

РЕШЕНИЕ

№ 4759

гр. София, 13.07.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 69 състав, в публично заседание на 14.06.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Милена Славейкова

при участието на секретаря Грета Грозданова, като разгледа дело номер **825** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 – 161 ДОПК.

Образувано е по жалба на „ЕСТМА“ АД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], [улица], ет.7, и със съдебен адрес [населено място], [улица], вх.Б, ет.2, срещу Ревизионен акт № Р-22221422001880-091-001/16.09.2022 г., издаден от Т. Б. Г. – орган, възложил ревизията, и Л. Д. П. – ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с Решение № 1899 от 05.12.2022 г. относно отказано право на приспадане на данъчен кредит за период м. 12.2021 г. в размер на 15 595.90 лв. на основание чл. 74, ал. 3, т. 1 и т. 3 от ЗДДС по фактури, издадени от "КРЕДИТЕКС" ЕООД, нотариус Ц. Г. и "БОРИКА" АД. С установителната част на РА е установена надвнесена сума от 92.96 лв., определена като недължимо платена сума за възстановяване и не са установени лихви за забава.

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт поради немотивированост, необоснованост и неправилно приложение на закона. Навежда доводи от практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС) и национална съдебна практика, че правото на данъчен кредит (ДК) не следва да бъде поставено в зависимост от изпълнението на формални изисквания. Твърди, че не е налице нито злоупотреба (данъчна измама), нито вреда за бюджета, поради което следва да му се признае претендираното право на приспадане на ДК, което гарантира данъчния неутралитет. Счита, че формалното неизпълнение на предпоставките по чл.74, ал.3, т.1 и т.3 от ЗДДС противоречи на Директива 2006/112/ЕО, тъй като

поставя свръхрестриктивни условия. Смята, че националната мярка надхвърля необходимото за осигуряване на правилното събиране на данъка като поставя правото на приспадане на данъка в зависимост от спазването на формални изисквания. В подкрепа на твърденията си сочи, че счетоводството му е редовно и хронологично водено в съответствие със Закона за счетоводството (ЗСч) и ЗДДС. Налице е редовно осчетоводяване на спорните фактури и плащане по тях, а услугите, по които се претендира ДК, са свързани с цялостната икономическа дейност на ревизираното лице – регистрация на дъщерно дружество „ФОНТЕС“ ЕООД, на което „ЕСТМА“ АД е едноличен собственик на капитала, нотариални услуги във връзка с дейността на „ФОНТЕС“ ЕООД и фактура за административни такси. Оспорва изводите на ревизиращите органи, че притежаването на акции и дялове от други дружества не представлява икономическа дейност, тъй като „ЕСТМА“ АД осъществявало хипотезата на управление на дъщерното дружество „ФОНТЕС“ ЕООД.

С писмена молба от 17.03.2023 г. формулира искане за отправяне на преюдициално запитване до СЕС с конкретно формулирани въпроси.

В открито съдебно заседание претендира за отмяна на РА и присъждане на разноски, вкл. по аргументи в писмена защита от 19.06.2023 г.

Ответникът Директор на ДОДОП [населено място] оспорва жалбата, чрез юрк. К.. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221422001880-020-001 от 14.04.2022 г., издадена от К. Г. М. - началник сектор “Ревизии” в Дирекция “Контрол” на ТД на НАП [населено място], е възложено извършването на данъчна ревизия на жалбоподателя от органи по приходите Л. Д. П. (ръководител на ревизията) и А. М. И. за определяне на данъчните му задължения по ЗДДС за данъчни периоди от 01.12.2021 г. до 28.02.2022 г., в тримесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР на 26.04.2022 г. съобразно чл.114, ал.1 ДОПК, т.е. в срок до 26.07.2022 г. ЗВР е издадена от К. Г. М. в качеството ѝ на заместник на Т. Б. Г. въз основа на Заповед за заместване № РД-84-2200-182 от 24.03.2022 г. на директора на ТД на НАП С..

Със ЗИД на ЗВР от 18.07.2022 г. е удължен срокът на ревизията съобразно чл.114, ал.2 ДОПК общо с един месец до 26.08.2022 г. Заповедите са издадени във формата по чл.113, ал.1 ДОПК и са връчени на задълженото лице по електронен път.

Компетентността на органа, възложил ревизията, произтича от раздел I, т.16 относно Т. Б. Г. и раздел II, т.12 относно К. Г. М. на представена от ответника Заповед № РД-01-128 от 18.02.2020 г., с която директорът на ТД на НАП С. е възложил на К. Г. М. в качеството ѝ на началник сектор „Ревизии“, отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“ в ТД на НАП С. и на заместник на Т. Б. Г. функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 и чл.119, ал.2 ДОПК.

Валидността на електронните подписи на приходните органи, подписали ЗВР, РД и РА, се установява от представени от ответника удостоверения от доставчика на електронни услуги на л.57-60 от делото, както и на електронен носител CD, поради което съдът приема, че документите са подписани с валидни квалифицирани електронни подписи (КЕП).

Валидността на квалифицираните електронни подписи на органите по приходите,

подписали ЗВР, РД и РА се потвърждава от приета съдебно-техническа експертиза от 29.05.2023 г., изготвена от вещото лице И. Р. Д., която съдът кредитира. Заключение на експерта е, че електронните подписи на органите по приходите, които са подписали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА отговарят на определението по чл.3, т.12 от Регламент 910/2014, поставящ три кумулативни изисквания за наличие на квалифициран електронен подпис. Въз основа на изложеното съдът намира за неоснователно възражението на жалбоподателя за нищожност на оспорения РА.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221422001880-092-001/24.08.2022 г. Срещу РД не е подадено възражение.

Ревизията приключва с РА №Р-22221422001880-091-001 от 16.09.2022 г., издаден от Т. Б. Г., на длъжност началник на сектор в ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Л. Д. П., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. – ръководител на ревизията.

С РА, за периода 12/2021 г., е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 15 000,00 лева по две фактури, издадени от "КРЕДИТЕКС" ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Като правно основание е посочен чл. 74, ал. 3 от ЗДДС. С установителната част на РА е установена надвнесена сума от 92.96 лв., определена като недължимо платена сума за възстановяване и не са установени лихви за забава.

На ревизираното дружество е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПО/ №Р-22221422001880-040-001/18.07.2022 г., в отговор на което са представени документи.

Приобщени са доказателства, събрани в хода на проверка, извършена на дружеството. Действието е документирано с Протокол №П-22221422001880-ППД-001/18.07.2022 г. "ЕСТМА" АД е вписано в Търговския регистър на 05.12.2019 г. и е регистрирано по ЗДДС на 31.12.2021 г. Дейността на дружеството се изразява в капиталово участие в други търговски дружества.

Жалбоподателят е представил договор за поръчка от 29.12.2020 г. и анекс от 30.06.2021 г., подписани между него и "КРЕДИТЕКС" ЕООД, ЕИК[ЕИК], което е свързано лице с "ЕСТМА" АД посредством управителя Г. И. Ч.. Констатирано е, че договорът е изпълнен, като на 07.01.2021 г. е учредено "ФОНТЕС" ЕООД, ЕИК[ЕИК]. На 21.09.2021 г. "ЕСТМА" АД е придобило дружествените дялове на "ФОНТЕС" ЕООД.

С Договор за поръчка от 29.12.2020 г. "Естма" АД, като доверител е възложил, а "Кредитекс" ЕООД, като довереник се е задължил от свое име, но за сметка на доверителя, да извърши определени правни и фактически действия и дейности, възложени му от доверителя, в това число:

- да учреди от свое име, но за сметка на Доверителя, еднолично дружество с ограничена отговорност (наричано за краткост по-долу Дружеството), включително да извърши от свое име, но за сметка на Доверителя всички необходими правни и фактически действия и дейности във връзка с учредяване на дружеството;

- да уговори от свое име, но за сметка на Доверителя всички условия и клаузи на учредителния акт, учредителния протокол по силата на който ще бъде учредено Дружеството, както следва:

- наименование: „ Фонтес" ЕООД

- седалище и адрес на управление: Република България, [населено място], [улица], ет.3, предмет на дейност на дружеството - предприемачество, консултантска дейност, търговско представителство и посредничество, маркетингови проучвания, управление

на активи, покупко- продажба на недвижими имоти, строителство, инженерни услуги, закупуване на стоки с цел препродажбата им в първоначален или преработен вид, комисионни сделки, както и всякаква друга дейност, незабранена със закон или друг нормативен акт.

- срок на дружеството: неопределен срок от време;
- органи на управление - едноличен собственик на капитала, решаващ въпросите от компетентността на общото събрание, и управител;
- капитал на дружеството: 2 лв., разпределени в 2 дяла по 1 лев всеки дял.
- да подпише от свое име, но за сметка на Доверителя документите във връзка учредяване на с дружеството, включително да открие набирателна сметка на името на дружеството, по която да бъде внесен капиталът, респективно - след учредяването на дружеството, да я трансформира в разплащателна сметка;
- да взема решения от свое име и за сметка на Доверителя във връзка с управлението и представителството на Дружеството изцяло в интерес на Доверителя и в интерес на Дружеството.

В чл.2 от договора детайлно са описани целите на създаване на „ФОНТЕС“ ЕООД, като съгласно т.10 Дружеството следва да участва в публична продажба на имоти, посочени в т.9 (посочването на т.6 е техническа грешка). В случай, че бъде обявен за техен купувач съгласно чл.5, т.1, б.“а“ от договора (посочването на чл.1 е техническа грешка) „ЕСТМА“ АД може да отправи покана до довереника за сключване на договор за прехвърляне на 100 % от дружествените дялове на „ФОНТЕС“ ЕООД. Довереникът се е задължил да прехвърли дружествените дялове на доверителя в срока, посочен в поканата на последния, в която се посочи ден, час и Нотариус в [населено място] за прехвърляне на дяловете.

В чл.3 от договор за поръчка от 29.12.2020 г. е договорено възнаграждение в размер на 100 000 лв. без ДДС, платимо на две вноски – 50% в 3-дневен срок от подписване на договора и 50 % в деня на прехвърляне на всички дружествени дялове от довереника към доверителя.

С анекс към договора от 30.06.2021 г. е намален размера на възнаграждението на 75 000 лв. без ДДС, при запазване на сроковете.

Установява се от декларация от 11.04.2022 г. на пълномощник на „ЕСТМА“ АД, че „ФОНТЕС“ ЕООД е участвал на проведен публичен търг и е спечелил имотите, собственост на съдлъжника „ОКОИН“ ООД, като всички правни и фактически действия за това са финансирани от „ЕСТМА“ АД чрез предоставен на „ФОНТЕС“ ЕООД заем общо в размер на 1 200 000 лв. Не е спорно (стр.7 от РД), че „ЕСТМА“ АД е едноличен собственик на капитала на „ФОНТЕС“ ЕООД, считано от 21.09.2021 г. и е регистрирано по ЗДДС на 31.12.2021 г. – регистрация по избор, независимо от облагаемия оборот.

Въз основа на изложеното приходните органи не оспорват изпълнението и реалността на доставките по договора за поръчка от 29.12.2020 г.

"Кредитекс" ООД е издало на "Естма" АД спорните 2 броя фактури, както следва:

- Фактура №[ЕГН] от 30.12.2020 г. с посочено основание "чл.3, ал.2 от договор за поръчка от 29.12.2020 г." на обща стойност в размер на 60 000,00 лева (в т.ч. ДО в размер на 50 000,00 лева и начислено ДДС в размер на 10 000,00 лева).

- Фактура №[ЕГН] от 14.09.2021 г. с посочено основание "възнаграждение по чл.1 от Анекс от 30.06.2021 г. към Договор за поръчка от 29.12.2020 г." на обща стойност в размер на 30 000,00 лева (в т.ч. ДО в размер на 25 000,00 лева и начислено ДДС в

размер на 5 000,00 лева)“.

Тези фактури са включени от ревизираното лице в Справка-декларация по ЗДДС с вх.№22142807634/14.01.2022 г.

Установява се от приета по делото съдебно-счетоводна експертиза от 06.06.2023 г., която съдът кредитира като компетентно изготвена и неоспорена от страните, че сумите по спорните фактури са заплатени по банков път.

Според ССЕ и представен от жалбоподателя Нотариален акт № 26, I, рег. № 677, н.д. № 24 от 21.03.2023 г. на Нотариус Д. К., с район на действие СРС, „ФОНТЕС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], е продало на „Фантастико Груп“ ООД, ЕИК[ЕИК] недвижими имоти, които са му възложени с постановление на съдебен изпълнител от 03.06.2021 г., а именно:

1.1. Поземлен имот с идентификатор 68134.2046.3734 с адрес на поземления имот: [населено място], Столична Община, район „П.“, [улица], с площ по кадастрална скица №15-1327055-14.11.2022 г., издадена от Служба по геодезия, картография и кадастър [населено място], от 1735 квадратни метра:

1.2. Поземлен имот с идентификатор 68134.2046.3706 по кадастралната карта и кадастралните регистри на [населено място], [община], област С. (столица), одобрени със Заповед №РД18-3/11.01.2011 г. на Изпълнителния директор на АГКК; с последно изменение на кадастралната карта и кадастралните регистри, засягащо поземления имот е от 09.09.2022 г., с адрес на поземления имот: [населено място], Столична Община, район „П.“, [улица].

1.3. Общата продажна цена в размер на Е. 5 226 882,80 без ДДС / ВGN 10 222 894 без ДДС (изчислена при курс 1 евро = 1,95583 лева), върху която се начислява данък добавена стойност /ДДС/.

С договор за паричен заем от 11.02.2021 г. "Естма" АД като заемодател се е задължило да предостави на "Фонтес" ЕООД паричен заем в размер до 500 000 лв. за срок до една година от подписване на договора, като заемната сума се отпуска на части.

С договор за паричен заем от 14.05.2021 г. "Естма" АД като заемодател се е задължило да предостави на "Фонтес" ЕООД паричен заем в размер до 700 000 лв. за срок до една година от подписване на договора, като заемната сума се отпуска на части.

За периода 12/2021 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 587,90 лева по фактура, издадена от нотариус Ц. Г.. Предмет на фактурата са услуги по нотариална заверка на подписи. Като правно основание е посочен чл. 74, ал. 3 от ЗДДС.

За периода 12/2021 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 8,00 лева по фактура, издадена от "БОРИКА" АД, ЕИК[ЕИК]. Предмет на фактурата са административни такси. Като правно основание е посочен чл. 74, ал. 3 от ЗДДС.

Установено е при ревизията, че "ЕСТМА" АД е регистрирано по ЗДДС на 31.12.2021 г., поради което приходните органи са формирали извод, че жалбоподателят претендира право на приспадане на данъчен кредит за получени услуги преди регистрацията по ЗДДС /чл. 74 от ЗДДС/. Приели са, че не са налице задължителните предпоставки за ползване на данъчен кредит за получени услуги преди регистрацията по ЗДДС, визирани в чл. 74, ал. 3, т. 1 и 3, а именно:

- услугите не са пряко свързани с регистрацията на "ЕСТМА" АД по Търговския закон /ТЗ/;

- "ЕСТМА" АД не е подало заявление за регистрация в 30-дневен срок от регистрацията му в регистъра по чл. 82 от ДОПК.

Фактурираните услуги нямали връзка с регистрацията на жалбоподателя по реда на ТЗ, а били извършени след като "ЕСТМА" АД е било регистрирано по реда на ТЗ.

"ЕСТМА" АД е вписано в регистъра по чл. 82 от ДОПК на 05.12.2019 г., а е подало заявление за регистрация по ЗДДС на 14.12.2021 г. /входящ №303912104044579/14.12.2021 г./, по избор, независимо от облагаемия оборот, на основание чл.100, ал.1 от ЗДДС. Следователно заявлението за регистрация по ЗДДС не било подадено в 30-дневен срок от регистрацията му по реда на чл. 82 от ДОПК.

Посочено е от ревизорите, че дори услугите по издадените от "КРЕДИТЕКС" ЕООД фактури да са били извършени след датата на регистрация на „ЕСТМА“ АД по ЗДДС, то дружеството отново не би имало право на ДК поради неизпълнение на изискването на чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС – липса на данни услугите да се използват за целите на извършваните от „ЕСТМА“ АД облагаеми доставки. Това е така, тъй като приходите, които дружеството би реализирало в бъдеще са от получени от „ФОНТЕС“ ЕООД дивиденди, докато съгласно трайната и непротиворечива практика на СЕС обикновеното притежаване на дружествени акции и дялове не представлява икономическа дейност и получаването на дивиденди не влиза в обхвата на ДДС. Т.е. дивидентите не можело да се смятат за насрещна престация на получената от „КРЕДИТЕКС“ ЕООД услуга.

Касаело се за приходи, които „ЕСТМА“ АД реализира от създаването си – постъпления от дивиденди, от допълнителна парична вноски за увеличаване на капитала от акционери, заемни средства от други дружества и от лихви във връзка с предоставени от „ЕСТМА“ АД заеми (освободена доставка съгласно чл.46, ал.1, т.1 от ЗДДС). Тези средства са използвани от „ЕСТМА“ АД за предоставяне на допълнителни парични вноски в дъщерни дружества и заеми.

В РА е направено заключение, че от създаването си на 05.12.2019 г. до крайния ревизиран период 28.02.2022 г. „ЕСТМА“ АД не е осъществявало облагаеми доставки. Единствените извършени доставки през ревизирания период от 31.12.2021 г. до 28.02.2022 г. са освободени по чл.46, ал.1, т.1 от ЗДДС – реализиране на приходи от лихви, които лицето отчита по сметка 721 „Приходи от лихви“. Дружеството не издавало фактури и такива не били отразени в дневниците му за продажби, тъй като това не било задължително при доставки на финансови услуги по чл.46 от ЗДДС.

Във връзка с гореизложеното, с РА, за периода 12/2021 г., е отказано правото на данъчен кредит общо в размер на 15 595,90 лева, по въпросните фактури, издадени от "КРЕДИТЕКС" ЕООД, нотариус Ц. Г. и "БОРИКА" АД.

Ревизионният акт е връчен електронно на 20.09.2022 г. и оспорен по административен ред с жалба вх. № 1453-00-2312 от 30.09.2022 г. Срокът за произнасяне по чл.155, ал.1, вр. чл.146 ДОПК, е до 06.12.2022 г. В този срок е постановено Решение № 1899/05.12.2022 г. на директора на ДОДОП С., с което РА частично е потвърден, в която част и съгласно чл.156, ал.1 от ДОПК е предмет на съдебния спор.

Решаващият орган е възприел изводите на ревизорите, че не са налице задължителните предпоставки за ползване на данъчен кредит за получени услуги преди регистрацията по ЗДДС, визирани в чл. 74, ал. 3, т. 1 и 3, както следва:

- услугите не са пряко свързани с регистрацията на "ЕСТМА" АД по ТЗ, а са свързани с учредяване на друго дружество, което да закупи вземане от трето лице, да участва в процедура по публична продажба, проведена от ЧСИ и да придобие недвижимо имущество, като накрая прехвърли притежаваните дружествени дялове на ревизирания субект;

- "ЕСТМА" АД не е подало заявление за регистрация в 30-дневен срок от регистрацията му в регистъра по чл. 82 от ДОПК.

Не е възприел възраженията на ревизираното лице, че предпоставките по чл. 74, ал. 3, т. 1 и 3 от ЗДДС са единствено формални пречки за ползването на данъчен кредит, които следва да бъдат игнорирани. В тази връзка е посочил, че правните норми не представляват формалност, която може да бъде игнорирана /избирателно/ от частноправни субекти и държавни органи.

Решението е съобщено на „ЕСТМА“ АД на 13.12.2022 г. Жалбата вх.№ 53-04-1138 от 23.12.2022 г., по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена в срока по чл.156, ал.5 ДОПК, от легитимирано лице и срещу подлежащ на оспорване административен акт, поради което е допустима.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

При служебната проверка по чл.160, ал.2 ДОПК съдът констатира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.3 ДОПК органи по приходите и при спазване на установената форма по чл.120, ал.1 ДОПК. Липсват данни за допуснати в хода на ревизионното производство съществени процесуални нарушения. Препращането в мотивите на РА към РД намира своето правно основание в разпоредбата на чл.120, ал.2 от ДОПК, поради което възражението на жалбоподателя за немотивираност и необоснованост на РА е неоснователно. Спорът между страните е материалноправен – относно приложението на чл.74, ал.3 от ЗДДС.

Не е спорно по делото, че в данъчен период м. 12.2021 г. „Естма" АД е ползвало ДК в общ размер на 15 000.00 лв. по фактури с № [ЕГН]/**30.12.2020** г. и № [ЕГН]/**14.09.2021** г., издадени от „Кредитекс" ЕООД с ЕИК[ЕИК] с предмет - по договор за поръчка.

През м. 12.2021 г. „Естма" АД е упражнило право на данъчен кредит и по фактура № [ЕГН]/**08.01.2021** г. с предмет „удостоверяване на подписи /нот. заверки/“, издадена от нотариус Ц. Г., рег.№ 594 на Нотариалната камера с данъчна основа (ДО) 2 939,52 лв. и ДДС е размер на 587,90 лв. и по ф-ра № [ЕГН]/**27.05.2021** г. с предмет адм. такси, на стойност 40,00 лв. и ДДС 8,00 лв., издадена от "Борика" АД. При ревизията е установено, че услугите по така изброените услуги са извършени преди датата на регистрацията на „Естма" АД по ЗДДС на **31.12.2021** г., поради което е приложима разпоредбата на чл.74, ал.3 от ЗДДС.

Преди да се произнесе по основния спор относно приложението на чл.74, ал. 3 от ЗДДС съдът намира, че следва да се произнесе по твърденията на жалбоподателя, че спорните доставки са свързани с икономическата му дейност, тъй като „ЕСТМА“ АД осъществява хипотезата на управление на дъщерното дружество „ФОНТЕС“ ЕООД.

Както по силата на чл.168, ал.1, б.“а“ от Директива 2006/112/ЕО, така и съгласно чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС, регистрираното лице има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчик - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави, когато тези стоки и услуги се използват за целите на извършваните от регистрираното лице *облагаеми доставки*. Когато се касае за претендирано право на приспадане преди датата на регистрация по ЗДДС се поставя въпросът за пряката и непосредствена връзка между получените от лицето („ЕСТМА“ АД) доставки (в случая услуги) и доставките, които извършва „ЕСТМА“ АД или с цялата му икономическа дейност по смисъла на чл.3, ал.2 от ЗДДС и чл.9, пар.1 от Директива 2006/112/ЕО - независима икономическа дейност е дейността на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и селското стопанство, както и всяка дейност, осъществявана редовно или по занятие *срещу възнаграждение*, включително експлоатацията на материално и нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него.

Ревизираното дружество е декларирало, че е създадено с инвестиционна цел. От създаването си на 05.12.2019 г. до крайния ревизиран период 28.02.2022 г. „ЕСТМА“ АД не е осъществявало и не е декларирало извършването на облагаеми доставки, т.е. няма декларирани, установени и извършени доставки, подлежащи на облагане с ДДС. От създаването му до момента на ревизията постъпленията по сметките му са от дивиденди, от допълнителна парична вноска за увеличаване на капитала от акционери, заемни средства от други дружества и от лихви във връзка с предоставени от „ЕСТМА“ АД заеми (освободена доставка съгласно чл.46, ал.1, т.1 от ЗДДС). От тези средства „ЕСТМА“ АД реализира приходи, които използва за предоставяне на допълнителни парични вноски в дъщерни дружества и на заеми, както и за плащане по процесния договор за поръчка от 29.12.2020 г.

Въз основа на изложеното, в РД и РА е формиран извод, че от създаването си до крайния ревизиран период „ЕСТМА“ АД не е осъществявало облагаеми доставки. Единствените извършени доставки през ревизирания период от 31.12.2021 г. до 28.02.2022 г. са освободени по чл.46, ал.1, т.1 от ЗДДС – реализиране на приходи от лихви, които лицето отчита по сметка 721 „Приходи от лихви“. Дружеството не издавало фактури и такива не били отразени в дневниците му за продажби, тъй като това не било задължително при доставки на финансови услуги по чл.46 от ЗДДС.

Именно това е дало основание на ревизорите да заключат, че дори услугите по издадените от "КРЕДИТЕКС" ЕООД фактури да са били извършени след датата на регистрация на „ЕСТМА“ АД по ЗДДС, то дружеството отново не би имало право на ДК поради неизпълнение на изискването на чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС – липса на данни услугите да се използват за целите на извършваните от „ЕСТМА“ АД облагаеми доставки. Прието е от ревизорите, че приходите, които дружеството би реализирало в бъдеще са от получени от „ФОНТЕС“ ЕООД дивиденди, докато съгласно трайната и непротиворечива практика на СЕС обикновеното притежаване на дружествени акции и дялове не представлява икономическа дейност и получаването на дивиденди не влиза в обхвата на ДДС. Т.е. дивидентите не можело да се смятат за насрещна

престация на получената от „КРЕДИТЕКС“ ЕООД услуга.

Съдът намира това становище за правилно, законосъобразно и направено при правилно приложение на материалния закон и относимата съюзна и национална практика. Подкрепа в този извод съдът намира в Решение на СЕС от 8 февруари 2007 г. по Дело C-435/05 I.. Запитването е отправено в рамките на спор между I. BV (наричано по-нататък „I.“), дружество, учредено по нидерландското право, и S. van Financiën, породен от отказа на последния да разреши на I. да приспадне данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), платен върху цената на консултантски услуги, до които то е прибягнало в рамките на арбитражно производство относно определянето на размера на вземане, което е част от неговото имущество, но е възникнало преди дружеството да подлежи на облагане с ДДС.

До 1 януари 1993 г. I. е действало като дружество, притежаващо участия в други дружества, без да участва в управлението им (пасивен холдинг). До 1 януари 1993 г. I. не извършва никаква дейност срещу заплащане. От тази дата нататък, по силата на споразумение с С., дружеството осъществява срещу заплащане дейност по управление на последното.

Припомнено е в решението на СЕС, че според постоянната практика на Съда *данъчнозадължено лице, чиято дейност се облага с ДДС*, има право, съгласно член 17, параграф 2 от Шеста директива, да извърши приспадане на ДДС, ако съществува пряка и непосредствена връзка между използваните стоки и услуги (в случая спорните услуги от "КРЕДИТЕКС" ЕООД, нотариус Ц. Г. и "БОРИКА" АД), от една страна, и доставките, които то трябва да извърши и за които *съществува право на приспадане, от друга страна*.

Преpraщачата юрисдикция си задава въпроса дали може да се приеме, че такава връзка е налице, когато данъчнозадължено лице ползва услуги, с цел да определи размера на вземане, което е част от активите на неговото предприятие, но е възникнало преди лицето да подлежи на облагане с ДДС. В случая, услугите са използвани, за да се учреди свързано лице „ФОНТЕС“ ЕООД, посредством свързано лице „КРЕДИТЕКТ“ ЕООД, да се придобие 100 % от дружествените дялове на „ФОНТЕС“ ЕООД и да се реализира печалба от дейността на същото дружество.

Според тази юрисдикция фактът, че в настоящия случай направените разходи се отнасят до доставка, извършена през период, през който I. не е имало качеството на данъчнозадължено лице по смисъла на Шеста директива, не позволява да се приеме, че съществува пряка и непосредствена връзка с дейността, която е извършвало като предприятие, поради което този факт е в подкрепа на отказ да се признае правото на приспадане. От друга страна, фактът, че вземането за дължимото на I. възнаграждение е част от имуществото на това дружество и че последното е извършило за сметка на това имущество разходи с оглед на неговото запазване, би могъл да доведе до заключението, че *споменатите разходи са част от общите разходи на заинтересованото лице и следователно имат с така упражняваната дейност пряка и непосредствена връзка, която може да обоснове право на приспадане*.

В началото следва да се припомни, че установеният в Шеста директива режим на приспадане цели да облекчи изцяло предприемача от тежестта на ДДС,

който е дължим или платен във връзка с всички негови икономически дейности. Общата система на ДДС следователно гарантира пълна неутралност на данъчната тежест върху всички икономически дейности, независимо от техните цели или резултати, *при условие че дейностите по принцип подлежат на облагане с ДДС* (вж. в тази връзка Решение от 14 февруари 1985 г. по дело R., 268/83, R., стр. 655, точка 19, Решение от 15 януари 1998 г. по дело G. C. T., C-37/95, R., стр. I-1, точка 15 и Решение от 22 февруари 2001 г. по дело A. N., C-408/98, R., стр. I-1361, точка 24).

Според постоянната съдебна практика наличието на *пряка и непосредствена връзка* между определена получена доставка и една или повече *извършени доставки, пораждащи право на приспадане на ДДС*, е по принцип необходимо, за да се признае на данъчнозадълженото лице право на приспадане на ДДС, начислен върху получената доставка, както и за да се определи обхватът на това право (вж. Решение по дело M. B., посочено по-горе, точка 24, Решение по дело A. N., посочено по-горе, точка 26, както и Решение от 3 март 2005 г. по дело F. H., C-32/03, R., стр. I-1599, точка 26).

Правото на приспадане на ДДС, с който са обложени получените доставки на стоки или услуги, предполага, че разходите, направени за получаването им, са част от елементите, формиращи цената на *обложените извършени доставки, пораждащи право на приспадане* (вж. Решение по дело M. B., посочено по-горе, точка 30, Решение по дело A. N., посочено по-горе, точка 28, както и Решение от 27 септември 2001 г. по дело C. P., C-16/00, R., стр. I-6663, точка 31).

Прието е обаче, че е налице право на приспадане в полза на данъчнозадълженото лице дори при липса на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане, когато разходите за въпросните услуги са част от общите разходи на това лице и като такива представляват *елементи, формиращи цената на стоките или услугите, които то* („ЕСТМА“ АД) *доставя*. Разходи от този вид имат пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице (вж. в тази връзка посочени по-горе Решение по дело M. B., точки 23 и 31 и Решение по дело K., точка 36).

Във връзка със спора по главното производство следва да се изтъкне, както това е направено от препрращащата юрисдикция, че според постоянната съдебна практика продажбата на акции сама по себе си не представлява икономическа дейност по смисъла на Шеста директива и следователно не попада в приложното ѝ поле (вж. в този смисъл Решение от 20 юни 1996 г. по дело W. T., C-155/94, R., стр. I-3013, точки 33—37, Решение по дело E., посочено по-горе, точки 57—62, както и Решение по дело K., посочено по-горе, т. 19).

Противно на поддържаното от I., не са приравнени на такава дейност и действията по събиране на вземане или по определяне на неговия размер, които данъчнозадължено лице предприема за своя сметка. В действителност действия от този род не представляват използване на имущество с цел получаване на редовен приход от него, като се има предвид, че евентуалният ползотворен резултат от тези действия произтича от качеството на кредитор

по въпросното вземане и не е резултат от икономическа дейност по смисъла на Шеста директива (вж. в този смисъл Решение по дело К., посочено по-горе, точка 19). Поради това че нито продажбата на акции, нито предприетите от I. действия във връзка с вземането ѝ към Hi-T. S. представляват попадащи в приложното поле на Шеста директива доставки, не може да се приеме, че разходите за консултантски услуги, разглеждани в главното производство, имат пряка и непосредствена връзка с една или повече специфични доставки, пораждащи право на приспадане.

При тези условия не може да се приеме, че свързаните с тези услуги разходи са били направени за нуждите и с оглед на облагаемата дейност на I.. *Въпросните разходи нямат пряка и непосредствена връзка с дейността, тъй като тя не е единствената причина да бъдат извършени.*

С оглед на изложените по-горе съображения на поставения от H. R. der N. въпрос следва да се отговори, че член 17, параграф 2 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че разходите за консултантски услуги, до които данъчнозадължено лице е прибягнало за определяне размера на вземане, което е част от имуществото на неговото предприятие и е свързано с продажба на акции, извършена преди лицето да подлежи на облагане с ДДС, *нямат* — при липса на доказателства, позволяващи да се приеме, че единствената причина за прибягване до въпросните услуги е извършваната от данъчнозадълженото лице икономическа дейност по смисъла на посочената директива — пряка и непосредствена връзка с тази дейност и следователно не пораждат право на приспадане на начисления върху тях ДДС.

Съгласно Решение на СЕС от 29 октомври 2009 г. по Дело C-29/08, S., когато в качеството си на дружество майка на индустриална група въпросното дружество е извършвало намеса в управлението на дъщерното и контролираното дружество, като възмездно им е предоставяло *различни услуги от административно, счетоводно и търговско естество, във връзка с които е било данъчнозадължено за данъка върху добавената стойност лице*, посоченото прехвърляне, извършено с цел реструктуриране на групата дружества от страна на дружеството майка, може да се разглежда като сделка, която включва получаването на редовен приход от дейности, които надхвърлят рамките на самата продажба на акции. Тази сделка има пряка връзка с организацията на извършваната от групата дейност и затова представлява пряко, постоянно и необходимо продължение на облагаемата дейност на данъчнозадълженото лице. Ето защо такава сделка попада в приложното поле на данъка върху добавената стойност.

Акционерното дружество S. е дружество майка на индустриална група, която извършва дейност в няколко държави. То активно участва в управлението на дъщерните си дружества и *възмездно им предоставя услуги, например услуги в областта на управлението, административното обслужване и търговската политика*. S. е данъчнозадължено по ДДС лице за фактурираните на дъщерните дружества услуги, докато в процесния случай не се установяват фактурирани от „ЕСТМА“ АД последващи доставки на стоки и услуги.

Съгласно постоянната съдебна практика придобиването, притежаването и продажбата на акции сами по себе си не представляват икономическа дейност

по смисъла на Шеста директива (вж. по-специално Решение от 29 април 2004 г. по дело E., C-77/01, R., стр. I-4295, точка 59, както и Решение от 8 февруари 2007 г. по дело I., C-435/05, Сборник, стр. I-1315, точка 25 и цитираната съдебна практика). В действителност тези сделки не включват използването на имущество с цел получаването на редовен приход от него, доколкото единствената финансова полза от тези сделки е евентуалната печалба при продажбата на акциите (вж. в този смисъл Решение по дело E., посочено по-горе, точка 58).

Съдът е пояснил, че *в приложното поле на ДДС попадат само плащанията, които се явяват насрещна престация по сделка или икономическа дейност*, и че сред тях не са плащанията, които са резултат от самото право на собственост, какъвто е случаят с дивидентите и другите приходи от акции (вж. в този смисъл Решение от 22 юни 1993 г. по дело S., C-333/91, R., стр. I-3513, точка 13, Решение от 6 февруари 1997 г. по дело H. & H., C-80/95, R., стр. I-745, точка 15, както и Решение по дело E., посочено по-горе, точка 49).

Съдът обаче е постановил, че това не е така, когато финансовото участие в друго предприятие е съпроводено с пряка или непряка намеса в управлението на дружеството, в което е придобито участие, независимо от правата на притежателя на участието в качеството му на акционер или съдружник (вж. Решение 20 юни 1991 г. по дело P. I. N., C-60/90, R., стр. I-3111, точка 14, Решение от 14 ноември 2000 г. по дело F. и V., C-142/99, R., стр. I-9567, точка 18, Определение от 12 юли 2001 г. по дело W., C-102/00, R., стр. I-5679, точка 15 и Решение от 27 септември 2001 г. по дело C. P., C-16/00, R., стр. I-6663, точка 20), *доколкото такава намеса включва извършване на сделки (в случая от „ЕСТМА“ АД), които подлежат на облагане с ДДС съгласно член 2 от Шеста директива, каквито са доставката на административни, счетоводни и информационни услуги* (Решение по дело F. и V., посочено по-горе, точка 19, Определение по дело W., посочено по-горе, точка 16, Решение по дело C. P., посочено по-горе, точка 21, както и Решение от 26 юни 2003 г. по дело M.-K.-F., C-305/01, R., стр. I-6729, точка 46).

Освен това от практиката на Съда следва, че сделките с акции или дружествени дялове попадат в приложното поле на ДДС, когато са извършени в рамките на търговска дейност по договаряне с ценни книжа или с цел осъществяване на пряка или непряка намеса в управлението на дружествата, в които е придобито участие, или когато представляват пряко, постоянно и необходимо продължение *на облагаемата дейност* (вж. по-специално Решение от 20 юни 1996 г. по дело W. T., C-155/94, R., стр. I-3013, точка 35, както и Решение по дело H. & H., посочено по-горе, точка 16 и цитираната съдебна практика). В случая, „ЕСТМА“ АД не осъществява облагаема дейност (бел. моя).

В случая, от акта за преюдициално запитване личи, че в качеството си на дружество майка на индустриална група S. е извършвало намеса в управлението на дъщерното и контролираното дружество, като *възмездно им е предоставяло различни услуги от административно, счетоводно и търговско естество, във връзка с които е било данъчнозадължено по ДДС лице*. В случая, „ЕСТМА“ АД не е предоставило на „ФОНТЕС“ ЕООД такива услуги, за което да бъде задължено по ЗДДС лице (бел. моя).

Що се отнася до обхвата на освобождаването по член 135, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112, Съдът е установил, че сделките с акции и други ценни книжа са сделки, които се осъществяват на пазара на ценни книжа, и че търговията с ценни книжа включва действия, които променят правните и финансовите отношения между страните (вж. в този смисъл Решение от 5 юни 1997 г. по дело S., C-2/95, R., стр. I-3017, точки 72 и 73). Следователно изразът „сделки [...] с ценни книжа“ по смисъла на член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива се отнася до сделки, които могат да породят, изменят или погасят правата и задълженията на страните във връзка с ценни книжа (Решение от 13 декември 2001 г. по дело C. F. S., C-235/00, R., стр. I-10237, точка 33). Оттук следва, че услугите от административно или материално-техническо естество, както и финансово-информационната дейност, които не променят правните и финансовите отношения между страните, не се включват в обхвата на освобождаването, предвидено в член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива (вж. Решение по дело S., посочено по-горе, точка 66, както и Решение по дело C. F. S., посочено по-горе, точки 28 и 30).

Приложено за целите на настоящия случай визираното Решение на СЕС по Дело C-29/08, S., налага извод, че икономическата дейност на „ЕСТМА“ АД, свързана с учредяване и придобиване на дружествени дялове от дъщерно дружество, попада в обхвата на освобождаването по член 135, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112/ЕО. „ЕСТМА“ АД не е ангажирало доказателства, че предоставя възмездни услуги от административно или материално-техническо естество, както и финансово-информационната дейност, които не променят правните и финансовите отношения между страните.

Това тълкуване съответства на постоянната практика на Съда, съгласно която сред сделките, които попадат в приложното поле на Шеста директива, но са освободени от ДДС на основание на член 13, Б, буква г), точка 5 от нея, са в частност сделките с акции и дялове на дружества или сдружения, необезпечени облигации и други ценни книжа, които сделки включват получаването на редовен приход от дейности, надхвърлящи рамките на самото придобиване и продажба на ценни книжа (вж. по-специално Решение по дело K., посочено по-горе, точка 20). Именно в тази връзка следва да се възприеме установеното по делото последващо отчуждаване на имущество от „ФОНТЕС“ ЕООД С Нотариален акт № 26, I, рег. № 677, н.д. № 24 от **21.03.2023** г. на Нотариус Д. К., с район на действие СРС, с който „ФОНТЕС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], е продало на „Фантастико Груп“ ООД, ЕИК[ЕИК] недвижими имоти, които са му възложени с постановление на съдебен изпълнител от 03.06.2021 г. Касае се за сделки, които включват получаването на редовен приход от дейности, надхвърлящи рамките на самото придобиване и продажба на ценни книжа, но които са освободени от данъчна тежест.

Относими мотиви се съдържат и в обсъждането на третия въпрос в Решение на СЕС от 29 октомври 2009 г. по Дело C-29/08, S.. Същото припомня основно положение, че режимът на приспадането цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Така общата система на ДДС гарантира

неутралитет по отношение на данъчната тежест върху всички икономически дейности независимо от техните цели и резултати, *при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС* (вж. по-специално Решение от 29 април 2004 г. по дело F., C-137/02, R., стр. I-5547, точка 37, както и Решение по дело I., посочено по-горе, точка 22, Решение по дело S., посочено по-горе, точка 25 и Решение по дело S. Grundstücks-V., посочено по-горе, точка 71). Именно последното важно и съществено изискване не е спазено в конкретния случай, тъй като осъществяваната от ревизираното лице основна дейност по принцип не подлежи на облагане и това се установява безспорно от констатациите при ревизията – дружеството не декларира и няма извършени доставки, подлежащи на облагане с ДДС. Ето защо то не може да участва в системата на косвения данък. Напротив, именно участието му би довело до нарушаване на принципа за данъчен неутралитет, тъй като „ЕСТМА“ АД не понася данъчна тежест като регистрирано по ЗДДС лице.

Съгласно т.57 от мотивите на Решение по Дело С-29/08, S., съгласно постоянната съдебна практика наличието на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и *една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане на ДДС*, е по принцип необходимо, за да се признае на данъчнозадълженото лице право на приспадане на ДДС, начислен върху получената доставка, както и за да се определи обхватът на това право (вж. Решение от 8 юни 2000 г. по дело M. B., C-98/98, R., стр. I-4177, точка 24, както и Решение по дело A. N., посочено по-горе, точка 26 и Решение по дело I., посочено по-горе, точка 23). Правото на приспадане на ДДС, с който са обложени получените доставки на стоки или услуги, предполага, че *разходите, направени за получаването им, са част от елементите, формиращи цената на обложените извършени доставки, пораждащи право на приспадане* (вж. Решение по дело C. P., посочено по-горе, точка 31, както и Решение по дело K., посочено по-горе, точка 35, Решение по дело I., посочено по-горе, точка 23 и Решение по дело S., посочено по-горе, точка 27). В случая, „ЕСТМА“ АД не извършва последващи доставки, пораждащи право на приспадане, нито са представени доказателства, че разходите по спорните фактури участват при, *формиране на цената на такива последващи доставки*.

Не се установява и изключението, визирано в т.58 от Решение по Дело С-29/08, а именно: *налице е право на приспадане в полза на данъчнозадълженото лице дори при липса на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане, когато разходите за въпросните услуги са част от общите разходи на това лице и като такива представляват елементи, формиращи цената на стоките или услугите, които то доставя*. Разходи от този вид в действителност имат пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице (вж. по-специално Решение по дело M. B., посочено по-горе, точки 23 и 31; Решение по дело A. N., посочено по-горе, точка 35, Решение по дело K., посочено по-горе, точка 36, както и Решение по дело I., посочено по-горе, точка 24).

Не са ангажирани доказателства, че *разходите по спорните фактури са част*

от общите разходи на „ЕСТМА“ АД и като такива представляват елементи, формиращи цената на стоките или услугите, които то доставя. Всъщност, в случая, не се установяват такива стоки и услуги, които „ЕСТМА“ АД доставя, извън извършването на освободени доставки. В идентичен смисъл е изводът по т.59 от Решение по Дело С-29/08: за сметка на това, 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 върху извършените доставки, *нито да се приспада данъкът върху получените доставки* (вж. в този смисъл Решение от 30 март 2006 г. по дело U. каирункі, С-184/04, R., стр. I-3039, точка 24, Решение от 14 септември 2006 г. по дело W., С-72/05, R., стр. I-8297, точка 20, както и Решение от 12 февруари 2009 г. по дело V. N. L.- en T. O., [C-515/07](#), все още непубликувано в Сборника, т. 28). От това следва, че наличието на право на приспадане се *определя в зависимост от извършените доставки* (в случая от „ЕСТМА“ АД), за които са *предназначени* получените доставки. В този смисъл посоченото право е налице, когато облагаемата с ДДС *получена* доставка има пряка и непосредствена връзка с една или повече извършени доставки, *пораждащи право на приспадане.*

В случая липсва извършени от „ЕСТМА“ АД доставки, *пораждащи право на приспадане, поради което не е налице претендираното данъчно предимство по спорните фактури за получени услуги.*

Ако не е така, следва да се провери дали направените разходи за получени стоки или услуги са част от общите разходи, които са свързани с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице. И в единия, и в другия случай наличието на пряка и непосредствена връзка предполага, че разходите по получените доставки *са включени в цената на конкретни извършени доставки или съответно в цената на стоките или услугите, доставяни от данъчнозадълженото лице в рамките на икономическата му дейност.* Последното изискване също не се установява в настоящия случай – липсват данни по делото разходите по получени услуги да са включени в *цената на стоките или услугите, доставяни от данъчнозадълженото лице в рамките на икономическата му дейност.*

Този извод се потвърждава от т.71 от същото решение: Освободеното от ДДС прехвърляне на акции (в случая придобиване на дружествен дял от „ФОНТЕС“ ЕООД) не поражда право на приспадане. Това тълкуване важи само когато е установена пряка и непосредствена връзка между получените услуги и извършеното прехвърляне на акции, което е освободена сделка (в случая тази пряка връзка се установява – жалбоподателят е възложил на „КРЕДИТЕКС“ ЕООД правни дейности по учредяване на „ФОНТЕС“ ЕООД и придобиване от него на вземане на друго свързано лице с крайна цел - придобиване от страна на „Е. АД на дружествен дял от „ФОНТЕС“ ЕООД. Ако не е налице такава връзка (а в случая тя се установява) и ако разходите по получените доставки се включват в цената на продуктите на S. (няма доказателства по делото, че разходите по спорните фактури са включени в цената на доставени от „ЕСТМА“ АД стоки и услуги), трябва да се допусне възможност за приспадане на начисления върху получените доставки на услуги ДДС. Очевидно, в случая

не е налице подобна възможност за приспадане на претендирания ДДС. В идентичен смисъл е и Решение на СЕО то 14.11.2000 г. по дело С-142/1999г. F. SA и B. SA: Когато един холдинг предоставя капитал на филиалите си, тази дейност сама по себе си може да бъде считана за икономическа дейност, представляваща използване на този капитал с цел извличане на постоянен доход чрез лихви, при положение, че тази дейност не се извършва само от време на време и че не се ограничава само до управление на инвестициите като частен инвеститор (виж в този смисъл Дело С-155/94 W. T. (1996) E. I-3013, точка 36 и Дело С-230/94 E. (1996) E. I-4517, точка 20), а се извършва с професионална или търговска цел, характеризираща се по-специално с грижа за максимална печалба от инвестирания капитал. Обикновеното реинвестиране от един холдинг на дивидентите, които получава от филиалите си и които са изключени от обхвата на ДДС, в заеми за тази филиали, не представлява в никакъв случай облагаема дейност. Лихвите от такива заеми трябва, точно обратното, да се считат за плод на обикновеното притежание на имущество и следователно са извън системата на приспадане.

Според настоящия състав, в конкретния случай се установява именно последната хипотеза – единствените приходи на „ЕСТМА“ АД са от дивиденти и заемни средства от други дружества, които то използва за предоставяне на допълнителни парични вноски в дъщерни дружества и на заеми в тяхна полза. Т.е. установява се обикновено реинвестиране от един холдинг на дивидентите, които получава от филиалите си и които са изключени от обхвата на ДДС, в заеми за тази филиали, *което не представлява облагаема дейност.*

Логични мотиви относно „прекъсване на веригата на ДДС“ се съдържат в Заключение на генералния адвокат М. представено на 12 февруари 2009 г. по дело С-29/08 (т.69 и т.70): Както напълно основателно изтъква генералният адвокат J. в заключението си по дело A. N., посочено по-горе (35), в този смисъл от Решение по дело VLP G. следва, че последицата „прекъсване на веригата на ДДС“, която е присъща характеристика на освободената доставка, пречатства възможността платеният ДДС върху използваните за тази доставка стоки или услуги да бъде приспадан от ДДС, *дължим* за по-нататъшна извършена доставка, за която освободената сделка е формирала част от цената. Следователно необходимостта от пряка и непосредствена връзка не сочи само най-близкото звено от веригата, а служи за изключване на положения, при които веригата е била прекъсната от освободена доставка (36). Според мен има основание така изложеният подход, възприет в Решение по дело VLP G., посочено по-горе, да се приложи и към настоящото дело. Би следвало да не се допусне приспадане на платения ДДС по получените от S. доставки, доколкото тези доставки са в пряка и непосредствена връзка с освободена доставка, в случая прехвърлянето на акциите в дъщерното и контролираното дружество — доставка, която прекъсва веригата на ДДС дори когато се извършва с цел реструктуриране на промишлената дейност на ръководената от S. група. Мотивите са относими, доколкото крайният резултат от спорните услуги е придобиване на дружествен дял от „ФОНТЕС“ ЕООД, което е освободена доставка, която прекъсва претендираната верига на приспадане на ДДС. Вече

се посочи, защо съдът не приема, че в случая „ЕСТМА“ АД предоставя административни, счетоводни, финансови или други услуги на дъщерното си дружество, за да се приеме, че участва в неговото управление. Претенцията за участие чрез управителя Г. Ч. е едва от 21.09.2021 г., когато „ЕСТМА“ АД придобива капитала на дъщерното дружество, т.е. освободена доставка по член 135, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112.

Според Решение на СЕС от 05 юли 2018 г. по дело C-320/17 М. Р. е холдинговото дружество в групата М., която упражнява дейността си в областта на производството на ортопедични импланти. Предметът на дейност на дружеството е управлението на дялово участие в няколко дъщерни дружества от групата, на които освен това то отдава под наем недвижим имот. От представената пред Съда преписка е видно, че считано от 2009 г., М. Р. е провело операция по реструктуриране, поради което се е наложило да извършва прехвърляния и придобивания на ценни книжа. То е приспаднало изцяло ДДС, с които са били обложени различни разходи, свързани с операцията по реструктуриране.

В т.27-28 от цитираното решение на СЕС е посочено, че що се отнася по-специално до правото на приспадане на холдингово дружество, Съдът вече е приел, че холдингово дружество, което има за единствен предмет на дейност придобиването на дялово участие в други дружества и не се намесва пряко или непряко в управлението на тези дружества, няма нито качеството на задължено по ДДС лице по смисъла на член 9 от Директивата за ДДС, нито право на приспадане съгласно членове 167 и 168 от тази директива, независимо от правата, които притежава в качеството си на акционер или съдружник (решение от 16 юли 2015 г., L. + M. и M. S., [C-108/14](#) и [C-109/14](#), [EU:C:2015:496](#), т.18).

Самото придобиване на дружествени дялове и самото им притежаване не следва да се считат за икономически дейности по смисъла на Директивата за ДДС, предоставящи на съответното лице качество на данъчнозадължено лице. В действителност самото придобиване на дялово участие в други дружества не представлява използване на имущество с цел получаването на редовен приход от него, доколкото евентуалният дивидент, плод на дяловото участие, е резултат от самото притежаване на въпросното имущество (решение от 16 юли 2015 г., L. + M. и M. S., [C-108/14](#) и [C-109/14](#), [EU:C:2015:496](#), т.19).

Съдът обаче се е произнесъл, че това не е така, когато дяловото участие е съпроводено с пряка или непряка намеса в управлението на дружествата, в които е придобито участие, независимо от правата на притежателя на участието в качеството му на акционер или съдружник (вж. по-специално решения от 14 ноември 2000 г., F. и B., [C-142/99](#), [EU:C:2000:623](#), т. 18, от 27 септември 2001 г., S. P., [C-16/00](#), [EU:C:2001:495](#), т. 20, от 6 септември 2012 г., P. T., [C-496/11](#), [EU:C:2012:557](#), т. 33 и от 16 юли 2015 г., L. + M. и M. S., [C-108/14](#) и [C-109/14](#), [EU:C:2015:496](#), т. 20).

От постоянната практика на Съда е видно, че намесата на холдингово дружество в управлението на дружествата, в които е придобило дялово участие, представлява икономическа дейност по смисъла на член 9, параграф 2 от Директивата за ДДС, доколкото тази намеса включва извършване на

сделки, които подлежат на облагане с ДДС съгласно член 2 от тази директива, каквито са административните, счетоводните, финансовите, търговските, информационните и техническите услуги, които холдинговото дружество предоставя на дъщерните си дружества (вж. по-специално решения от 14 ноември 2000 г., *F. и В.*, [C-142/99](#), [EU:C:2000:623](#), т. 19, от 27 септември 2001 г., *С. Р.*, [C-16/00](#), [EU:C:2001:495](#), т. 22 и от 6 септември 2012 г., *Р. Т.*, [C-496/11](#), [EU:C:2012:557](#), т. 34). Посочи се вече, че в случая не се установяват визираните административни, счетоводни, финансови, търговски, информационни и/или технически услуги, които холдинговото дружество предоставя на дъщерните си дружества.

По-нататък в решението на СЕС: В това отношение следва да се отбележи, че примерите за дейности, изразяващи се в намеса на холдинговото дружество в управлението на дъщерните му дружества, които се съдържат в практиката на Съда, не са изброени изчерпателно. Следователно понятието „намеса на холдингово дружество в управлението на дъщерното му дружество“ трябва да се разбира като обхващащо всички сделки, които представляват икономическа дейност по смисъла на Директивата за ДДС, сключени от холдинговото дружество в полза на неговото дъщерно дружество. В случая не се установяват сключени от „ЕСТМА“ АД сделки в полза на „ФОНТЕС“ АД – такива облагаеми доставки не са декларирани в дневниците му за продажби и не са установени в хода на ревизията.

Не се установяват разширенията, посочени в т.43 от решение по дело *C-320/17*: *Впрочем, на първо място, съгласно постоянната съдебна практика направените от холдингово дружество, което се намесва в управлението на дъщерно дружество, разходи за различни услуги, които то е получило в рамките на придобиването на дялово участие в това дъщерно дружество, са част от общите разходи на данъчнозадълженото лице и като такива представляват елементи, формиращи цената на неговите продукти, поради което са по принцип в пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на холдинговото дружество (решения от 27 септември 2001 г., *С. Р.*, [C-16/00](#), [EU:C:2001:495](#), т. 35 и от 29 октомври 2009 г., *С.*, [C-29/08](#), [EU:C:2009:665](#), т. 58). Както многократно се посочи в настоящето решение, липсват данни разходите на данъчнозадълженото лице по спорните фактури да представляват елементи, формиращи цената на неговите продукти, поради което следва да се отрече наличието на пряка и непосредствена причинна връзка с претендираната верига на ДДС.*

Изложеното е достатъчно основание да се откаже на ревизираното дружество претендираното данъчно предимство. Налице е значителна по обем, постоянната съдебна практика на СЕС, която отрича претендираното право на данъчен кредит, поради което съдът намира за неоснователно искането на жалбоподателя за отправяне на преюдициално запитване. Макар и косвено (чрез изискванията на националното законодателство), ответните органи също са изследвали наличието на пряка и непосредствена връзка между получените от „ЕСТМА“ АД услуги и бъдещата независима икономическа дейност на дружеството по повод на неговата регистрация по ЗДДС. Като са достигнали до извод за липса на такава, оспореният РА и потвърждаващото го

решение на ДОДОП С., са постановени при правилно приложение на материалния закон. Дължимо е отхвърляне на жалбата.

Доколкото изложените мотиви са достатъчни за отхвърляне на оспорването, съдът не намира за необходимо излагането на съображения по приложението на чл.74, ал.3, т.1 и т.3 от ЗДДС, тъй като изводите във връзка с тях не биха повлияли на крайния изход на спора. Ето защо, евентуално отправяне на преюдициално запитване с въпроси относно съвместимостта на националните разпоредби със съюзните такива би се приело за недопустимо като изцяло хипотетично. Наличието на противоречива национална практика по приложението на чл.74, ал.3 от ЗДДС не е основание за отправяне на преюдициално запитване при установената стабилна и непротиворечива практика на СЕС.

По изложените съображения съдът намира, че формулираното от жалбоподателя с писмена молба от 17.03.2023 г. искане за отправяне на преюдициално запитване до СЕС с конкретно формулирани въпроси по приложението на Директива 2006/112/ЕС е неоснователно.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК, с оглед цялостното отхвърляне на оспорването, в полза на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение съобразно обжалваемия интерес от 15 595.90 лв. Дължимото юрисконсултско възнаграждение съгласно чл.8, ал.1, вр. чл.7, ал.2, т.3 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения е в размер на 1803.63 лв.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, I-во отделение, 69-и състав,

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ ИЗЦЯЛО жалбата на „ЕСТМА“ АД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], [улица], ет.7, и със съдебен адрес [населено място], [улица], вх.Б, ет.2, срещу Ревизионен акт № №Р-22221422001880-091-001/16.09.2022 г., издаден от Т. Б. Г. – орган, възложил ревизията, и Л. Д. П. – ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с Решение № 1899 от 05.12.2022 г. относно отказано право на приспадане на данъчен кредит за период м. 12.2021 г. в размер на 15 595.90 лв. на основание чл. 74, ал. 3, т. 1 и т. 3 от ЗДДС по фактури, издадени от "КРЕДИТЕКС" ЕООД, нотариус Ц. Г. и "БОРИКА" АД.

ОСЪЖДА „ЕСТМА“ АД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], [улица], ет.7, да заплати на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП [населено място] юрисконсултско възнаграждение в размер на 1803.63 лв.

Решението може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

СЪДИЯ:

