

# РЕШЕНИЕ

№ 4606

гр. София, 06.07.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 20 състав**, в публично заседание на 08.06.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Светлана Димитрова**

при участието на секретаря Ирена Йорданова , като разгледа дело номер **8276** по описа за **2021** 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/.  
Образувано е по жалба на „Нео В.“ К., ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], р-н С., [улица], ет. 1, представлявано от П. Д. Е. и Л. Д. Марсленд, чрез представител по пълномощие адв. Т. Т. от САК , срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221420002265-091-001/22.01.2021 г., издаден съвместно от Г. И. М. – орган, възложил ревизията, и Ю. С. Т.-С. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1074/14.07.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика “С. при ЦУ на НАП.  
С оспорения ревизионен акт за данъчните периоди от м. 01.2020 г. до м. 06.2020 г.вкл. са установени допълнителни задължения за данък върху добавената стойност общо в размер на 41 494,36 лв.  
В жалбата се твърди, че РА е незаконосъобразен като постановен при неправилно приложение на материалния закон и съществено нарушение и на процедурните правила. Не е отчетено, че планираните от жалбоподателя последващи доставки по продажби на дружествени дялове попадат в обхвата на чл.69, т.2 от Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/. Оспорва заключението на ревизиращия екип, че не е налице право на приспадане на данъчен кредит по доставените услуги, обусловено от констатацията, че дейността на дружеството попада в обхвата на освободените от облагане с ДДС доставки съгласно чл. 46, ал.1, т. 5 ЗДДС. Счита, че не е приложима разпоредбата на чл. 70, ал.1, т. 1 ЗДДС, а тази на чл.69, ал.2, т.2

ЗДДС. Не е отчетено, че „Нео В.“ К. е с дългогодишен опит и експертиза в управлението на новосъздадени технологични компании и поне 85% от потенциалните клиенти на дружеството са лица извън ЕС. Намерението и очакването на жалбоподателя са, че ще реализира последващи облагаеми доставки. Неправилно липсата на извършени към момента доставки е приравнена на липса на облагаеми доставки. Не е необходимо последващите доставки да се извършват незабавно. Допълнителни доводи се съдържат в представени по делото писмени бележки. Претендира отмяна на РА и присъждане на разноски съгласно представения списък.

Ответникът – директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП чрез процесуалния си представител юрк. С. оспорва жалбата като неоснователна. Претендира се присъждането на юрисконсултско възнаграждение и прави възражение за прекомерност на адвокатския хонорар.

Софийска градска прокуратура – редовно уведомена, не изпраща представител за участие в производството.

Съдът, след като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, доводите и становищата на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221420002265-020-001/22.04.2020 г., връчена по електронен път на 04.05.2020 г., с която е възложено извършването на ревизия на „Нео В.“ К., за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за данъчни периоди от 01.01.2020 г. до 30.06.2020 г. Със заповедта за възлагане на ревизията съобразно изискванията на чл.113, ал.1 ДОПК са определени данните за ревизираното лице по чл.81, ал.1, т.2-5 ДОПК, както и ревизиращите органи по приходите и срокът за извършване на ревизията. Заповедта е изменена със Заповеди за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ № Р-22221420002265-020-002/21.07.2020 г., № Р-22221420002265-020-003/04.08.2020 г. и №Р-22221420002265-020-004/03.09.2020 г. Всички заповеди в хода на ревизионното производство са издадени от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-128/18.02.2021 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221420002265-092-001/30.10.2020 г. Срещу констатациите в РД не е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК. Ревизията приключва с РА № Р-22221420002265-091-001/22.01.2021 г., издаден от Г. И. М. – орган, възложил ревизията, и Ю. С. Т.-С. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 25.01.2021 г. С оспорения РА на дружеството не е признато правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 41 494,36 лв.

РА е обжалван по административен път. На основание чл. 156, ал. 7 от ДОПК, срокът за произнасяне по жалбата е продължен по взаимно писмено съгласие между жалбоподателя и директора на дирекция ОДОП С. за срок до три месеца. С Решение № 1074/14.07.2021 г. на директора на дирекция „ОДОП“ ревизионният акт е потвърден. В решението е прието, че извършваната от дружеството дейност попада в обхвата на освободените доставки по чл. 46, ал. 1, т. 5 ЗДДС. Решаващият орган приема, че разписаните предпоставки за приспадане на данъчен кредит са дадени кумулативно и те са следните: 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. В решението се излага, че основният принцип е получените доставки на стоки или услуги, да са използвани от данъчнозадълженото лице за последващи облагаеми доставки. Крайният извод е, че жалбоподателят незаконосъобразно е упражнил по издадените му фактури право на данъчен кредит в пълен размер, поради което, с оспорвания акт правилно му е отказано правото на приспадане, доколкото не е доказал предпоставките за неговото възникване и упражняване.

В хода на ревизията е установено, че през ревизираните периоди дейността на дружеството е свързана единствено с придобиването и управление на дялово участие в местни и чуждестранни юридически лица. Дейността се изразява в инвестиране в новосъздадени технологични компании, регистрирани в/извън ЕС, предлагащи уникални софтуерни и хардуерни продукти и услуги на световния пазар. През ревизираните периоди жалбоподателят не е декларирал извършени облагаеми доставки, подлежащи на облагане със ставка 20% и не е начислявал ДДС. Не са декларирани и облагаеми доставки с място на изпълнение извън територията на страната. Освен директното инвестиране в капитала на въпросните компании и предоставянето на финансиране, посредством разнообразни инструменти, дружеството, от което „Нео В.“ К. получава фактури за управленски услуги – [фирма], чрез своите мениджъри, участва активно в управлението на компаниите, като ги подпомага при формулирането на различни пазарни и маркетингови стратегии, намирането на клиенти, доставчици и необходим персонал, структурирането на фирмените процеси и процедури, създаване на финансова отчетност, планиране и прогнозиране, защита и управление на интелектуална собственост и всякаква друга необходима на компаниите подкрепа, която да им позволи да постигнат бърз растеж, да създадат и развият конкурентно предимство и да наложат своите продукти и услуги на пазара. При реализиране на тези цели, дружеството планира да продаде инвестициите си, като по този начин генерира капиталова печалба.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ изх. № Р-22221420002265-040-001/21.05.2020 г. и изх. №Р-22221419007055-040-002 от 28.07.2020 г. В отговор от жалбоподателя са представени изисканите доказателства – заверени копия от издадените на „Нео В.“ К. фактури; счетоводна разпечатка с хронологични записвания по счетоводните сметки във връзка с доставките, описани във фактурите; месечни оборотни ведомости; копия от документи за извършени плащания по фактурите; копия от сключени договори и приемо-приемателни протоколи; доказателства за извършените услуги и за начина на формиране на цената на услугата; копия от трудови договори и ведомости за заплати; доказателства за начина, по който са извършени услугите; данни за подизпълнителите; договор за управление от 20.03.2018 г. между „Нео В.“ К. и [фирма] и анекс към него.

В хода на ревизията е установено, че през ревизираните периоди ползваният от дружеството данъчен кредит в размер на 41 494,36 лв. е формиран от получени доставки на услуги както следва: по 6 фактури с предмет мениджърски услуги по Договор от 20.03.2018 г., издадени от [фирма], в размер на 33 822,88 лв.; по 10 фактури за счетоводни и оценителски услуги от „Б. и Я. България“ Е., в размер на 5 897,22 лв.; една фактура с предмет одиторски услуги, издадена от [фирма] в размер на 938,80 лв. и една фактура за правни услуги от „Адвокатско съдружие СИ ЕМ ЕС“ ,

в размер на 815,46 лв. и една фактура с предмет – такса за потвърждение, издадена от [фирма], в размер на 20,00 лв. Ревизиращият екип е приел, че по отношение на всички фактури, издадени от посочените по-горе дружества следва да бъде отказано правото на приспадане на данъчен кредит размер на 41 494,36 лв., на основание чл.70, ал.1, т.1 ЗДДС.

По делото е изслушана съдебно-икономическа експертиза, от заключението на която се установява следното: През разглеждания период високо технологични капиталови инвестиции са били извършвани от „Нео В.“ К. в капитала и във финансови инструменти на следните дружества: Г. Л., И., Е. АД, България, Тесткард Диагностик Л., Великобритания, Г. Л., Великобритания, Нексд ОУ Е., Е.. След проучване на данните за потенциална реализация чрез продажба на дялове от капитала на всяко едно от дружествата вещото лице е установило, че преобладаваща е възможността/вероятността такава реализация да се осъществи чрез сделка с контрагенти, регистрирани извън ЕС. Посочено е, че без да се отчитат количествени и качествени измерители на сделките, най-общо може да се заключи, че от общо 40 търговски предложения към компании от различни държави, 34 са алокирани извън ЕС:  $34/40 = 85 \%$ , т.е. при равни други условия вероятността за осъществяване на продажби на капиталовите инвестиции на контрагенти от държави извън ЕС, е около 85 %. Въз основа на данните относно технологични компании с акцент върху реализацията на продукти от сферата на електрониката, вещото лице дава стойностите на капиталовите инвестиции по региони - западна Европа спрямо общо обявяваните в сектор Електроника в съотношение 89 %. Вероятността да се осъществят продажби на инвеститори от ЕС спрямо възможността за продажби на компании извън ЕС, се оценява на 15,5%, т.е. не само не може да се приеме със сигурност, че определена част от сделките ще бъдат сключени с контрагенти от ЕС, но това е и малко вероятно. Заключението не е оспорено от страните и е прието по делото.

При така установените факти съдът достига до следните правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима като подадена в срока по чл.156, ал.1 ДОПК от лице, имащо правен интерес от оспорването, срещу подлежащ на обжалване административен акт и след като е осъществено обжалването по административен ред съобразно изискванията на чл.156, ал.2 ДОПК.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдебният контрол за законсъобразност и обосновааност на ревизионния акт включва преценка, дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Настоящият съдебен състав намира, с оглед направените по-горе констатации, не се установяват пороци, обосноваващи нищожността на РА. Атакуваният РА № Р-22221420002265-091-001/22.01.2021 г., издаден от компетентен орган по приходите - Г. И. М., началник сектор „Ревизии“ - орган, възложил ревизията, оправомощен на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед № РД-01-128/18.02.2021 г. на директора на ТД на НАП С. и Ю. С. Т.-С., главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията по силата на ЗВР № Р-22221420002265-020-001/22.04.2020 г. /л.30/. РА е подписан с квалифицирани електронни подписи на издателите му, валидни към датата на неговото издаване, видно от представените от ответника преки доказателства по чл. 184, ал. 1 ГПК – удостоверения по чл. 24 ЗЕДЕП, възпроизведени на хартиен носител. Спазена е предписаната от чл. 120, ал. 1, пр. 1 ДОПК писмена

форма по образца по чл. 120, ал. 3 ДОПК с всички задължителни реквизити по чл. 120, ал. 1, пр. 2, т. 1–8 ДОПК, включително мотиви, обосноваващи от фактическа и правна страна допълнително установените задължения за данък добавена стойност. Фактическите констатации и правни изводи на РА са допълнени и така конкретизирани чрез тези по приложения към него РД № Р-22221420002265-092-001/30.10.2020 г., съставляващ съгласно чл. 120, ал. 2, изр. 1 ДОПК неразделна негова част.

Ревизионното производство е проведено без допуснати съществени процесуални нарушения. Образовано е съгласно чл. 112, ал. 1 ДОПК с издаването на ЗВР № Р-22221420002265-020-001/22.04.2020 г., от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-128/18.02.2021 г. на директора на ТД на НАП С.. Заповедта има задължителното съдържание по чл. 113, ал. 1, т. 1 ДОПК – ревизираното лице е надлежно идентифицирано с данните по чл. 81, ал. 1, т. 2–5 ДОПК; определени са поименно и подлъжностно ревизиращите органи по приходите; конкретизирани са ревизираните задължения за ДДС и ревизираните периоди; даден е 3-месечен срок за извършване на ревизията съобразно чл. 114, ал. 1 ДОПК. Не е изтекъл преклузивният срок чл. 109, ал. 1, изр. 1 ДОПК. В рамките на ревизията от проверявания субект са изискани на основание чл. 37, ал. 2 и 3 ДОПК доказателства по нейния предмет. Инициирани са насрещни проверки по чл. 45, ал. 1 ДОПК, като ПИНП с приложенията са приобщени по преписката. Служебно са направени справки по информационните масиви на НАП. Тази доказателствена съвкупност е формирана със законосъобразно извършени от ревизиращите органи процесуални действия. Ревизията е извършена в определения със ЗВР № Р-22221420002265-020-001/22.04.2020 г., ЗИЗВР № Р-22221420002265-020-002/21.07.2020 г., № Р-22221420002265-020-003/04.08.2020 г. и № Р-22221420002265-020-004/03.09.2020 г. срок

По приложението на материалния закон:

С оспорения РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер общо на 41 494,36 лв. по две групи фактури: първата група са 6 фактури с предмет мениджърски услуги по Договор от 20.03.2018 г., издадени от [фирма], в размер на 33 822,88 лв.; във втората група попадат: 10 фактури за счетоводни и оценителски услуги от „Б. и Я. България“ Е. в размер на 5 897,22 лв.; една фактура с предмет одиторски услуги, издадена от [фирма] в размер на 938,80 лв. и една фактура за правни услуги от „Адвокатско съдружие СИ ЕМ ЕС“ в размер на 815,46 лв. и една фактура с предмет – такса за потвърждение, издадена от [фирма] в размер на 20,00 лв.

Правото на данъчен кредит е отказано на основание чл. 70, ал. 1, т. 1 ЗДДС, съгласно който 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. В чл.46, ал.1, т.5 от Глава четвърта на ЗДДС е посочено, че сделката, включително договарянето, свързана с дружествени дялове, акции или други ценни книжа и техни деривати, с изключение на управлението и отговорното пазене представлява освободена доставка. Ревизиращият екип е приел, че доставките по процесните фактури представляват сделки именно по чл.46, ал.1, т.5 ЗДДС, поради което е отказано правото на приспадане на данъчен кредит. Този извод е правилен.

По делото не е спорно, че доставките по процесните фактури са реално извършени. Спорът е дали това са освободени оставки по смисъла на чл.46, ал.1, т. 5 ЗДДС и дали са свързани с последващи облагаеми доставки.

От доказателствата по делото се установява, че икономическата дейност на жалбоподателя е само финансови услуги по смисъла на чл.46, ал.1, т.5 ЗДДС - придобиване и управление на дялово участие в местни и чуждестранни юридически лица и конкретно капиталово инвестиране в новосъздадени технологични компании, регистрирани във и извън ЕС, предлагащи софтуерни и хардуерни продукти и услуги на световния пазар. Съгласно чл. 70, ал.1, т.1 ЗДДС за такива сделки правото на приспадане на данъчен кредит не се признава. Предвидено е изключение в чл. 69, ал. 2, т. 2 от ЗДДС, съгласно който за облагаеми доставки се смятат доставките на финансови услуги по чл. 46 от закона, когато получателят на услугите е установен извън Европейския съюз. Следователно ако са дружеството извършва и облагаеми доставки, когато клиентът е установен извън ЕС, то ще е налице право на приспадане на частичен данъчен кредит за доставките, които се използват както за облагаеми, така и за освободени доставки. В тези случаи ще намери приложение разпоредбата на чл.73, ал.1 ЗДДС - регистрирано лице има право на приспадане на частичен данъчен кредит по отношение на данъка за стоки или услуги, които се използват както за извършване на доставки, за които лицето има право на приспадане на данъчен кредит, така и за доставки или дейности, за които лицето няма такова право. Начинът на изчисляване е посочен в ал.2 - като сумата на данъчния кредит се умножи по коефициент, изчислен с точност до втория знак след десетичната запетая, получен като отношение между оборота, отнасящ се за доставките, за които лицето има право на приспадане на данъчен кредит, и оборота, отнасящ се за всички извършвани от лицето доставки и дейности. Разпоредбата на чл.73, ал. 4 ЗДДС определя какво включва оборотът, отнасящ се за всички доставки и дейности на лицето, а съгласно ал. 6 размерът на частичния данъчен кредит се преизчислява в последния данъчен период на текущата календарна година на базата на показателите, посочени в чл. 73, ал. 3 и ал. 4 ЗДДС за текущата календарна година. За ревизирания период дружеството не е изчислило коефициент, получен на базата на показателите по ал. 3 и ал. 4 за текущата календарна година. Данните от дневниците за продажби сочат, че не са декларирани каквито и да било извършени облагаеми доставки. При това положение съдът споделя възприетият от решаващия орган нулев числител по формулата съгласно чл. 73, ал. 2 ЗДДС.

Съгласно практиката на СЕС обикновеното притежаване на акции не представлява икономическа дейност и поради това не попада в обхвата на облагане с данък върху добавената стойност. В т.16 от Решение на СЕС от 17 октомври 2018 г. по дело С-249/17 е посочено, че дружество, което има за цел единствено придобиването на участие в други дружества, без да се намесва пряко или косвено в тяхното управление, няма нито качеството на задължено по ДДС лице по смисъла на член 4 от Шеста директива, нито има право на приспадане съгласно член 17 от посочената директива, а съгласно т.17 от същото решение това не е така когато дяловото участие е съпроводено с пряка или непряка намеса в управлението на дружествата, в които е придобито участие, ако тази намеса включва извършване на сделки, които подлежат на облагане с ДДС. По делото не са представени доказателства вложените инвестиции да са свързани с пряка или непряка намеса в управлението на дружествата, в които е придобито участие.

Съгласно т. 42 от Решение на СЕС по дело С-118/11 данъчнозадължено лице може да приспадне дължимия за доставените му стоки или услуги ДДС, ако те се използват за целите на неговата икономическа дейност, а т.44 посочва, 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. Такава 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. От доказателствата по делото се установява, че процесните доставки се използват за сделки, които са освободени от ДДС на основание чл.46, ал.1, т.5 ЗДДС, поради което законосъобразно е отказано правото на приспадане на данъчен кредит.

Неоснователен е доводът на жалбоподателя, че няма реализирани продажби, но очаква тези сделки в бъдеще да доведат до осъществяване на облагаеми доставки по смисъла на чл. 69, ал. 2, т. 2 от ЗДДС. Позовава се на заключението на съдебно-икономическата експертиза, съгласно което „вероятността за осъществяване на продажби на капиталовите инвестиции на контрагенти от държави извън ЕС, е около 85 %“. Както бе посочено по-горе връзката между придобитите доставки и последващата им реализация трябва да бъде пряка и конкретна. Тя не може да почива на вероятности и бъдещи очаквания, каквато е тезата на жалбоподателя.

С оглед изложеното съдът намира, че процесните доставки са използвани за необлагаемата икономическа дейност на дружеството – извършване на освободени доставки с предмет финансови услуги по смисъла на чл. 46, ал. 1 ЗДДС, поради което законосъобразно е отказано правото на приспадането на ДДС по спорните фактури, в това число и на частично приспадане по реда на чл. 73 от ЗДДС. Жалбата се явява неоснователна и следва да бъде отхвърлена.

На основание чл. 81 ГПК във вр. с § 2 ДР на ДОПК съдът следва да се произнесе по претенцията на страните за присъждане на разноски. Ответникът не е представил списък на разноските по чл. 80 ГПК, но това обстоятелство не освобождава съда от задължението да се произнесе по тази претенция, а единствено го лишава от правото да иска изменение на решението в частта на разноските.

По аргумент от противното на чл. 161, ал. 1, изр. 1 ДОПК на жалбоподателя разноски не се дължат, като при отхвърляне на претенцията за разноски, съобразно константната практика на ВКС, не се постановява нарочен диспозитив.

Предвид изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1, изр. 3 ДОПК в полза на ответника следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение, в размер на 1 774.83 лева, определен по реда на чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 ДОПК Административен съд София-град, 20 състав

### **Р Е Ш И:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на „Нео В.“ К., ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], р-н С., [улица], ет. 1 срещу Ревизионен акт №

P-22221420002265-091-001/22.01.2021 г., издаден от Г. И. М. – орган, възложил ревизията, и Ю. С. Т.-С. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1074/14.07.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, с който за данъчните периоди от м. 01.2020 г. до м. 06.2020 г.вкл. са установени допълнителни задължения за данък върху добавената стойност общо в размер на 41 494,36 лв.

**ОСЪЖДА** „Нео В.“ К., ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], р-н С., [улица], ет. 1, да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. юрисконсултско възнаграждение, в размер на 1 774.83 /хиляда седемстотин седемдесет и четири лева и 83 стотинки/ лева.

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ