходимо, от една страна, то да е „данъчнозадължено“ по смисъла на тази директива, и от друга страна, стоките или услугите, за които иска да му се признае правото, впоследствие да бъдат използвани от данъчнозадълженото лице за нуждите на облагаемите сделки, които самото то е сключило, и да са му били доставени от друго данъчнозадължено лице.(в този смисъл вж. по-специално решения от 6 септември 2012 г., Tyth, C-324/11, EU:C:2012:549, т. 26 и от 22 октомври 2015 г., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, т. 28 и цитираната съдебна практика).

Безспорно между страните е установено, че жалбоподателят извършва освободени доставки по своят предмет на дейност. Посоченото обстоятелство не го лишава от възможността и да извършва облагаеми доставки-част от понятието независима икономическа дейност/арг.чл.3 ЗДДС/.

В този смисъл и за да възникне право на данъчен кредит по посочените от органите по приходите доставки, следва да се установи, че същите ще бъдат включени в икономическата дейност на предприятието при извършване на последващи облагаеми доставки от него, така, че ДДС да бъде понесен от крайния потребител. В обратната хипотеза би се стига до ситуация в която той би приспаднал данъчен кредит, чиято тежест всъщност би следвало да понесе като краен потребител и като резултат – дължимият данък по въпросните доставки ще остане за сметка на републиканския бюджет. Обстоятелство, което би нарушило механизма на ДДС.

Ето защо и доколкото - от една страна е установено, че процесните доставки не са свързани с предмета на дейност на дружеството с оглед неговото естество и характер и от друга страна - дружеството твърди, че има намерението да включи въпросните доставки в последваща облагаема дейност, т.е. в бъдещ период, то именно последното следва да установи посоченото обстоятелство, като носи съответната доказателствена тежест за това.

Съдът в Л. е имал възможността да подчертае, че когато придобити от данъчнозадължено лице стоки или услуги се използват за целите на сделки, които са освободени или не попадат в приложното поле на ДДС, не може нито да се събира данък по извършени доставки, нито да се приспада данък по получени доставки (вж. Решение от 30 март 2006 г. по дело Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, R., стр. I-3039, точка 24 и Решение по дело Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, посочено по-горе, точка 28).

На следващо място и в т.46-48 от своето решение от 16 февруари 2012 година, по дело C-118/11, „Е. А. Мениджмънт“ О., ECLI:EU:C:2012:97 СЕС е имал възможността да постанови, че: „При сделка, състояща се в получаването на услуга, ... 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 (Решение от 29 октомври 2009 г. по дело SKF, C-29/08, Сборник, стр. I-10413, точка 57 и цитираната съдебна практика)“.

Прието е също, че „е налице право на приспадане в полза на данъчнозадълженото лице дори при липса на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане, когато разходите за съответните услуги са част от общите разходи на това лице и поради това представляват елементи, формиращи цената на стоките или услугите, които то доставя. Разходите от този вид в действителност имат пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице“ (пак там).

И в единия, и в другия случай, „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“/пак там/.

В този смисъл от значение при решаване на настоящето дело, е както включването на доставката в активите на предприятието – изцяло или частично/досежно фактурите за наем/, така и самото предназначение на услугата, предмет на доставката, с оглед преценката дали същата ще бъде включена в последващи безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на данъчнозадълженото лице.

В контекста на изложената фактология и правна постановка следва и нормата на националния чл.70 ал.1 т.1 от ЗДДС, съгласно която правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 или 74, когато стоките или услугите са предназначени за извършване на освободени доставки по глава четвърта.

Въпросът за предназначението на придобитите стоки и услуги – за облагаеми или освободени доставки, е фактически и се преценява във всеки конкретен случай въз основа на фактите от икономическата дейност на задълженото лице.

От данните по делото се установява, че самото дружество декларира писмено, че за периода от 01.10.2020 г. до 31.12.2020 г. не е извършвало облагаеми доставки. При извършена проверка в отчетните регистри по чл. 124, ал. 1, т. 2 от ЗДДС за предходни данъчни периоди се установява, че единствената облагаема доставка от датата на регистрация на дружеството до последния ревизиран период /м. 09.2020 г./ е продажбата на автомобил К. SP, документирана с фактура от 20.03.2019 г. В хода на административното производство са анализирани събраните доказателства и

декларираните данни от ревизираното дружество, както и всички публикувани в Търговския регистър на Агенция по вписванията годишни доклади за дейността на [фирма] през съответния период и годишни финансови отчети, ведно с приложенията към тях както и заверените одиторски доклади за финансовите 2017 г., 2018 г. и 2019 г.

Установено е, че съгласно подадените финансови отчети за посочените периоди, в частност отчет за приходите и разходите, дружеството е декларирано единствено приходи от финансови услуги, с изключение на годишния финансов отчет за 2019 г., в който е отразен прихода от продажбата на автомобила. Съгласно съдържанието на същия, в раздел Б - „Приходи“ са отразени такива в размер на 2 315 хил. лв., в това число: 1) финансови приходи и приходи от лихви в размер на 2 187 хил. лв. и 2) приходи от други продажби 29 хил. лв., където е посочен приходът от продажбата на автомобила.

На тази база, обосновано органите по приходите са приели, че единствената декларирана облагаема доставка от датата на регистрацията по ЗДДС до м. 12.2020 г., е инцидентна за дружеството.

Ето защо и след като е установено, че жалбоподателят извършва единствено финансови услуги по чл. 46 от ЗДДС, то за същият не е налице право на приспадане на данъчен кредит по отношение на данъка за стоките и услугите, които получава.

Успоредно с това жалбоподателят не представя никакви доказателства относно намерението да включи въпросните доставки в последваща облагаема дейност. Следва да се подчертае, че намерението в ситуация като настоящата не е абстрактна, мисловно - волева дейност, а пазарно-стопанско поведение и в този смисъл неговото доказване не може да се осъществи само с твърдение а следва да бъде обосновано чрез съответните подкрепящи го стопански документи. Относно това какви следва да бъдат те - ограничение не е налице/стига да е достоверно/, както такова не е налице и пред начините на реализиране на стопанска дейност със законови средства.

От своя страна, Върховния административен съд също е имал възможността да прецизира, че: „В националното право изискването за отреждане на стоките или услугите, които доставчикът е доставил или предстои да достави, за извършване от получателя на облагаеми доставки, е въведено с чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС. Продължение на това правило е създаденото с чл. 70, ал. 1, т. 1 ЗДДС ограничение на правото на приспадане, когато стоките и услугите са предназначени за извършване на освободени доставки по глава четвърта от ЗДДС. В ревизирания период касаторът е осъществявал само освободени доставки по чл. 46, т. 1 ЗДДС, поради което липсва корелация на получените доставки на услуги с една или повече извършени доставки, като хипотеза на

пряка и непосредствена връзка на получената доставка с икономическата дейност на ДЗЛ /вж. решението на Съда по дело С-435/05, т. 23/“ /виж Решение № 14824 от 1.12.2020 г. на ВАС по адм. д. № 8917/2020 г./.

В този смисъл и при наличие на данни обосноваващи извода за осъществявани от дружеството освободени доставки, без липса на индикация досежно предстоящо използване на доставката в икономическата дейност на дружеството чрез последваща/и облагаема/и доставки в т.ч. видно и от отчетните регистри по чл.124 и подаваните декларации по чл.125 ЗДДС, се налага извода, че обспорваният ревизионен акт е правилен и законосъобразен.

Поради това и на основание чл. 160 ал.1, предл. четвърто от ДОПК, Административен съд София-град, Трето отделение, 74 състав,

### **РЕШИ:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес за кореспонденция: [населено място], [улица],ет.6 срещу Ревизионен акт № Р-22221521000398-091-001/06.07.2021г., издаден от П. П. – началник – сектор „ревизии“ в ТД на НАП- С.,като орган възложил ревизията и Г. Б., на длъжност „главен инспектор по приходите“ в ТД на НАП – С..“

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

Препис от решението да се изпрати на страните.

### **СЪДИЯ:**