

РЕШЕНИЕ

№ 7503

гр. София, 23.12.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 16 състав,
в публично заседание на 07.10.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ралица Романова

при участието на секретаря Гергана Мартинова , като разгледа дело номер **12485** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, във връзка с чл. 129, ал.7 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на О. Е. А. Д. ЗА В. Т., с регистрационен номер 006705101000 от Служба „Общ Търговски регистър“ на Република Г., с адрес: Международно летище А. „Е. В.“, сграда 57, [община]-А., Г., ДДС № EL998939913, чрез адв. Е. Д. С.-Д., с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет.4, офис 405, срещу Акт за прихващане или възстановяване /А./ №П-2222119092715-004-001/10.06.2019 г., издаден от М. Т. П., на длъжност главен инспектор по приходите при Териториална дирекция (ТД) на Националната агенция за приходите (НАП) – С., потвърден с Решение № 1452/27.08.2019 г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика (ОДОП) – С..

С жалбата се оспорва А., с която на жалбоподателя е отказано възстановяване на данък върху добавената стойност в общ размер на 10 263,41 лв. за периодите от 01.01.2010 г. до 31.12.2010 г., като иска същият да бъде отменен. Според жалбоподателя актът противоречи на приложимата в случая материална норма на чл. 3 от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност, както и на мотивите на СЕС от 25.10.2012 г. по съединени дела С-318/11 и С-319/11, т. 32, които въвеждат материалноправните условия за упражняване на правото на възстановяване в процесния случай. Твърди, че в хода на проверката, завършила с издаване на обжалвания А., не са събрани доказателства, които да

установяват факта, че жалбоподателят е имал седалище, адрес на управление или постоянен обект, от който се осъществяват търговските му сделки. Излага конкретни съображения за наличие на основания за прилагане на Наредба №Н-9/16.12.2009 г. за възстановяване данъка върху добавената стойност на данъчно задължени лица, неустановени в държавата членка по възстановяване, но установени в друга държава - членка на Европейския съюз, издадена от Министерство на финансите. Претендира отмяна на оспорения А., като преписката бъде върната на компетентния орган по приходите за възстановяване на ДДС в посочения размер, ведно със законната лихва за периода от изтичане на крайния срок за възстановяване до датата, на която сумата ще бъде наредена по банковата сметка на дружеството.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адвокат Д., която поддържа жалбата, на посочените в същата основания, както и направените със същата искания. Ответникът – директор на дирекция ОДОП – С., при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, юрисконсулт К. оспорва жалбата и изразява искане същата да бъде отхвърлена като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София - град, след като обсъди доводите на страните и прецени събраните и приети по делото доказателства, приема за установена следната фактическа обстановка:

С Резолюция за извършване на проверка №П-22221119092715-ОРП- 001/23.05.2019 г., издадена от М. С. П., на длъжност началник отдел „Проверки“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е възложено извършване на проверка за възстановяване на платен ДДС за периода от 01.01.2010 г. до 31.12.2010 г. в размер на 10 263,41 лв. от чуждестранното лице.

Съгласно констатациите в А., проверката е във връзка с Решение №406/16.01.2019 г., допълнено с Решение №2012/25.03.2019 г. на Административен съд София - град, с които е обявен за нищожен А. №П-2200-1432329-001/07.06.2017 г., издаден от М. Т. П., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., потвърден с Решение №1515/25.09.2017 г. на директора на дирекция ОДОП С., и е указано връщане на административната преписка на директора на ТД на НАП С. за ново произнасяне.

Проверката е по повод подадено от О. Е. А. Д. ЗА В. Т. Искане по реда на чл. 4 от Наредба №Н-9/16.12.2009 г., за възстановяване на ДДС с референтен номер EL210792, версия 2013-02-25T12:50:55, с което е поискано възстановяване на ДДС в размер на 10 263,41 лв. за периодите от 01.01.2010 г. до 31.12.2010 г. по фактури, описани в искането с предмет на доставка гориво за самолети.

От констативната част на оспорения А. е видно, че във връзка с цитираното Искане за възстановяване на ДДС са издадени поредица от А., а именно: А. №1325221/10.06.2013 г., отменен с Решение №1537/09.09.2013 г. на директора на дирекция ОДОП С.; А. №1356856/10.03.2014 г., отменен с Решение №961/30.05.2014 г. на директора на дирекция ОДОП С.; А. №П-2200-1432329- 004-001/07.06.2017 г., потвърден с Решение №1515/25.09.2017 г. на директора на дирекция ОДОП С. и оспорен по съдебен ред. А. №П-2200-1432329-004- 001/07.06.2017 г. е отменен с Решение №2909/30.04.2018 г. на АССГ. Последното решение на АССГ е отменено от ВАС с Решение №12099/10.10.2018 г. и преписката е върната на АССГ за разглеждане от друг състав. С Решение №406/16.01.2019 г., допълнено с Решение №2012/25.03.2019 г., АССГ е обявил за нищожен А. №П-2200-

1432329-004-001/07.06.2017 г. и е върнал преписката на директора на ТД на НАП С. за разглеждане по реда на чл. 4 от Наредба №Н-9/16.12.2009 г.

В изпълнение на цитираното решение №2012/25.03.2019 г. на АССГ е възложена проверка, приключила с издаването на А. №П-22221119092715-004-001/10.06.2019 г., от М. Т. П., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С..

Със Заповед №РД-01-372/12.03.2018 г. на директора на ТД на НАП С. е определено възлагането на проверки за възстановяване по Наредба №Н-9/16.12.2009 г. на платен ДДС на данъчно задължени лица, неустановени в държавата-членка по възстановяване да се извършва от М. С. П., на длъжност началник отдел „Проверки“ в дирекция „Контрол“, а функциите на компетентен орган по смисъла на чл. 7, ал. 1 във връзка с § 1, т. 1 от ДР на Наредба №Н-9 от 16.12.2009 г. да се изпълняват от М. Т. П., главен инспектор по приходите при ТД на НАП С..

С Протокол № П-22221119092715-П73-001/07.06.2019 г. са присъединени събраните доказателства от предходни проверки.

С първоначално издадения А. №1325221/10.06.2013 г. е прието, че не е налице правото на възстановяване на ДДС на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС. Проверяващият орган е приел, че доставките по фактурите, издадени от Л. Е. Б. Е., ЕИК[ЕИК], с предмет на доставка гориво за самолети са облагаеми с нулева ставка съгласно чл. 31, т. 1 от ЗДДС в действащата редакция /ДВ бр. 94 от 30 ноември 2010 г./. Проверяващият орган е посочил и допълнителен аргумент за отказ от възстановяване на претендираната сума, а именно че искането е подадено след срока по чл. 5, ал. 3 от Наредба №Н-9/16.12.2009 г. Съгласно цитираната разпоредба лицето може да упражни правото си на възстановяване на данъка върху добавената стойност най-късно до 30 септември на календарната година, следваща годината, през която е възникнало правото на възстановяване на данъка.

С Решение №1537/09.09.2013 г. на директора на дирекция ОДОП С. е отменен А. №1325221/10.06.2013 г. и е указано извършване на нова проверка. В изпълнение на дадените в решението указания при новата проверка на жалбоподателя е връчено ИПДПОЗЛ, с което са изискани документи, съпътстващи доставките, за които се иска възстановяване на ДДС, вида на получените от българските контрагенти доставки, писмени обяснения относно начина на използване на получените стоки и услуги, какви последващи доставки са осъществени.

От проверяваното дружество са представени договори и последващи споразумения с доставчика Л. Е. Б. Е., талони за доставка, фактури и протоколи за зареждане на гориво на самолетите на О. Е. А. Д. ЗА В. Т.. В писмени обяснения е посочено, че основният предмет на дейност на дружеството е пътнически въздухоплавателен транспорт чрез собствени самолети. Предмет на доставките по фактурите, за които се иска възстановяване на ДДС, е зареждане на самолети с авиационен керосин на летище С.. Впоследствие самолетите извършват транспорт на пътници, предимно на територията на Република Г.. Услугите по зареждане на самолетите с гориво са извършвани на летище С. от служители на Л. Е. Б. Е.. Последващите доставки са свързани с изпълнение на основната дейност на дружеството и представляват облагаеми доставки на територията на Република Б..

В отговор на отправено запитване до гръцките данъчни власти е посочено, че искане с референтен номер EL210792, версия 2013-02-25T12750:55, е подадено на 28.09.2011 г., т.е. в срока по чл. 5, ал. 3 от Наредба №Н-9/16.12.2009 г.

В отговор на връчено ИПДПОЗЛ с изх. №96-00-105/10.10.2013 г., от доставчика Л. Е.

Б. Е. са представени копие на договор за доставка на авиационно гориво с О. Е. А. Д. ЗА В. Т., талони за доставка, издадените фактури, доказателства за разплащане и осчетоводяване, писмени обяснения.

Съгласно договора, за всяко зареждане с гориво се издава талон за доставка, от който е видно името на авиокомпанията, номер и датата на рейса, направлението и инициалите на съответното въздухоплавателно средство, количеството заредено гориво. Въз основа на талони за доставка на гориво са издадени фактури за заредени през съответната седмица количества гориво. Доставчикът не е издавал митнически декларации, тъй като съгласно действащото през 2010 г. митническо законодателство такива декларации не се издават при доставка на самолетно гориво за потребление на борда на самолета, когато дестинацията на полета е до страна членка на ЕС, каквито са били в случая. В обясненията е посочено, че съгласно разпоредбата на чл. 31 от ЗДДС в сила от 01.01.2010 г., облагаема доставка с нулева ставка е доставката на стоки за снабдяване с резервни части, горива и смазочни материали, храна, напитки, вода и други провизии, предназначени за потребление на борда на въздухоплавателни средства, използвани от авиационен оператор, извършващ предимно международни рейсове.

От Л. Е. Б. Е. са дадени следните обяснения за основанията, поради които е издало фактури с начислен ДДС за заредено гориво за самолети на О. Е. А. Д. ЗА В. Т.:

Съобразно дадени указания в писмо на НАП с изх. №26-00-329/22.04.2010 г., за прилагането на нулева ставка на данъка за този вид доставки с място на изпълнение на територията на страната е необходимо да са изпълнени следните условия:

получателят на доставката да бъде авиационен оператор, което се доказва със свидетелство за авиационен оператор.

авиационният оператор и неговите приходи да се формират предимно от международна дейност, което се доказва с декларация от самия авиационен оператор, като изрично е указано, че самия доставчик може да се информира за характера на приходите на превозвача и от други източници, включително негова официална информация на интернет сайта му.

Поради това, че към 2010 г. в ППЗДДС все още не е било включено Приложение №25 към чл. 316, ал. 3 от същия, Л. Е. Б. Е. е разработило собствена форма на декларация, съобразена с цитираното указание на НАП. Уведомени са всички клиенти на дружеството, включително и О. Е. А. Д. ЗА В. Т., за настъпилата законодателна промяна, направено е искане за представяне на свидетелство за авиационен оператор, както и искане за представяне на декларация.

От доставчика Л. Е. Б. Е. е посочено, че до момента на представяне на обясненията, О. Е. не е представило декларация, с която да заяви, че отговаря на законовите изисквания за прилагане на нулева ставка по ДДС за получените доставки на гориво, заредено в самолети. Гръцкото дружество е представило единствено сертификат за авиационен оператор. По тези съображения, Л. Е. Б. Е. е издало фактури за заредено гориво с начислен 20% ДДС.

Установено е, че издадените фактури от Л. Е. Б. Е. са отразени в дневниците за продажби за съответните периоди.

При извършената проверка са приобщени доказателства от предходни проверки на чуждестранното дружество, а именно: договори за наем между О. А.-А. Т. S.A. и ЛЕТИЩЕ С. ЕАД вх. №100-Д-144/19.11.2009 г., №100-Д- 143/19.11.2009 г. и №100-Д-142/19.11.2009 г., Допълнително споразумение към Договор

№100-Д-142/19.11.2009 г. с изх. №100-ДСЗ/06.01.2012 г. и договори с вх. №100-Д-143/19.11.2009 г. и вх. №100-Д-142/19.11.2009 г. за наем на помещения и договор с вх. №100- Д-142/19.11.2009 г. за наем на паркоместа. Във връзка с цитираните договори от ЛЕТИЩЕ С. ЕАД са издадени фактури за наем на помещение и паркоместа.

В отговор на връчено ИПДПОЗЛ с изх. №96-00-66/09.09.2014 г., от О. Е. са представени на 16.10.2014 г. писмени обяснения, съгласно които продажбата на самолетни билети се извършва по интернет през он-лайн резервационна система, а плащането - чрез виртуален ПОС терминал. Относно наетите помещения по договори с ЛЕТИЩЕ С. ЕАД е посочено, че наетите помещения се използват за обслужване на полетите на авиокомпанията, което включва чекиране, издаване на бордни карти на пътниците и други. Декларирано е, че О. Е. няма открити банкови сметки в Б., съответно не е представена декларация за разкриване на банкова тайна.

В отговор на отправени запитвания до търговски банки в Б., от Ю. Б. АД е посочено, че О. Е. - КЛОН Б., ЕИК[ЕИК], има открити на 13.01.2010 г. 2 банкови сметки в лева и в евро.

На 02.09.2014 г. от органи по приходите от отдел „Проверки“ при ТД на НАП С. е направено посещение на Терминал 2 на Летище С., [улица], обществена зона „Заминаващи“, ниво 0, с цел да се установи вида на извършваната дейност от О. Е., начин на продажба на билети и отчитане на приходи от тях. Констатирано е, че О. Е. няма гише за продажба на самолетни билети и офис. В момента наземното обслужване на полетите до Г. е извършвано от А. А. SA. Посетен е офисът на ГОЛДЕЪР Х. Б., ЕИК[ЕИК], обслужващо А. А. SA. На проверяващите органи е заявено устно, че на 01.02.2014 г. А. А. SA. е придобило О. Е. А. Д. ЗА В. Т..

На основание чл. 7 от Регламент (ЕС) 904/2010 на Съвета, на 02.10.2014 г. е изпратено искане до гръцките данъчни власти, с което са изискани данни относно икономическата дейност на О. Е. А. Д. ЗА В. Т., какъв е относимия дял на международните и немеждународните рейсове за периода от 01.01.2008 г. до 31.12.2013 г., какво е съотношението на изминатите мили, брой пътници, тонаж на товари по международни дестинации спрямо същите показатели по вътрешни маршрути, какви финансови постъпления е декларирало дружеството от продажби от Република Б.. Искането е отправено до гръцките данъчни органи като компетентни относно поставените въпроси и предвид Решение на СЕО от 16.09.2004 г. по дело С382/02, съгласно което във връзка с определянето на авиационен оператор като такъв, извършващ предимно международни рейсове, националните юрисдикции са тези които следва да направят преценка по отношение на съществеността на относимия дял на международните и немеждународните дейност, които той извършва. От гръцките данъчни органи не е предоставен отговор.

В резултат от проверката, приключила с издаването на процесния А. са направени констатации, че са налице доказателства за осъществявана от О. Е. А. Д. ЗА В. Т. независима икономическа дейност в Б. - настаняване на пътници в хотел от офиса, нает на летище С. чрез регистрирания клон на чуждестранното лице. От извършена служебна проверка в масивите на НАП е установено, че в клона има назначени 4 лица по трудови правоотношения на длъжност агент, обслужващ аерогара, ръководител отдел продажби, началник аерогара и управител търговско дружество. Наетите помещения на летище С. са били използвани за обслужване на полетите на авиокомпанията, което включва чекиране, издаване на бордни карти и др., които са

част от икономическата дейност на дружеството.

Предвид извода за наличие на място на стопанска дейност в Б., с А. е отказано възстановяване на претендирания ДДС в размер на 10 263,41 лв. за периода от 01.01.2010 г. до 31.12.2010 г. Формиран е извод, че за гръцкото дружество не са изпълнени изискванията на чл. 2 от Наредба №Н-9/16.12.2009 г., а именно за периода на възстановяване дружеството да не е имало седалище и адрес на управление или постоянен обект, или при липса на такъв - постоянен обект или обичайно пребиваване на територията на страната

В законоустановения срок процесният А. е обжалван пред директора на дирекция ОДОП – С., при ЦУ на НАП с жалба вх. № 53-00-1817/24.06.2019 г. на ТД на НАП – С..

Във връзка с жалбата е постановено Решение № 1452/27.08.2019 г., с което А. е потвърден изцяло. Решението на директора на дирекция ОДОП – С. е постановено в рамките на срока по чл. 155, ал.1 от ДОПК и от компетентен орган.

Не са представени данни за датата, на която Решение № 1452/27.08.2019 г. на директора на дирекция ОДОП – С. е връчено на О. Е. А. Д. ЗА В. Т.. Жалбата срещу потвърдения с решението А. №П-22221119092715-004-001/10.06.2019 г. е подадена чрез административния орган на 24.09.2019 г. Предвид липсата на доказателства за датата на получаване на решението от страна на жалбоподателя, съдът приема, че жалбата е подадена в рамките на законоустановения в разпоредбата на чл. 156, ал.1 от ДОПК срок и от надлежна страна, поради което е допустима. Разгледана по същество е основателна.

Оспореният А. №П-22221119092715-004-001/10.06.2019 г. е издаден от компетентен орган, съгласно Резолюция №П-22221119092715-ОРП-001/23.05.2019 г. Разпоредбата на чл. 7, ал. 1 от Наредба №Н-9/16.12.2009 г. изрично се сочи, че компетентният орган по приходите възстановява данъка въз основа на полученото искане, след като по реда на ДОПК установи, че са налице условията на ЗДДС, ППЗДДС и тази наредба, относно правото на възстановяване на данъка. В § 1, т. 1 от ДР на Наредбата е дадено легално определение на компетентен орган, като съгласно него „компетентен орган по приходите— по смисъла на тази наредба е директорът на Териториалната дирекция на Национална агенция за приходите - С. или упълномощен от него орган по приходите. По дело е представена заповед № РД-01-372/12.03.2018 г. на директора на ТД на НАП С., видно от която на М. С. П., издала резолюцията за проверката, е наредено да възлага проверки за прихващане или възстановяване по реда на Наредба № Н-9 от 16.12.2009 г. за възстановяване на платен ДДС на данъчно задължени лица, неустановени в държавата-членка по възстановяване, но установени в друга държава членка на Европейския съюз и Наредба № Н-10 от 24.08.2006 г. за възстановяване на платен ДДС на чуждестранни лица, които не са установени на територията на общността. Със същата заповед издалия А. орган по приходите М. Т. П., на длъжност главен инспектор по приходите е определен да изпълнява функциите на компетентен орган по смисъла на чл. 7, ал.1 във връзка с параграф 1, т. 1 от ДР на Наредба № Н-9/16.12.2009 г. С оглед на така представените доказателства съдът приема, че оспореният А. №П-22221119092715-004-001/10.06.2019 г. е издаден от

компетентен орган. Съгласно представените пред настоящата инстанция електронен носител и електронни документи, възпроизведени като препис на хартиен носител, А. и резолюциите за проверка са подписани с квалифицирани електронни подписи от М. Т. П. и М. С. П., придружени от издадени от доставчика на удостоверителни услуги удостоверения за КЕП, отговарящи на изискванията на чл. 24 ЗЕДЕП и удостоверяващи връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа. Представените доказателства сочат, че А. и резолюциите за проверка са подписани от компетентни органи по приходите, с оглед на което оспореният акт е действителен. Спазена е предвидената в закона писмена форма. При издаването на индивидуалния административен акт не са допуснати съществени процесуални нарушения, които да обосновават самостоятелно основание за отмяна.

Относно приложението на материалния закон съдът намира следното:

По реда на чл. 81, ал. 1, т. 1 от ЗДДС се възстановява платеният данък на данъчнозадължените лица, които не са установени на територията на страната, но са установени и регистрирани за целите на ДДС в друга държава членка за закупени от тях стоки и получени услуги на територията на страната. Според ал. 2 на същата разпоредба, редът и необходимите документи за възстановяване на данъка по ал. 1 се определят с наредба на министъра на финансите, а именно приложимата в случая Наредба №Н-9/16.12.2009 г.

Съгласно условията на чл. 2 от Наредба №Н-9/16.12.2009 г., за периода на възстановяване чуждестранното лице не трябва да е имало седалище, адрес на управление или постоянен обект, или при липса на такива - постоянен адрес или обичайно пребиваване на територията на страната; за периода на възстановяване да не е извършвало доставки с място на изпълнение на територията на страната с изключение на доставки, облагаеми с нулева ставка, транспортни услуги и спомагателни услуги за тях, и/или доставки, за които получателят е лице - платец на данъка съгласно чл. 82, ал. 2 от ЗДДС, както да е регистрирано за целите на данък върху добавената стойност в държавата членка, в която е установено.

Според чл. 3, ал. 2 от наредбата, чуждестранното лице, отговарящо на условията на чл. 2, има право да му бъде възстановен начисленият от регистрирано по ЗДДС лице данък върху добавената стойност за закупени от него стоки и получени услуги, когато стоките и услугите се използват за доставки с място на изпълнение извън територията на страната, които биха дали право на приспадане на данъчен кредит, съгласно глава седма „Данъчен кредит“ от ЗДДС. Правото на възстановяване е налице, когато данъчно задълженото лице по чл. 2 извършва в държавата-членка по установяването си облагаеми доставки с право на приспадане на данъчен кредит.

По смисъла на §1, т. 10 от ДР на ЗДДС „постоянен обект“ е търговско представителство, клон, офис, кантора, ателие, завод, работилница /фабрика/, магазин, склад за търговия, сервиз, монтажен обект, строителна площадка, мина, кариера, сонда, петролен или газов кладенец, извор или други подобни, целящи извличане на природни ресурси, определено помещение /собствено, наето или ползвано на друго основание/ или друго място, чрез което едно лице извършва цялостно или частично икономическа

дейност на територията на една страна.

Административният орган е приел, че чуждестранното лице е разполагало с „постоянен обект— по смисъла на § 1, т.10 от ДР от ЗДДС на територията на страната, тъй като има регистриран клон, нает офис на Летище С. и персонал. Прието е за безспорно, че дружеството е данъчно задължено лице за целите на ДДС в държава – членка на ЕС /Република Г./, чиято основна дейност е свързана с пътнически въздухоплавателен транспорт, която се извършва чрез собствени въздухоплавателни средства. Посочено е, също така, че наетите помещения на летище С. са били използвани за обслужване на полетите на авиокомпанията, което включва чекиране, издаване на бордни карти и др., които са част от икономическата дейност на дружеството.

С случая между страните няма спор, че начисленият по процесните фактури ДДС е с право на приспадане и дружеството има право да го възстанови. Като чуждестранно лице, регистрирано за целите на ДДС в Г., с регистриран в Република Б. клон, от който не извършва активна икономическа дейност дружеството може да възстанови данъка единствено по реда на Наредба №Н-9/16.12.2009 г. Общата система на ДДС в ЕС Директива 2008/9/ЕО от 12 февруари 2008 г. за определяне на подробни правила за възстановяването на данъка върху добавената стойност (Директивата, Осма директива) и националният данъчен закон (чл. 81 от ЗДДС) не допускат в процесния случай платеният от дружеството ДДС на територията на страната да се приспадне чрез упражняване на правото на приспадане на ДДС от неговия клон по реда на ЗДДС.

Съгласно чл. 2 от Наредба №Н-9/16.12.2009 г., ДДС се възстановява на данъчно задължено лице, неустановено в страната, което отговаря на следните условия:

за периода на възстановяване не е имало седалище, адрес на управление или постоянен обект, или при липса на такива - постоянен адрес или обичайно пребиваване на територията на страната, и

за периода на възстановяване не е извършвало доставки с място на изпълнение на територията на страната с изключение на доставки, облагаеми с нулева ставка, транспортни услуги и спомагателни услуги за тях, и/или доставки, за които получателят е лице - платец на данъка съгласно чл. 82, ал. 2 от Закона за данък върху добавената стойност, и

лицето е регистрирано за целите на данък върху добавената стойност в държавата членка, в която е установено.

Материалноправният спор в разглеждания случай е относно наличието на условието за възстановяване по чл. 2, т.1 от Наредбата. В обжалвания А. се твърди, че са налице доказателства за наличие на място, постоянна наличност на човешки и технически ресурси, което мотивира извода, че дружеството разполага с „постоянен обект“ на територията на Б. по смисъла на § 1, т. 10 от ДР на ЗДДС.

Законосъобразното приложение изисква нормата на чл. 2, т.1 от Наредба №Н-9/16.12.2009 г. да се тълкува във връзка с чл.3, б „а“ от Директива 2008/9/ЕО от 12 февруари 2008 г. за определяне на подробни правила за възстановяването на данъка върху добавената стойност, както и със задължителната практика на СЕС, а не във връзка с §1, т.10 от ДР на ЗДДС.

Нормата на чл.3, б. „а“ от Директивата гласи: Настоящата директива се прилага по отношение на всяко данъчнозадължено лице, неустановено в държавата членка по възстановяване, което отговаря на следните условия:

а) по време на периода на възстановяване не е имало в държавата членка по възстановяване място на стопанска дейност или постоянен обект, от който се осъществяват търговските сделки, или, ако не е съществувало такова седалище или постоянен обект - местоживеенето или обичайното му пребиваване.

Съгласно нормата на чл. 2, т.1 от Наредба №Н-9/16.12.2009 г. данък върху добавената стойност по реда на тази наредба се възстановява на данъчно задължено лице, неустановено в страната, което отговаря на следните условия: т.1. за периода на възстановяване не е имало седалище, адрес на управление или постоянен обект, или при липса на такива - постоянен адрес или обичайно пребиваване на територията на страната.

От сравнителния анализ на текста на разпоредбата на чл.3, б. „а“ от Директивата с този на транспониращата я разпоредба на чл. 2, т.1 от Наредба №Н-9/16.12.2009 г. се установява, че правилото на чл. 3, б. „а“ е неточно въведено във вътрешното данъчно законодателство. За дефиниране на понятието „постоянен обект“ Директивата въвежда критерий, който включва две кумулативни условия, изведени, от една страна, от наличието на „постоянен обект“, и от друга- от осъществяването от този обект на „търговски сделки“ (в този смисъл са и мотивите на решение на СЕС от 25 октомври 2012 по съединени дела C-318/11 и C-319/11, т. 32). Нормата на чл. 2, т.1 от Наредбата възпроизвежда само едно от условията - наличието на постоянен обект. Поради това и доколкото въвежда ясно, точно и непротиворечиво правило, което не е въведено точно и в срок чрез разпоредбата на чл. 2, т.1 от Наредба №Н-9/16.12.2009 г. на разпоредбата на чл. 3, б. „а“ от Директивата следва да се признае директен ефект и същата да се приложи за регулиране на материалното правоотношение.

Настоящата инстанция приема, че в случая следва да се вземат предвид мотивите на СЕС, изложени в решение по съединени дела C-318/11 и C-319/11, D. AG и W. A/S (C-319/11) срещу S.. В т. 36 от това решение, СЕС посочва, че във връзка със зададения въпрос следва да се напомни обаче, че в Решение от 16 юли 2009 г. по дело Комисия /Италия (C-244/08, точки 31 и 32) е постановено, че изразът „постоянен обект, от който се осъществяват търговските сделки—, съдържащ се в член 1 от Осма директива, а понастоящем в член 3, буква а) от Директива 2008/9, трябва да се тълкува, като за чуждестранно данъчнозадължено лице се счита това лице, което няма постоянен обект, осъществяващ като цяло облагаеми сделки. Наличието на активни операции в съответната държава членка в този смисъл представлява определящ фактор за изключване на прилагането на Осма директива. Съдът постановява още, че „понятието „търговски сделки, използвано в словосъчетанието „от който се осъществяват търговските сделки, може единствено да се отнася за извършени доставки. Според т. 37 от Решението, за целите на изключване на правото на възстановяване трябва да се установи действително осъществяване на облагаеми сделки от постоянния обект в държавата на подаване на искането за възстановяване, а не само

възможността на този обект да осъществява такива сделки. В т. 39 изрично се сочи, че при тези обстоятелства следователно трябва да се признае правото на възстановяване на платения по получени доставки ДДС, без да се налага и разглеждане на въпроса дали всяко от разглежданите предприятия действително разполага с „постоянен обект, по смисъла на подлежащите на тълкуване разпоредби, след като двете условия, съставляващи критерия за „постоянен обект, от който се осъществяват търговските сделки са кумулативни. От гореизложеното следва, че за да има едно данъчнозадължено лице, неустановено в държавата-членка по възстановяване, право на възстановяване на ДДС по реда на Директива 2008/9 ЕО, съответно по Наредба №Н-9/16.12.2009 г. е необходимо това лице да отговаря едновременно на следните условия: а) по време на периода на възстановяване не е имало в държавата-членка по възстановяване място на стопанска дейност или постоянен обект, от който се осъществяват търговските сделки, или, ако не е съществувало такова седалище или постоянен обект — местоживеенето или обичайното му пребиваване и б) по време на периода на възстановяване не е доставяло стоки или услуги, за които се смята, че са доставени в държавата-членка по възстановяване, с изключение на следните сделки: i) доставка на транспортни услуги и спомагателни услуги за тях, освободени съгласно членове 144, 146, 148, 149, 151, 153, 159 или 160 от Директива 2006/112/ЕО и ii) доставка на стоки и услуги на лице, което не дължи плащането на ДДС в съответствие с членове 194-197 и член 199 от Директива 2006/112/ЕО. Видно и от резултатите от извършената проверка, продажбата на самолетни билети се е извършвала по интернет през он-лайн резервационна система, а плащането се извършва през виртуален ПОС – терминал, няма касов апарат. Дори да се приеме, че О. Е. А. Д. за В. Т. – клон Б. е имало през процесния период на територията на страната „постоянен обект по смисъла на § 1, т. 10 от ДР на ЗДДС, в случая не е налице втората кумулативна, според посоченото по-горе решение на СЕС, отрицателна предпоставка, визирана в чл. 3, б. „б“ от Директива 2008/9 ЕО, пречатстваща правото на възстановяване на ДДС, а именно по време на периода на възстановяване дружеството не е доставяло стоки или услуги, за които се смята, че са доставени в държавата-членка по възстановяване. В случай, че дружеството беше доставяло стоки или услуги на територията на страната, за него нямаше да възникне право на възстановяване на ДДС по реда на Директива 2008/9 ЕО.

В чл. 3, б. „а“ от Директивата 2008/9/ЕО е употребено понятието „постоянен обект, от който се осъществяват търговските сделки“. В чл. 2, т.1 от Наредба Н-9/16.12.2009 г. е употребено понятието „постоянен обект“. Условието за възстановяване на ДДС е транспонирано в националното законодателство по следния начин: „за периода на възстановяване (данъчно задълженото лице) не е имало седалище, адрес на управление или постоянен обект, или при липса на такива – постоянен адрес или обичайно пребиване на територията на страната“. В наредбата не се съдържа допълнението към понятието „постоянен обект“, „от който се осъществяват търговските сделки“. Понятието „постоянен обект, от който се осъществяват търговските сделки“, по смисъла на чл. 3, б. „а“ от Директива 2008/9/ЕО е дадено в решение на Съда (осми

състав) от 25 октомври 2012 година по съединени дела C-318/11(D. AG) и C-319/11 (W. A/S), т.36, т.37 и т. 39. Фактите по настоящия спор са сходни с фактите по съединените дела. Чуждестранното предприятие, подало искането за възстановяване на ДДС, през 2011 година е със седалище в друга държава членка - Република Г.; в Република Б., държавата членка по възстановяване, това предприятие има регистриран клон, който разполага с четирима души персонал, активи, за които отчита амортизации и отчита разходи за наем на помещения и паркоместа на летище С.. При извършване на пътнически въздухоплавателен транспорт, О. Е. А. дружество за въздушен транспорт, Г. извършва покупки на авиационно гориво, като придобитото гориво не служи за облагаема дейност в Република Б.. При така установите факти, съдът приема, че разпоредбата на чл. 2, т.1 от Наредбата противоречи на чл.3, б.,а“ от Директива 2008/9/ЕО и за целите на възстановяване на ДДС следва да се приложи условието, така както е предвидено в директивата – лицето да няма „постоянен обект,от който се осъществяват търговските сделки“. Клонът на чуждестранното дружество - жалбоподател отговаря на дефиницията за „постоянен обект“ по смисъла на §1, т.10 от ДР на ЗДДС, но това само по себе си не е достатъчно да обоснове отказ за възстановяване на ДДС. По делото не е установена втората кумулативна предпоставка по чл. 3,б. „а“ от Директивата, че това е постоянен обект, от който са осъществени търговските сделки по смисъла на чл.3, б. „а“ от Директивата и тълкуването на това понятие дадено в цитираното решение на Съда на ЕС. В конкретния случай не е спорно правото на данъчен кредит за начисления и платен ДДС по доставките на авиационно гориво, а редът по който данъкът подлежи на възстановяване – чрез приспадане на данъчен кредит или по реда на Директива 2008/9/ЕО. Разграничението е в зависимост от наличието на активни операции в съответната държава членка по възстановяване, което според Съда представлява определящ фактор за изключване на прилагането на Осма директива (сега Директива 2008/9/ЕО). Съдът в цитираното по-горе решение изрично посочва, че понятието „търговски сделки“, използвано в словосъчетанието „от който се осъществяват търговските сделки“ може единствено да се отнася до извършени доставки (т.36) и че за целите на отказа на възстановяване на ДДС следва да се установи действителното осъществяване на облагаеми доставки от постоянния обект в държавата на подаване на искането за възстановяване. По делото не е установено извършването на такива облагаеми доставки.

С оглед изложеното настоящият съдебен състав намира, че оспореният А. е издаден в нарушение на материалния закон. На основание чл. 160, ал. 3 от ДОПК преписката следва да бъде върната на компетентния орган по приходите при ТД на НАП – С. за издаване акт за прихващане или възстановяване по искане за възстановяване на ДДС, подадено от О. Е. А. Д. ЗА В. Т., с регистрационен номер 006705101000 от Служба „Общ Търговски регистър“ на Република Г., при спазване на указанията по тълкуването и прилагането на закона, дадени с настоящия съдебен акт.

По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София- град, III отделение, 16-ти състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Акт за прихващане или възстановяване №П-22221119092715-004-001/10.06.2019 г., издаден от М. Т. П., на длъжност главен инспектор по приходите при Териториална дирекция на Националната агенция за приходите – С., потвърден с Решение № 1452/27.08.2019 г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика – С., с който на О. Е. А. Д. ЗА В. Т. е отказано възстановяване на данък върху добавената стойност в общ размер на 10 263,41 лв. за периодите от 01.01.2010 г. до 31.12.2010 г.

ИЗПРАЩА административната преписка на компетентния орган по приходите при ТД на НАП С. за произнасяне по искане за възстановяване на ДДС с референтен номер EL210792, версия 2013-02-25T12:50:55, подадено от О. Е. А. Д. ЗА В. Т., с регистрационен номер 006705101000 от Служба „Общ Търговски регистър“ на Република Г. за възстановяване на ДДС в размер на 10 263,41 лв. за периодите от 01.01.2010 г. до 31.12.2010 г. по фактури, описани в искането с предмет на доставка гориво за самолети, при съобразяване с указанията, дадени с настоящото решение.

Решението може да бъде обжалвано в 14-дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред Върховния административен съд.

Съдия: