

РЕШЕНИЕ

№ 12515

гр. София, 09.04.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 15 състав,
в публично заседание на 11.03.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Росица Цветкова

при участието на секретаря Антонина Митева, като разгледа дело номер **662** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от ДОПК.
Образувано е по жалба на „Мърчън Сървисис Консултинг“ ЕООД с адрес [населено място],[жк]“, [жилищен адрес] представлявано от Б. С., чрез адв. И. А. М. – пълномощник, против РА № Р – 22221023005425-091-001 от 11.04.2024г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – [населено място], потвърден с решение № 1590/09.12.2024г. на директора на Дирекция „ОДОП“- [населено място], с които в тежест на дружеството за дан. периоди от м. 05.2023 г. до м. 07.2023 г. са установени допълнителни задължения по ЗДДС в размер на общо 65 514.02лв. главници и лихви общо в размер на 4 855,03 лв. Главниците са формирани на две групи основания: начислен данък за три доставки на жалбоподателя, декларирани като освободени, и в резултат на отказано право на данъчен кредит за две доставки към жалбоподателя. Жалбоподателят сочи, че оспореният РА е издаден в нарушение на процесуалните правила, тъй като не били изяснени всички факти и обстоятелства, които са от значение за случая, и при нарушение на материалния закон, тъй като не били налице

основания за постановления отказ на данъчен кредит – отречените сделки били реално осъществени, а сделките, по повод на които е начислен ДДС, били освободени по смисъла на чл. 46, ал. 1, т. 3 от ЗДДС и съответно по § 135, т. 1, буква „г“ от Директива 2006/112/ЕО, като в тази връзка се позовава на решения на СЕС по дела С – 453/05 и С – 235/00. По подробно изложени съображения прави искане съдът да отмени ревизионния акт. Претендират се разноските по делото.

Ответникът по жалбата – Директорът на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител оспорва жалбата. Моли обжалваният РА да бъде оставен в сила като законосъобразен по мотиви, изложени в решението на директора на ДОДОП. Претендират се разноски по делото.

Съдът, след преценка на събраните по делото доказателства, намира за установено следното от фактическа страна:

„МЪРЧЪНТ СЪРВИСИС КОНСУЛТИНГ“ ЕООД е български търговец със седалище в [населено място], регистриран по ЗДДС, чийто основен предмет на дейност през ревизирания период е консултантска дейност по стопанско и друго управление.

Със заповед № РД – 01 – 849 от 31.10.2022г. на Директора на ТД на НАП – С. са определени органите по приходите, които могат да възлагат ревизии. Сред тях е В. В. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С..

Ревизионното производство спрямо дружеството е започнало със заповед за възлагане на ревизия от 11.09.2023г., издадена от В. В. П., началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – С.. Обхватът на възложената ревизия е установяване на задължения за ДДС за дан. периоди м. май – юли 2023г. Със заповедта са определени длъжностните лица, които следва да извършат ревизията, единият от които е посочен като ръководител на ревизията. Определен е срокът за завършването ѝ – три месеца от датата на връчване на заповедта на ревизираното лице. Заповедта е връчена на 26.09.2023г. по електронен път, т.е първоначално определеният срок е бил до 26.12.2023г. С последваща заповед от 19.12.2023г. е удължен срокът на ревизията с два месеца – до 26.02.2024г. Резултатите от ревизията са обобщени в ревизионен доклад (РД), издаден на 11.03.2024г., връчен на ревизираното лице на 11.03.2024г. В предоставения срок за подаване на възражения и доказателства, от страна на дружеството е подадено възражение, което не е възприето.

Ревизионният акт (РА) е издаден от органа възложил ревизията и ръководителя на ревизията на 11.04.2024г. С РА са възприети констатации по РД и въз основа на тях за дан. периоди от м. 05.2023 г. до м. 07.2023 г. са установени допълнителни задължения по ЗДДС в размер на общо 65 514.02лв. главници и лихви общо в размер на 4 855,03 лв. Актът е обоснован от фактическа и правна страна частично с извода за липсата на реални доставки по няколко декларирани покупки от жалбоподателя и частично с липсата на хипотезата на няколко освободени доставки, декларирани от жалбоподателя.

Д. субект е обжалвал ревизионния акт по реда на чл.155 и сл. от ДОПК пред директора на дирекция "ОДОП" при ЦУ на НАП - [населено място]. С решение № 1590/09.12.2024г. на директора на Дирекция „ОДОП“- [населено място] ревизионният акт е потвърден изцяло.

От събраните в хода на ревизионното производство доказателства относно релевантните за материално-правния спор факти, съдът приема за установено следното:

1. Относно начисления данък:

В рамките на периода „МЪРЧЪНТ СЪРВИСИС КОНСУЛТИНГ“ ЕООД е декларираło освободени доставки в евро на обща стойност в лева от 288 866. 89 лв. към „Р. (ЕУ)“ ЕАД (предишно наименование – до 16.12.2022г., „ТРАНЗАКТ ЮРЪП“ ЕАД) по три фактури. Основанието за доставките е именувано „комисионна“ за месеците април, май и юни 2023г., а като основание за неначисляване на ДДС е посочено „чл. 43 от българския закон за ДДС“, т.е. документално доставката е обозначена като доставка, свързана с вероизповедания.

По повод на тези доставки в рамките на ревизионното производство от дружеството е изискано изрично да декларира и представи доказателства, от които да се установи естеството на декларираните услуги, а наред с това е извършена насрещна проверка на получателя на услугата, като са събрани и обяснения от неговия управител с цел точно изясняване на естеството на получената услуга. Събран е договорът, въз основа на който са извършени услугите. Според удостовереното в договора ревизираното дружество се „назначава за независим доставчик на услуги с ограничени правомощия за препоръчване на клиенти“, т.е. за лице, което препоръчва търговци, извършващи

електронна търговия на „Транзакт Юръп“ ЕАД във връзка с основната дейност на дружеството „Транзакт Юръп“ ЕАД, а именно: предоставяне на виртуални ПОС – Терминали на електронни търговци. Всички препоръчани клиенти от ревизираното дружеството подлежат на проверка и одобрение от „Транзакт Юръп“ ЕАД, като последното дружество има право да отхвърли всеки клиент по каквато и да е причина по свое усмотрение. „Транзакт Юръп“ ЕАД се е задължило да предостави на „Мърчън Сървисис Консултинг“ ЕООД рекламни материали за предлаганите услуги, ако такива са необходими. За услугата си ревизираното дружество има право на комисионна, обвързана с таксите върху транзакции, направени от предложения клиент, ползващ платежните услуги на „ТРАНЗАКТ ЮРЪП“ ЕАД. Също така, според спецификата на дейността на „МЪРЧЪНТ СЪРВИСИС КОНСУЛТИНГ“ ЕООД, тя е следвало преди да предостави потенциален клиент за одобрение, да извърши редица съпровождащи услуги, свързани със събиране на данни за клиента и тяхната обработка, набавяне на необходимите документи и формуляри, извършване на предварителна проверка на коректността на търговеца, разясняване на възможностите, условията и изискванията за ползване платежните услуги на „ТРАНЗАКТ ЮРЪП“ ЕАД, рекламиране на дейността му и др.

Спор по тези установявания по делото няма, спорът се свежда до тяхната правна квалификация и интерпретация. В рамките на ревизионното производство и пред съда дружеството обосновава, че доставките следва да се третираят като освободени на основание чл. 46, ал. 1, т. 3 от ЗДДС, като се твърди, че по същество представляват посредническа дейност, имаща характер на договаряне и попадаща в обхвата на § 135, т.1 от ДИРЕКТИВА 2006/112/ЕО НА СЪВЕТА от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност.

2. По отношение на отказаното право на данъчен кредит:

В процесните периоди жалбоподателят е ползвал право на данъчен кредит в размер на общо 17 869,53 лв. по 2 фактури, издадени от „АЙ ЗЕТ АНАЛИТИКС ЕООД, ЕИК[ЕИК] с предмет „комисион за ангажимент и консултантски услуги“. От ревизираното лице е представено „споразумение за препоръка“, въз основа на което се твърди, че са извършвани доставките. Съгласно удостовереното в договора, сключен между българските търговци на английски език, страните по него са се договорили

„АЙ ЗЕТ АНАЛИТИКС ЕООД да представя потенциални търговци за клиенти на „МЪРЧЪНТ СЪРВИСИС КОНСУЛТИНГ“ ЕООД. Уговорена е комисионната за извършената услуги и предпоставките, при които правото на възнаграждение възниква. Предметът на договора е сходен с предмета на договора, по който жалбоподателя е декларирал освободени доставки към „Р. (ЕУ)“ ЕАД. На сочения за доставчик търговец е извършена насрещна проверка. В рамките на проверката, резултатите от която са отразени в нарочен протокол №П-22220423189953-141-001/06.12.2023 г. е установено, че дружеството е регистрирано по избор по ЗДДС на 01.06.2018г. Декларираната търговска дейност е била издателство и разпространение на книги и печатни произведения. Такива са и сведенията, дадени от управителя на дружеството. Дружеството не е подавало ГДД за 2021г. и 2022г. За времето на доставките дружеството не е имало назначени лица. В рамките на ревизията са подадени декларация обр. 6 за управителя на дружеството, касаещи процесните периоди за реализирана заетост от 4 часа дневно. Други документи, които да обосновават действителността на извършените доставки не са били събрани в рамките на ревизионното производство.

Съдът приема, че процесните фактури на „АЙ ЗЕТ АНАЛИТИКС ЕООД не удостоверяват реални сделки, а фиктивни такива, като основанията за този извод са следните: Фактурите са частни свидетелстващи документи, които не се ползват с обвързваща съда удостоверителна сила. Договорът е частен диспозитивен документ, който удостоверява единствено, че страните са направили волеизявленията, които са отразени в него. Действително страните са свободни да се обвързват с когото преценят и при каквито искат условия, но при преценката на достоверността на тези техни волеизявления, от които черпят изгода, съдът следва да съобразява останалите събрани доказателства по делото и всички относими обстоятелства. В конкретния случай предметът на договора, размерът на платените комисионни и възнаграждения, предполагат експертиза, която соченият доставчикът не се установява да има – нито чрез управителя, нито чрез ползвани от него изпълнители. По тази причина съдът приема, че двете фактури не удостоверяват реални сделки, а фиктивни такива. С оглед на установеното е безпредметно да се обсъжда наличието на другите положителни или отрицателни предпоставки за възникване на правото на данъчен кредит.

Въз основа на установеното от фактическа страна, съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена от надлежната страна, в срока по чл.156 от ДОПК и след изчерпване възможността за обжалване по административен ред, поради което същата е допустима. Обжалваният акт е издаден от компетентен орган, в предвидената от закона форма. В хода на ревизионното производство не са допуснати съществени процесуални нарушения. При преценката на материалната законосъобразност на акта, за всяка от двете групи материално-правни основания , съдът съобрази, както следва:

За декларираните освободени доставки:

Съгласно чл. 46, ал.1, т. 3 от ЗДДС освободена доставка е сделката, включително договарянето, свързана с платежни сметки, платежни услуги, електронни пари, плащания, дългове, вземания, чекове и други подобни договорни инструменти, без сделката по събиране на дългове и факторинг и отдаване под наем на сейфове.

Нормата на чл. 46 от ЗДДС транспонира разпоредбата на § 135 от ДИРЕКТИВА 2006/112 (Директивата за ДДС), която предвижда, в частност, че държавите-членки освобождават следните сделки: сделките, включително договаряне, засягащи депозитни и текущи сметки, плащания, преводи, дългове, чекове и други прехвърляеми инструменти, но с изключение на събирането на дългове.

Директива 2006/112 отменя и заменя т.нар. Шеста директива и случаите на освобождаване, предвидени преди това в член 13, Б, буква г), точка 3 от Шеста директива, са буквално възпроизведени в член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС. Ето защо съдебната практика на СЕС, постановена по случая, запазва своята релевантност.

Съгласно установената практика на Съда случаите на освобождаване по член 135, параграф 1 от Директивата за ДДС представляват самостоятелни понятия на правото на Съюза, които имат за цел да се избегнат различия в прилагането на режима на ДДС в различните държави членки (вж. решения от 10 март 2011 г., S. E. Banken, C-540/09, EU:C:2011:137, т. 19 и цитираната съдебна практика, както и от 22 октомври 2015 г., Н., C-264/14, EU:C:2015:718, т. 33 и цитираната съдебна практика. Също съгласно постоянната съдебна практика на СЕС термините, използвани за обозначаване на тези случаи на освобождаване, подлежат на стриктно тълкуване, тъй като представляват

изключения от общия принцип, според който с ДДС се облага всяка услуга, предоставена възмездно от данъчнозадължено лице (вж. по-специално решения от 28 юли 2011 г., N. P. Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, т. 23, както и от 22 октомври 2015 г., Н., C-264/14, EU:C:2015:718, т. 34 и цитираната съдебна практика). Освен това, що се отнася до „сделките, засягащи плащания“, по смисъла на Шеста директива, ССЕС вече е приел, че към тях се прилагат и съображенията относно сделките, засягащи преводи, посочени в тази директива (вж. в този смисъл решение от 5 юни 1997 г., SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, т. 50). Предвид тези съображения от постоянната съдебна практика може да се изведе, че за да бъдат квалифицирани като „сделки, засягащи плащания“ по смисъла на член 13, Б, буква г), точка 3 от Шеста директива, разглежданите услуги трябва да образуват в общи линии обособено цяло, което изпълнява специфичните и съществени функции на плащане и следователно води до прехвърляне на средства и до правни и финансови изменения. В това отношение освободената услуга по смисъла на Шеста директива трябва да се разграничава от извършването на обикновена материална или техническа услуга (вж. в този смисъл решение Bookit, т. 40 и цитираната съдебна практика). Терминът „договаряне“, съдържащ се в член 13, Б, буква г), точки 1—5 от Шеста директива, няма определение в същата директива. СЕС обаче се е произнасял в контекста на точка 5 от тази разпоредба, че това понятие има предвид дейност, извършвана от посредник, който не притежава качеството на страна по договор във връзка с финансов продукт и чиято дейност е различна от типичните договорни престации, извършвани от страните по такива договори. Всъщност дейността по договарянето е услуга, извършвана в полза на една от страните по договора и заплащана от тази страна като една отделна посредническа дейност. В този смисъл целта на една такава дейност е да направи необходимото, за да сключат договор две страни, без преговарящият да има някакъв собствен интерес, що се отнася до съдържанието на договора (вж. в този смисъл Решение от 13 декември 2001 г. по дело CSC F. S., C-235/00, точка 39). В същото решение обаче съдът е посочил изрично, че не сме изправени пред дейност по договаряне, когато една от страните по договора възложи на подизпълнител част от материално-техническите действия, свързани с договора (вж. в този смисъл Решение по дело CSC F. S., точка 40). В контекста на дадените от СЕС критерии следва да се

приеме, че в обхвата на освободена от ДДС сделка, засягаща плащания, включително и такива по договарянето на такава сделка, не попада предоставянето на услуга на търговец, извършващ сделки, засягащи плащания, която се изразява единствено в намирането на клиенти, на които да се предоставят такива услуги. Услугите по набирането на клиенти за „Р. (ЕУ)“ ЕАД не могат се квалифицират като услуги, засягащи плащания или преводи или по тяхното договаряне, включително и тяхното договаряне, тъй като нямат каквото и да било касателство към извършваните в последствие плащания и техните параметри, тъй като сама по себе си тя не води до каквито и да било правни и финансови промени, характерни за прехвърляне на парична сума, нито уговаря подобни условия. Тази услуга се явява един предварителен етап в сделките за превод или плащания, които са предмет на освобождаване, тя не представлява каквато и финансова операция или същинско договаряне на подобна операция следователно тази услуга следва да се облага с ДДС. Така е разрешен въпросът и с решение № 12791 от 26.11.2024 г. на ВАС, постановен по адм. д. 5470/2024г. между същите страни по аналогичен правен спор.

Доколкото не са били налице основания обсъжданите сделки да бъдат третираны като освободени доставки, то правилно с РА е определено задължения за ДДС по тях в размер на 48 144.49лв. – 20 % от посочената обща стойност на платеното възнаграждение или 48 144.49лв., на основание чл. 86 във връзка с чл. 25 и чл. 66 от ЗДДС, както и са определени съответните лихви за забава.

2. За отреченото право на данъчен кредит по доставките на „АЙ ЗЕТ АНАЛИТИКС ЕООД:

Правото на данъчен кредит е обвързано с наличието на реално извършена доставка. По делото се установи, че процесните фактури не удостоверяват реални доставки, т.е. налице е липса на доставка. Липсата на доставка означава, че не е налице данъчно събитие, респ. че ДДС по обсъжданите фактури е начислен без основание. Доколкото ДДС не е бил изискуем, то не е възникнало изобщо право на данъчен кредит, по аргумент от чл. 68, ал. 2 от ЗДДС. Законът – чл. 70, ал. 5 от ЗДДС изрично предвижда, че не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно, в която хипотеза несъмнено следва да попаднат случаите, когато данъкът е начислен без да се налице основания за това. Налице са основания за определяне на сочените

главници и лихви върху тях. Посочените решения на СЕС в жалбата на жалбоподателя са неотнорми към случая, доколкото те всички предполагат установена реалност на доставките, какъвто процесният случай не е. Така е разрешен въпросът и с решение № 12791 от 26.11.2024 г. на ВАС, постановен по адм. д. 5470/2024г. между същите страни по аналогичен правен спор.

По изложените съображения съдът приема, че оспореният РА изцяло е съобразен с материалния закон и жалбата срещу него следва да се отхвърли.

С оглед изхода на делото претенцията за заплащане на разноси от страна на процесуалния представител на ответника е основателна и следва да бъде уважена, на основание чл. 161, ал.1 от ДОПК. Материалният интерес по делото е 70 369.05лв. – общият размер на допълнително установените задължения главници и лихви. Юрисконсултското възнаграждение при този материален интерес предвид нормата на чл. 8, ал.1, във връзка с чл. 7, ал.2, т. 4 от Наредба № 1 за възнаграждения за адвокатска работа следва да се определи в размер на 3012.95лв. Жалбоподателят следва да бъде осъден да плати тази сума на дирекция „ОДОП” – [населено място] при ЦУ на НАП.

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

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Мърчън Сървисис Консултинг” ЕООД с адрес [населено място], [жк], [жилищен адрес] представлявано от Б. С., чрез адв. И. А. М. – пълномощник, против РА № Р – 22221023005425-091-001 от 11.04.2024г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – [населено място], потвърден с решение № 1590/09.12.2024г. на директора на Дирекция „ОДОП”- [населено място]., с който в тежест на дружеството за дан. периоди от м. 05.2023 г. до м. 07.2023 г. са установени допълнителни задължения по ЗДДС в размер на общо 65 514.02лв. главници и лихви общо в размер на 4 855,03 лв.

ОСЪЖДА „Мърчън Сървисис Консултинг” ЕООД с адрес [населено място],[жк], [жилищен адрес] представлявано от Б. С., да плати на дирекция „ОДОП” – [населено

място] при ЦУ на НАП разноси по делото в размер 3012.95лв. за юрисконсултско възнаграждение.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 –дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: