

РЕШЕНИЕ

№ 2708

гр. София, 20.04.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 75 състав,
в публично заседание на 04.04.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Геновева Йончева

при участието на секретаря Наталия Дринова, като разгледа дело номер **246** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на „Н. В.“ К., ЕИК[ЕИК], седалище и адрес на управление: [населено място], район С., [улица], ет. 1, представявано от П. Д. Е. и Л. Д. М., чрез адв. Т. Т., против Ревизионен акт (РА) № Р-22221419007055-091-001/10.08.2020 г., издаден от Е. М. С. на длъжност началник на сектор, възложил ревизията и Т. В. М. на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията при Териториална (ТД) на Национална агенция по приходите (НАП) - [населено място], потвърден с Решение № 1671/03.11.2020 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика (ОДОП)“ – С., с който за данъчните периоди от м.03.2018 г. до м. 12.2019 г. са установени допълнителни задължения за данък върху добавената стойност (ДДС) общо в размер на 81 085,16 лв., от които лихви за забава в общ размер на 11 472,27 лв.

В жалбата се обосновават доводи за незаконосъобразност на РА. Оспорващият счита, че актът е издаден при неправилно установяване на фактите и анализ на представения доказателствен материал, в нарушение на материалния закон и задължителната практика на Съда на Европейския съюз (СЕС), както и при неспазване на административнопроизводствените правила, всяко от които представлявало самостоятелно основание за неговата отмяна. Акцентира на предмета на осъществяваната от дружеството дейност, свързана с инвестиране в капитала на новосъздадени технологични компании, регистрирани във и извън ЕС. Твърди, че

през ревизирия период „Нео В.“ К. е получател по доставки на различни управленски, консултантски, счетоводни и одиторски услуги, които сочи, че са във връзка с планираните инвестиции. Потвърждава установеното от органите по приходите, че към момента на ревизирия период дружеството няма реализирани продажби, тъй като очакваните срокове за продажба са между пет и осем години от първоначалната инвестиция. Излага, че възможните начини за това са чрез фондовите пазари извън ЕС (САЩ, А. и др.) или чрез частни сделки с инвеститори от тези пазари. Оспорва заключението на ревизирия 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, съгласно която правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо, че са изпълнени условията на чл. 69 и чл. 74 ЗДДС, когато стоките и услугите са предназначени за извършване на освободени доставки. Позовава се на разпоредбата на чл. 69, ал. 2, т. 2 ЗДДС и твърди, че правилно е ползвано правото на приспадане на данъчен кредит за получените доставки, т.к. очакванията на дружеството са инвестициите да бъдат реализирани на пазари извън Европейския съюз. Изтъква, че в хода на ревизионното производство са представени доказателства за извършено проучване и анализ, които показват, че 80% от потенциалните клиенти на „Нео В.“ К. са компании, установени извън ЕС. Твърди, че тази статистика се подкрепя и от тенденциите в икономическото развитие на технологичния бизнес, който се развива най-прогресивно и с най-бързи темпове на пазарите в А. и на тези в С. американски щати. Съответно купувачи от тези райони проявяват най- голям интерес към подобни компании, както и имат материалния ресурс за закупуването им. Посочва, че дружеството е започнало преговори за някои от компаниите, в които инвестира, респ. осъществило е контакт с потенциални купувачи, за което представя протокол от общото събрание на една от компаниите, а именно GemmaCert L.. Оспорва приложението на пропорционално приспадане на данъчен кредит и определеният коефициент на съотношение между оборота, отнасящ се за доставките с право на приспадане, спрямо цялостния оборот. В заключение излага аргументи, обосновани от принципа на неутралитет на ДДС, който не изисква от данъчно задълженото лице да използва получените стоки и услуги за незабавно извършване на последващи облагаеми доставки, за да му бъде признато претендираното право на данъчен кредит. Допълнителни доводи се съдържат в представени по делото писмени бележки. Претендира отмяна на РА и присъждане на разноски съгласно представения списък по чл. 80 ГПК.

Ответникът – директорът на Дирекция "ОДОП" – С. при ЦУ на НАП, чрез юрк. Н. оспорва жалбата, като в писмената защита реферира към съображенията, изложени в потвърждаващото РА решение по чл. 155, ал. 2 ДОПК. Твърди, че не е изпълнено условието за възникване и упражняване на правото на данъчен кредит, позволяващо дружеството да приспадне дължимия за доставените му услуги ДДС, използвани за целите на неговата икономическа дейност, т.к. не са извършени с тях последващи облагаеми доставки по смисъла на ЗДДС. Претендира юрисконсултско възнаграждение в размер, изчислен съобразно чл. 8, ал. 5 от Наредба № 1 от 9 юли 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Административен съд – София-град, III отделение, 75 състав, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните,

приема за установено от фактическа страна следното:

Въз основа на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221419007055-020-001/05.11.2019 г. (л. 26), връчена по електронен път на 12.12.2019 г., изменена със Заповеди за изменение на ЗВР № 22221419007055-020-002/15.01.2020 г. (л. 28), № Р-22221419007055-020-003/11.03.2020 г. (л. 30), № Р-22221419007055-020004/12.03.2020 г. (л. 32) и № Р-22221419007055-020-005/10.04.2020 г. (л. 34), е възложено извършването на ревизия на „Н. В.“ К. за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за данъчни периоди от 01.02.2018 г. до 31.12.2019 г. Всички заповеди в хода на ревизионното производство са издадени от Е. М. С. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК със Заповед № РД-01-818 от 10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП – С. (л. 24).

За резултатите от ревизията в срока по чл. 117, ал. 1 ДОПК е съставен Ревизионен доклад №Р-22221419007055-092-001/02.06.2020 г., срещу констатациите на които е подадено писмено възражение, обсъдено и преценено като неоснователно.

Ревизията е приключила с оспорения в настоящото производство РА № Р-22221419007055-091-001/10.08.2020 г., издаден от Е. М. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и Т. В. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията.

РА е връчен по електронен път на 19.08.2020 г.

С описания РА на дружеството са установени задължения за внасяне на ДДС 0,00 лв. и лихви за забава в размер на 11 472.27 лв. при деклариран от лицето резултат - данък за възстановяване в размер на 105 051.15 лв. На дружеството не е признато правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 105 051.15 лв. Съобразено е, че с А. са възстановени суми в размер на 69 612.89 лв., които с отразени в таблица № 3 като ДДС за довносяне. Общият размер на установените с РА задължения (главница и лихви) е в размер на 81 085,16 лв.

След проведено административно обжалване в срока по чл. 155, ал. 1 ДОПК е постановено Решение № 1671/03.11.2020 г., с което директорът на Дирекция "ОДОП" С. е приел жалбата за допустима, но неоснователна, считайки, че констатациите и заключенията на ревизиращите органи са правилни, обосновани и законосъобразни. Указал е материалните предпоставки за приспадане на данъчен кредит съгласно чл. 68 и чл. 69 ЗДДС. Съобразил е осъществяваната през ревизирания период дейност на жалбоподателя. Потвърдил е реалното извършване на доставките, документирани с издадените на ревизирания субект фактури. Концентрирал е спора до 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, т. 5 от ЗДДС, а именно сделки, включително договарянето, свързани с дружествени дялове, акции или други ценни книжа и техни деривати, с изключение на управлението и отговорното пазене. Отчел е дадените от жалбоподателя писмени обяснения, като е заключил, че същият е бил наясно с факта, че получените доставки няма да се използват изцяло за извършване на последващи облагаеми доставки. Констатирал е, че ревизираното лице е упражнило право на приспадане в пълен размер, независимо че не извършва облагаеми доставки, а по

дефиниция извършваната от него дейност попада в обхвата на освободените доставки по чл. 46, ал. 1, т. 5 ЗДДС. Пояснил е предпоставките за ползване частичен данъчен кредит за доставките, които се използват както за облагаеми, така и за освободени. Посочил е, че при покупка на стоки и услуги, предназначени както за освободени, така и за облагаеми доставки, за ревизирувания субект не може да възникне право на приспадане на данъчен кредит за пълния размер на начисления от съответния доставчик данък, какъвто е упражнен в подадените справки-декларации и се претендира от жалбоподателя. Изложил е мотиви защо смята за неоснователно възражението на жалбоподателя, че разпоредбите на ЗДДС не обвързват със срок упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит по получена облагаема доставка и използването ѝ за извършвани облагаеми доставки, като е почерпил довод от решение на СЕС от 16 февруари 2012 г. по дело С-118/11. В резултат е потвърдил изцяло РА № Р-22221419007055-091-001/10.08.2020 г.

Решението на директора на Дирекция „ОДОП“ - С. е връчено на дружеството на 09.11.2020 г. по електронен път. (л. 23). Жалбата до съда е подадена 23.11.2020 г.

В хода на съдебното производство като доказателства по делото са приети представените с административната преписка писмени документи и електронен носител.

Проведена е съдебно-икономическа експертиза, изготвена от вещото лице инж. Л. Г., който е разгледал и анализирал финансово-икономическите и ценови параметри, касаещи възможността за осъществяване на сделки с инвестиции на „Нео В.“ К. в капитала на новосъздадени технологични компании, имащи за предмет на дейност предлагане на хардуерни и софтуерни решения, с контрагенти от ЕС и/или регистрирани извън Общността. На базата на различни обективни и субективни критерии експертът е анализирал възможностите за осъществяване на високо технологични капиталови инвестиции и последващи техни продажби. Установил е, че през разглеждания период такъв вид 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, Н. 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. Посочил 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 %. По поставеният на експертизата въпрос може ли на базата на предоставените проучвания да се приеме, че определена част от сделките със сигурност ще бъдат сключени с инвеститори от ЕС, експертът е ползвал оценителски подход, разработен от Aswath Damodaran - професор по финанси в S. S. of B. в Нюйоркския университет. Въз основа на данните относно технологични компании с акцент върху реализацията на продукти от сферата на електрониката, публично достъпна на адрес <https://pages.stern.nyu.edu/~adamodar>, вещото лице е дал стойностите на капиталовите инвестиции по региони - западна Европа спрямо общо обявяваните в сектор Електроника в съотношение 88 %. Според експерта съпоставката на резултатите във връзка с прогнозираните продажби на капиталови

инвестиции от дружеството на инвеститори извън ЕС, от една страна, спрямо пазарното предлагане в глобален мащаб - от друга, индикира съпоставимост, което свидетелствало за добре планирани корпоративни продажби от „Нео В.“ К. преобладаващо на контрахенти извън ЕС. Ползвайки представеното в хода на ревизията проучване на дружеството вещото лице е обобщило, че 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 контрахенти от ЕС, но това е и малко вероятно.

Заключението не е оспорено от страните и е прието по делото, като по неговата относимост съдът ще се произнесе в мотивите на съдебния акт.

Жалбата е подадена срещу годин за обжалване административен акт, от процесуално легитимирано лице и в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК, с оглед на което е процесуално допустима.

Разгледана по същество е неоснователна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Обжалваният акт, изцяло потвърден от решаващия орган, е издаден от органи по приходите, разполагащи с материална компетентност. Съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. Видно от заповед № Р-22221419007055-020-001/05.11.2019 г. ревизията на дружеството е възложена от Е. М. С. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК със Заповед № РД-01-818 от 10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С.. Процесният ревизионен акт е издаден от органът, възложил ревизията и ръководителят на ревизията - Т. В. М., т. е. от лица, разполагащи с материална компетентност съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК. Към административната преписка са приложени и доказателства за квалифициран електронен подпис на длъжностните лица.

Спазени са изискванията за форма и съдържание на издадените от органите по приходите ЗВР, РД и РА- съответно по чл. 113, ал. 1, чл. 117, ал. 1 и чл. 120, ал. 1 ДОПК. Актовете са връчвани на ревизираното лице, което е могло да се запознае със съдържанието им и да защити правата си.

Не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да водят до незаконосъобразност и необосновааност на РА. В хода на ревизионното производство доказателствата са събирани по предвидени в ДОПК способности. На основание чл. 37, ал. 3 ДОПК на ревизираното дружество е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице, по което от дружеството са представени писмени доказателства, подробно описани в РД. На основание чл. 45 ДОПК са извършени насрещни проверки на други задължени лица, издали процесните фактури. Съставени са съответните протоколи.

По материалната законосъобразност на РА:

Правото на данъчен кредит е отказано на основание чл. 70, ал. 1, т. 1 ЗДДС. Тази норма въвежда ограничение в правото на приспадане, независимо, че са изпълнени условията на чл. 69 ЗДДС, когато стоките или услугите са предназначени за

извършване на освободени доставки по глава четвърта от ЗДДС. Разпоредбата на чл. 46, ал. 1 ЗДДС прогласява за такива доставките на финансови услуги, сред които тези по т. 5 - сделките, включително договарянето, свързана с дружествени дялове, акции или други ценни книжа и техни деривати, с изключение на управлението и отговорното пазене. Органите по приходите са счели, че основната икономическа дейност на дружеството са освободени доставки по чл. 46, ал. 1, т. 5 ЗДДС –сделки, свързани с дружествени дялове, акции или други ценни книжа и техни деривати, и на основание чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС във връзка чл. 70, ал. 1 ЗДДС, на жалбоподателя е отказано правото на приспадане на данъка по всички фактури, по които е упражнено. Конкретните доставки, по които на жалбоподателя не е признато право на приспадане на данъчен кредит представляват мениджърски услуги, такси и префактурирани разходи от [фирма] съгласно Договор за управление от 20.03.2018 г. (л. 192-202); консултантски и правни услуги от СИ ЕМ ЕС К. М. НАБАРО ОЛСУАНГ ЛЛП - КЛОН БЪЛГАРИЯ/Д. У. съгласно Договор за предоставяне на адвокатски услуги от 04.05.2018 г. (л. 144 – 146); одиторски услуги от [фирма], счетоводни, оценителски и консултантски услуги от [фирма] съгласно Договор от 20.10.2017 г. и приложения към него А и Б за обхвата на работа (л. 108 – 116), нотариални такси от М. Д. и такси за издаване на удостоверения от [фирма].

Не се спори, че фактурираните от посочените дружества услуги са реалното извършени. Спорът е дали същите са обвързвани с последващи облагаеми доставки и налице ли е ограничението по чл. 70, ал. 1, т. 1 ЗДДС.

Споделят се изводите в РА, че декларираните данни от дружеството определят икономическата му дейност единствено с предмет финансови услуги по смисъла на чл. 46, ал. 1 т. 5 ЗДДС. Съгласно публично оповестените в Търговския регистър данни „Н. В.“ К. осъществява посредническа и консултантска дейност, търговско представителство и посредничество, придобиване и управление на дялово участие в юридически лица, осъществяващи дейност в сектора на информационните технологии и иновациите, както и извършване на всички други дейности, които не са забранени от действащото българско законодателство. Установява се, че от регистрирането си през 2017 г., включително и през ревизирания период, дейността на „Н. В.“ К. се изразява единствено в 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. За тази цел дружеството е инвестирало общо 8 928 363.95 лв. в акции в капитала на: Гемма С. Л., И.; Е. АД, България; Тесткард Диагностик Л., Великобритания; Г. Вижън Л., Великобритания; Н. ОУ Е..

Според обясненията на ревизираното лице дружеството планира да продаде инвестициите си, като по този начин ще генерира капиталова печалба.

Установено е, че в дневниците за продажби не са декларирани извършени облагаеми доставки, подлежащи на облагане със ставка 20% и не е начисляван ДДС. Не са декларирани и облагаеми доставки с място на изпълнение извън територията на страната.

В тази хипотеза е необходимо да се посочи, че съгласно тълкувателно приложимата практика на СЕС обикновеното притежаване на акции не представлява икономическа дейност и не попада в обхвата на облагане с данък върху добавената стойност. Придобиването и притежаването на дялово участие не представлява експлоатиране на имущество с цел получаване на редовен доход от него, защото евентуалният

дивидент, като плод на това дялово участие, е производна единствено на упражняването на право на собственост върху това имущество (така Решение по дело C-142/99, т. 21, т. 23, Решение по дело C-16/00, т. 41, Решение по дело C-77/01, т. 63). Независимо от това, очертаваният предмет на дейност на ревизираното лице не може по принцип да се квалифицира като необлагаема икономическа дейност, без задълбочена проверка на данните за взаимоотношенията с компаниите, в които инвестира, още повече когато са изложени твърдения за предоставяни облагаеми услуги, каквито са процесните управленски, консултантски, правни, данъчни, счетоводни и други административни услуги.

В тази насока СЕС подчертава, че преценката е в зависимост от това дали дружеството има за цел единствено придобиването на участие в други дружества или тази дейност е съпроводена с пряка намеса в управлението на дружествата. Посоченото разграничение и критерии за определяне на дейността се съдържат в Решение от 17 октомври 2018 г. по делото R. L., C-249/17. В т. 16 от него Съдът разяснява, 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. Всъщност самото придобиване на дружествени дялове и самото им притежаване не следва да се считат за икономически дейности по смисъла на Шеста директива, предоставящи на съответното лице качество на данъчнозадължено лице, тъй като самото придобиване на дялови участия в други дружества не представлява използване на имущество с цел получаването на редовен приход от него. В действителност евентуалният дивидент, плод на дяловото участие, е резултат от самото притежаване на въпросното имущество (решения от 30 май 2013 г., X, C-651/11, EU: C: 2013: 346, т. 36, и от 16 юли 2015 г., Larentia Minerva и Marenave Schiffahrt, C-108/14 и C-109/14, EU: C: 2015: 496, т. 19). 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, каквито са административните, финансовите, търговските и техническите услуги, независимо от правата на притежателя на участието в качеството му на акционер или съдружник (вж. в този смисъл решения от 30 май 2013 г., X, C-651/11, EU: C: 2013: 346, т. 37, и от 16 юли 2015 г., Larentia + Minerva и Marenave Schiffahrt, C-108/14 и C-109/14, EU: C: 2015: 496, т. 20 и 21 и цитираната съдебна практика).

По делото няма конкретни данни и не са изложени конкретни и обосновани твърдения, подкрепени с доказателства, че жалбоподателят е осъществил такава дейност.

Оспорващият твърди, че дружеството няма реализирани продажби, тъй като очакваните срокове за продажба са между пет и осем години след първоначалната инвестиция, като възможните начини са чрез фондовите пазари извън Европейския съюз (като САЩ, А. и др.) или чрез частни сделки с инвеститори от тези пазари. В тази насока бяха насочени и процесуалните усилия на процесуалния му представител да установи, включително чрез СИЕ, че потенциалните клиенти на ревизираното лице са контрагенти, установени извън ЕС, с което обосновава защитната си теза за приложение на чл. 69, ал. 2, т. 2 ЗДДС. Съгласно тази разпоредба за целите на ал. 1 за облагаеми доставки се смятат доставките на финансови услуги по чл. 46 и на застрахователни услуги по чл. 47, когато получателят на услугите е установен извън

Европейския съюз.

По делото не се установи с пълна категоричност тази хипотеза. Съдът не кредитира с доверие приетата по делото СИЕ, т.к. заключението на експерта не се базира на независими източници, анализиращи всеобхватно световния пазар в сегмента финансови услуги и конкретно капиталовите инвестиции в новосъздадени и иновативни технологични компании. Основава се на вероятности, ситуационни проучвания и очаквания във връзка с развитието на технологичния бизнес. Всъщност такава е и тезата на жалбоподателя – че тенденциите в икономическото развитие на този бизнес са в посока повишеното му търсене на пазарите в А. и САЩ. Тези твърдения останаха недоказани. Както самият оспорващ сочи, капиталовите инвестиции имат дългосрочен характер, целящи създаването на бъдещи ползи (по твърдения на жалбоподателя между пет и осем години). Известна е обаче динамиката в развитието на технологичен прогрес в световен мащаб, допълнително усложнена от пандемия COVOD – 19, която безспорно се отрази и на капиталовите пазари. Извън тези разсъждения, в контекста на спорните отношения следва да се има предвид, че съобразно изготвеното от самия жалбоподател проучване 80% от потенциалните му клиенти *могат* да бъдат контрагенти, установени извън Общността, но същевременно част от продажбите на акциите от капитала на придобитите компании *ще бъдат* насочени към инвеститори от Европейския съюз. Т.е. независимо от вероятното и предвиждано процентно съотношение част от сделките действително ще бъдат сключени с купувачи от ЕС.

При това положение приложима е регламентацията в чл. 73 ЗДДС във връзка с упражняването на частично право на приспадане на данъчен кредит – хипотеза, изключваща приспадането на пълния размер на данъка за получените доставки, което в случая е упражнено от жалбоподателя. Съгласно 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, така и за доставки или дейности, за които лицето няма такова право. Размерът на частичния данъчен кредит се определя, съобразно разпоредбата на ал. 2 от същия текст, 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 ал. 4 определя какво включва оборотът, отнасящ се за всички доставки и дейности на лицето. Съгласно чл. 73, ал. 6 ЗДДС 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. Неоснователни са опровергаващите доводи в жалбата и писмените бележки на процесуалния представител на „Н. В.“ К.. Действително правото на данъчнозадължените лица да приспадат от ДДС, на който са платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип, присъщ на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС. Както СЕС

неведнъж е подчертавал в своята практика, това право е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано (вж. в този смисъл решения от 15 септември 2016 г., *Senatex*, C- 518/14, EU:C:2016:691, т. 26 и 37 и цитираната съдебна практика, и от 18 март 2021 г., по дело C- 895/19, EU:C:2021:216, т. 32). Както в много други решения Съдът застъпва позицията, че установеният с Директивата за ДДС режим на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на ДДС, дължим или платен във връзка с цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС гарантира пълната неутралност 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 (така и решения от 10 ноември 2016 г., *Ваљтовб*, C - 432/15, EU:C:2016:855, т. 42 и цитираната съдебна практика, и по дело C- 895/19, EU:C:2021:216, т. 33). Във връзка с това, на първо място, от член 168 от Директивата за ДДС 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 това право, впоследствие да бъдат използвани от данъчнозадълженото лице за нуждите на неговите облагаеми сделки и да са му били доставени от друго данъчнозадължено лице (решения от 5 юли 2018 г., *Marle Participations*, C- 320/17, EU:C:2018:537, т. 26 и цитираната съдебна практика, и от 3 юли 2019 г., *T. C., M. and Scholars of the U. of C.*, C- 316/18, EU:C:2019:559, т. 23). За сметка на това, когато придобити от данъчнозадължено лице стоки или услуги се използват за целите на сделки, освободени от или непопадащи в приложното поле на ДДС, не може да се събира данък за извършени, нито да се приспада такъв за получени доставки (вж. в този смисъл решения от 14 септември 2017 г., *Ибердрола Инмобилиария Р. Е. И.*, C- 132/16, EU:C:2017:683, т. 30 и от 3 юли 2019 г., *T. C., M. and Scholars of the U. of C.*, C- 316/18, EU:C:2019:559, т. 24). От тази съдебна практика следва, че именно използването на стоки и услуги, придобити за целите на облагаеми сделки, е това, което дава основание за приспадането на ДДС, платен по получени доставки.

В т. 53 от Решение от 16 септември 2021 г. по дело № C-21/20 г. СЕС посочва следното: „доколкото данъчнозадължено лице би използвало закупените стоки и услуги както за сделки, които дават право на приспадане, така и за сделки, които не попадат в приложното поле на ДДС, уместно е да се добави още, че от членове 173—175 от Директивата за ДДС следва, че изчисляването на подлежащата на приспадане част, за да се определи ДДС за приспадане, по принцип се прави само за стоките и услугите, предназначени да бъдат използвани от данъчнозадължено лице както за икономически операции, за които ДДС подлежи на приспадане, така и за такива, за които той не подлежи на приспадане“ (вж. в този смисъл решения от 14 декември 2016 г., *M. V. I.*, C- 378/15, EU:C:2016:950, т. 34 и от 25 юли 2018 г., *Gmina Ryjewo*, C- 140/17, EU:C:2018:595, т. 57), като освободени сделки (вж. в този смисъл решение от 29 април 2004 г., *EDM*, C- 77/01, EU:C:2004:243, т. 73). От друга страна, щом като ДДС за получени доставки, с които са обложени направените от данъчнозадължено лице разходи, не може да породи право на приспадане, доколкото е свързан с дейности, които предвид неикономическия си характер не попадат в приложното поле на Директивата за ДДС (вж. в този смисъл решение от 13 март 2008

г., *Securenta*, С- 437/06, EU:C:2008:166, т. 30), такива дейности трябва да бъдат изключени от упоменатото в членове 173—175 от Директивата за ДДС изчисляване на подлежащата на приспадане част (вж. в този смисъл решение от 29 април 2004 г., *EDM*, С- 77/01, EU:C:2004:243, т. 54 и цитираната съдебна практика). Определянето на методите и критериите за разпределяне на сумата на платения по получени доставки ДДС между икономически дейности и неикономически дейности е в правото на преценка на държавите членки. При упражняването на това право последните трябва да имат предвид целта и структурата на тази директива и в тази връзка да предвидят начин за изчисляване, който обективно да отразява действителната част от разходите по получени доставки, направени за всяка от двете дейности (решения от 6 септември 2012 г., *Portugal Telecom*, С- 496/11, EU:C:2012:557, т. 42 и от 25 юли 2018 г., *Gmina Ryjewo*, С- 140/17, EU:C:2018:595, т. 58), за да се гарантира, че приспадането се извършва само за частта от ДДС, която е пропорционална на съответната сума по сделките с право на приспадане (вж. в този смисъл решения от 13 март 2008 г., *Securenta*, С- 437/06, EU:C:2008:166, т. 37 и от 12 ноември 2020 г., *Sonaescom*, С- 42/19, EU:C:2020:913, т. 47). При упражняването на това право на преценка държавите членки могат да прилагат всякакъв подходящ разпределителен коефициент, като например разпределителен коефициент според вида на сделката, без да са длъжни да се ограничават до само един конкретен метод (вж. в този смисъл решение от 13 март 2008 г., *Securenta*, С- 437/06, EU:C:2008:166, т. 38).

Такъв разпределителен коефициент между икономически и неикономически дейности е предвиден в чл. 73, ал. 2 ЗДДС. Този коефициент отразява съотношението между икономически и неикономически дейности в съответствие с посоченото от Съда на ЕС в решението му по дело С-21/20. Наред с това националният законодател, в чл. 73б, т. 2 ЗДДС е предвидил, че за стоки или услуги, които не са или не биха били дълготрайни активи, регистрирано лице *може* да упражни право на данъчен кредит за размера на данъка, съответстващ на използването на стоката или услугата в рамките на независимата икономическа дейност за извършване на доставки, за които има право на приспадане на данъчен кредит, *като определи с разумен метод този размер*, когато използва стоката или услугата в рамките на независимата си икономическа дейност за извършване на доставки, за които има право на приспадане на данъчен кредит, и за доставки или дейности, за които няма такова право, като не прилага чл. 73. В случая това не е сторено, независимо от представените в хода на ревизията и за целите на оспорването проучвания, анализи и протокол за бъдещите продажби и потенциалните инвеститори. Вместо това, жалбоподателят е упражнил и претендира право на приспадане на данъчен кредит в пълен размер, независимо от факта че не само през ревизираните периоди, но и до настоящия момент не е извършил нито една облагаема доставка по смисъла на ЗДДС, а има и значителна вероятност такава да не бъде реализирана до изтичане на срока за извършване на корекции на ползваното право на приспадане на данъчен кредит.

Следва да се има предвид, че данъчният кредит по спорните фактури през ревизираните данъчни периоди е от разходи за мениджърски, консултантски, данъчни и счетоводни за услуги, за които е посочено, че са за осъществяване на дейността. При това положение правилно е съобразена от органите по приходите съдебната практика на СЕС относно изискването за пряка и непосредствена връзка между получените доставки и облагаемата икономическа дейност на данъчно задълженото лице.

Посоченото изискване за упражняването на правото на приспадане на ДДС се потвърждава и от актуалната съдебна практика на Съда на ЕС (например Решение от 25 ноември 2021 г., дело C-334/20, Amper M. Kft, ECLI: EU: C: 2021: 961, решения от 14 септември 2017 г., Ибердрола Инмобилиария Р. Е. И., C-132/16, EU: C: 2017: 683, т. 31 и от 16 септември 2020 г., Mitteldeutsche Hartstein-I., C-528/19, EU: C: 2020: 712, т. 30 и цитираната съдебна практика).

Налага се извод, че спорните доставки касаят необлагаемата икономическа дейност на дружеството – извършване на освободени доставки с предмет финансови услуги по смисъла на чл. 46, ал. 1 ЗДДС, поради което дружеството не установява наличието на право на приспадането на ДДС по спорните фактури, в това число и на частично приспадане по реда на чл. 73 от ЗДДС. Ето защо жалбата е неоснователна. Правилно на основание чл. 70, ал. 1 ЗДДС не е признато правото на приспадане на данъка по спорните фактури.

Предвид изхода на спора и своевременно заявеното от процесуалния представител на ответника искане за разноски, на основание чл. 161, ал. 1, изр. второ ДОПК такива се дължат в полза на Дирекция „ОДОП“ - С.. Предвид материалния интерес на спора (81 085.16 лв. в това число главница и лихви) и нормата на чл. 8, ал. 5, т. 4 от Наредба № 1/09.07.2004 година за минималните размери на адвокатските възнаграждения, в тежест на жалбоподателя следва да се възложат дължимите на ответника разноски за юрисконсултско възнаграждение в размер на 2 962.55 лв. (две хиляди деветстотин и шестдесет и два лева и 0.55 стотинки).

По изложените съображения и на основание чл. 160 и чл. 161, ал. 1 ДОПК, Административен съд – София-град, III отделение, 75 състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Н. В.“ К., седалище и адрес на управление: [населено място], район С., [улица], ет. 1, представлявано от П. Д. Е. и Л. Д. М., против Ревизионен акт № Р-22221419007055-091-001/10.08.2020 г., издаден от Е. М. С. на длъжност началник на сектор, възложил ревизията и Т. В. М. на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията при Териториална на Национална агенция по приходите - [населено място], потвърден с Решение № 1671/03.11.2020 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА „Н. В.“ К., седалище и адрес на управление: [населено място], район С., [улица], ет. 1, представлявано от П. Д. Е. и Л. Д. М., да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - С. към ЦУ на НАП, разноски по делото в размер на 2 962.55 лв. (две хиляди деветстотин шестдесет и два лева и 0.55 стотинки), представляващи юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 - дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му.

Същото да се съобщи на страните по реда на чл. 137 АПК, вр. § 2 ДР на ДОПК.

СЪДИЯ:

