

РЕШЕНИЕ

№ 1081

гр. София, 21.02.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 66 състав,
в публично заседание на 23.11.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елка Атанасова

при участието на секретаря Кристина Григорова, като разгледа дело номер **4593** 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), във връзка с чл. 129, ал.7 от ДОПК. Образувано е по жалба вх. № 16623 от 14.05.2021 година, подадена от С.-Л. Ш. (S.-L. S.) против Акт за прихващане или възстановяване (А.) № П-22221120165689-004-001/30.12.2020 г., издаден от Б. П. Д. – главен инспектор по приходите в Териториална дирекция (ТД) на Националната агенция за приходите (НАП) – С. град, потвърден с Решение № 518/02.04.2021 г. на директора на Дирекция ОДОП – [населено място], при Централно управление (ЦУ) на НАП. С оспореният акт за прихващане или възстановяване е отказано възстановяване по реда на Наредба № Н-9/16.12.2009 г. за възстановяване на данъка върху добавената стойност на данъчно задължени лица, неустановени в държава-членка по възстановяване, но установени в друга държава-членка на Общността, на платен данък върху добавената стойност (ДДС) в размер общо на 32 597,17 лв. за периода 01.01.2019г.- 31.12.2019 г. по фактура № 20190000006/24.01.2019, издадена от [фирма]. В жалбата са изложени аргументи, обосноваващи незаконосъобразност на А., като издаден при неспазване от страна на органите по приходите на задължението им да съберат всички доказателства и да изяснят в пълнота фактическата обстановка. Изразено е искане за отмяна на А. и произнасяне на съда с указания за възстановяване на претендираната сума.

В съдебно заседание, жалбоподателят, чрез процесуалния си представител, адвокат Н. - С., поддържа жалбата и искането за отмяна на А.. В позиция по същество и в

представени подробни писмени бележки мотивира неправилност на Решение № 518/02.04.2021 г. на директора на Дирекция ОДОП – [населено място], вкл. и като постановено в противоречие с Разяснение изх.№ 24-39-125/01.07.2020г. на НАП относно прилагане на разпоредби на ЗДДС и на Наредба № Н-9/16.12.2009г. Позовава се на съдебна практика на СЕС по дела № С-385/09, С 518/2014, С 441/2016. Претендира разноски.

Ответникът – директора на Дирекция ОДОП – С., при ЦУ на НАП, редовно уведомен, чрез юрисконсулт М., оспорва жалбата. В позиция по същество, обективизирана в молба от 22.11.2021г., моли съда да отхвърли жалбата по съображения, развити в подробно в Решение № 518/02.04.2021 г. на директора на Дирекция ОДОП – [населено място]. Претендира заплащане на юрисконсултско възнаграждение и прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - С. ГРАД, след като обсъди доводите на страните и прецени събраните и приети по делото доказателства, приема за установена следната фактическа обстановка:

Подадено е Искане с референтен номер [банкова сметка], версия 2020-09-28T07:42:42 от Susanne L. S., VIN DE325270761, с което се иска възстановяване на платен данък в размер общо на 32597,17 лв. по фактура, № 20190000006/24.01.2019, издадена от [фирма].

Във връзка с искането е издадена Резолюция за извършване на проверка №П-22221120165689-ОРП-001/08.10.2020 г. от Г. Г. С., на длъжност главен инспектор по приходите отдел „Проверки“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., с което е възложено извършването на проверка за установяване наличието или липсата на основания за възстановяване на претендирания данък.

Искането по чл.4 от Наредба № Н-9/16.12.2009 г. касае възстановяване на данък върху добавената стойност на данъчно задължени лица, неустановени в държавата членка по възстановяване, но установени в друга държава членка на Общността. Проверката приключва с А. № П-22221120165689-004-001/30.12.2020г, издаден от Б. П. Д.- на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП-С..

Установено е, че чуждестранното лице е с предмет на дейност с код 8559-други образователни дейности, неklasифицирани другаде, както и че процесната фактура от 24.01.2019 г., издадена от Х. Р. Е., ЕИК:[ЕИК], е с предмет - услуги код 10 други, 10.9.4- обучения. Установено е и че жалбоподателката е регистрирана по ДДС на 10.08.2019г.

За да откаже исканото възстановяване на ДДС органът по приходите е приел, че не са налице изискванията на чл.2 т.3 от Наредбата, както и на чл.21 ал.2 от ЗДДС, т.е че услугите, свързани с обучение, получени от клиент, чието място на стопанска дейност е извън територията на България, подлежат на облагане на територията на страната по регистрация на клиента - Германия.

Датата на връчване на А. на проверяваното лице е неустановима. С жалба вх. № 96-00-4/25.01.2021г. на ТД на НАП – С. А. е бил оспорен по административен ред пред директора на Дирекция ОДОП – С., при ЦУ на НАП. Последният е приел жалбата за допустима като постановил Решение № 518/02.04.2021 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.

Жалбата срещу потвърдения с решението А. № П-22221120165689-004-001/30.12.2020 г. е подадена чрез административния орган на 27.04.2021 г., в рамките на установения

в чл. 156, ал.1 от ДОПК 14-дневен срок и от лице, което притежава процесуална легитимация, като адресат на акта, с който се засягат права. Предвид изложеното, жалбата е процесуално допустима. Разгледана по същество е основателна. Оспореният А. № П-22221120165689-004-001/30.12.2020 г. е издаден от компетентен орган. Спазена е предвидената в закона писмена форма.

В рамките на производството е установено следното:

Жалбоподателят Susanne L. S., е лице, установено на територията на Германия, регистрирано за целите на ДДС с VIN DE325270761 на 10.08.2019г. Подаденото искане е за възстановяване на платен данък в размер общо на 32 597,17 лв. по фактура, № 20190000006/24.01.2019, издадена от [фирма]. Фактурата е с предмет услуга, представляваща обучение (коучинг програма), с място на изпълнение в Германия. Спорната фактура е отразена в дневника за покупките на издателя за съответните периоди.

В рамките на съдебното производство от страна на жалбоподателя бе представено писмо с надлежен превод на български (л.69 от делото), неоспорено от ответника, на Данъчната служба в Б., съгласно което за процесната услуга - обучение оспорващата следва да се обложи с ДДС в Германия, като има съответното право на приспадане. Изготвената на кирилица фактура от 24.01.2019 г. отразява внесения в България ДДС. Поради тези обстоятелства жалбоподателката счита, че е налице двойно данъчно облагане и моли съда да отмени оспорения А..

На основание разпоредбата на чл. 160, ал.2 от ДОПК съдът следва служебно да извърши проверка за съответствието на оспорения акт с материално правните разпоредби на закона.

Съгласно разпоредбата на чл. 2 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:

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, и
2. 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
3. лицето е регистрирано за целите на данък върху добавената стойност в държавата членка, в която е установено.

Съгласно мотивите на решението на директора на Д ОДОП е прието, че жалбоподателката отговаря на изискванията на чл.2 т.3 от Наредбата, независимо от по-късното ѝ регистриране като данъчно задължено лице по ДДС в Германия, от 10.08.2019г.

Съгласно чл. 3, ал. 1 от Наредба № Н-9/16.12.2009 г., лицето по чл. 2 има право да му бъде възстановен начисленият от регистрирано по ЗДДС лице данък върху добавената стойност, за закупени от него стоки, получени услуги и осъществен внос на територията на страната. Според правилото на ал. 2 на същата разпоредба, правото на възстановяване по ал. 1 е налице, 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 Закона за

данък върху добавената стойност, ако мястото на изпълнение беше на територията на страната, както и за доставките с място на изпълнение на територията на страната по чл. 2, т. 2. Съгласно ал. 3 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.

Няма спор по делото, че спорната фактура от данъчен период м.01.2019 г. обективира услуги за образователна програма- коучинг, между жалбоподателя-търговец от Германия и изпълнител Х. Р. Е.. Спорен момент между страните е дали да се приложи чл.21 ал.1 или ал. 2 от ЗДДС в зависимост от това, дали жалбоподателката е данъчно задължено лице или не. В противоречие с приетото по-горе от директора на Д ОДОП, а именно, че С. Л. Ш. е данъчно задължено лице за целите на ДДС, независимо, че фактурата е издадена на 24.01.2019г., а тя е регистрирана на 10.08.2019 г. в Германия, органът по приходите е приел, че в случая е приложим чл.21 ал.1 от ЗДДС. Поради тази причина е извел извод, че същата не отговаря на изискванията на чл.74 ал.3 т.1 и 2 от ЗДДС, а именно, че услугите са пряко свързани с регистрацията на лицето по реда на Търговския закон (ТЗ) и същите са получени не по-рано от един месец преди регистрацията на лицето по ТЗ.

За установено на територията на страната, по смисъла на § 1, т. 11 от ДР на ЗДДС, се счита лице, което е със седалище и адрес на управление на територията на страната или има постоянен обект на територията на страната. Безспорно жалбоподателката не е със седалище и адрес на управление на територията на страната, поради което се налага да се изясни обстоятелството дали същата притежава постоянен обект на територията на страната.

Като "постоянен обект" по смисъла на § 1, т. 10 от ДР на ЗДДС се определя 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. Не се счита за установено на територията на страната чуждестранно лице, което има обект на територията на страната, който не взема участие в извършването на доставката.

По силата на чл. 11, ал. 1 от Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 на Съвета от 15 март 2011 г. за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност, за нуждите на прилагането на чл. 44 от директивата (чл. 21, ал. 2 от ЗДДС) под "постоянен обект" се разбира всеки обект, различен от мястото на установяване на стопанска дейност, 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.

За дефинирането на понятието "постоянен обект" следва да се има предвид и практиката на съда на Европейските Общности (С 168/84; С 190/95; С 231/94; С 260/95), съгласно която под "постоянен обект" следва да се разбира "дейност, която притежава известни характеристики на дълготрайност и структура, която е адекватна по отношение на човешките и техническите ресурси за целите на независимо предоставяне на съответните услуги". В този смисъл, 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. Самата собственост върху техническите ресурси е без значение по отношение определянето на обстоятелството, дали са налице такива технически ресурси на територията на страната. В това отношение определящо е дали чуждестранното лице разполага с, или иначе казано използва в свой интерес и по свое усмотрение такива ресурси, без значение дали същите са собствени, наети или се използват на друго основание. Очевидно е от доказателствата по делото, че оспорващото физическо лице не е имало постоянен обект на територията на страната ни, доколкото от фактурата за услуга за образователна програма коучинг, предмет на настоящето производство, не би могло да се обоснове извода за постоянна наличност на човешки и технически ресурси, необходими за целите на извършените доставки (в този смисъл и решение № 3001/04.03.2013г на ВАС по адм. дело № 15464/2012г. , I отд.).

Поради изложената причина, в случая приложима е хипотезата на чл.3 ал.2 от Наредба Н-9/2009 г., която постановява, че правото на възстановяване по ал. 1 е налице, 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 Закона за данък върху добавената стойност, ако мястото на изпълнение беше на територията на страната, както и за доставките с място на изпълнение на територията на страната по чл. 2. След като веднъж вече е приел в мотивите на решението си, че жалбоподателката, въпреки по-късната си регистрация по ДДС в Германия през август 2019 г., е данъчно задължено лице по смисъла на чл.2 от Наредбата, то не би могло да се поставят пред същата допълнителни изисквания за правото на възстановяване. Няма спор между страните, че процесният ДДС е заплатен, както в България от доставчика Х. Р. Е., така и в Германия - от жалбоподателката, съгласно писмото на данъчна служба Б.. След като и българската и германската данъчна служба считат, а това се следва и от прилагането на закона, че доставката следва да се обложи в Германия, то тогава се явява приложима разпоредбата на чл.5 от директива 2008/9/ЕО от 12.02.2008г. за определяне на подробни правила за възстановяването на ДДС. Съгласно нея всяка държава членка възстановява на данъчно задълженото лице, неустановено в държавата членка по възстановяване, всеки ДДС, начислен по отношение на стоки или услуги, предоставени му от други данъчно задължени лица в тази държава членка (в този смисъл и решение № 6386/21.05.2021г на ВАС, I отд. по адм. дело №1745/2021г.).

Ето защо и атакуваният А. се явява издаден в противоречие с чл.2 от Наредба № Н-9 и следва да бъде отменен. Доколкото естеството на акта не позволява решаването на спора по същество ще следва съдът да изпрати преписката на съответния компетентен административен орган, със задължителни указания по тълкуването и прилагането на закона.

При този изход на спора на основание чл.161 от ДОПК на жалбоподателя се дължат сторените в производството разноски за адвокат в размер на 1682 лв. и 50 лв. за държавна такса, или общо в размер на 1632 лв., съгласно представения списък по чл.80 от ГПК. Направеното от ответника възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение съдът намира за неоснователно, доколкото размера на адвокатското възнаграждение е определен дори под минимума на размера, предвиден в чл.8 ал.1 т.3 от Наредба № 1 от 9 юли 2004 г. за минималните размери на адвокатските

възнаграждения.

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

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ, по оспорването на С.-Л. Ш. (S.-L. S.), Акт за прихващане или възстановяване № П-22221120165689-004-001/30.12.2020 г., издаден от Б. П. Д. – главен инспектор по приходите в Териториална дирекция на Националната агенция за приходите (НАП) – С. град, потвърден с Решение № 518/02.04.2021 г. на директора на Дирекция ОДОП – [населено място], при Централно управление на НАП.

ВРЪЩА преписката на ТД на НАП-С. със задължителни указания по тълкуването и прилагането на закона, посочени в настоящето решение.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на С.-Л. Ш. (S.-L. S.), сумата от 1 732 лв. разноски в производството.

Преписи от решението да се изпратят на страните, на жалбоподателката – чрез адв. Н.-С., както и на посочените в жалбата електронни адреси.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд на Република България, в 14-дневен срок от съобщаването му на страните, с връчени преписи.

СЪДИЯ: