

РЕШЕНИЕ

№ 13095

гр. София, 14.04.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 19 състав, в
публично заседание на 19.03.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Доброслав Руков

при участието на секретаря Станислава Данаилова, като разгледа дело номер **7020** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/, във връзка с чл. 145 и следващите от АПК.

Делото е образувано по жалба на „Атлетик Комърс“ ООД с ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт № Р-22221023004405-091-001 от 29.03.2024 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП, [населено място], в частта, в която е потвърден с Решение № 803/13.06.2024 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП, [населено място].

РА се оспорва в частта, в която е потвърден с Решението на ОДОП, а именно в частта, в която на Дружеството е отказано право на данъчен кредит за услугите, получени от следните доставчици: Адвокатско Дружество „И., Р. и съдружници“, Адвокатско Дружество „Х. и съдружници“ и Л. Консулт ООД.

На дружеството е отказано правото на данъчен кредит за получените услуги през месец април 2023 година, защото те са използвани за освободени доставки по смисъла на чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС, а именно: за сделки, включително договарянето, свързани с дружествени дялове, акции или други ценни книжа и техни деривати, с изключение на управлението и отговорното пазене. В резултат на това, в РА и РД е прието, че са налице условията на чл. 70, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 69, ал. 1, т. 1 и т. 3 от ЗДДС, а именно: правото на данъчен кредит не е налице, когато получените стоки и услуги са предназначени за извършването на освободени доставки. Допълнително основание за отказ на правото на признаване на данъчен кредит е обстоятелството, че спорните доставки касаят необлагаемата икономическа дейност на Дружеството, която била извършване на освободени доставки с предмет финансови услуги по смисъла на чл. 46, ал. 1 от ЗДДС. Според ревизиращия екип дейността на Дружеството е необлагаема, тъй като

икономическата дейност на ревизираното дружество е свързана единствено с предмет финансови услуги по смисъла на чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС.

Жалбоподателят твърди, че изводите на ревизиращия екип, че дейността на дружеството е извършване на освободени доставки с предмет финансови услуги не съответстват на установените факти по случая. Констатациите за липса на предпоставки за признаване на право на данъчен кредит за услугите, получени за сделката по прехвърляне на 65 % от акциите на дъщерното дружество „Ей Ай Опс Груп“ ЕАД са необосновани и не съобразени с дейността на Дружеството и обективният характер на самата доставка.

Посочено е, че „Атлетик Комърс“ ООД притежава дялови участия в няколко дружества, които развиват дейност в областта на разработване на различни софтуерни решения - създаване и поддържане на бази данни, предоставяне на информационни технологии и други. Дейността на оспорвания се състои в развиване на тези дружества, като при постигане на определени икономически параметри, целта е привличане на външни инвеститори, на които да прехвърли частично или изцяло своите дялове. Следователно, независимата икономическа дейност на „Атлетик Комърс“ ООД е свързана с управление и развиване на дъщерните дружества и прехвърляне на дяловете им на инвеститори. Приходите на дружеството, произтичат от доходи от дивиденди, разпределени от дъщерни дружества, продажбата на дялове/акции в такива дружества, както и от консултантски услуги към дружества, в които има дялово участие. „Атлетик Комърс“ ООД е предоставяло услуги от управленски и консултантски характер към дъщерни фирми, в които има дялово участие, както и в такива, в които е притежавал дялове, за които е издал фактури, но в периоди, които са извън ревизирания период. По тези фактури е признато право на приспадане/възстановяване на данъчен кредит. В тази връзка, направеният извод, за това, че дружеството не е извършвало облагаеми доставки е необоснован.

При извършената продажба на акциите на дъщерното дружество „Ей Ай Опс Груп“ ЕАД, през месец февруари 2023 г., 35 % от акциите са прехвърлени на физически и юридически лица, а останалите 65 % на немската компания Valantic GmbH. Именно във връзка с привличането на инвеститора Valantic GmbH, дружеството е ползвало като получател на консултантски услуги, за които с издадения РА е отказано правото на данъчен кредит. Направеният от органите по приходите извод е в противоречие с общата система на данъка върху добавената стойност и с практиката на Съдът на Европейския съюз (ЕС). За да се приеме, че сделката по прехвърляне на акции от капитала на дъщерното дружество, попада в освобождаванията по смисъла на коментираната разпоредба е необходимо тя да бъде анализирана с оглед на нейните обективни характеристики, както и да се съобрази цялостната дейност на жалбоподателя. Посочва се, че продажбата на дялове в дъщерни дружества, е част от независимата икономическа дейност съобразно практиката на ЕС. Съдът приема, че дейност по управление на дъщерни дружества следва да се счита за икономическа дейност по смисъла на чл. 9, параграф 1 от Директива 2006/112 ЕО, доколкото включва извършване на сделки, които подлежат на облагане с ДДС. От решенията на ЕС е видно, че сделките, посочени в чл. 135, параграф 1, буква е) от Директивата, попадат в приложното поле на ДДС, когато са пряко, постоянно и необходимо продължение на облагаемата дейност. Тогава, когато разходите за получените услуги са пряко свързани с тази сделка, то следва да се признае право на данъчен кредит по получените доставки доколкото тези разходи са част от общите разходи на данъчнозадълженото лице и рамките на цялостната му икономическа дейност. Основният предмет на дейност на оспорвания през ревизирания период е бил свързан с управление и развиване на технологични компании, в които притежава дялово участие, с цел намирането и прехвърлянето им на потенциални инвеститори. В този смисъл е безспорно, че услугите, получени през месец април 2023 година са пряко свързани с

икономическата дейност на „Атлетик Комърс“ ООД и са получени във връзка с управлението и прехвърлянето на акциите на потенциален инвеститор. Следователно, услугите са получени във връзка със сделки с акции, които следва да се разглеждат като такива, попадащи в приложното поле на ДДС, тъй като са свързани с икономическата дейност на Дружеството, в рамките на управлението на дъщерна компания. Следователно, тогава, когато услугите са във връзка с дейността по управление на дъщерно дружество и по съществото си представляват пряко и необходимо продължение на независимата икономическа дейност на данъчно задълженото лице, то такива сделки попадат в приложното поле на ДДС съгласно практиката на СЕС. Според мотивите, изложени в решение C-29/08 на СЕС, Skatteverket v. AB SKF, когато едно дружество притежава дялове и акции в други дружества, то има право на данъчен кредит за продажбата на тези акции и дялове, тъй като паричните средства получени от продажбата на финансовите активи, представлява придобит капитал, който е предназначен за икономическата дейност на данъчнозадълженото лице. Поради тази причина, непризнаването на данъчен кредит в случаите, в които се прекратява участието на Дружеството, противоречи на принципа на равно третиране и на данъчния неутралитет.

Изтъква се, че в случая, продажбата на всички дялове, притежавани в дъщерно дружество съобразно практиката на СЕС се приравнява на продажба на предприятие, което е неутрално за целите на ДДС. Подобни сделки по прехвърляне на всички акции от капитала на дъщерно дружество, могат да се приравняват на прехвърляне на съвкупност или част от активи по смисъла на чл. 10 от ЗДДС - прехвърляне на цяло или част от предприятие. Съгласно цитираната разпоредба, прехвърлянето на цяло или част от предприятието не се счита за доставка по смисъла на ЗДДС, но е налице право на данъчен кредит, за получените в тази връзка услуги.

По време на проведените по делото заседания, оспорващият се представлява от адвокат Й., който поддържа жалбата. Претендира присъждането на разноски. Представени са допълнителни подробности съображения в писмен вид.

Ответникът по оспорването, в лицето на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП – [населено място], чрез юрисконсулт П. намира жалбата за неоснователна, като моли същата да бъде отхвърлена. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Прави се възражение за прекомерност на платеното от оспорващия адвокатско възнаграждение. Не са представени са допълнителни писмени доводи, в дадения от съда срок.

По допустимостта на жалбата: решението на Директора на дирекция „ОДОП“ е изпратено на „Атлетик Комърс“ ООД по електронен път на 14.06.2024 г. Жалбата срещу РА е подадена чрез административния орган на 20.06.2024 г. (вх. № 53-04-422), т.е. в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Съдът е сезиран от надлежна страна – участник в административното производство срещу акт, с който се засягат нейни права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване. Жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19-ти състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразеното становище на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа и правна страна, следното:

I. Фактически установявания.

Между страните не се спори, че Ревизионното производство е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221023004405-020-001/26.07.2023 г., изменена със Заповед № Р-22221023004405-020-002/14.11.2023 г. и Заповед № Р-22221023004405-020-003/12.12.2023 г., издадени от началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена

със Заповед №РД-01-849/31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С. е възложено извършването на ревизия на „Атлетик Комърс“ ООД за определяне на задълженията за данък върху добавената стойност на дружеството за периода 01.04.2023 г. до 30.06.2023 г.

В хода на производството са предприети процесуални действия и са събрани писмени доказателства.

Установено е, че през ревизирия период основен предмет на дейност на „Атлетик Комърс“ ООД през ревизирия период е създаване и поддържане на бази данни, изработване на софтуерни решения, предоставяне на консултации в областта на информационните технологии, предоставяне на консултантски услуги и др. През периода „Атлетик Комърс“ ООД е било едноличен собственик на капитала на „Ейайопсгруп“ ЕООД.

На жалбоподателя е извършвана проверка по прихващане или възстановяване по ЗДДС за периода от 01.04.2023 г. до 30.06.2023 г., във връзка с деклариран ДДС за възстановяване на ДДС в размер на 57 053,94 лв. на основание чл. 92, ал. 1, т. 4 от ЗДДС.

От дружеството са изискани договори за продажба на акции, счетоводни и банкови извлечения, доказателства за получени доставки от OTTTCODE Inc. - САЩ по инвойс № 000098 от 12.04.2023 г., ведно с информация за какви дейности е извършил доставчика, и какви са резултатите от тях, и за какво ползвани същите. Също така са изискани доказателства за вида на получените доставки от адвокатско дружество „Й., Р. и Съдружници“ и от адвокатско дружество „Х. и Съдружници“ и данни за това, в каква връзка са оказвани правни и консултантски услуги.

От представена оборотна ведомост за периода от 01.04.2023 г. до 30.06.2023 г. е установено, че през периода са реализирани само финансови приходи, отразени по счетоводни сметки 721 „Приходи от лихви“ с кредитен оборот от 22 894,73 лв. и сметка 723 „Приходи от операции с финансови активи и инструменти“ с кредитен оборот от 43 641 501,150 лв.

Органите по приходите са констатирани, че установено, че с договори за прехвърляне на поименни акции от 09.02.2023 г. е извършена продажба на поименни акции с право на глас, с номинална стойност от 1,00 лв. от вписания капитал на „Ей Ай Опс Груп“ ЕАД на физически и юридически лица за сумата от 1 053 301,90 лв., която е заплатена от купувачите по банкова сметка на продавача.

С договор за продажба на акции от 28.02.2023 г. „Атлетик Комърс“ ООД, като продавач продава фирмени акции с поредни номера от 1 до 32 500, представляващи 65% от всички акции от капитала на „Ей Ай Опс Груп“ ЕАД на Valantic GmbH – Германия. Покупната цена на акциите се състои от авансово парично възнаграждение в размер на 21 775 000,00 евро и допълнителен приход, представляващ право на получаване на дивиденди от неразпределената печалба за 2021 г. и 2022 г. Представен е Акт за прехвърляне на акции от 31.03.2023 г., с който „Атлетик Комърс“ ООД прехвърля посочените по-горе акции на Valantic GmbH от капитала на „Ей Ай Опс Груп“ ЕАД, платени на 04.04.2023 г.

През ревизирия период дружеството-жалбоподател е предоставяло и парични заеми на физически и юридически лица.

При извършена проверка в информационния масив на НАП е установено, че по данни от подадените СД и дневници за продажби през ревизирия период не са декларирани извършени облагаеми доставки на територията на страната, освободени доставки, доставки за трети страни /износ/, ВОД на стоки за страни - членки на ЕС, както и доставки с място на изпълнение, определено по реда на чл. 21 и чл. 69, ал. 2 от ЗДДС.

Установено е, че „Атлетик Комърс“ ООД е ползвало през периода 03.2023 г. и 04.2023 г. право на приспадане на данъчен кредит, в общ размер на 110 452,17 лв. по фактури, издадени от Адвокатско Дружество „Й., Р. и съдружници“, Адвокатско Дружество „Х. и съдружници“ и Л.

Консулт ООД и OTTICODE Inc., САЩ с предмет на доставките „данъчно - правни услуги“, „правни услуги и консултации във връзка с продажбата на акции“ и „счетоводно обслужване и справки“. Разплащането е извършвано по банков път.

От ревизираното лице е посочено, че през 2021 г. е взето решение за продажба на „Ей Ай Опс Груп“ ЕАД, като за тази цел са наети финансови консултанти — OTTICODE Inc., САЩ, адвокатско дружество „Х. и Съдружници“, специализирани в покупко/продажба на компании и адвокатско дружество „Й., Р. и Съдружници“ - адвокати за анализиране на текущата и бъдеща структура като резултат от продажбата, както и брокер, който да намери подходящите инвеститори.

Оспорващият е предоставил на ревизиращия екип подробни разяснения за дейностите, извършени от всяко от посочените дружества, касаещи сключените с тях договори. По отношение на „Лийд Консулт“ ЕООД е посочено, че на това дружество е изплатено възнаграждение за извършени справки, във връзка с продажбата на акциите.

Описаните констатации са намерили място в съставения в срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК е съставен Ревизионен доклад № Р-22221023004405-092-001/25.01.2024 г.,

Описаните по-горе констатации са дали основание на органите по приходите да приемат, че получените консултантски, и данъчно-правни услуги, както и услугите по изготвяне на справки при продажбата на акции, са пряко свързани с извършената от ревизираното лице продажба на фирмени акции, представляващи 65% от всички акции от капитала на негово дъщерно дружество „Ей Ай Опс Груп“ ЕАД на Valantic GmbH, Германия. Направен е извод, че същите представляват освободени доставки по смисъла на чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС, предвид това, че са ползвани за последваща освободена доставка, извършена от ревизираното лице.

Срещу РД, в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено писмено възражение.

Ревизията е приключила със съставянето на Ревизионен акт РА № Р-22221023004405-091-001 от 29.03.2024 г., издаден органа, възложил ревизията и ръководителя на ревизиращия екип. С РА на основание чл. 70, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 69, ал. 1, т. 1 и т. 3 от ЗДДС на „Атлетик Комърс“ ООД е отказано правото на приспадане на данъчен в общ размер на 110 396,17 лв. по издадените от посочените дружествата Адвокатско Дружество „Й., Р. и съдружници“, Адвокатско Дружество „Х. и съдружници“ и Л. Консулт ООД фактури и по протокол, касаещ доставката от американското дружеството. За „Атлетик Комърс“ ООД са установени допълнителни задължения за данък върху добавена стойност за м. 04.2023 г. в размер на 53 370,23 лв. при деклариран от дружеството резултат за периода - ДДС за възстановяване от 57 025,94 лв. Задълженията произтичат от отказано прано на данъчен кредит в общ размер на 110 396,17 лв. за получени консултантски услуги по фактури от посочените доставчици.

При обжалването по административен ред по-горестоящият орган е възприел частично изводите, направени в РА. С решение № 803 от 13.06.2024 г., по отношение на услугите, получени от Otticode Inc., САЩ е прието, че същите услуги са освободени, не подлежат на облагане с ДДС и за тях дружеството не е следвало да издава Протокол № [ЕГН] от 12.04.2023 г., съответно да самоначислява ДДС в размер на 53 398,23 лева. РА е изменен като вместо установеният в РА ДДС за внасяне в размер на 53 370,23 лева е определен данък за възстановяване в размер на 28,00 лв.

По искане на жалбоподателя беше допуснато изслушване на съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ), чието писмено заключение (основно и допълнително) беше приобщено към доказателствения материал, събран по време на производството.

Заключението на СИЕ е изготвено, като вещото лице се запознало с наличните по преписката документи и такива съхранявани в счетоводството на „Атлетик Комърс“ ООД, повечето от които са представени и в хода на ревизията. В заключението са описани

коректно наличните първични счетоводни документи, фактури, и доказателства за извършени плащания, представени в хода на ревизията. Отговорено е изчерпателно на поставените въпроси, като са направени изводи, след проверка и анализ на събраните писмени доказателства. Настоящият съдебен състав намира, че заключението следва да се кредитира, като мотивирано, логично и съответстващо на събраните доказателства. Според общия извод на експерта, за период от 01.01.2023 до 31.07.2024 г. „Атлетик Комърс“ ООД е осъществило следните дейности: Продава 50 000 броя (100%) обикновени поименни налични акции с право на глас от капитала на „Ей Ай Опс Груп“ ЕАД притежавани от „Атлетик Комърс“ ООД. В т.ч. 32 500 броя акции на „В.“ ГмбХ (подробно описани в т. 3 и 4); От „Атлетик Комърс“ ООД са предоставени 9 броя парични заеми в размер на 34 108 484,66 лева (подробно описани в т. 5); „Атлетик Комърс“ ООД разпределя дивиденди в размер на 34 717 670,84 лева с Протокол от Решение за авансово разпределение на дивидент от „Атлетик Комърс“ ООД от 11.04.2023 г. (подробно описани в т. 6). При изплащането на дивидентите са сключени Споразумения за прихващане на насрещно дължими суми (подробно описани в т. 7). От предоставена е справка от група 70 на „Атлетик Комърс“ ООД за период от 01.01.2023 до 31.12.2024 г., се установява, че в групата са направени 5 записа за доставени от "Атлетик комърс" ООД "услуги" на обща стойност в размер на 36 834,81 лева.

II. Анализ на събраните доказателства и правни изводи.

Нормите на ДОПК не съдържат правила за разпределение на доказателствената тежест в процеса на съдебно обжалване на ревизионни актове, поради което намират приложение общите принципи на разпределение на доказателствената тежест. Разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК, намираща приложение в случая по силата на препращащата разпоредба на § 2 от ДР на ДОПК, определя, че административният орган и лицата, за които оспореният административен акт е благоприятен, трябва да установят съществуването на фактическите основания, посочени в него и изпълнението на законовите изисквания за издаването му. Тази разпоредба е своеобразно проявление в административното право на общия принцип за разпределяне на тежестта на доказване, формулиран в чл. 154, ал. 1 от ГПК, според който всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения. Наличието на кумулативните условия за възникване на право на данъчен кредит по смисъла на чл. 69 и сл. от ЗДДС, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС, които възпрепятстват възникването му, са факти от обективната действителност, наличието или отсъствието, на които е свързано с възникването на благоприятни последици за жалбоподателя - възникване на право на данъчен кредит по определена фактура. В тежест на задълженото лице е да докаже наличието на условията за възникване на право на данъчен кредит, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС.

За да възникне правото на приспадане/възстановяване на данъчен кредит, е необходимо да се установи, наличието на реално извършена доставка от регистрирано по ЗДЦС 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.

За да откажат право на приспадане/възстановяване на данъчен кредит на „Атлетик

Комърс” ООД за периодите м. 03.2023 г. и м. 04.2023 г. по фактури, издадени от Адвокатско Дружество „И., Р. и съдружници”, Адвокатско Дружество „Х. и съдружници” и Л. Консулт ООД, органите по приходите са приели, че в случая се касае за наличие на освободени доставки, по смисъла на чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС, т.е. за сделки, свързани с дружествени дялове, акции или други ценни книжа и техни деривати. Счетено е, че основната икономическа дейност на дружеството са освободени доставки по чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС, свързани с дружествени дялове, акции или други ценни книжа и техни деривати и на основание чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка чл. 70, ал. 1, ал. 1 от ЗДДС, като на жалбоподателя е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от посочените доставчици, както и по протокол от 12.04.2023 г. за самоначисляване на ДДС във връзка с получена консултантска услуга от OTTICODE Inc., САЩ. Според изложеното в РД и РА, разпоредбата на чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС, съответства на разпоредбата на чл. 135, т. 1, буква „е“ от Директива 2006/112/ЕО, според която държавите-членки освобождават сделките, включително договаряне, с изключение на управление и отговорно пазене, с акции и дялове на дружества и сдружения, необезпечени облигации и други ценни книжа с изключение на документи, установяващи права на собственост върху стоки и правата или ценните книжа, посочени в член 15, параграф 2.

В случая, данъчният кредит, чието приспадане са претендира по спорните фактури през ревизираните данъчни периоди, е свързан с направени от дружеството разходи за консултантски, данъчно-правни услуги, както и услуги по изготвяне на справки при продажба на акции, които са пряко свързани с извършената от задълженото лице продажба на фирмени акции на притежавано от него дъщерно дружество, които според органите по приходите следва да се квалифицират като освободени.

Обсъждането на събраните доказателства не може да мотивира съда да подкрепи на изтъкнатите от органите по приходите доводи, послужили като основание за установяване на оспорените допълнителни публични задължения.

Анализът на изложените обстоятелства и доказателства налага изводи в следните насоки:

В разглеждания казус, от събраните в хода на съдебното производство доказателства се установява, че „Атлетик Комърс” ООД притежава дялови участия в няколко дружества, които развиват дейност в областта на разработване на различни софтуерни решения - създаване и поддържане на бази данни, предоставяне на информационни технологии и други. Дейността на оспорвания се състои в развиване на тези дружества, като целта е при постигане на определени икономически параметри да привлече външни инвеститори, на които да прехвърли частично или изцяло своите дялове. Следователно, независимата икономическа дейност на Дружеството е свързана с управление и развиване на дружествата и прехвърляне на дяловете на тези дружества на инвеститори. Приходите на Дружеството, произтичат от доходи от дивиденди, разпределени от дъщерни дружества, продажбата на дялове/акции в такива дружества, както и от консултантски услуги към дружества, в които има дялово участие. Видно от заключението на ССЧЕ, прието без оспорване от страните, „Атлетик Комърс” ООД в хода на своята дейност, въз основа на сключени договори, е предоставяло услуги от управленски и консултантски характер към дружества, в които има дялово участие като „Куолибут” ООД, както и в такива, в които е притежавал дялове като „Диджитанити” ООД. За предоставяните услуги, жалбоподателят е издавал фактури, възнаграждението по

които е формирано на база отработено време при часова ставка. Фактурите, са били издадени в периоди, които са извън периода три месеца април-юни 2023 г., предмет на ревизията на РА.

Предоставените от „Атлетик Комърс“ ООД услуги, са безспорно облагаеми доставки, т.е. дейността на дружеството, не е обвързана единствено и само с освободени доставки. Обстоятелството, че в рамките на ревизирания период, дружеството не е издало фактури за облагаеми доставки за консултантски услуги не е основание да се твърди, че то не извършва облагаеми доставки.

За да се прецени, дали услугите, предоставени на оспорващия за консултантски услуги от Адвокатско Дружество „Й., Р. и съдружници“, Адвокатско Дружество „Х. и съдружници“ и Л. Консулт ООД, във връзка с прехвърлянето на 65 % от капитал на неговото дъщерно дружество „ЕйАйОпсГруп“ ЕАД на немско дружество, са освободени доставки по смисъла на чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС, е необходимо сделката по прехвърлянето на акциите да се анализира с оглед на нейните особености и при съобразяване на данните за икономическата дейност на прехвърлителя (жалбоподател в случая).

Настоящият съдебен състав намира, че относими за правилното разрешаване на спора в случая са мотивите, изложени в цитираното в жалбата и писмените бележки на адвокат Й., решение по С-29/08 на СЕС, *Skatteverket v. AB SKF*. В т. 73 от Решението СЕС посочва, че тогава, когато продажбата на акции е част от управлението на дъщерно дружество, то тази продажба е пряко свързана с облагаемата икономическа дейност на майката и е необходима за нея. В този случай, правото на приспадане на платения ДДС по получени услуги за целите на прехвърляне на акциите е налице, при условие че е налице пряка и непосредствена връзка между свързаните с получените доставки разходи и цялостната икономическа дейност на задълженото лице.

В мотивите си СЕС приема, че дейност по управление на дъщерни дружества следва да се счита за икономическа дейност по смисъла на чл. 9, параграф 1 от Директива 2006/112 ЕО, доколкото включва извършване на сделки, които подлежат на облагане с ДДС. Съдът приема, също така, че сделките, посочени в чл. 135, параграф 1, буква е) от Директивата, попадат в приложното поле на ДДС, когато са пряко, постоянно и необходимо продължение на облагаемата дейност. Тогава, когато разходите за получените услуги са пряко свързани с тази сделка, то следва да се признае право на данъчен кредит по получените доставки доколкото тези разходи са част от общите разходи на данъчнозадълженото лице в рамките на цялостната му икономическа дейност.

В разглеждания казус, от събраните доказателствата делото се установява, че дейността на „Атлетик Комърс“ ООД е свързана с управление и развиване на технологични компании, в които притежава дялово участие, с цел намирането и прехвърлянето им на потенциални инвеститори. Процесните услуги, получени през месец април 2023 година са пряко свързани с икономическата му дейност и са получени във връзка с управлението и прехвърлянето на акциите на външен инвеститор. Следователно, услугите са получени във връзка със сделки с акции, които следва да се разглеждат като такива, попадащи в приложното поле на ДДС. Те са свързани с икономическата дейност на жалбоподателя, част, от която е свързана с управлението на негова дъщерна фирма. Във връзка с изложеното, настоящият съдебен състав, напълно споделя извода на СЕС, че тогава когато едно дружество притежава дялове и акции в други дружество, то има право на данъчен кредит за продажбата на тези акции и дялове, тъй като паричните

средства получени от продажбата на финансовите активи, представлява придобит капитал, който е предназначен за икономическата дейност на данъчнозадълженото лице.

От заключението на СИЕ, може да се направи косвения извод, че част от получените от продажбата на дялове парични средства, „Атлетик Комърс“ ООД е използвало впоследствие за предоставяне на заеми и за разпределение на дивидент. Т.е. сумите са вложени (реинвестирани) в други икономически дейности.

Анализирайки събраните доказателства, в контекста на изложеното по отношение на икономическата дейност на „Атлетик Комърс“ ООД, настоящият съдебен състав намира, че извършените услуги от доставчиците Адвокатско Дружество „Й., Р. и съдружници“, Адвокатско Дружество „Х. и съдружници“ и Л. Консулт ООД не може да се определи като "услуги по договаряне". Независимо, че предоставените от тях правни и консултантски услуги са насочени към предприетата от ревизираното лице продажба на акции от капитала на дъщерното дружество „Ей Ай Опс Груп“ ЕАД, то изпълненото от доставчиците не представлява "договаряне" по смисъла на чл. 46, ал. 1, т. 5 ЗДДС. В практиката на СЕС е обсъждано понятието за договаряне за целите на освобождаването по чл. 13Б, буква (г), точка (5) от Шеста директива (77/388/ЕИО) на Съвета от 17 май 1977 г., относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота - обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа. СЕС приема, че думите включващи договаряне не са предназначени да определят главния предмет на освобождаването, а да разширят обхвата на освобождаването на договарянето (виж т. 38 от решението на СЕО по дело C-235/2000). Според т. 39 от цитираното решение и т. 27 от решението по дело C-259/11 "... значението на думата "договаряне", която също така се появява в други разпоредби на Шеста директива, по-специално, член 13Б, буква (г), точки от (1) до (4), за да се заяви, че в контекста на член 13Б, буква (г), точка (5), тя се отнася до дейността на посредник, който не заема позицията на никоя страна към договор, свързан с финансов продукт, и чиято дейност е равна на нещо различно от предоставяне на договорни услуги, типично предприети от страните по такива договори. Посредничеството е услуга, извършвана и заплатена от договорна страна като отделен акт на посредничество. Той може да съдържа, наред с другото, в посочване на подходящи възможности за сключване на такъв договор, да се правят контакти с друга страна или да се преговарят, от името и от страна на клиент, подробностите на плащането, което трябва да се извърши от всяка от страните. Целта на договарянето е следователно, да се направи всичко необходимо за двете страни, за да влязат в договор, без посредникът да има интерес от условията на договора. ". Позоваването на практиката на Съда по Шестата директива е относимо и за тълкуване на съответстващите им разпоредби от Директивата за ДДС (т. 27 от решението на Съда по дело C-332/15).

В разглеждания казус процесните услуги не са свързани с посредническа дейност, а представляват част от общите разходи на ревизирания, имащи пряка и непосредствена връзка с неговата икономическа дейност. Щом извършеното от доставчиците е част от материално - техническите действия, възложени на подизпълнители във връзка с договора и не представлява услуги по договаряне, то не са налице предпоставките за приложението на чл. 46, ал. 1, т. 5 ЗДДС. Спорните доставки са облагаеми и данъкът за тях правомерно е начислен от доставчиците, с оглед на което незаконосъобразно с РА е отречено правото на приспадане на данъчен кредит за получателя. В подкрепа на този

извод е и константната практика на ВАС по тълкуването и прилагането на чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС (Решение № 9579 от 12.10.2023 г. на ВАС по адм. д. № 2287/2023 г., I отд., Решение № 6597 от 29.05.2024 г. на ВАС по адм. д. № 966/2024 г., I отд., Решение № 7930 от 26.06.2024 г. на ВАС по адм. д. № 1583/2024 г., VIII отд.,).

За пълнота настоящият съдебен състав намира, че следва да допълни, че от буквалното тълкуване на разпоредбата на чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС, може да се направи извод, че освободена доставка, е единствено доставката – сделката, свързана пряко и непосредствено с дружествени дялове, акции или други ценни книжа и техни деривати, т.е. сделката по прехвърлянето на тези ценни книжа, а не услугите, свързани с подготовката и осъществяването на тази доставка, предоставяни от трети лица. С други думи, за само за лицата, контрагенти на „Атлетик Комърс“ ООД, на които са продадени акциите, не би възникнало право на приспадане/възстановяване на данъчен кредит, във връзка с извършеното придобиване.

Предвид на гореизложените съображения трябва да се приеме, че оспорения РА е издаден от компетентен орган, в предвидената форма, но при несъответствие с материално-правните разпоредби и целта на закона, поради което следва да бъде отменен.

С оглед изхода на делото на жалбоподателя се дължат разноски. Такива са поискани своевременно, поради което следва да бъдат присъдени.

Съдът не намира за основателно направеното от пълномощника на ответника възражение за прекомерност на платеното адвокатско възнаграждение. Съгласно чл. 8, ал. 1, във връзка с чл. 7, ал. 2, т. 4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за възнаграждения за адвокатска работа (Загл. изм. – ДВ, [бр. 14 от 2025 г.](#)), минималното възнаграждение при така установения материален интерес е 5209 лв. Освен подробната написаната жалба, адвокат Й. е представил и писмени бележки и се е явявал лично, по време на всичките четири, проведени по делото заседания, поради което възнаграждение в размер на 5476,32 лв. не се явява прекомерно.

Водим от горното и на основание чл. 161, ал. 1 и чл. 160, ал. 1, пр. 1 от ДОПК, **Административен Съд С. - град, I отделение, 19-ти състав,**

РЕШИ:

ОТМЕНЯ изцяло по жалба на „Атлетик Комърс“ ООД с ЕИК[ЕИК] Ревизионен акт № Р-22221023004405-091-001 от 29.03.2024 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП, [населено място], в частта, в която е потвърден с Решение № 803/13.06.2024 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП, [населено място].

ПРИЗНАВА право на приспадане/възстановяване на данъчен кредит на „Атлетик Комърс“ ООД с ЕИК[ЕИК], по фактури, издадени от Адвокатско Дружество „Й., Р. и съдружници“, Адвокатско Дружество „Х. и съдружници“ и Л. Консулт ООД, подробно описани в РА.

ОСЪЖДА Национална агенция по приходите да заплати на „Атлетик Комърс“ ООД с ЕИК[ЕИК], на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, сумата от 7669,32 лв. (седем хиляди шестстотин шестдесет и девет лева и тридесет и две стотинки), представляваща направени по време на производството разноски – държавна такса в размер на 50 лв.,

платен депозит за възнаграждение на вещото лице в размер на 2143 лв. и платено адвокатско възнаграждение в размер на 5476,32 лв.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му на страните, с касационна жалба пред Върховния Административен Съд на Република България.