

# РЕШЕНИЕ

№ 19814

гр. София, 21.05.2026 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 13 състав, в**  
публично заседание на 21.04.2026 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Елица Райковска**

при участието на секретаря Кристина Петрова, като разгледа дело номер **7688** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

АССГ е сезиран от Zakłady Farmaceutyczne Polpharma S.A. /Фармацевтични заводи Полфарма АД, Полша/ (наричано за краткост по-долу Полфарма) с жалба срещу Акт за прихващане и възстановяване /АПВ/ № П-22221124172498-004-001/04.03.2025 г., потвърден с Решение № 547/05.06.2025 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” /ДОДОП/ С.. Жалбоподателят моли АПВ да бъде отменен. Представя се от адв. дружество „М. и съдружници“ чрез адв. В. и Е. с пълномощно /л. 17 - л. 18/. Претендира разноски в размер на 6 460,16 евро, от които 25,56 евро държавна такса, 6 000,00 евро адвокатско възнаграждение, 434,60 евро депозит за вещо лице. Представя договор за правна защита и съдействие, платежно нареждане или списък с разноски /л. 252 – 257/. Представя писмени бележки.

Ответникът оспорва жалбата. Представя се от юрк. В.-Д. с пълномощно /л. 92/. Претендира юрисконсултско възнаграждение и прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение /л. 261/. Представя писмени бележки.

Административен съд София – град след като обсъди доводите и възраженията на страните, както и доказателствата по делото, намира за установено от фактическа страна следното:

С Резолюция за извършване на проверка № П-22221124172498-ОРП/04.10.2024 г. /л. 65/ е възложено извършването на проверка за установяване на сумите за прихващане/възстановяване по искане на Полфарма с обхват 01.01.2023 г. – 31.12.2023 г. Резолюцията е издадена и подписана с електронен подпис /л. 72/ от Г. Г. С. – главен инспектор по приходите при ТД на НАП С.. Последната е компетентен орган съгл. Заповед РД-01-933/04.11.2024 г. /л. 66/ на директора на ТД

НАП С. – Х. М..

С Промяна на резолюция за извършване на проверка от 09.12.2024 г. /л. 67/ срокът за извършване на проверката е удължен до 06.03.2025 г.

В срока на проверката е издаден АПВ № П-22221124172498-004-001/04.03.2025 г. /л. 24 – л. 62/ от О. С. Б. – главен инспектор по приходите, определена с горепосочените Резолюция. АПВ е подписан с електронен подпис /л. 69/ и е надлежно връчен по електронен път на ревизираното дружество на 18.03.2025 г. /л. 64/.

Срещу АПВ от дружеството е подадена жалба по административен ред /л. 75 – л. 83/, с която се обжалва АПВ в частта, в която на дружеството не е признато правото на възстановяване на ДДС в размер на 384 935,99 лв. и се иска отмяната му.

Във връзка с жалбата е издадено Решение № 547/05.06.2025 г. на ДОДОП С. /л. 19 – л. 22/, като Решението е връчено по електронен път на 25.06.2025 г. /л. 23/. С Решението на ДОДОП се потвърждава АПВ в обжалваната част, а именно отказ за възстановяване на ДДС по фактури за периода м. 01.2023 г. – м. 12.2023 г. в общ размер на 384 935,99 лв.

По делото е допусната и изслушана съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ) с въпроси, формулирани от жалбоподателя /л. 165 – л. 171/.

При така установената фактическа обстановка съдът мотивира следните правни изводи:

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

Видно от описаните по-горе документи, производството е възложено и извършено от компетентни за целта органи, а АПВ е издаден от органите по чл. 119, ал. 2 ДОПК, в предвидената форма и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 ДОПК.

Видно от приложените копия на процесните АПВ, Резолюция и Промяна на резолюция, както и заповедите, доказващи компетентността на органите, същите са подписани с електронен подпис. Съдът кредитира електронните подписи по аргумент от разпоредбата на чл. 25, т. 1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 година относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила от 01.07.2016 г. съгл. чл. 52, както и на чл. 5, т. 2, предл. 2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО на ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 година относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Въпреки цитираните разпоредби, ответникът е представил и надлежни доказателства за издадените КЕП на лицата – автори на обсъжданите документи.

В административното производство не са допуснати съществени нарушения на производствените правила. Извършените процесуални действия и събраните в хода на административното производство доказателства са подробно описани в АПВ и не следва да бъдат преповтаряни в настоящото решение.

Относно материалната законосъобразност на АПВ съдът намира следното:

Предмет на искането за възстановяване на Полфарма Полша са сумите от общо 384 935,99 лв. формирани от ДДС, начислен на клона на полското дружество в България. Клонът е регистриран в ТР, но не е регистриран по ДДС. Фактурите, с които е начислен ДДС, са издадени от доставчици на услуги в България и като получател на услугите във фактурите е посочен българският клон на Полфарма-Полша.

Спорният въпрос дали сумата в размер на 384 935,99 лв. за ДДС по фактури за периода м. 01.2023 г. – м. 12.2023 г., издадени на клона на полското дружество в България, подлежи на

възстановяване на полското дружество-майка е по своята същност правен, а именно приложени ли са правилно разпоредбите на Наредба № Н-9 от 16.12.2009 г. за възстановяването на данъка върху добавената стойност на данъчно задължени лица, неустановени в държавата членка по възстановяване, но установени в друга държава - членка на Европейския съюз /Наредба № Н-9/, която транспонира разпоредбите на Директива 2008/9/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година за определяне на подробни правила за възстановяването на данъка върху добавената стойност, предвидено в Директива 2006/112/ЕО, на данъчнозадължени лица, неустановени в държавата-членка по възстановяване, но установени в друга държава-членка /Директива 2008/9/ЕО/, както и Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност /Директива за ДДС/.

Съобразно Решение на СЕС по дело С-393/15 се разграничават способите за възстановяване на ДДС от данъчнозадълженото лице като право на приспадане на ДДС и прави на възстановяване на ДДС с оглед мястото на установяване на лицето – установени на територията на държавата-членка, в която се извършват покупките на стоки или услуги или се осъществява внос на стоки или неустановени в тази държава. Съгласно чл. 2, ал. 1, т. 1 от Наредба № Н-9 ДДС по реда на тази наредба се възстановява на данъчно задължено лице, неустановено в страната, което отговаря кумулативно на две условия: за периода на възстановяване не е имало седалище и адрес на управление или постоянен обект, от който се осъществяват доставки на стоки и/или услуги с място на изпълнение на територията на страната, или при липса на такива – постоянен адрес или обичайно пребиваване на територията на страната; както и за периода на възстановяване не е извършвало доставки на стоки или услуги с място на изпълнение на територията на страната съгласно ЗДДС 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, и/или доставки на стоки и услуги по режим в Съюза и доставки на стоки по режим за дистанционни продажби на стоки, внасяни от трети страни или територии, за които съгласно чл. 152, ал. 7, т. 3 и ал. 8, т. 4 от ЗДДС страната е държава членка по потребление, и за периода на възстановяване лицето е регистрирано за целите на данък върху добавената стойност в държавата членка, в която е установено. Съобразно т. 50 от Решение на СЕС по съединени дела С-318/11 и С-319/11 правно релевантен е фактът на осъществяването на активни облагаеми сделки, което е кумулативно свързано с понятието за постоянен обект. Съгласно т. 34, т. 36 и т. 42 от Решение на СЕС по дело С-393/15, ако клонът извършва облагаеми доставки на територията на страната, данъчнозадълженото лице има право на приспадане на данъчен кредит за платения в страната ДДС, но ако клонът не е извършвал облагаеми доставки, то дружеството-майка има право на възстановяване на ДДС. Същевременно, доставки между дружеството-майка и клона не подлежат на облагане с ДДС.

В т. 56 и т. 57 от Решението на СЕС по дело С-533/22 е направено основано на разпоредбите на чл. 11, § 1 и § 2 от Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 на Съвета от 15 март 2011 година за установяване на мерки за прилагане на Директива за ДДС разграничение на понятието за постоянен обект в хипотезата на чл. 44 от Директивата за ДДС, когато данъчнозадълженото лице е получател на услугите, и в хипотезата на осъществени от данъчнозадълженото лице доставки на услуги чрез постоянен обект. Прието е, че за прилагането на чл. 44 от Директивата за ДДС постоянен обект е всеки обект, различен от мястото на установяване на стопанска дейност, посочено в член 10 от посочения регламент, който се характеризира с достатъчно равнище на постоянство и има подходяща структура от гледна точка на човешките и техническите ресурси, за да може да получава и ползва услугите, доставени за собствените нужди на този обект /т. 41 от Решение на СЕС по дело С-533/22/.

От изложеното следва, клонът да е измежду неизчерпателно изброените образувания, представляващи постоянен обект по смисъла на § 1, т. 10 от ДР на ЗДДС, но това чрез този обект да се извършва цялостно или частично икономическа дейност на територията на страната е от значение за определяне на лицето за платец на данъка по чл. 192а от Директивата за ДДС /т. 59 от Решение на СЕС по дело C-533/22/, а не за субект на правото на възстановяване на данъка.

В случая полското дружество, регистрирано в Полша по ДДС, е производител на фармацевтични продукти. С цел промотирането и рекламирането на тези продукти на българския пазар е регистрирало клон в България, Закладни фармацевтичне Полфарма С.А.-клон България с ЕИК[ЕИК] /Полфарма-клон България/, който не е регистриран по ДДС. Полфарма-клон България не взема участие в продажбите и дистрибуцията на фармацевтичните продукти, а извършва единствено дейности по маркетинг, реклама и промотиране на продуктите на дружеството-майка в България. Процесните фактури са издадени на Полфарма-клон България от доставчици в страната.

Фактурираните на българския клон доставки органите по приходите са разделили в такива по фактури за: „интернет, телефони, такси“, които са телекомуникационни услуги, като съгласно чл. 21, ал. 2 ЗДДС определят мястото на изпълнение там, където данъчнозадълженото лице е установило своята независима икономическа дейност, а именно в Полша; фактури с предмет участие в семинари, организирани събития, обучения, конференции и спонсориране, които също съобразно чл. 21, ал. 2 ЗДДС са с място на изпълнение Полша; фактури за рекламни материали и маркетинг услуги, както и позициониране на стоки, които съгласно чл. 21, ал. 2 ЗДДС са с място на изпълнение в Полша; фактури с предмет куриерски услуги, таксиметрови услуги, автосервизни услуги, правни и данъчно консултантски услуги, които също съобразно чл. 21, ал. 2 ЗДДС са с място на изпълнение в Полша; фактури, издадени за кетъринг, консумация на храна, напитки и ресторантьорски услуги, за които не е налице право на приспадане на данъчен кредит съгласно чл. 70, ал. 1, т. 3 ЗДДС. За всички изброени фактури по доставки на услуги, издадени на българския клон, на полското дружество Полфарма е отказано правото на възстановяване на ДДС, като е прието, че данък от българските доставчици е бил начислен неправомерно поради това, че реалният получател на услугите е Полфарма-Полша, а не българският клон. Органите по приходите са приели, че доставчиците погрешно са определили българският клон като реалния получател на услугите, защото последните реално са ползвани за дейността на дружеството-майка, а не за непосредствените нужди на българския клон, за който не се приема да извършва самостоятелна икономическа дейност. С оглед тази аргументация е прието, че при неправилно посочване на реалния получател на услугите във фактурите те се явяват погрешно съставени документи, които следва да се коригират чрез кредитни известия.

Както бе посочено по-горе и по които факти не се спори между страните, видно от жалбата, АПВ, писмените бележки и обясненията, дадени в рамките на проверката, дейността на българския клон не е във връзка с доставка на фармацевтични продукти, а изключително и само промотиране на продуктите на дружеството-майка на територията на страната. Така, като се има предвид, че дейността на българския клон е подпомагаща тази на полското дружество-майка, а не самостоятелна, и целта на чл. 21 ЗДДС е да се извърши данъчно облагане в страната, в която услугите са потребени в действителност, то следва да се приеме, че мястото на потребление на фактурираните услуги е Полша, където е установена независимата икономическа дейност на полското дружество, поради това, че то се ползва от услугите, като се промотират стоките му и така се увеличават продажбите. Заключение на ССЕ /л. 167, л. 169/ сочи, че българският клон отчита приходи и разходи от дейността си за финансовата 2023 г., но също установява, че приходите, чрез финансиране, са единствено от полското дружество-майка и българският клон

няма други клиенти, както е потвърдено от вещото лице и в о.с.з. /л. 239-гръб/, т.е. не може да се касае за независима икономическа дейност, когато контролът и финансирането на българския клон е изцяло от полското дружество, а разходите са направени с цел облагодетелстване на полското дружество чрез популяризиране на продуктите му и увеличаване на продажбите. В този смисъл дружеството-майка фактически поема разходите на клона за извършваната от него маркетингова и рекламна дейност.

Заключението по ССЕ потвърждава наличието на офис и наети служители на българския клон /л. 170 – л. 171/, но тези обстоятелства сами по себе си не са достатъчни, за да се приеме, че услугите са свързани с постоянен обект. За да е налице такава привръзка, следва да се установи, че тази структура разполага с необходимия ресурс услугите да бъдат получавани и използвани за собствените нужди на този обект. Постоянният обект се характеризира с достатъчно равнище на постоянство и има подходяща структура от гледна точка на човешките и техническите ресурси, за да може да получава и ползва услугите, доставени за собствените нужди на този обект-така, т. 53 от Решение на СЕС по дело С-333/20, но в случая се установява, че процесните фактури касаят доставки, свързани с дейността на полското дружество, а не на българския клон, поради което наличието на офис и персонал само по себе си не е достатъчно да обоснове постоянен обект на територията на България.

С оглед изложеното, Полфарма не разполага с постоянен обект в България и така мястото на изпълнение на доставката на услугите правилно е определено съобразно чл. 21, ал. 2 ЗДДС и това е мястото, където получателят е установил независимата си икономическа дейност-Полша. Съобразно чл. 86, ал. 3 ЗДДС за доставки с място на изпълнение извън територията на страната не се начислява данък. Съгласно чл. 116, ал. 3 ЗДДС, фактурата, в която е начислен данък без да е следвало да се начисли е погрешно съставен документ. Начисляването на данъка от лице, което не е негов платец е неправомерно. Сумите, представляващи неправомерно начислен данък са извън предмета на регулиране на Наредба № Н-9. В този смисъл е и практиката на ВАС, от която са решения между същите страни със същия предмет, но за други периоди - Решение по адм. д. № 11846/2025 г. на ВАС; Решение по адм. д. № 7209/2024 г. на ВАС, както и Решение по адм. д. № 2059/2023 г. на ВАС.

Възражението на ответника, че оплакванията на жалбоподателя са вътрешно противоречиви, е основателно. От съдържанието на защитната теза се установява, че от една страна се поддържа наличие на обект на територията на страната (клон и/или търговско представителство), който не извършва облагаеми доставки и именно поради това не следва да се третира като регистрирано лице по ЗДДС, като се претендира възстановяване на начисления от доставчиците данък по реда на Наредба № Н-9. От друга страна обаче се излагат доводи, че същият този обект е достатъчно свързан с територията на България, така че дейността му да обосновава изместване на мястото на изпълнение на процесните доставки на територията на страната, а не в държавата по установяване на получателя. Именно при тази хипотеза се поддържа, че начисляването на ДДС в България е правилно и съответно този данък следва да бъде предмет на възстановяване. По този начин жалбоподателят едновременно поддържа две различни и взаимно изключващи се правни последици, обусловени от едни и същи фактически твърдения – веднъж за липса на облагаеми доставки с оглед приложимост на режима по Наредба № Н-9, и втори път за наличие на достатъчна връзка с територията на страната, обосноваваща облагане в България. Тези две тези не могат да съществуват кумулативно, тъй като водят до различен правен режим по ЗДДС и Наредба № Н-9.

Противно на повдигнатото от жалбоподателя възражение относно цитираната на стр. 58

от АПВ норма, правилно органите по приходите са приложили чл. 2, ал. 1 от Наредба № Н-9 в редакцията ѝ от 01.05.2021 г., която е относима към процесния период и задължения. Независимо от цитираната на стр. 58 в АПВ предходна редакция на чл. 2, ал. 1 от Наредба № Н-9, то видно от цялостното съдържание на АПВ, както и от Решението на директора на ДОДОП, фактическият състав е подведен именно под актуалната редакция на нормата, като така АПВ не е издаден на несъществуващи основания, както се твърди от жалбоподателя.

Съдът намира изводите на органите по приходите за липса на основания за признаване правото на възстановяване на ДДС на Полфарма за законосъобразни.

Предвид изложеното, заключенията в АПВ, потвърдени с решението на директора на ДОДОП, се явяват правилни, а АПВ е законосъобразен поради липса на основания по чл. 2, ал. 1 от Наредба № Н-9.

Крайният извод на съда е за неоснователност на иницирираното от Zaklady Farmaceutyczne Polpharma S.A. Фармацевтични заводи Полфарма АД, Полша оспорване. При този изход на спора претенцията на процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение следва да бъде уважена за сумата от 100,00 евро съгласно чл. 161, ал. 1 от ДОПК във връзка с чл. 24 от Наредбата за заплащането на правната помощ.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 ДОПК Административен съд - София град, III-то отделение, 13-ти състав

#### **РЕШИ:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на Zaklady Farmaceutyczne Polpharma S.A. /Фармацевтични заводи Полфарма АД, Полша/ срещу Акт за прихващане и възстановяване № П-22221124172498-004-001/04.03.2025 г., потвърден с Решение № 547/05.06.2025 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С., в обжалваната част относно отказ да се възстанови ДДС в размер на 384 935,99 лв. по фактури за периода 2023 г.

**ОСЪЖДА** Zaklady Farmaceutyczne Polpharma S.A. /Фармацевтични заводи Полфарма АД, Полша/ да заплати на Националната агенция за приходи направените по делото разноски за юрисконсултско възнаграждение в размер 100,00 евро.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от получаването му.

СЪДИЯ

: