

# РЕШЕНИЕ

№ 8073

гр. София, 21.12.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 44 състав,**  
в публично заседание на 28.11.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Мария Владимирова**

при участието на секретаря Албена Илиева, като разгледа дело номер **5653** по описа за **2023** 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 на „КОСКО ШИПИНГ ЛАЙНС“ (ГЪРЦИЯ) АД – КЛОН БЪЛГАРИЯ с ЕИК[ЕИК], подадена чрез управителя А. К. С., срещу РА № Р-22221122007293-091-001/01.02.2023 г., издаден от органа, възложил ревизията и ръководителя на ревизията, потвърден с Решение № 502/24.04.2023 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДД“ОДОП“) С. при ЦУ на НАП, с който на дружеството не е признато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 4 049,41 лв. за данъчни периоди от 01.08.2022 г. до 31.10.2022 г.

Жалбоподателят счита, че РА е незаконосъобразен, тъй като е постановен в противоречие с разпоредбите на чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 и ал. 2, т. 1 ЗДДС, чл. 3, ал. 6 ППЗДДС, както и с трайната практика на СЕС и ВАС. Посочва се, че клонът и принципалът - дружество установено в Р. Гърция представляват едно и също данъчно задължено лице за целите на данъчното облагане. В тази връзка се позовава на т. 37 от Решение на Съда на ЕС по дело С-210/04, FCE V. plc и на Решение № 9378/18.06.2019г. по адм.д. № 2050/2019 г. на ВАС. Изтъква се, че за клона е налице право на приспадане на данъчен кредит, тъй като процесните доставки на услуги представляват разходи, които са свързани с независимата икономическа дейност на принципала и се използват за извършване на облагаеми доставки. В този смисъл е и решение по дело С-29/08 на СЕС и на решение по дело С-118/11 на СЕС, относно наличието на право на приспадане в полза на данъчно задълженото лице дори

при липса на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане, когато разходите за съответните услуги са част от общите разходи на това лице. Иска се отмяна на РА и присъждане на направените по делото разноски.

В съдебното производство оспорващият, чрез адв. И., поддържа жалбата и моли същата да бъде уважена. Подробни аргументи за незаконосъобразност на акта излага в представената писмена защита (л. 199). Не претендира разноски.

Ответникът – директор на дирекция "ОДОП" – С., чрез юрк. М., изразява становище за неоснователност на жалбата по аргументи посочени в решението на решаващия орган, потвърждаващо РА. Моли да бъде съобразено и представеното решение на ВАС по аналогичен казус. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

СГП - редовно уведомена, не изпраща представител, не изразява становище по жалбата.

Административен съд София-град, Трето отделение, 44 състав, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост на жалбата, събраните доказателства по делото, по отделно и в тяхната съвкупност, и взе предвид доводите на страните, съобразно с разпоредбата на чл.160 от ДОПК, прие за установено следното:

Обжалваният ревизионен акт е издаден спрямо „КОСКО ШИПИНГ ЛАЙНС (ГЪРЦИЯ)“ АД – КЛОН БЪЛГАРИЯ след извършена ревизия, започнала със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221122007293-020-001 от 05.12.2022 г. (л. 20 и сл.), издадена от Д. Д. Д., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед № РД-01-849/31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С. (л. 18), с обхват определяне на задълженията по ЗДДС за данъчните периоди от 01.08.2022 г. до 31.10.2022 г. Заповедта е връчена на 13.12.2021 г., по електронен път.

В законоустановения срок е съставен ревизионен доклад (РД) № Р-22221122007293-092-001 от 11.01.2023 г., връчен на 11.01.2023 г. по електронен път. На основание и в срока и по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е подадено писмено възражение от ревизираното лице.

Констатациите в РД са дали основание на о да издадат процесния ревизионен акт, с който на основание чл. 69, ал. 1, вр. чл. 70, ал. 1, т. 1 и т. 2 от ЗДДС и чл. 3, ал. 6 от ППЗДДС, не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 4 049,41 лв. по 29 (двадесет и девет) фактури, описани на страници 3 – 4 в РД /л. 24/, в резултат на което са извършени корекции на резултатите по ЗДДС за всички ревизирани данъчни периоди (определен е данък за възстановяване - 0,00 лв.). РА е връчен по електронен път на 01.02.2023 г. (л. 33).

На 15.02.2023 г., в регламентирания по чл. 152, ал. 1 от ДОПК срок, до директора на дирекция „ОДОП“ С. е подадена жалба вх. № 53-04-81 по регистъра на ТД на НАП С. и вх. № 23-22-260/20.02.2023. по регистъра на дирекция ОДОП С., с която „КОСКО ШИЛИНГ ЛАЙНС /ГЪРЦИЯ/“ АД - КЛОН БЪЛГАРИЯ е оспорил РА (л. 53 и сл.).

С решение № 502/24.04.2023 г. на директора на дирекция „ОДОП“ С. ревизионният акт, с който на дружеството не е признато право на приспадане на данъчен кредит за ревизираните данъчни периоди е потвърден изцяло. Решението е връчено на ревизираното дружество по електронен път на 25.04.2023 г. (л. 17).

Въз основа на събраните доказателства, установените факти и обстоятелства са направени следните констатации от органите по приходите:

„КОСКО ШИПИНГ ЛАЙНС“ (ГЪРЦИЯ) АД–КЛОН БЪЛГАРИЯ с ЕИК[ЕИК] е регистрирано в България, като клон на „КОСКО ШИПИНГ ЛАЙНС“ (ГЪРЦИЯ) АД, с номер на регистрация 044410207000 /принципал/, чуждестранен търговец, регистриран, според законите на Република Гърция.

Клонът се представлява от А. К. С., който притежава следните ограничения на представителната си власт: може да извършва разходи в размер до 5 000 евро, като за разходи над този размер е необходимо изрично упълномощаване от COSCO S. L. /GREECE/ S.A. Няма право да закупува недвижимо имущество, да получава заеми и да извършва действия, които задължават дружеството пред трети лица, без предварително писмено съгласие от гръцкото дружество. Съгласно Споразумение за консултации между COSCO SHIPPING L. S.A. - Гърция и „КОСКО ШИПИНГ ЛАЙНС /ГЪРЦИЯ/“ АД - КЛОН БЪЛГАРИЯ консултантът - Клонът ще предоставя на територията на Р България, консултации по организацията и изпълнението на услуги по агентирание и спедиция на национални, международни, мултимодални и комбинирани превози, както и ще въвежда нови клиенти и продажби в България и други страни в полза на COSCO SHIPPING L. S.A. - Гърция.

От ревизиращия екип е констатирано, че до момента на ревизията клонът не е извършвал дейност. Стопанисва нает офис под наем в [населено място], [улица], ет. 8. Клонът се финансира със средства получени от принципала COSCO S. L. /GREECE/S.A. Счетоводно клонът се обслужва от „ТС ОДИТ КОНСУЛТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], като счетоводството е заведено съгласно изискванията на Закона за счетоводството /ЗЧ./ Регистриран е за целите на ЗДДС считано от 30.01.2020 г., на основание чл. 100, ал. 1 от ЗДДС – регистрация по избор.

На основание чл. 50 от ЗКПО е съставен Протокол № Р-22221122007293-П.-001 от 09.01.2023 г. (л. 60), с който са приобщени всички доказателства събрани в хода на извършена проверка за прихващане или възстановяване на жалбоподателя, приключила с Доклад относно установени факти и обстоятелства в хода на проверка №П-22221122207683-ДПП-001 от 02.12.2022 г. (л. 79).

На клона са извършени предходни ревизии по ЗДДС за данъчни периоди от 01.08.2021 г. до 31.01.2022 г. и от 01.02.2022 г. до 31.07.2022 г. приключили съответно с РА № Р-22221121006638-091-001 от 30.05.2022 г. и РА № Р-22221122002873-091-001 от 06.12.2022 г. Ревизионният акт е оспорен по административен и по съдебен ред, като с решение № 10729 от 07.11.2023 г. по адм.д. № 2059/2023 г. на ВАС , осмо отделение е оставено в сила решението на АССГ, с което е отхвърлена жалбата срещу акта.

От ревизиращия екип е посочено, че през м. 03.2022 г. ревизираното лице е декларирало в дневника за продажби и справка-декларация В. с данъчна основа – 2 364.40 лв. и начислен данък в размер на 472.88 лв., формирани от получени услуги /М. Office 365 В./ от MSYSTEMS I.K.E., с VIN EL999884483. Доставчикът е бил с валиден ДДС номер.

Във връзка с ревизирания период е установено, че клонът е извършвал покупки на ел. енергия от „ЛИТЕСКО БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; интернет и телефония от „АБЪЛГАРИЯ“, ЕИК[ЕИК]; счетоводни услуги от „ТС ОДИТ КОНСУЛТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; получавало е услуги от „ЛИТЕСКО БЪЛГАРИЯ“ ЕООД – за наем; от „КЛИЙН МАСТЪРС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] – абонаментно почистване; от „БУТИЛИРАЩА КОМПАНИЯ ГОРНА БАНЯ“ ООД, ЕИК[ЕИК] - минерална вода; от „БИЛА БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] - консумативи за офис; от „МИСК ПРОФЕШЪНЪЛ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] - консумативи за офис и актив на ниска стойност

и от „ПЕЙПЪР ПЛЕЙН“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] - представителни разходи. За тези доставки ревизираното лице е декларирало ДДС за възстановяване в справките-декларации за съответните периоди.

В РД е посочено, че в предходните контролни производства от ревизираното дружество е представен превод на Споразумение за консултации между COSCO SHIPPING L. S.A. - Гърция и COSCO SHIPPING L. S.A - КЛОН БЪЛГАРИЯ, като клонът ще предоставя на територията на Р България услугите, описани по-горе в решението. С документ № 00000000001/31.12.2021 г. с получател COSCO S. L. (GREECE), с VIN EL094507892 са фактурирани всички текущи разходи + 5 % за финансовата 2021 г., на стойност 233 152.87 лв. Същата е третирана като освободена доставка.

Анализирайки правните и търговските взаимоотношения между дружеството и клона и позовавайки се разпоредбата на чл. 17а от Търговския закон /ТЗ/, органите по приходите са приели, че 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. 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, с уточнението, че правата и задълженията са изцяло и единствено за сметка на дружеството. Затова и фирмата, под която се вписва, включва тази на търговеца и добавката „клон“ или „клон на чуждестранен търговец“. Цитирана е и 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, както и обратното, като в този случай е налице вътрешен оборот. В тази връзка е прието, че фактура № 00000000001/31.12.2021 г. на стойност 233152,87 лв., с която са прехвърлени всички текущи разходи за финансовата 2021 г. + 5%, на COSCO S. L., Гърция, е единственият издаден документ от клона и представлява вътрешен оборот между него и гръцкото дружество. През ревизираните периоди е прието, че няма данни за извършени облагаеми доставки и за това свидетелстват и събрани данни от служители на клона. Същите декларират, че дейността им се състои в обработване на компютърни данни. Обоснован е извод, че дейността на „КОСКО ШИПИНГ ЛАЙНС (ГЪРЦИЯ)“ АД – КЛОН БЪЛГАРИЯ се изчерпва единствено и само до услуги с получател COSCO S. L., Гърция. Като са се позовали на чл. 3, ал. 6 от ППЗДДС, органите по приходите са приели, че извършените финансови операции между клона и централата са вътрешен оборот, а не облагаеми доставки.

С оглед горното е прието, че в случая не са налице предпоставките на чл. 69, ал. 1 от ЗДДС и на основание чл. 70, ал. 1, т. 1 и 2 от ЗДДС ревизиращите не са признали право на приспадане на данъчен кредит в размер на 4 049,41 лв. по всички фактури, издадени от посочените по-горе доставчици.

Относно декларираното В. органите по приходите са приели, че декларираният от жалбоподателя данък на основание чл. 84 от ЗДДС е недължимо начислен с протокол по чл. 117 от ЗДДС, предвид липсата на правосубектност, както и на извършвана независима икономическа дейност.

Решаващият орган, позовавайки се на решение на Съда на Европейския съюз по дело C-210/04, е изложил мотиви в смисъл, че клонът не разполага със собствен капитал и рискът, свързан с икономическата му дейност, остава изцяло за дружеството-майка,

т.е. клонът зависи от дружеството-майка и заедно с него представлява едно данъчно задължено лице. Посочил е, че постоянен обект, който не е юридическо лице, отделно от дружеството към което принадлежи, установено в друга държава-членка и на което дружеството предоставя услуги, съгласно постановеното от Съда на ЕС, не трябва да се третира като данъчно задължено лице за разходите, които му се начисляват във връзка с тези доставки. Във връзка с възраженията на жалбоподателя е посочено, че в настоящия случай клонът на чуждестранния търговец: не извършва независима икономическа дейност на територията на Р. България; не представлява постоянен обект по смисъла на ЗДДС и не е данъчно задължено лице, в резултат на което няма право на данъчен кредит във връзка с чл. 69, ал. 1, т.1 от ЗДДС и чл. 3 от ППЗДДС. Решаващият орган е обърнал внимание, че за принципала би възникнало право на възстановяване на получените доставки на стоки и услуги по реда 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 от 16.12.2009г.), при наличие на предпоставките по чл. 3 от Директива 2008/9/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 г. Изтъкнато е, че според чл. 168, б. „а“ от Директива 2006/112/ЕО, доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчно задължено 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 – дължимия или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, която е извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице. Доколкото обаче 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, то клонът на такова лице, който няма самостоятелност и не извършва дейност, не трябва да се счита за данъчно задължено лице. В този смисъл е формирал извод, че за жалбоподателя не възниква право на приспадане на данъчен кредит по всички фактури, описани на страници 3-4 в РД. По делото е приобщена административната преписка по издаване и оспорване по административен ред на процесния РА. Допълнително, с молба от 21.06.2023 г. (л. 116) и от 03.07.2023 г. (л. 120) са представени и приети: заповед за компетентност и заверени копия на фактури, както и доказателства от жалбоподателя - депозиращи с молба от 11.10.2023 г.

При така изложената фактическа обстановка съдът приема от правна страна следното: Жалбата е депозирана в законоустановения срок от легитимиран субект и при наличие на правен интерес, поради което е процесуално допустима.

Разгледана по същество жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА.

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

Оспореният ревизионен акт е издаден от Д. Д. Д., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството ѝ на орган, възложил ревизията, и М. П. Б., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С., като ръководител на ревизията. Възложителят на ревизията е оправомощен с функциите на орган, възлагащ ревизии, със Заповед № РД-01-849/31.10.2022 г. на

директора на ТД на НАП С., на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК (л. 18). Ръководителят на ревизията е посочен в заповедите за възлагането ѝ по реда на чл. 112, ал. 1 от ДОПК. Следователно РА е издаден от компетентен орган, на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК. Решението на административния орган, с което е потвърден РА, е издадено от директора на дирекция „ОДОП“ С., който е компетентен на основание чл. 152, ал. 2 от ДОПК.

Ревизионният акт, както и РД и ЗВР 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, включително разпоредителна част в табличен вид. Мотивиран е с изложените фактически констатации на органите по приходите и относимите към тях нормативни разпоредби, които са довели до съответните изводи за установяване на публични задължения в тежест на ревизираното лице, както и с приложения РД, който съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от РА. Доказателствата, послужили за издаването на РД и РА, са събрани по предвидения в ДОПК ред. Не са нарушени правата на жалбоподателя в административното производство по издаване на акта.

Предвид изложеното, съдът не констатира допуснати съществени процесуални нарушения, които да са основание за незаконосъобразност на РА.

Във връзка с приложението на материалния закон съдът съобрази следното:

Страните не спорят, че „Коско Шипинг Лайнс /Гърция/“ АД - клон България е дружество-клон на чуждестранен търговец с принципал COSCO S. L. /GREECE/ S.A. с VIN EL094507892. Дружеството - майка е установено в Република Гърция, т. е. в рамките на ЕС. Съгласно вписванията в Търговски регистър към Агенция по вписванията основна търговска дейност на същото е I. развитие на агентство, корабоплаване, транспорт и търговски дейности и, ориентировъчно, на следното: а) пренос на продукти по суша, въздух или море; б) покупка, продажба, лизинг, управление и като цяло експлоатация на кораби и други транспортни средства; в) управлението на всякакъв тип кораби и посредничеството за тяхното зареждане на пристанищата с гориво, материали и други припаси, както и посредничеството за предоставяне на услуги за ремонт и поддръжка, след искане на управителите на кораби;... з) предоставянето на услуги по отношение на митническото освобождаване, внос, износ, съхранение, опаковане и изпращане на продукти, прехвърляне на товари на други кораби и управление на транзита на товари и като цяло всеки акт, необходим във връзка с транспортирането и прехвърлянето на продукти.

Клонът се представлява от А. К. С., който притежава следните ограничения на представителна власт - може да извършва разходи в размер до 5 000 евро, като за разходи над този размер е необходимо изрично упълномощаване от COSCO S. L. /GREECE/ S.A. Няма право да закупува недвижимо имущество, да получава заеми и да извършва действия, които задължават дружеството пред трети лица, без предварително писмено съгласие от гръцкото дружество. Съгласно сключено Споразумение за консултации между COSCO SHIPPING L. S.A. – Гърция и „Коско Шипинг Лайнс /Гърция/“ АД - клон България консултантът – клонът предоставя на територията на Република България консултации по организацията и изпълнението на услуги по агентиране и

спедиция на национални, международни, мултимодални и комбинирани превози, както и ще въвежда нови клиенти и продажби в България и други страни в полза на COSCO SHIPPING L. S.A. – Гърция (л. 69 и сл.).

Не е спорно между страните, че гръцкото дружество развива независима икономическа дейност, във връзка с която извършва облагаеми доставки, декларирани за целите на ДДС в Република Гърция. В тази връзка жалбоподателят представя писмени доказателства – фактура № 1855/19.10.2022 г., ведно с коносамент № COSU6343963100, фактура № 1857/19.10.2022 г., ведно с коносамент № COSU6342809330; фактура № 1859/19.10.2022 г., ведно с коносамент № COSU6342885030; фактура № 1861/19.10.2022 г., ведно с коносамент № COSU6343905940. Видно от същите, е извършена услуга по транспорт в полза на български дружества, като превозвач е „Коско Шипинг Лайнс“ Ко. Л. (л. 142 - 191).

Безспорно е също така, че дейността на клона като подпомагаща икономическата дейност на централата се финансира изцяло от последната, следователно и стопанският риск се носи от същата. Финансовите операции между тях не представляват доставки по смисъла на ЗДДС, а вътрешен оборот съгласно чл. 3, ал. 6 от ППЗДДС. В тази връзка е отразено в РД, че за периодите от 01.08.2022 - 31.10.2022 г, клонът не е извършвал и документирал нито една независима икономическа дейност, а дейността му е насочена единствено към обслужване и подпомагане дейността на дружеството - майка. В случая спорът е правен и е свързан с отговор на въпроса дали е право на приспадане на данъчен кредит за клона на чуждестранния търговец, въпреки че не е извършвал облагаеми доставки на територията на Р. България, а такива доставки са извършвани единствено от дружеството - майка.

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 в решението, че клонът не е осъществявал независима икономическа дейност, поради което няма право на възстановяване на ДДС по общия ред, регламентиран със ЗДДС. Основна предпоставка за признаване на правото на приспадане на ДДС 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. Аналогично разпоредбата на 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. Дефиниция на "данъчнозадължено лице" се съдържа в чл. 9 от Директива 2006/112/ЕО, а именно това е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

В процесния случай „КОСКО ШИПИНГ ЛАЙНС (ГЪРЦИЯ)“ АД – КЛОН БЪЛГАРИЯ 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. Налице е хипотезата на чл. 70, ал. 1, т. 1 и 2 ЗДДС, която предвижда ограничения на правото на приспадане на данъчен кредит, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 и или 74 от закона сред които са и случаите, когато услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или по-общо за дейности, различни от икономическата дейност, какъвто е и настоящият случай. Клонът взема участие в извършването от чуждестранното дружество облагаеми доставки, като процесните доставки са свързани с изпълнение на дейности, предназначени за икономическата дейност на дружеството - майка, която обаче се осъществява на територията на друга държава-членка Р. Гърция.

Обратен извод не може да бъде обоснован и въз основа на представените в хода на съдебното производство документи, удостоверяващи извършван от гръцкото дружество международен транспорт на стоки в полза на български дружества, доколкото посочените доставки, дори да са с място на изпълнение на територията на страната (чл. 21, ал. 2 от ЗДДС), същите са доставки облагаеми с „нулева ставка“ по чл. 30, ал.1, т. 2 ЗДДС и съответно попадат в изключенията на чл. 2, ал.1, т. 2 б „а“ от Наредба № Н-9 от 16.12.2009 г., транспонираща разпоредбата на чл. 3 от Директива 2008/9/ЕО на Съвета от 12.02.2008 г. Освен това, тези доставки са извършени от дружеството-майка, а не от неговия клон. 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. Нормата предвижда, че 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. В този смисъл са и Решение № 2046 от 14.02.2018 г. на ВАС по адм. д. № 7068/2017 г., I отделение; Решение № 2908 от 7.03.2018 г. на ВАС по адм. д. № 7326/2017 г., VIII отделение; Решение № 10906 от 17.09.2018 г. на ВАС по адм. д. № 7477/2017 г., VIII отделение,

Неоснователно е и възражението на жалбоподателя, че гръцкото дружество има постоянен обект на територията на Република България.

Съгласно разпоредбата 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. В случая не е спорно, че 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 отново следва да се отбележи, че представените фактури за международен



транспорт на стоки в полза на български дружества, удостоверяват извършени доставки от самия принципал (гръцкото дружество), а не чрез неговия клон.

Според практиката на СЕС за преценката за наличие на постоянен обект от съществено значение е фактът на осъществяването на активни облагаеми сделки. В т. 50 от решението по съединени дела C-318/11 и C-319/11/, СЕС приема, че 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. На поставения преюдициален въпрос СЕС в т. 44 е отговорил, 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.

Несъответстващи на закона са твърденията на жалбоподателя, че няма пречка да му бъде приспаднат ДДС по реда на чл. 68 и сл. от ЗДДС. Видно от нормативната уредба, този ред е относим единствено към местни лица, установени на територията на страната по приспадане. В разпоредбата на чл. 81 от ЗДДС, озаглавен „Възстановяване на данък на лица, неустановени на територията на страната“, е предвиден ред за приспадане на данъка от лица, които са установени на територията на друга държава-членка, който препраща към наредба на министъра на финансите, а именно Наредба № Н-9/16.12.2009 г. Според чл. 3 от Директива 2008/9/ЕО, 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, с изключение на някои сделки, посочени в подточки i) и ii) от тази разпоредба. 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 2009г., 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.

С оглед гореизложеното съдът приема, че в случая правото на възстановяване на ДДС следва да бъде упражнено от дружеството – майка по реда на Наредба №Н-9 от 16.12.2009 г., при условията по чл. 3 от Директива 2008/9/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 г. Същевременно за неговия клон не са налице условията за приспадане на право на данъчен кредит по реда на ЗДДС, поради което законосъобразно с оспорения акт е отказано възстановяването му по този ред. В този смисъл е формираната от Върховния административен съд практика с Решение № 10729 от 07.11.2023 г. на ВАС по адм. д. № 2059/2023 г., Осмо отделение; Решение № 10147/23.07.2020 г. по адм. дело № 5545/2020 г. на ВАС, Първо отделение; Решение № 11847/20.12.2022 г. по адм. дело № 6640/2022 г. на ВАС, Осмо отделение. Цитираното от жалбоподателя Решение № 9378 от 18.06.2019 г. по адм. дело № 2050/2019 г. на ВАС, Осмо отделение е изолирано.

В допълнение, следва да се посочи, че не допринасят за разрешаване на спора сочените в жалбата решения на СЕС по дело С-29/08 и дело С-118/11 (стр. 12-13 от жалбата), доколкото същите са фокусирани върху наличието на пряка и непосредствена връзка между получени от данъчно задълженото лице доставки и извършени облагаеми такива, пораждащи право на приспадане на ДДС. Освен това страните в главното производство по дело С-29/08 са юридически лица със самостоятелна правосубектност, макар и част от една и съща група, а не юридическо лице и негов клон, както в настоящия случай. В разглеждания в дело С-118/11 казус въобще липсва такова усложнение в субектите.

По тези съображения настоящият състав приема, че оспореният ревизионен акт е законосъобразен, а жалбата – неоснователна и следва да бъде отхвърлена.

С оглед изхода на спора и на основание чл. 161, ал. 1, изр. второ от ДОПК, вр. чл. 8, вр. чл. 7, ал. 2, т. 2 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните адвокатски възнаграждение в полза на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 704.94 лева.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София- град, III отделение, 44 състав,

#### РЕШИ:

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на „КОСКО ШИПИНГ ЛАЙНС“ (ГЪРЦИЯ) АД – КЛОН БЪЛГАРИЯ с ЕИК[ЕИК], подадена чрез управителя А. К. С., срещу РА № Р-22221122007293-091-001/01.02.2023 г., издаден от органа, възложил ревизията и ръководителя на ревизията, потвърден с Решение № 502/24.04.2023 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, с който на дружеството не е признато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 4 049, 41 лв. за данъчни периоди от 01.08.2022 г. до 31.10.2022 г.

**ОСЪЖДА** „КОСКО ШИПИНГ ЛАЙНС“ (ГЪРЦИЯ) АД – КЛОН БЪЛГАРИЯ, ЕИК –[ЕИК], да заплати на Национална агенция за приходите сума в размер на 704,94 лева (седемстотин и четири лева и деветдесет и четири стотинки) – разноски по делото.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

**СЪДИЯ:**