

РЕШЕНИЕ

№ 1667

гр. София, 14.03.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 3 състав,
в публично заседание на 13.12.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ива Кечева

при участието на секретаря Мариана Велева, като разгледа дело номер **7797** по описа за **2021** 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 (ДОПК).

Образувано е по жалба, подадена от „Х. И КО. Х. Д. КГ А.“ клон С. - К. /клон на чуждестранен търговец/, ЕИК[ЕИК], чрез адв. Т. Б. Т. и адв. В. Г. В., срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22220420003556-091-001 от 22.03.2021 г., издаден от К. Г. М. – орган, възложил ревизията, и Е. М. И. - Г. – ръководител на ревизията, потвърден с решение № 884/10.06.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” [населено място].

В жалбата са изложени подробни аргументи за незаконосъобразност на ревизионния акт поради противоречието му с материалния закон и необоснованост. Твърди се, че доводите, изложени в РА се намират в явно противоречие с приложимите материалноправни разпоредби на чл. 69 и чл. 70 от ЗДДС и чл. 167, чл. 176 от Директива 2006/112/ЕО на съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност /Директива 2006/112/ЕО/. Посочва се, че клонът Х. и Ко и принципалът, установен в А., представляват едно и също лице, с еднаква основна дейност. Твърди се, че противно на констатираното с РА, покупките на клона са свързани с изпълнение на дейности, предназначени за икономическата дейност на принципала и формират облагаеми доставки, извършвани от предприятието чрез последния, като това разбиране произтича и от разпоредбата на чл. 3, ал. 6 от ППЗДДС. Жалбоподателят се позовава на Решение на СЕС по дело С-210 /Ф. В./, решение на СЕС по С-165/17 и на определение по дело С-393/15 на

СЕС /Е./. Сочи, че следва да се вземат предвид доставките, които осъществява принципалът в другата държава-членка на ЕС, въз основа на които за клон, регистриран в България, следва да възникне право на приспадане на данъчен кредит за направените покупки в страната. В жалбата се твърди, че клонът отговаря на изискванията за формиране на постоянен обект, тъй като разполага със своя материална база /офиси/ и кадрови потенциал. В този смисъл се позовава на 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/. Изложени са доводи, че Наредба №Н-9 от 16.12.2009 г. не следва да намери приложение по отношение на „Х. И КО. Х. Д. КГ А.“ КД, тъй като същата се прилага единствено за лица, неустановени в държавата-членка по възстановяване, но установени в друга държава-членка на Общността. В случая не е налице първата от посочените в чл. 2 от Наредбата предпоставки, а доколкото жалбоподателят е клон, установен в България, то същият има право на данъчен кредит по общия ред, предвиден в ЗДДС. Сочи се, че не съществува зависимост между правото на възстановяване по реда на Наредба № Н-9 от 16.12.2009 г. и общия ред по ЗДДС, т.е. дори да са налице кумулативно изискуемите предпоставки за прилагане на Наредба № Н-9 от 16.12.2009 г., то би било въпрос на избор на данъчно задълженото лице прилагането на реда за възстановяване на ДДС, което следва от разпоредбата на чл. 171а от Директива 2006/112/ЕО, както и от чл. 100 от ЗДДС. Изразено е становище, че цитираното от органите по приходите Решение на СЕС по съединени дела С-318/11 и С-319/11 разглежда различна фактическа обстановка и не противоречи на посочената от жалбоподателя практика на СЕС. Посочва се, че практика на ВАС е трайна и непротиворечива в насока, че щом 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. Твърди се, че щом веднъж е възникнало правото на приспадане на данъчен кредит, то ползваният данъчен кредит не може впоследствие да бъде произволно коригиран от органите по приходите, като основание за коригиране може да бъде единствено настъпила промяна по смисъла на чл. 185 от Директива 2006/112/ЕО, какъвто не е разглежданият случай. Изложени са доводи, че правото на данъчен кредит, при същите обстоятелства, е било многократно потвърждавано от органите по приходите, като на всеки три месеца е възстановяван ДДС с нарочни А.. След като на К. са издадени 22 А., с които е възстановяван ДДС, то с оспорения РА явно се накърняват принципите на правната сигурност и оправданите правни очаквания. В тази връзка се твърди, че липсват основания за начисляване на лихви върху установените задължения по реда на ЗДДС, тъй като на клоната е възстановяван ДДС след извършване на проверки относно неговата дейност. Сочи се, че органите по приходите са били наясно с дейността на „Х. И КО. Х. Д. КГ А.“ като клон, който извършва доставки на услуги на принципала, установен в друга държава-членка, като към датата на издаване на РА това обстоятелство не се е променило.

В хода на устните състезания по делото жалбоподателят се представлява от адв. В., която моли оспореният РА да бъде отменен и в полза на страната да се присъдят разноски по представен списък. Подробни аргументи за незаконосъобразност на акта са изложени в представени по делото писмени бележки.

Ответникът – директор на дирекция ”ОДОП” – [населено място], чрез процесуален представител юрк. С., изразява становище за неоснователност на жалбата по

аргументи, изложени в решението, потвърждаващо РА. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение и прави възражение за прекомерност на платеното от жалбоподателя адвокатско възнаграждение.

Административен съд София- град, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22220420003556-020-001 от 16.06.2020 г., връчена на 25.06.2020 г., е възложено извършване на ревизия на „Х. И КО. Х. Д. КГ А. КЛОН С.“ К. за установяване на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.12.2014 г. до 30.04.2020 г. Със Заповед за изменение на Заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ № Р-22220420003556-020-002 от 24.09.2020 г. е продължен срокът за приключване на производството до 25.11.2020 г. Заповедите са издадени от К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед № РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22220420003556-092-001 от 22.12.2020 г., връчен по електронен път на 06.01.2021 г. Подадено е възражение срещу констатациите и предложените за установяване задължения с РД с вх. №53-00-66 от 19.02.2021 г., което е прието за неоснователно.

Ревизията е приключила с оспорения в настоящото производство РА № Р-22220420003556-091-001 от 22.03.2021 г., издаден от К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Е. М. И.-Г., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 22.03.2021 г. Установени са следните задължения за ДДС: за периодите от м. 02.2020 г. до м. 04.2020 г. е установен резултат в размер на 0,00 лв. при деклариран от дружеството данък за възстановяване в размер на 7 897,07 лв.; за периодите от м. 12.2014 г. до м. 01.2020 г. е установен данък за внасяне общо в размер на 195 506,73 лв. и лихви за забава общо в размер на 68 649,18 лв., произтичащ от неправомерно възстановен данък с актове за прихващане или възстановяване /А./.

Жалбата срещу РА, подадена по реда на чл. 152 ДОПК е с вх. №53-00-929 от 05.04.2021 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-646 от 08.04.2021 г. по регистъра на дирекция ОДОП С.. С решение № 884/10.06.2021 г. на директора на дирекция „ОДОП“ – С., издадено в срока по чл. 155, ал. 1 ДОПК, ревизионният акт е потвърден в оспорената част на установения резултат по ЗДДС за данъчни периоди от м. 12.2014 г. до м. 04.2020 г., ведно с начислените лихви. Решението е връчено на ревизираното дружество по електронен път на 14.06.2021 г.

Жалбата до АССГ е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК и от надлежна страна, поради което е процесуално допустима.

Оспореният ревизионен акт е издаден от К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Е. М. И.-Г., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, компетентни органи съобразно разпоредбата на чл. 119, ал. 2 ДОПК. Ревизионният акт, както и РД, ЗВР, ЗИЗВР, са създадени като електронни документи по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗЕДЕУУ, като от приетите писмени и веществени доказателства, неоспорени от жалбоподателя, се установява, че същите са подписани с квалифициран електронен подпис. Спазена е предвидената в закона

писмена форма, съобразно разпоредбата на чл. 3, ал. 2 ЗЕДЕУУ, с предписаното в чл. 120 ДОПК съдържание. В хода на ревизионното производство не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила.

„Х. И КО. Х. Д. КГ А.“ клон С. е регистрирано в България, като клон на „Х. И КО. Х. Д. КГ А.“ КД, ДДС № АТУ40132405 /принципал/, чуждестранен търговец, регистриран в Търговския съд на В., според законите на А..

Клонът е регистриран за целите на ЗДДС считано от 17.05.2011 г. на основание чл. 100, ал. 1 от ЗДДС.

„Х. И КО. Х. Д. КГ А.“ клон С. е част от търговското предприятие и основната му дейност съвпада с основната дейност на „Х. И КО. Х. Д. КГ А.“ КД, а именно: консултации на европейски проекти в областта на човешките ресурси в целия свят. Клонът упражнява дейност в 3 обекта под наем, находящи се в [населено място], [улица]. Издръжката на клона се осъществява изцяло от принципала на база бюджет за месечните оперативни разходи. Всеки месец, клонът изготвя подробен отчет до принципала за направените разходи по проекти. Бюджетът, който централният офис превежда на софийския клон се разпределя за текущи /административни разходи/ - наем, режийни, заплати и осигуровки; разходи по проекти на принципала - транспортни разходи /самолетни билети/, дневни, представителни разходи, каталози и други.

Въз основа на проверка в информационната система на НАП ревизиращите органи са установили, че към 30.04.2020 г. дружеството няма налични недвижими имоти, МПС, машини, оборудване, стопански инвентар, дългосрочни и краткосрочни инвестиции. В дружеството към датата на издаване на РА са назначени 23 лица по трудови правоотношения, на длъжност заместник директор на дирекция програми и проекти, графичен дизайнер, помощник графичен дизайнер, експерт програми и проекти, менажер проекти, сътрудник по управление на европейски програми, редактор от английски език, специалист комуникации, контролър, счетоводител и други.

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 от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ № Р-22220420003556-040-001 от 26.06.2020 г. Извършено е посещение в офиса на „Х. И КО. Х. Д. КГ А.“ клон С., обективирано с Протокол №1611779 от 14.09.2020 г.

Установено е, че от „Х. И КО. Х. Д. КГ А.“ клон С. не са извършвани доставки през ревизираните периоди. Задълженото лице е извършвало дейност по проекти на принципала и изцяло се е отчитало и е било финансирано от него. Предмет на дейност на К. през ревизираните период са консултации по европейски проекти в областта на човешките ресурси в цял свят. Клонът не е извършвал самостоятелна стопанска дейност.

От К. за ревизираните периоди е деклариран данък за възстановяване общо в размер 203 847,82 лв. Основни доставчици на задълженото лице са [фирма], ЕИК[ЕИК] - наем на офис по договор; [фирма], ЕИК[ЕИК] - почистване на офис; [фирма], ЕИК[ЕИК] - счетоводни услуги; [фирма], ЕИК[ЕИК] – СМР по договор от 22.08.2019 г.; [фирма], ЕИК[ЕИК] - постери, каталози, разделители, кашони и други; [фирма], ЕИК[ЕИК] - компютърни конфигурации, монитори и софтуер; [фирма], ЕИК[ЕИК] - осветление и наблюдение; [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] - предоставени услуги, в т.ч. сервизно обслужване, телекомуникационни, куриерски и други; [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК],

„К. П.“, ЕИК[ЕИК] - доставка на материали /офис обзавеждане и материали/.

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 която 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.

Ревизиращите органи са изложили следните мотиви:

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. 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 и на основание чл. 69, ал. 1 ЗДДС не е налице право на приспадане на данъчен кредит по всички фактури, включени в дневниците за покупки за ревизираните периоди. Според посочената разпоредба 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 „Х. И КО. Х. Д. КГ А.“ КД осъществява независимата си икономическа дейност на територията на А. 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 А.. Като регистрирано за целите на ДДС лице в държавата-членка, в която е установено, принципалът би могъл 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 и правни изводи, за периодите от м. 02.2020 г. до м. 04.2020 г., с РА е установен резултат в размер на 0,00 лв. при деклариран от дружеството данък за възстановяване в размер на 7 897,07 лв. За периодите от м. 12.2014 г. до м. 01.2020 г. е установен данък за внасяне общо в размер на 195 506,73 лв. и лихви за забава общо в размер на 68 649,18 лв., произтичащ от неправомерно възстановен данък с актове за прихващане или възстановяване /А./.

Относно приложението на материалния закон съдът приема следното:

По делото не е налице спор по фактите, а по приложението на материалния закон и по - конкретно налице ли е право на възстановяване на данъчен кредит за клона на чуждестранния търговец, въпреки че не е извършвал облагаеми доставки на територията на България или такова право има единствено принципалът по реда на Наредба № Н-9 от 16.12.2009 г.

Ревизираното лице „Х. И КО. Х. Д. КГ А.“ клон С. е клон на чуждестранния търговец „Х. И КО. Х. Д. КГ А.“ КД, който е регистриран за целите на данък

върху добавената стойност в държавата-членка, в която е установен - А.. Вписването на клон на чуждестранен търговец по чл. 17а от ТЗ не води до възникване на нов правен субект, а само на обособена в териториално и организационно отношение негова част. 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. В разглеждания случай е безспорно установено, че от клона не са извършвани доставки през ревизираните периоди, а същият е извършвал дейност по проекти на Принципала и изцяло се е отчитал и финансирал от него. Облагаемата дейност на предприятието е с място на изпълнение в А.. Клонът на чуждестранния търговец е ретистриран по ЗДДС в България, считано от 17.05.2011 г.

С оглед безспорно установеното обстоятелство, че жалбоподателят не е извършвал облагаеми доставки на територията на страната, правилен се явява изводът на ревизиращите органи, възприет и мотивиран и от ответника, че клонът не е осъществявал независима икономическа дейност, поради което няма право на възстановяване на ДДС по общия ред, регламентиран със ЗДДС. Според разпоредбата на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС основна предпоставка за правото на приспадане на данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави, е същите да се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки. Чл. 168, б. „а“ от Директива 2006/112/ЕО също предвижда, че 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 дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати. Според чл. 9 от Директива 2006/112/ЕО „данъчнозадължено лице“ е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност. В разглеждания случай „Х. И КО. Х. Д. КГ А.“ клон С. през процесния период не е извършвало никакви облагаеми доставки на територията на страната, поради което обосновано е прието от органите по приходи, че не са налице основания за приспадане на данъчен кредит.

Между страните по делото няма спор, че клонът взема участие в извършваните от чуждестранното дружество облагаеми доставки, както и че процесните доставки са свързани с изпълнение на дейности, предназначени за икономическата дейност на принципала, която обаче изцяло се осъществява на територията на друга държава-членка /А./. Същевременно дейностите, които клонът изпълнява в полза на дейността на принципала не могат да се квалифицират като облагаеми доставки с оглед разпоредбата на чл. 3, ал. 6 ППЗДДС, съгласно която 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.

Неоснователно е становището на жалбоподателя, че австрийското дружество има постоянен обект на територията на България. Съгласно дефинитивната разпоредба 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. Несъмнено дружеството разполага с регистриран в България клон, но липсва вторият признак от дефиницията - чрез този обект да се извършва цялостно или частично икономическа дейност на територията на страната. В тази връзка следва да се посочи, че според константната практика на СЕС за преценката за наличие на постоянен обект от съществено значение е фактът на осъществяването на активни облагаеми сделки. Така според т. 50 от решението на СЕС по [съединени дела C-318/11 и C-319/11](#), условието за наличие на активни облагаеми сделки, осъществени впоследствие от службата за технически изпитвания е кумулативно свързано с понятието за „постоянен обект" и следователно само по себе си е необходимо за изключване на правото на възстановяване. В т. 44 от посоченото решение Съдът е приел, че за данъчнозадължено по ДДС лице, установено в държава членка, което осъществява в друга държава членка единствено технически изпитвания или изследователски дейности, но не и облагаеми сделки, не може да се счита, че в тази друга държава членка разполага с „постоянен обект, от който се осъществяват търговските сделки" по смисъла на член 1 от Осма директива и на [член 3, буква а\) от Директива 2008/9](#). В тази насока е и тълкуването на относимите норми, дадено с решенията на СЕС по дело C-210/04 /ЕСЕ В./ и по дело C-244/08.

С оглед гореизложените съображения и предвид общият принцип, залегнал в Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност (Директива 2006/112/ЕО), че данъчен кредит следва да се признава за всички покупки на данъчнозадължените лица, които са предназначени за тяхната последваща облагаема дейност, правилно ревизиращите органи са посочили, че принципалът, извършвайки независима икономическа дейност на територията на А., има право на възстановяване на ДДС в България по реда на Наредба №Н-9 от 16.12.2009 г.

Правото на възстановяване на платен ДДС на данъчно задължени 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, е регламентирано с [чл. 81, ал. 1, т. 1 от ЗДДС](#). Наредба № Н-9/16.12.2009 г. урежда условията и реда за възстановяване на платен данък върху добавената стойност на чуждестранни лица, установени и регистрирани за целите на данък върху добавената стойност в друга държава - членка на Европейския съюз, за

закупени от тях стоки, получени услуги и осъществен внос на територията на страната.

Регламентацията на правото на възстановяване на платен ДДС се съдържа в [Директива 2008/9/ЕО](#) на Съвета от 12 февруари 2008 г. за определяне на подробни правила за възстановяване 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. Според [чл. 3, Директивата](#) се прилага по отношение на всяко данъчнозадължено лице, неустановено в държавата членка по възстановяване, което отговоря 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 пребиване; 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. Съгласно т. 36 от решението на СЕС по [съединени дела С-318/11 и С-319/11](#) наличието на активни операции в съответната държава членка представлява определящ фактор за изключване прилагането на Осма директива, както и че понятието търговски сделки, използвано в словосъчетанието "от който се осъществяват търговските сделки" може единствено да се отнася до извършени доставки. Според т. 37 от цитираното решение, за целите на изключване на правото на възстановяване трябва да се установи действително осъществяване на облагаеми доставки от постоянния обект в държавата на подаване на искането за възстановяване, а не само възможността този обект да извършва такива сделки. Също така следва да се има предвид и тълкуването, направено с [решение на СЕС от 11.06.2020 г. по дело С – 242/19](#), както следва: "т. 54. Начинът на възстановяване на ДДС чрез приспадане или чрез възстановяване зависи от мястото на установяване на данъчнозадълженото лице (вж. в този смисъл [решение от 16 юли 2009 г., Комисия/Италия, С - 244/08](#), непубликувано, ЕУ: С: 2009: 478, т. 25 и 35). Така [член 170 от Директивата за ДДС](#) предоставя при установените от него условия на "всички данъчнозадължени лица, които по смисъла на [...] [член 2, точка 1](#) и на [член 3 от Директива \[2008/9\]](#) не са установени в държавата членка, в която купуват стоки и услуги или внасят стоки, подлежащи на облагане с ДДС", правото да получат възстановяване на ДДС. Т. 55 В това отношение съгласно [член 3 от Директива 2008/9](#) данъчнозадълженото лице, неустановено в държавата членка по възстановяване по смисъла на [член 2, точка 1](#) от тази директива, има право на възстановяване на платения ДДС при две условия. Първо, съгласно [член 3, буква а\)](#) от посочената директива по време на периода на възстановяване данъчнозадълженото лице не трябва да е имало място на стопанска дейност, постоянен обект, местоживеене или обичайно пребиваване в държавата членка по възстановяване. Второ, съгласно [член 3, буква б\)](#) от тази директива през същия период то не трябва да е доставяло стоки или услуги, за които се смята, че са доставени в тази държава членка, с изключение на някои сделки, посочени в подточки [i\)](#) и [ii\)](#) от тази разпоредба. Тези условия са кумулативни (вж. в този смисъл [решения от 6 февруари 2014](#)

[г., E. ON G. C., C - 323/12](#), EU: C: 2014: 53, т. 42 и от [21 септември 2017 г., SMS group, C - 441/16](#), EU: C: 2017: 712, т. 43).".

Действително, както правилно посочва жалбоподателят, нормата на [чл. 2, т. 1 от Наредба Н-9/13.12.2009 г.](#) /в приложимата редакция – преди изм. – ДВ, бр. 36 от 2021 г./ като условие за възстановяване на ДДС предвижда за периода на възстановяване данъчно задълженото лице да не е имало седалище, адрес на управление или постоянен обект, или при липса на такива - постоянен адрес или обичайно пребиваване на територията на страната. За разлика от чл. 3 от Директива 2008/9/ЕО националната норма не регламентира изискване от постоянния обект да се осъществяват търговски сделки. Приложимата редакция на разпоредбата обаче не обосновава извод, че австрийският търговец не е отговарял на условията на Наредба №Н-9 от 16.12.2009 г., предвид нормата на § 1, т. 10 от ДР на ЗДДС, съгласно която дефиницията на постоянен обект изисква от същия да се извършва цялостно или частично икономическа дейност на територията на страната. В случая този признак не е налице по отношение на принципала, тъй като същият не е извършвал икономическа дейност през процесния период в България, от което следва, че не е имал постоянен обект на територията на страната. В тази връзка следва да се посочи, че националните органи са задължени да приложат нормите с директен ефект от Директива 2008/9/ЕО, които са били неправилно транспонирани с Наредба №Н-9 от 16.12.2009 г., както и задължителната практика на СЕС по тълкуването на норми от директивата. Конкретно по приложението на чл. 2, т. 1 от Наредба Н-9/13.12.2009 г. /в приложимата редакция – преди изм. – ДВ, бр. 36 от 2021 г./ Върховният административен съд и Административен съд София – град при произнасянето си по сходни казуси са приели, че разпоредбата на [чл. 3, б. "а" от Директивата](#) има директен ефект и следва да се приложи за регулиране на съответното спорно материално правоотношение, поради неправилното ѝ транспониране в националното законодателство – решение № 10147/23.07.2020 г. по адм. д. № 5545/2020 г. на ВАС, решение № 11292/08.11.2021 г. по адм. д. № 3315/2021 г. на ВАС и др.

Неоснователно е възражението на жалбоподателя за незаконосъобразност на отказа на право на възстановяване на ДДС с оглед издадените му през процесните периоди актове за прихващане или възстановяване. Съгласно чл. 129, ал. 3 ДОПК, независимо от извършването на прихващане или възстановяване, включително когато актът по изречение първо е обжалван, задълженията за данъка или задължителните осигурителни вноски подлежат на установяване чрез извършване на ревизия. Следователно възстановяването на ДДС с А. през процесните периоди не представлява пречка за установяване на идентични задължения за данъка с ревизионен акт. Не може да се приеме и че актовете за възстановяване или прихващане представляват писмено указание за действие по смисъла на чл. 17, ал. 3 от ДОПК, поради което и на основание императивната разпоредба на чл. 129, ал. 3 ДОПК в разглеждания случай не е налице основание за неначисляване на лихва за забава върху установените с оспорения РА задължения.

По гореизложените съображения настоящият съдебен състав приема, че оспореният ревизионен акт е издаден в съответствие с материалния закон, а

жалбата като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

На основание чл. чл. 161, ал. 1 ДОПК и с оглед изхода на делото, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 5250,53 лева (пети хиляди двеста и петдесет лева и петдесет и три стотинки), съгласно чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София- град, I отделение, 3-ти състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата, подадена от „Х. И КО. Х. Д. КГ А.“ клон С., ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22220420003556-091-001 от 22.03.2021 г., издаден от К. Г. М. – орган, възложил ревизията, и Е. М. И. - Г. – ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с решение № 884/10.06.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място], с която са установени следните задължения по ЗДДС: за периодите от м. 02.2020 г. до м. 04.2020 г. е установен резултат в размер на 0,00 лв. при деклариран от дружеството данък за възстановяване в размер на 7 897,07 лв.; за периодите от м. 12.2014 г. до м. 01.2020 г. е установен данък за внасяне общо в размер на 195 506,73 лв. и са начислени лихви за забава общо в размер на 68 649,18 лв.

ОСЪЖДА „Х. И КО. Х. Д. КГ А.“ клон С., ЕИК[ЕИК], да заплати на Национална агенция за приходите сума в размер на 5250,53 лева (пети хиляди двеста и петдесет лева и петдесет и три стотинки), представляваща разноски по делото.

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

СЪДИЯ: