

РЕШЕНИЕ

№ 3211

гр. София, 12.05.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 47
състав**, в публично заседание на 19.04.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Катя Аспарухова

при участието на секретаря Евелина Пеева, като разгледа дело номер **12281** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл.156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба на „Л. Д. САС –клон България“ ЕИК[ЕИК], представлявано от адв.Д. И. с адрес за кореспонденция [населено място], [улица], срещу РЕВИЗИОНЕН АКТ №Р-22221520006934-091-001от 20.07.2021г. издаден от С. Й. –орган, възложил ревизията и от С. К.-ръководител на ревизията, потвърден с решение № 1664/26.10.2021г. на директора на дирекция ОДОП №1664 от 26.10.2021г. в оспорената част за установения резултат по ЗДДС от общо в размер на 106 398,56лв., ведно с лихви за забава в размер на 4 598,30лв. за данъчен период 01.01.2020г. до 31.12.2020г..

По изложените доводи в жалбата в оспорената част на РА-се моли същата да се уважи. На първо място се визира, че неправилно е установено какво е правното положение на клона. Визирано е, че същият осъществява дейност с предоставянето на услугата, поради което за това следва да има право на данъчен кредит. Позовава се на чл.2, ал.1, т.1 от Наредба№Н-9 преди изменението й ДВ бр.36/21г в сила от 01.05.2021г. и след това, като сочи, че наличието на установеност на територията на РБ т.е. нямат постоянен обект –не е условие за отказ, а точно обратното след изменението на Наредбата е разширено поле –като при наличието на доставки на територията на РБ –лицата имат право на ДК. Освен това се излагат и доводи за допуснати процесуални нарушения. Твърди се, че има разминаване между констатациите в РД и РА, визира се, че не са споделени възраженията срещу доклада, което също е процесуално нарушение. Допълнително се излагат съображения във

връзка с приложението на Директива 2008/9. Твърди се, че погрешно е посочено, че принципала за периода може да възстанови ДДС, в страната, в която е установен, за процесните доставки. Изтъква се, че РА е постановен в нарушение на основани принципи в ревизионното производство- на данъчен неустрашител на ДДС и пропорционалност. Направен е извода, че клонът има правото на възстановяване на ДДС по доставките от Adista, поради наличието на предпоставките за приложението на чл.73а от ЗДДС. Твърди се, че неправилно е начислена и лихва върху дължимото ДДС по двете фактури от посоченото дружество. В този аспект има позоваване на Становище №91-00-121 от 20.03.2009г., както и на становище №91-00-242 от 04.06.2009г. за недължимост на лихвата. Направено е и позоваване на съдебната практика на ВАС.

В съдебно заседание жалбата се поддържа от адв.И..Допълва се и че РА е нищожен, тъй като издалите го лица нямат компетентност, доколкото лицето Ф. Й. може да издаде РА, само при отсъствието на титуляра, а такова не е установено. Претендира се разноси по списък. Представя писмена защита.

Ответната страна се представлява от юрк.Б., като се претендира юрк.възнаграждение. АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. ГРАД КАТО СЪОБРАЗИ СТАНОВИЩАТА НА СТРАНИТЕ И ОБСТОЯТЕЛСТВАТА ПО ДЕЛОТО, НАМИРА СЛЕДНОТО:

Жалбата е в срок, поради което следва да се разгледа по съществото ѝ.

Относно процедурата:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221520006934-020-001 от 13.11.2020г., връчена на 16.11.2020г., е възложено извършването на ревизия на „Л. Д. САС – КЛОН БЪЛГАРИЯ“ К. за установяване на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.11.2017г. до 31.12.2020г.. Със Заповед за изменение на Заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22221520006934-020-002 от 25.01.2021г. и №Р-22221520006934-020-003 от 10.02.2021г. е продължен срокът за приключване на производството до 16.04.2021г.. Заповедите са издадени от Ф. С. Й., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-128 от 18.02.2020г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221520006934-092-001 от 05.05.2021г. като подаденото възражение срещу същия е прието за частично основателно. РД е връчен по електронен път на 07.05.2021г..

Ревизията приключва с РА №Р-22221520006934-091-001 от 20.07.2021г., издаден от Ф. С. Й., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и С. А. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 21.07.2021г..

Установено е, че „Л. Д. САС – КЛОН БЪЛГАРИЯ“ К. е клон на чуждестранен търговец, юридическо лице - Л. Д. САС /LINKOFFICE DATAS SAS/, надлежно учредено и съществуващо съгласно законодателството на Франция. По данни от Агенция по вписванията лицето е чуждестранен търговец/чуждестранно юридическо лице, регистрирано при областния съд в [населено място], с номер на вписване в регистъра [ЕГН].

„Л. Д. САС – КЛОН БЪЛГАРИЯ“ К. използва интегрирана компютърна система /собствена на клон/, изградена от хардуерно и софтуерно оборудване, разположена в център за съхранение на данни /Д. център/, обект нает от [фирма] с ЕИК[ЕИК],

находящ се в [населено място],[жк], ул. „5030“ №10, Д. център. „Л. Д. САС – КЛОН БЪЛГАРИЯ“ К. ползва наета V. връзка от С. до П., съответно чрез изградената сървърна система и наетата V. връзка, ревизираното лице предоставя услугата виртуален десктоп, която представлява сървърно пространство в собствената сървърна система. Услугата се предоставя на LINKOFFICE S., регистрирано по законите на Франция, което не притежава постоянен обект на територията на страната.

LINKOFFICE S. предоставя получената от „Л. Д. САС – КЛОН БЪЛГАРИЯ“ К. услуга /виртуален десктоп/ на своите клиенти - данъчно задължени лица и данъчно незадължени лица. Крайният клиент, получил услугата от LINKOFFICE S. използва тази услуга, като от физическите си устройства на място /десктоп, лаптоп, таблет, телефон/, чрез настроено приложение се свързва с установеното за него виртуално пространство и на практика тегли, чете и записва данни в сървърната система, а не локално. Достъпът до сървърната система е чрез П. код, след заплащане от страна на клиента.

За извършване на дейността, дружеството притежава компютърна техника на стойност 4 534 658,34лв. към 31.12.2020г., отразена счетоводно по сметка 208 „Компютърна техника“.

В ревизионното производство от РЛ са представени следните договори във връзка с осъществяваната от него дейност:

-Договор за колокиране от 03.01.2014г., подписан между [фирма] и „Л. Д. САС – КЛОН БЪЛГАРИЯ“ К., съгласно който [фирма] предоставя услугата колокиране /включително услугите; място за колокиране и електрозахранване и климатизация/, както и свързаните с това допълнителни услуги, посочени в Приложение 4 /Поръчки/ с параметрите и качествените характеристики, описани в Приложение 1 /Споразумение за ниво на услугите/ от договора. Услугата колокиране се предоставя в техническия център на [фирма];

-Договор за новация от 01.08.2014 г., подписан между „Л. Д. САС – КЛОН БЪЛГАРИЯ“ К., клиент и [фирма] и [фирма] с предмет консултантски услуги по проект на Сайн за интернет услуги;

- Договор от 25.03.2020г., подписан между Л. Д. САС – КЛОН БЪЛГАРИЯ“ К. и „С&Т БЪЛГАРИЯ“ Е. за наем на ИТ оборудване;

Договор за техническа поддръжка от 10.04.2020 г., подписан между „Л. Д. САС – КЛОН БЪЛГАРИЯ“ К. и „С&Т БЪЛГАРИЯ“ Е.

- Договор за независим финансов одит на годишен финансов отчет, подписан с [фирма] за извършване на независим финансов одит;

-Договор от 15.08.2015г., подписан между [фирма] - изпълнител и „Л. Д. САС – КЛОН БЪЛГАРИЯ“ К. – възложител за счетоводна отчетност;

-Договор от 01.01.2017г., подписан между „Л. Д. САС – КЛОН БЪЛГАРИЯ“ К. - наемодател и AOSSIA S.A- Л. - наемател за предоставяне под наем на оборудване-собственост на наемодателя с инсталиран върху него софтуер с детайлно описание и спецификации, със срок до 01.01.2020г. Общата цена за наем за срока на договора е 4 333 580,00 евро, без включен ДДС, във връзка с което едно месечно плащане е в размер на 120 377,22 евро. Общата цена за отделената за целите на наемодателя част от виртуалния ресурс на инфраструктурата за периода от три години е в размер на 3 060 000 евро без ДДС. Цената за наем на инфраструктурата за тестовия период от девет календарни месеца е в размер на 318 394,98 евро без ДДС и се заплаща до 20

календарни дни след завършване на тестовия период и предоставяне на съответно уведомление от наемателя на наемодателя. Цената за наем на инфраструктурата след приключване на тестовия период до края на срока на договор възлиза на 955 184,94 евро без ДДС.

На основание чл.37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221920004095-040-001 от 18.11.2020г.. Извършено е посещение в счетоводния офис на „Л. Д. САС – КЛОН БЪЛГАРИЯ“ К., обективирано с Протокол №1734928 от 02.03.2021г..

С Протоколи №1719469/22.04.2021г., №1719470/22.04.2021г. и №1719480/22.04.2021 г. са приобщени документи от извършвани проверки по прихващане и възстановяване. Установено е, че ревизираното лице е сключило договор за предоставяне на оборудване под наем и за периодите от 01.01.2017г. до 31.12.2019г. е извършвало доставки по този договор. Към 01.01.2020г. договорът с AOSSIA Л. за предоставяне на оборудване под наем е изтекъл. Същият е със срок 3 години от датата на подписването му 01.01.2017г.. След изтичане на срока на договора, ревизираното лице не е извършвало други доставки, освен тези с получател дружеството майка.

При така установеното, органите по приходите са приели, че в случая е приложима разпоредбата на чл. 3, ал. 6 от Правилника за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност /ППЗДДС/. Съгласно чл. 3, ал. 6 от ППЗДДС /в сила от 28.02.2013 г./ не е доставка на услуга доставката на услуга между лице, установено на територията на държава членка и негови клонове или структурни звена, установени на територията на страната, и обратното, както и доставката на услуга между клонове или структурни звена, установени на територията на страната, и клонове или структурни звена в състава на същото лице, установени на територията на друга държава членка, в тези случаи е налице вътрешен оборот.

Посочено е, че правната уредба на клон на чуждестранно лице се съдържа в чл. 17а от Търговския закон /ТЗ/ и е част от общата уредба на клон на търговците, уредена в глава пета на ТЗ от чл.17 до чл.20. Вписването на клон на чуждестранен търговец не води до възникване на нов правен субект, а само на обособена в териториално и организационно отношение негова част. Това означава, че клонът не притежава обособено имущество, различно от това на неговия принципал, но може да влиза в правоотношения с трети лица и да бъде контрагент по сделки, но с уточнението, че правата и задълженията по така сключените договори възникват направо в патримониума на търговеца. Органите по приходите са посочили, че между К. и Принципала са налице вътрешни разчетни отношения, които не попадат в обхвата на ЗДДС. Предвид обстоятелството, че клонът не е извършвал облагаеми доставки, органите по приходите са отказали право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, включени в дневниците за покупки за периодите от 01.01.2020г. до 31.12.2020г..

Изтъкнато е, че според посочените разпоредби правото на приспадане на данъчен кредит е свързано с използване на доставките за осъществяване на последващи облагаеми доставки на територията на съответната държава - членка и начисляване на данък върху добавената стойност, който лицето е задължено да плати като доставчик. Посочено е, че дружеството осъществява независимата си икономическа дейност на територията на Франция и няма право да приспадне данъчен кредит за получените доставки под българския си ДДС номер за изпълнени доставки в обхвата на

стопанската си дейност на територията на Франция. Посочено е, че като регистрирано за целите на ДДС лице в държавата – членка, в която е установено, „дружеството-майка“ би могло да поиска възстановяване на данък по реда на Наредба №Н-9 от 16 декември 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 от 16.12.2009 г./

При така установената фактическа обстановка в РА на основание чл.69, ал.1 от ЗДДС и чл.3, ал. 6 от ППЗДДС за периодите от 01.01.2020г. до 31.12.2020г. е установен резултат за периода в размер на 0,00 лв. при деклариран от дружеството данък за възстановяване в размер на 106 398,56 лв.

Жалбоподателят е оспорил РА с мотиви, че при определяне правото на приспадане на данъчен кредит на клон следва да се вземат предвид доставките, които осъществява принципалът в другата държава-членка на ЕС и доколкото принципалът на К. осъществява изцяло облагаема дейност в държавата-членка, където е установен, то следва за клона, регистриран в Р. България, да възникне право на приспадане на данъчен кредит за направените покупки. За отношенията между клона и принципала се позовава на Директива 2006/112/ЕО. Визира, че съгласно дефиницията за постоянен обект в §.1, т. 10 от ДР на ЗДДС, клонът на чуждестранен търговец е посочен като един от обектите, формиращи установяване в държавата, където е създаден. С оглед изложеното се релевира, че клонът отговаря на изискванията за формиране на постоянен обект, тъй като разполага със своя материална база /офиси/ и кадрови потенциал, поради което приложим е и чл. 11 от Регламент за изпълнение /ЕС/ №282/2011 на съвета от 15 март 2011 година относно общата система на данъка върху добавената стойност /Регламент 282/2011/. Съответно неприложима е Наредба №Н-9 от 16.12.2009г., защото същата се прилага единствено за лица, неустановени в държавата членка по възстановяване, но установени в друга държава-членка на Общността. Позовава се на трайната практика на ВАС за това, че след като едно данъчно задължено лице има клон, установен в България, то по смисъла на §1, т. 10 от ДР на ЗДДС има постоянен обект на територията на страната и право на данъчен кредит за извършените покупки.

Ответникът с потвърждаващото решение не е споделил изложените доводи: прието е, че правото на възстановяване на ДДС по отношение на всяко данъчнозадължено лице, неустановено в държавата-членка по възстановяване, възниква при изпълнение на предпоставките визирани в чл. 3 от Директива 2008/9/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008г. 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/, а именно: 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 по време на периода на възстановяване не е доставяло стоки или услуги, за които се смята, че са доставени в държавата-членка по възстановяване.

Посочено е, че неоснователно жалбоподателят претендира право

на приспадане на данъчен кредит за получени доставки от регистрирани за целите на ЗДДС български юридически лица. Познава се на писмо изх. №24-34-123-13#1 от 28.01.2014г. на Изпълнителния директор на НАП, че клонът не извършва облагаеми доставки, освен услугите, предоставени по договора на „дружеството-майка“ и при условие, че „дружеството-майка“ е регистрирано за целите на данък върху добавената стойност в държавата членка, в която е установено и използва получените доставки за извършване на облагаеми доставки с право на приспадане на данъчен кредит, в държавата членка по установяването, то за „дружеството-майка“ би било налице право на възстановяване за получени доставки на стоки и услуги по реда на Наредба №Н-9 от 16.12.2009г.. Маркирано е, че според дефиницията на §1, т. 10 от ДР на ЗДДС „постоянен обект“ е търговско представителство, клон, офис, 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. За да бъде определен като постоянен, конкретен обект следва да отговаря на определени изисквания за минимална степен на постоянност, минимален размер и постоянна наличност на човешки и технически ресурси, необходими за целите на извършваните доставки. В този смисъл е и практиката на СЕС относно тълкуването на разпоредбите на Директива 2008/9/ЕО, които са въведени в Наредба №Н-9 от 16.12.2009 г. Съгласно постановеното от СЕС Решение от 23 март 2006г. по дело FCE V. plc, C-210/04 и Решение от 25 октомври 2012г. по съединени дела D. AG и Widex A/S, C-318/11 и C-319/11, изразът: „постоянен обект, от който се осъществяват търговските сделки“, съдържащ се в чл. 1 от Осма директива на Съвета от 6 декември 1979 година за хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху търговския оборот — режим на възстановяване на данък добавена стойност на данъчно задължени лица, които не са установени на територията на страната на сделката /79/1072/ЕИО/, а понастоящем в член 3, б. „а“ от Директива 2008/9/ЕО, трябва да се тълкува, че за чуждестранно

данъчно задължено лице се счита лице, което няма постоянен обект, осъществяващ облагаеми сделки. Наличието на търговски операции в съответната държава – членка е определящ фактор за изключване на прилагането на Директива 2008/9/ЕО. Съдът е приел, че за целите на изключване на правото на възстановяване по реда на Директива 2008/9/ЕО, съответно Наредба №Н-9 от 16.12.2009г. трябва да са налице осъществени облагаеми доставки от постоянния обект в държавата-членка на възстановяване. В конкретния случай ревизираното лице не е извършвало облагаеми доставки, т.е. не би могло да се счита, че притежава „постоянен обект“ на територията на страната.

Посочено е, че според чл. 168, б. „а“ от Директива 2006/112/ЕО доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава-членка, в която извършва тези сделки да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати: а) дължимият или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице. Текстът на чл. 9 от Директива 2006/112/ЕО предвижда, че „данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност. Всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии се счита за „икономическа дейност“. Експлоатацията на материална и нематериална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност.

Предвид изложеното е направено заключението, че конкретно клонът не извършва самостоятелна икономическа дейност и съгласно чл. 2, §.1 и чл. 9, §.1 на Директива 2006/112/ЕО едно лице, което не е самостоятелно, отделено от дружеството от което произлиза, установено в друга държава членка и на което предоставя услуги, не трябва да се счита за данъчно задължено лице.

Визирано е, че връзката /в хипотеза на кумулация/ между проявената активност на лицето при осъществяване на облагаеми сделки и понятието „постоянен обект“ е видна от разрешението, дадено в т. 50 от Решение на СЕС от 25 октомври 2012 г. по

съединени дела C-318/11 и C-319/11 /D. AG (C-318/11/ и Widex A/S /C-319/11/ срещу Skatteverket/:

-при извършване от клона на облагаеми доставки на територията на страната /макар и частични/ този субект има право на приспадане на право на данъчен кредит за платения ДДС в тази страна.

-при неизвършване от клона на облагаеми доставки, то „дружеството-майка“ /търговец/ има право на възстановяване на ДДС.

-извършените вътрешни операции между клона и „дружеството-майка“ не подлежат на облагане с ДДС.

Ответникът в контекста на изложеното – е достигнал до констатацията, че РЛ не извършва активни облагаеми сделки на територията на страната, поради което макар същият да се стреми да докаже, че клонът по смисъла на дефинициите в т. 10 от ДР на ЗДДС е „постоянен обект“, за него липсва посоченото по-горе кумулативно дадено условие. В този смисъл са т. 34, т. 35, т. 38 и обобщено т. 42 от решението на СЕС по дело C-393/15.

С оглед изложеното –в потвърждаващото решение е прието, че е законосъобразен извода на органите по приходите за наличие на предпоставките на чл. 3, ал. 6 от ППЗДДС, съответно чл. 168, б. „а“ от Директива 2006/112 на ЕС, че К. няма право на данъчен кредит за извършените разходи на територията на страната.

Маркирано е, че РЛ основава твърденията си на поддържаната теза, че клонът не е краен получател на стоките и услугите и използва същите за осъществяване на независимата си икономическа дейност като осъществява услуги с място на изпълнение в друга държава-членка, но без да се прави отлика между различните субекти, територията на упражняване на дейност, и взаимовръзката между тези субекти с оглед осъществяваните сделки и посочените по-горе различни способи за възстановяване на ДДС.

Отново е подчертано, че К. не извършва независима икономическа дейност на територията на Р България, не притежава постоянен обект и не е данъчно задължено лице, в резултат на което няма право на възстановяване на ДДС във връзка с разпоредбата на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 3, ал. 6 от ППЗДДС. Същевременно е визирано, че принципалът, извършвайки независима икономическа дейност на територията на Франция има право на приспадане на ДДС в Р. България по реда на Наредба №Н-9 от 16.12.2009г ..

Посочено е, че за дружеството-принципал би възникнало право на възстановяване за получени доставки на стоки или услуги по реда на Наредба №Н-9 от 16.12.2009г. за възстановяването на данъка върху добавената стойност на данъчно задължени лица, неустановени в държавата членка по възстановяване, но установени в друга държава членка на ЕС. Правото на възстановяване възниква при наличие на предпоставките по чл. 3 от Директива 2008/9/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008г.. Последващите доставки се извършват от принципала на територията на Франция и/или други държави-членки на ЕС. Дори принципалът да използва получените от К. за извършване само на облагаеми последващи доставки, то последното е ирелевантно, тъй като ревизията се осъществява по отношение на клона, а не на дружеството-принципал и от значение е наличието на предпоставките за приспадане на данъчен кредит по отношение на клона.

Следователно прието е, че правилно е отказано право на приспадане на данъчен кредит за получени доставки на стоки и услуги, представляващи „вътрешен оборот“ по смисъла на чл. 3, ал. 6 от ППЗДДС.

2. На следващо място ответникът е приел, че в хода на ревизионното производство, след извършена проверка на представените документи и наличната информация в отчетните регистри по чл.124, ал.1 от ЗДДС ревизиращите органи са установили, че жалбоподателят не е начислил дължимия данък по фактури, издадени от ADISTA с VIN FR47323159715. В тази връзка фактури №664240/01.02.2020г. и №668607/20.02.2020г. са предоставени на „Л. Д. САС – КЛОН БЪЛГАРИЯ“ К. услуги по чл. 21, ал. 2 от ЗДДС и са на обща стойност 21 465,00 евро или ДДС в размер на 8 396,38лв..

С РА на основание чл. 82, ал. 2, т. 3, във връзка с чл. 66, ал. 1, т.1 от ЗДДС за данъчен период м. 02.2020г. е начислен ДДС в размер на 8 396,38лв.. Посочено е, че РЛ не излага аргументи относно така извършеното начисляване на ДДС по цитираните фактури, както и не представя никакви документи.

Във връзка с това е маркирано, че общият ред за определяне мястото на изпълнение при доставка на услуга е уреден в чл.21 от ЗДДС. Съгласно чл. 21, ал. 2 от ЗДДС мястото на изпълнение при доставка на услуга, когато получателят е данъчно задължено лице, е мястото, където получателят е установил независимата си

икономическа дейност. Когато тези услуги се предоставят на постоянен обект, който се намира на място, различно от мястото, където получателят е установил независимата си икономическа дейност, то мястото на изпълнение е мястото, където се намира този обект. Когато няма място на установяване на независима икономическа дейност или постоянен обект, мястото на изпълнение на доставката е мястото на постоянния адрес или обичайното пребиваване на получателя.

В посочената част ответникът е споделил изводите на органите по приходите, че за получените услуги по чл. 21, ал. 2 от ЗДДС, данъкът е изискуем от ревизираното лице, което е следвало да го начисли, чрез издаване на протокол по чл. 117 от ЗДДС в срока предвиден в ал. 3. Отделно от горното, в счетоводството на ревизираното лице не са налични данни за тези доставки, поради което РА в частта на допълнително начисления ДДС в размер на 8 396,38 за м. 02.2020г. също е потвърден.

Маркирано е, че не се излагат конкретни мотиви досежно начислените лихви просрочие в общ размер на 286,33лв., от които 67,06 лв. за данъчен период м. 01.2019г., 66,35лв. за данъчен период м. 05.2019г. и 152,92 лв. за данъчен период м.11.2019г.- то и в тази част РА като правилен и законосъобразен е оставен в сила. Прието е, че обосновано са начислени лихви при спазване изискванията на чл. 175 от ДОПК и **Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛДТДПДВ/.**

В СЪДЕБНОТО ПРОИЗВОДСТВО на страните с определение №9951/14.12.2021г. на л.117 е указана на страните доказателствената тежест. Други доказателства, освен тези част от преписката не са представяни.

С ОГЛЕД ИЗЛОЖЕНОТО ОТ ПРАВНА СТРАНА СЪДЪТ ПРИЕМА СЛЕДНОТО:

Не се касае за нищожен РА. Твърди се от жалбоподателя, че съгласно заповедта от 18.02.2020г. Ф. Й. е определена за орган, който да възлага ревизия само при отсъствието на титуляра Г. В.. Изложеното не се споделя. Видно от заповедта на л.45 директорът на ТД на НАП нарежда функциите на компетентен орган да се изпълняват от изброените служители, сред които е не само Г. В. в позиция 4, но и в т.18 Ф. Й.. В действителност в следващата част II при отсъствие на горепосочените титуляри са определени и техни заместници, сред които по т.8 е отново Ф. Й., но последната

именно на основание част I, т.18 не като заместник /за последното в хипотезата на част II т.8/, а като титуляр осъществява функциите си по издаването на процесната Заповед за възлагане на ревизия на л.47. Със същата ревизията е възложена да се извърши от С. К.- ръководител на ревизията и от В. И.. Съответно РА е издаден от ръководителя на ревизията и от възложилия същата т.е. съобразена е нормата на чл.119, ал.2 от ДОПК.

Не се споделят и доводите, изложени най-вече в писмените бележки, че има нарушение на процесуалните правила досежно това, че в РД и РА има различни констатации. Следва да се има предвид, че изложените в РД мотиви са част от РА, когато същия е потвърден. Ако се приеме, че в РД е признато правото на данъчен кредит на клона /както твърди оспорващия/ – то не би се стигнало до констатациите за ангажиране на отговорността за установените задължения. В този аспект- не се установяват различни констатации. В РД в част 3-„Получени доставки и данъчни покупки“ –след таблицата е визирано, че за получените ВОД и доставки на услуги по чл.21, ал.2 от ЗДДС –данъкът е изискуем от клона. Обуславящи са крайните изводи в РА и след като в същият е ясно от къде следват и не се засяга правото на защита на лицето- може да има частично различни констатации в РД и РА вкл., защото разгледаното възражението на РЛ е прието за частично основателно срещу РД. В тази връзка следва да се има предвид, че РА е и частично оспорен пред ответника -само за резултатите за дължим ДДС в размер от 106 398,56лв. за дънъчни периоди 01.01.2020 до 31.12.2020г./ревизията е касаела и други данъчни периоди от 01.11.2017г./.. Също така новонаправените изводи в РА във връзка с частично споделеното възражение и частично несподеленото – не представляват процесуално нарушение. Няма забрана за излагане на допълнителни мотиви, а напротив –при разглеждане на възражението срещу РД –неминуемо се формират такива, както и по жалбата срещу РА. Такива представляват констатациите касателно реда по чл.81, ал.1 т.1 от ЗДДС и Наредба Н-9 от 16.12.2009г. за възстановяване на данъка от принципала, но дали този ред е осъществим - не е основание, ако това не е така - да се допусне признаване на правота на клона на данъчен кредит вкл . и по доводи, че досега така се е осъществявало.

Следователно не се установи да има допуснати съществени процесуални нарушения т.е. такива, които да са засегнали правото

на защита на РЛ.

По същество -правилно спорът е възприет като това дали клонът има право да приспада ДДС и то конкретно за периода от 01.01.2020г. до 31.12.2020г.. Становището на РЛ, затвърдено и в с писмените му бележки е, че е неправилна констатацията на органите по приходите, че възстановяването на ДДС следва да се извърши на принципала на клона по реда на чл.81, ал.1 т.1 от ЗДДС и Наредба Н-9. Подчертава се, че принципалът не е сред субектите по чл.2, т.1 от Наредбата до изменение с ДВ бр.36/21 в сила от 01.05.2021г., тъй като не е данъчно задължено лице, установено на територията на РБ, но с постоянен обект.В тази връзка се позовава на решение по адм.дело №3315/21г на ВАС, VIIIо.. В този аспект се сочи, че правото за принципала е открито, но едва с изменението от 01.05.2021г.. Прави се и възражението, че досега на клона е признавано правото на ДДС, при множеството проверки, както и органите на НАП не са възразили, че използвания ред е неприложим.Твърди се като цяло дали ще се възстанови ДДС от клона, или от принципала- ефектът върху фиска е един и същ.

СЪДЪТ ПО СЪЩЕСТВО след като констатира, че спорът е правен, визира, че ирелевантно е каква е практиката до момента, както и дали и по кой ред принципалът може да възстанови кредит.

Безспорно е, че LINKOFFICE S. предоставя получената от „Л. Д. САС – КЛОН БЪЛГАРИЯ“ К. услуга /виртуален десктоп/ на своите клиенти - данъчно задължени лица и данъчно незадължени лица. Крайният клиент, получил услугата от LINKOFFICE S. използва тази услуга, като от физическите си устройства на място /десктоп, лаптоп, таблет, телефон/, чрез настроено приложение се свързва с установеното за него виртуално пространство и на практика тегли, чете и записва данни в сървърната система, а не локално. Достъпът до сървърната система е чрез П. код, след заплащане от страна на клиента.

При изложената фактическа обстановка приложим е чл. 3, ал. 6 от Правилника за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност /ППЗДДС/, съгласно който не е доставка на услуга доставката на услуга между лице, установено на територията на държава членка и **негови клонове** или структурни звена, установени на територията на страната, и обратното, както и доставката на услуга между клонове или структурни звена, установени на територията на страната, и клонове или структурни

звена в състава на същото лице, установени на територията на друга държава членка, в тези случаи е налице вътрешен оборот. Следва да се подцелтае, че вписването на клон на чуждестранен търговец смисъла и на ТЗ не води до възникване на нов правен субект, а само на обособена в териториално и организационно отношение негова част, поради което клонът и не притежава обособено имущество, различно от това на неговия принципал, но може да влиза в правоотношения с трети лица и да бъде контрагент по сделки, но с уточнението, че правата и задълженията по така сключените договори възникват направо в патримониума на търговеца.

Предвид обстоятелството, че клонът не е извършвал облагаеми доставки, правилно органите по приходите са отказали право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, включени в дневниците за покупки за периодите от 01.01.2020г. до 31.12.2020г., поради което на основание чл.69, ал.1 от ЗДДС и чл.3, ал. 6 от ППЗДДС за периодите от 01.01.2020г. до 31.12.2020г. е установен резултат за периода в размер на 0,00 лв. при деклариран от дружеството данък за възстановяване в размер на 106 398,56 лв..

Изложеното третиране за клон- не е в противоречие с правото на ЕС. Клонът не е икономически независими субект и като такъв да може самостоятелно да поема рискове и да посреща разходите. Само при последната хитпотеза се касае за самостоятелен данъчно задължен субект. В този смисъл е практиката на СЕС по чл.9 от Директива 2006/112, че данъчнозадълженото лице е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност. Отделно предмета на доставката между клон и принципала следва да обхваща взаимни престации т.е. клонът да осъществява независима дейност и самата доставка да има съдържание. Съответно правото на приспадане на данъчен кредит възниква при наличието на предпоставките в чл.3 от Директива 2006/112 ЕО т.е. да не е имало в ДЧЛ по възстановяване т.е РБ място на стопанска дейност или постоянен обект, както и да не е доставяло стоки и услуги, за които се смята, че са доставени в РБ т.е. ако принципалът, извършва доставки в РБ –на него се възстановява, ако не –на клон, но това касае доставки към трети лица и от такива, докато ако са между клон и принципала- няма да възникне правото на данъчен кредит. В този смисъл е решение от 25.10.2012г. по дела

C-318/11 и C-39/11 т.50.

В посочения смисъл е и писмо изх. №24-34-123-13#1 от 28.01.2014г. на Изпълнителния директор на НАП, че клонът не извършва облагаеми доставки, освен услугите, предоставени по договора на „дружеството-майка“ и при условие, че „дружеството-майка“ е регистрирано за целите на данък върху добавената стойност в държавата членка, в която е установено и използва получените доставки за извършване на облагаеми доставки с право на приспадане на данъчен кредит, в държавата членка по установяването, то за „дружеството-майка“ би било налице право на възстановяване за получени доставки на стоки и услуги по реда на Наредба №Н-9 от 16.12.2009 г.

Правилно ответникът е визира, че според дефиницията на §1, т. 10 от ДР на ЗДДС „постоянен обект“ е търговско представителство, клон, офис, 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. За да бъде определен като постоянен, конкретен обект следва да отговаря на определени изисквания за минимална степен на постоянност, минимален размер и постоянна наличност на човешки и технически ресурси, необходими за целите на извършваните доставки. В този смисъл е и практиката на СЕС относно тълкуването на разпоредбите на Директива 2008/9/ЕО, които са въведени в Наредба №Н-9 от 16.12.2009г.. Съгласно постановеното от СЕС Решение от 23 март 2006г. по дело FCE v. plc, C-210/04 и Решение от 25 октомври 2012 г. по съединени дела D. AG и Widex A/S, C-318/11 и C-319/11, изразът: „постоянен обект, от който се осъществяват търговските сделки“, съдържащ се в чл. 1 от Осма директива на Съвета от 6 декември 1979 година за хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху търговския оборот — режим на възстановяване на данък добавена стойност на данъчно задължени лица, които не са установени на територията на страната на сделката /79/1072/ЕИО/, а понастоящем в член 3, б. „а“ от Директива 2008/9/ЕО, трябва да се тълкува, че за чуждестранно данъчно задължено лице се счита лице, което няма постоянен

обект, осъществяващ облагаеми сделки. Наличието на търговски операции в съответната държава – членка е определящ фактор за изключване на прилагането на Директива 2008/9/ЕО. Съдът е приел, че за целите на изключване на правото на възстановяване по реда на Директива 2008/9/ЕО, съответно Наредба №Н-9 от 16.12.2009 г. трябва да са налице осъществени облагаеми доставки от постоянния обект в държавата-членка на възстановяване. В конкретния случай ревизираното лице не е извършвало облагаеми доставки, т.е. не би могло да се счита, че притежава „постоянен обект“ на територията на страната.

Обоснова е и позоваването на чл.168, б. „а“ от Директива 2006/112/ЕО доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава-членка, в която извършва тези сделки да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати: а) дължимият или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице. Текстът на чл. 9 от Директива 2006/112/ЕО предвижда, че „данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност. Всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии се счита за „икономическа дейност“. Експлоатацията на материална и нематериална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност.

Следователно СЪДЪТ НАМИРА, ЧЕ в контекста на изложеното и в съответствие с материалния закон е заключението, че конкретно клонът не извършва самостоятелна икономическа дейност и съгласно чл. 2, §1 и чл. 9, §1 на Директива 2006/112/ЕО едно лице, което не е самостоятелно, отделено от дружеството, от което произлиза, установено в друга държава членка и на което предоставя услуги - не трябва да се счита за данъчно задължено лице. С оглед изложеното РЛ не извършва активни облагаеми сделки на територията на страната, поради което няма право да приспада ДДС и в този смисъл констатациите в РА са правилни.

II. На второ място съдът намира за правилни констатациите в РА, за това, че на основание чл. 82, ал. 2, т. 3, във връзка с чл. 66,

ал. 1, т.1 от ЗДДС за данъчен период м. 02.2020г. неправилно не е начислен ДДС в размер на 8 396,38лв. по фактури, издадени от ADISTA с VIN FR47323159715. Касае се за фактури №664240/01.02.2020г. и №668607/20.02.2020г., с които са фактурирани предоставени на „Л. Д. САС – КЛОН БЪЛГАРИЯ“ К. „услуги“ по чл. 21, ал. 2 от ЗДДС, които са на обща стойност 21 465,00 евро или ДДС в размер на 8 396,38лв..По тези фактури РЛ не е начислило в дневниците си за продажби дължимия ДДС.Като получател на услугата РЛ издава протоло по чл.117, ал.1 т.1 от ЗДДС,с който начисява данъка в случая по чл.82, ал.2 т.3 от закона. Нормата визира, че доставчикът е данъчно ЗЛ, когато не е установен на територията на РБ, асъответно доставката е тук и тогава по т.3 данъкът е изискуем от получателя на доставката т.е. от РЛ. Съгласно посочената норма по чл.66, ал.1 т.1 от ЗДДС-клонът е следвало да начисли като получател посоченото ДДС с издаването на протокол по чл.117, което не е направено и съответно правилно е установено, че по тези доставки е дължим ДДС в размер на 8 396,38 за м. 02.2020г..

Също така правилен е РА в частта за начислените лихви – за пророчие в общ размер на 286,33лв., от които 67,06 лв. за данъчен период м. 01.2019г., 66,35лв. за данъчен период м. 05.2019г. и 152,92 лв. за данъчен период м.11.2019г.- въз основа на Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛДТДПДВ/.

С оглед изложеното жалбата е неоснователна и като такава следва да се отхвърли, ведно с последиците – уважаване на искането от ответника за присъждане на юрк.възнаграждение в размер от 3658лв..

ВОДИМ СЪДЪТ

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ като неоснователна жалбата на „Л. Д. САС –клон България“ ЕИК[ЕИК], представлявано от адв.Д. И. с адрес за кореспонденция [населено място], [улица], срещу РЕВИЗИОНЕН АКТ №Р-22221520006934-091-001от 20.07.2021г. издаден от С. Й. –орган, възложил ревизията и от С. К.-ръководител на ревизията, потвърден с решение № 1664/26.10.2021г. на директора на дирекция ОДОП №1664 от 26.10.2021г. в оспорената част за установения резултат по ЗДДС от общо в размер на 106 398,56 лв., ведно с лихви за забава в размер на 4 598,30 лв. за данъчен период 01.01.2020г. до 31.12.2020г..

ОСЪЖДА жалбоподателя да заплати на НАП сумата от 3658лв.юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да се обжалва в 14-дневен срок с касационна жалба пред ВАС чрез АССГ от съобщаването му. Преписи на страните.

Съдия: