

РЕШЕНИЕ

№ 6273

гр. София, 24.10.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 70 състав,
в публично заседание на 26.09.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Радина Карамфилова

при участието на секретаря Илияна Тодорова, като разгледа дело номер **4206** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на „К. Ш. Л.“ (Гърция) АД - клон България, ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 8, представявано от А. К. С., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221122002873-091-001/06.12.2022 г., издаден от М. Й. С. – орган, възложил ревизията, и М. С. С. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 233/20.02.2023 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при Централно управление на Национална агенция за приходите (ДОДОП – С. при ЦУ на НАП).

С жалбата се излагат доводи, че РА е необоснован и незаконосъобразен като издаден в противоречие с материалноправните разпоредби – конкретно чл. 68, ал. 1, т. 1 и ал. 2, вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 и ал. 2, т. 1 от ЗДДС, както и чл. 3, ал. 6 от ППЗДДС, както и с трайната практика на Съда на ЕС и на Върховния административен съд. Твърди се, че възприетите от органите по приходите правни изводи са погрешни и не кореспондират със събраните в хода на ревизията доказателства и с установените факти, както и с основните принципи на данъчното облагане, в частност с принципа на неутралност на ДДС. Жалбоподателят счита, че приложимите данъчно правни норми са тълкувани от органите по приходите превратно и в нарушение на правото на ЕС. Оспорва се отказа на същите да му признаят право на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди м. 02 – м. 07.2022 г. в общ размер на 8 562.13 лв., произтичащо от доставки на услуги – ел. енергия, вода, интернет, телефон,

счетоводни услуги, наем, абонаментно почистване, куриерски услуги и др. Жалбоподателят релевира доводи срещу извода на ревизиращите, че последните са предназначени за дейности извън икономическата му дейност. Сочи се, че централата и клонът представляват едно данъчно задължено лице за целите на ДДС, поради което двете извършват съвместно независимата си икономическа дейност. Позицията се на 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 и поради това представляват елементи, формиращи цената на стоките или услугите, които то доставя, съответно са част от икономическата му дейност. Жалбоподателят счита, че процесните доставки на услуги представляват именно такива разходи, свързани са с независимата икономическа дейност на принципала и се използват за извършване на облагаеми доставки. Искане се отмяната на РА изцяло и присъждане на направените по делото разноски.

Жалбата се поддържа от процесуалния представител на „Коско Шипинг Лайнс“ АД – клон България – адв. И., в съдебно заседание и чрез представени писмени бележки. Представя списък по чл. 80 от ГПК и доказателства за направени разноски по делото. Ответникът – директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при Централно управление на Национална агенция за приходите, се представлява по делото от юр.к. Н., която оспорва жалбата като неоснователна и недоказана. Моли за отхвърлянето ѝ. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Софийска градска прокуратура не изпраща представител и не изразява становище. Административен съд София- град, III отделение, 70 състав, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221122002873-020-001/08.06.2022 г. е възложено извършването на ревизия на „К. Ш. Л. /Гърция/“ АД – клон България за определяне на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди от 01.02.2022 г. до 30.04.2022 г. Заповедта е връчена на дружеството по електронен път на 08.06.2022 г. Изменена е със Заповеди № Р-22221122002873-020-002/25.08.2022 г., № Р-22221122002873-020-003/26.08.2022 г. и № Р-22221122002873-020-004/04.10.2022 г., с които е удължен срокът на ревизията на основание чл. 114, ал. 2 от ДОПК и е разширен нейният обхват с данъчни периоди от 01.05.2022 г. до 31.07.2022 г. Всички заповеди са издадени от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ в ТД на НАП - С., оправомощена за възлагане на ревизии със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП – С.. Срокът за извършване на ревизията е определен до 07.11.2022 г.

В срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22221122002873-092-001/18.11.2022 г., в който са отразени резултатите от ревизията и констатациите на ревизиращия екип. В срока и по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК срещу констатациите в РД не е подадено писмено възражение.

Ревизията приключва с РА № Р-22221122002873-091-001/06.12.2022 г., издаден от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – С. в качеството ѝ на орган, възложил ревизията, и М. С. С., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП - С. като ръководител на ревизията.

С РА при деклариран от ревизираното лице данък за възстановяване в размер на 8 562.13 лв. е определен данък за възстановяване – 0.00 лв. Не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 8 562.13 лв. по фактури, описани на страници 3-5 в РД.

В хода на ревизията е установено, че 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 С. 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 С. S. L. S.A. – Гърция и „К. Ш. Л. /Гърция/“ АД - клон България консултантът – клонът, ще предоставя на територията на Република 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 С. S. L. S.A. – Гърция.

Дружеството стопанисва нает офис в [населено място], [улица], ет. 8. Финансира се със средства, получени от принципала С. 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 (ЗСч).

В хода на ревизията е установено, че с документ № 00000000001/31.12.2021 г. с получател С. 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.

Констатирано е, че към момента на ревизията клонът не е извършвал независима икономическа дейност и доставки към трети лица. В дневниците за покупки са декларирани покупки на стоки и услуги, подробно описани в РД, а именно: покупки на ел. енергия от „Литеско България“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], интернет и телефония от „А1 България“, ЕИК[ЕИК], счетоводни услуги от „ТС Одит Консулт“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „Литеско България“ ЕООД – наем, „Клийн Мастърс България“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] – абонаментно почистване, „Бутилираща Компания Горна Баня“ ООД, ЕИК[ЕИК] – минерална вода, „Билла България“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] – консумативи за офис, „Миск Профешънъл“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] – консумативи за офис и актив на ниска стойност, „Пейпър Плейн“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] – представителни разходи, „Служба по трудова медицина Доверие“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] – годишна такса за обслужване. За тези доставки ревизираното лице е декларирано ДДС за възстановяване в справките-декларации за съответните периоди.

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

На клон е извършена ревизия по ЗДДС за данъчни периоди 01.08.2021 г. – 31.01.2022 г., приключила с РА № Р-22221121006638-091-001/30.05.2022 г. Същият е обжалван по административен ред и потвърден с Решение № 1229/08.08.2022 г. на директора на дирекция ОДОП – С.. Съдебното оспорване на същия по адм. дело 8776/2022 г. по описа на Административен съд София-град приключва с Решение № 7599 от

12.12.2022 г., с което е отхвърлена жалбата на дружеството срещу РА. Последното е предмет на висящ съдебен спор пред Върховния административен съд.

Анализирайки правните и търговските взаимоотношения между дружеството и клона и цитирайки чл. 17а от Търговския закон (ТЗ), ревизиращите органи са изложили разбирането, 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, като правата и задълженията от сключени от негово име сделки са изцяло и единствено за сметка на дружеството-принципал. Ревизиращите органи са посочили, че фактура № 00000000001/31.12.2021 г. на стойност 233 152.87 лв., с която са прехвърлени всички текущи разходи за финансовата 2021 г. + 5% на С. S. L., Гърция, е единственият издаден документ от клона и представлява вътрешен оборот между него и гръцкото дружество по смисъла на чл. 3, ал. 6 от Правилника за прилагане на ЗДДС (ППЗДДС). Констатирани са, че през ревизираните периоди няма данни за извършени облагаеми доставки, за което са събрали сведения и данни и от служителите на клона. Същите декларирани, че дейността им се състои в обработване на компютърни данни. В резултат органите по приходите са направили извод, че дейността на „К. Ш. Л. /Гърция/“ АД – клон България се изчерпва единствено и само до услуги с получател С. S. L., Гърция. Като са се позовали на чл. 3, ал. 6 от Правилника за прилагане на закона за данък върху добавената стойност (ППЗДДС), ревизиращите са приели, че извършените финансови операции между клона и централата са вътрешен оборот, а не облагаеми доставки.

С оглед на горното с РА е формиран извод, че в случая не са налице предпоставките на нормата на чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, съгласно която регистрираното лице има право да приспадне начисления данък за стоките или услугите, които доставчикът – регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави, когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от него облагаеми доставки. Следователно, на основание чл. 70, ал. 1, т. 1 и т. 2 от ЗДДС е отказано възстановяване на ДДС на ревизираното лице.

Относно декларираното ВОП 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 и извършвана от същия независима икономическа дейност.

РА е оспорен по административен ред пред директора на дирекция „ОДОП“ – С., който е потвърдил същия с Решение № 233/20.02.2023 г. 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 съгласно постановеното от Съда на ЕС постоянен обект, който не е юридическо лице, отделно от дружеството, към което принадлежи, установено в друга държава-членка, и на което дружеството предоставя услуги, не трябва да се третира като данъчно задължено лице за разходите, които му се начисляват във връзка с тези доставки. Поради това не съществува правоотношение между клона и С. S. L., Гърция, по което да са налице взаимни престации, т.е. предоставените услуги между тях не са облагаеми и за целите на ЗДДС не следва да се третират като доставки, а е налице вътрешен оборот. Сочил се, че, в случай 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 на данъка за получени доставки на стоки и услуги по реда на Наредба № Н-9 от 16.12.2009 г.

В тази връзка органът е приел, 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. Следователно е формирал извод, че за жалбоподателя не възниква право на приспадане на данъчен кредит.

Решение № 233/20.02.2023 г. на директора на ДОДОП – С. е връчено на ревизираното лице по електронен път на 21.02.2023 г.

РА е оспорен по съдебен ред на основание чл. 156 и сл. с жалба вх. № 53-04-142/06.03.2023 г. по описа на ДОДОП - С., във връзка с което е образувано настоящото съдебно производство.

В съдебното производство е приобщена преписката по издаване и оспорване по административен ред на атакувания РА, представени са от жалбоподателя писмени доказателства – търговски документи на чужд език с превод на български език. В тази връзка следва да се отбележи, че писмени доказателства, представени на чужд език без превод на български език, няма да бъдат обсъждани и взети предвид при постановяване на съдебното решение. На основание чл. 14, ал. 1, вр. ал. 3 от АПК, във вр. с § 2 от ДР на ДОПК, страната, която представя документите на чужд език, следва да осигури в производството техния превод на български език.

При така изложената фактическа обстановка съдът приема от правна следното:

По допустимостта на жалбата:

Жалбата срещу РА е подадена в срок от лице с право и интерес от оспорване срещу акт, който подлежи на съдебен контрол, и след като е изпълнена абсолютната процесуална предпоставка на чл. 156, ал. 1 и 2 ДОПК за предварително обжалване на акта по административен ред. РА е изцяло потвърден с решението на директора на дирекция „ОДОП“. С оглед на това жалбата е процесуално допустима и следва да бъде разгледана по същество.

По същество на спора:

Разгледана по същество жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА.

При служебна проверка на оспорения акт на основанията по чл. 160, ал. 2 ДОПК настоящият състав на съда намира следното:

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваността 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 в настоящото съдебно производство РА Р-22221122002873-091-001/06.12.2022 г. е издаден от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – С., в качеството ѝ на орган, възложил ревизията, и М. С. С., 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-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП – С. на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК. 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.

Спазена е писмената форма за издаване на акта, има необходимото съдържанието, предвидено в чл. 120, ал. 1 и ал. 3 от ДОПК, включително разпоредителна част в табличен вид с посочване на данъчните задължения по основание, размер и периоди. 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.

Видно от приложенията копия на РД и РА, същите са подписани с квалифициран електронен подпис на издателя, валиден към датите на тяхното издаване, което се потвърждава, както от представените по делото доказателства, така и от служебно извършената от съда справка в публичния електронен регистър на доставчика на удостоверителни услуги по чл. 28 ЗЕДЕУУ, в който регистър съобразно чл. 25, ал. 5 ЗЕДЕУУ и задължението си по чл. 22, т. 4 ЗЕДЕУУ доставчикът на удостоверителни услуги публикува удостоверенията по чл. 24 ЗЕДЕУУ, което публикуване е форма на самото издаване на удостоверение по чл. 24 ЗЕДЕУУ – арг. чл. 25, ал. 5 ЗЕДЕУУ.

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.

Производството е започнало по реда на чл. 112, ал. 1, вр. с ал. 2, т. 1 от ДОПК, като ревизията е възложена от орган, който е надлежно оправомощен за това. ЗВР са издадени в електронна форма, като са представени доказателства, че са подписани с валиден квалифициран електронен подпис, с което са спазени изискванията за форма на актовете. Спазени са сроковете по чл. 114 от ДОПК за извършване и приключване на ревизията, като същите са удължени по реда на чл. 114, ал. 2 от ДОПК със заповед на органа, възложил ревизията. 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.

С оглед на горното съдът не констатира допуснати съществени процесуални нарушения, които да са основание за незаконосъобразност на РА.

По материалната законосъобразност на акта:

По делото е безспорно, че „К. Ш. Л. /Гърция/“ АД - клон България е клон на чуждестранен търговец с принципал С. S. L. /GREECE/ S.A. с VIN EL094507892. 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, и) представителство на търговски, шипинг, агентски, туристически, промишлени и транспортни компании в страната или в чужбина.

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 С. 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 С. S. L. S.A. – Гърция и „К. Ш. Л. /Гърция/“ АД - клон България консултантът – клонът предоставя на територията на Република 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 С. S. L. S.A. – Гърция.

Не е спорно между страните, че жалбоподателят „К. Ш. Л. /Гърция/“ АД - клон България не е развивал търговска дейност на територията на страната и не е извършвал облагаеми доставки по смисъла на чл. 12 от ЗДДС. Клонът на чуждестранното лице не е извършил нито една облагаема доставка, свързана с дейността му на територията на България, както и последващи облагаеми доставки на територията на страната, които да са свързани с тези, по които е отказано претендираното право на приспадане. Клонът е декларирал пред НАП само разходите си за осъществяваната в България дейност, като отчетът за продажбите му е нулев за целия ревизиран период. Дейността му на територията на страната се изчерпва в съдействие и подпомагане на дружеството-майка. Съгласно обясненията на служителите на клона трудовите им функции са свързани с обработка на данни за гръцкото дружество – принципал.

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 на представляват доставки по смисъла на ЗДДС, а вътрешен оборот съгласно чл. 3, ал. 6 от ППЗДДС.

Не се спори между страните и 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 № 565/22.02.2022 г., ведно с коносамент № COSU6322414360, фактура № 600/22.02.2022 г., ведно с коносамент № COSU6317265270; фактура № 703/02.03.2022 г., ведно с коносамент № COSU6322414360; фактура № 1105/10.05.2022 г., ведно с коносамент № COSU6329015890. Видно от същите, е извършена услуга по транспорт в полза на български дружества, като превозвач е „К. Ш. Л.“ Ко. Л..

Спорът между страните касае данъчното третиране на клона и по-конкретно възниква ли в негова полза право на приспадане на ДДС за платени доставки на стоки и услуги с място на изпълнение на територията на страната, свързани с поддръжката на дейността му, извършени за сметка на „централата“ на дружеството. На следващо място, какъв е редът за приспадане на платения данък. В тази връзка следва да се изследва правната природа на клона на чуждестранно лице, което има регистрация в

друга държава-членка.

Правната природа на клона на чуждестранно лице е уредена в чл. 17а и сл. от Търговския закон (ТЗ). Съгласно разпоредбата на ал. 1 от същия клон на чуждестранно лице, регистрирано с право да извършва търговска дейност според националния си закон, се вписва в търговския регистър, но тази на ал. 6 предвижда, че в случай че чуждестранното лице бъде заличено от регистъра на другата държава членка, в който е било вписано, и заличаването му не е в резултат на промяна в правно-организационната му форма, сливане или разделяне, или презгранично преместване на седалището, клонът се заличава служебно или въз основа на подадено заявление за вписване на закриването на клона. Следователно според действащата нормативна уредба клонът не е самостоятелен правен субект, независим от чуждестранното юридическо лице, а е структурно и организационно подразделение на последното. Клонът съществува и действа единствено и доколкото съществува и юридическото лице. От друга страна, клонът на чуждестранно лице се третира като самостоятелен данъчен субект, доколкото извършвана независима икономическа дейност на територията на страната по смисъла на чл. 3, ал. 1 ЗДДС.

С оглед на изложеното регистрацията на клона не променя качеството на неговата централа на чуждестранно лице и по отношение на него следва да се прилагат разпоредбите на чл. 170 и чл. 171 от Директива 2006/112/ЕО от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност. Последните предвиждат, че ДДС се възстановява на данъчнозадължени лица, които не са установени в държавата-членка, в която купуват стоки и услуги или внасят стоки, подлежащи на облагане с ДДС, но са установени в друга държава-членка, в съответствие с подробните правила, определени в Директива 2008/9/ЕО на Съвета от 12.02.2008 г. за определяне на подробни правила за възстановяването на данъка върху добавената стойност, предвидено в Директива 2006/112/ЕО, на данъчно задължени лица, неустановени в държавата - членка на възстановяване, но установени в друга държава - членка /ОВ, L 44/11 от 20 февруари 2008 г./ - Осма директива.

Съгласно чл. 2 от Осма директива „всяка държава-членка възстановява на всяко данъчно облагаемо лице, което не е установено на територията на страната, но е установено в друга държава-членка, и при условията, определени в настоящата директива, сумата на данък добавена стойност, начислена му с оглед услуги или движимо имущество, предоставени му от други данъчно облагаеми лица на територията на страната или наложен му във връзка с внос на стоки в тази страна, и доколкото тези стоки или услуги се използват за целите на сделки, посочени в член 17, параграф 3, букви а) и б) от Директива 77/388/ЕИО, и разпоредбите за услуги, посочени в член 1, буква б)“. Това са сделки, част от икономическата дейност по параграф 1 и включва всички дейности на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, включително дейност в областта на минното дело и селското стопанство, и упражняването на свободни професии, както и използването на материално или нематериално имущество с цел получаването на редовен приход от него също се счита за икономическа дейност; сделки, които са освободени съгласно член 14, параграф 1, буква и) и съгласно член 15 и член 16, параграф 1, части Б, В и Г, и параграф 2. Редът за упражняване на правото на приспадане е регламентиран в чл. 3 и сл. от Осма директива.

Тези норми са намерили място в чл. 81 от ЗДДС, чиято алинея втора препраща към Наредба № Н-9 от 16.12.2009 г. на Министъра на финансите, регламентираща условията и реда за възстановяване на данъка, която транспонира точно Директива 2008/9/ЕО. Понастоящем, съгласно действащата спрямо спорните данъчни периоди редакция на наредбата - ДВ. бр.36 от 1 май 2021 г., липсва противоречие между нея

и директивата, както се твърди в жалбата.

Разпоредбата на чл. 2 от Наредбата, в синхрон с разпоредбите на чл. 3, б. "а" и б. "б" от Директива 2008/9/ЕО, регламентира кумулативно изискуемите предпоставки, при наличието на които се възстановява ДДС на данъчно задължено лице, неустановено в страната и регистрирано за целите на ДДС в държавата - членка, в която е установено. Съгласно чл. 2, ал. 1 от същата 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 и адрес на управление или постоянен обект, от който се осъществяват доставки на стоки и/или услуги с място на изпълнение на територията на страната, или при липса на такива - постоянен адрес или обичайно пребиваване на територията на страната, и

2. за периода на възстановяване не е извършвало доставки на стоки или услуги с място на изпълнение на територията на страната съгласно Закона за данък върху добавената стойност;

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

Следователно, правото на възстановяване е обвързано с изпълнението на горните три предпоставки. Първата от тях предвижда през периода на възстановяване данъчно задълженото лице да не е имало седалище, адрес на управление или постоянен обект на територията на страната. Втората изисква през периода на възстановяване данъчнозадълженото лице да не е извършвало доставки с място на изпълнение на територията на страната /по възстановяване/, с изключение на доставки, облагаеми с нулева ставка, транспортни услуги и/или доставки, за които получателят е лице - платец на данъка съгласно чл. 82, ал. 2 от ЗДДС. Третата предпоставка предвижда лицето да е регистрирано за целите на данък върху добавената стойност в държавата членка, в която е установено.

В настоящия случай липсва спор по втората и третата предпоставка. Органите по приходите обаче отричат изпълнението на първата от тях, като твърдят, че чуждестранното лице не разполага със самостоятелен обект в България, независимо от регистрацията на клон.

В тази връзка е формирана практика на Съда на ЕС, съгласно която се прави разграничение на хипотезите, в които клонът на чуждестранното лице представлява постоянен обект по смисъла на директивата, и тези, при които не е такъв. Със съдебното решение от 25.10.2012 г. по съединени дела C-318/11 и C-319/11 D. AG, V. е разрешен поставеният и по двете дела въпрос: дали за данъчно задължено лице по ДДС, установено в държава-членка, което осъществява в друга държава-членка само технически изпитвания или изследователски дейности, но не и облагаеми сделки, може да се счита, че в споменатата 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/ЕО. И по двете дела сезираната данъчна администрация на държавата по възстановяване е приела, че дружествата, подали исканията, имат постоянни обекти в държавата по възстановяване, макар от тези обекти да не са осъществявани доставки на стоки и услуги на територията на държавата по възстановяване /както е в настоящия случай/.

На поставения преюдициален въпрос Съдът на ЕС е отговорил, че за задължено по данъка върху добавената стойност 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 79/1072/ЕИО на

Съвета, изменена с Директива 2006/98/ЕО на Съвета от 20 ноември 2006 г., и на член 3, буква а) от Директива 2008/9/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година. В мотивите си /т.36/ Съдът на ЕС се позовава на предходно свое решение - Решение от 16 юли 2009 г. по дело Комисия /Италия (С-244/08, точки 31 и 32), където е прието, че „изразът „постоянен обект, от който се осъществяват търговските сделки“, съдържащ се в член 1 от Осма директива, а понастоящем в член 3, буква а) от Директива 2008/9/ЕО, трябва да се тълкува като за чуждестранно данъчно задължено лице се счита това лице, което няма постоянен обект, осъществяващ като цяло облагаеми сделки. Наличието на активни операции в съответната държава-членка в този смисъл представлява определящ фактор за изключване на прилагането на Осма директива. Съдът по дело С-244/08 е постановил още че понятието „търговски сделки“, използвано в словосъчетанието „от който се осъществяват търговските сделки“, може единствено да се отнася за извършени доставки. От това Съдът по съединените дела е заключил, че „за целите на изключване на правото на възстановяване трябва да се установи действително осъществяване на облагаеми сделки от постоянния обект в държавата на подаване на искането за възстановяване, а не само възможността на този обект да осъществява такива сделки.“

Съгласно приетото от Съда на ЕС в Решение от 25.10.2012 г. по съединени дела С-318/11 и С-319/11 е дадено тълкуване на използваното в Осма директива понятие „постоянен обект“. В тази връзка е пояснено, че наличието на активни търговски операции в съответната държава-членка представлява определящ фактор за изключване на прилагането на този нормативен акт. Сочи се, че за тази цел следва да се установи действителното осъществяване на облагаеми сделки от постоянния обект в държавата на подаване на искането за възстановяване (пар. 37). В тази връзка се подчертава, че „уреденото в Осма директива право на установено в дадена държава-членка данъчнозадължено лице да получи възстановяване на платен в друга държава-членка ДДС съответства на предоставеното му от Директивата за ДДС право да приспадне платения в собствената си държава членка ДДС по получени доставки (Решение по дело P. L., посочено по-горе, точка 35)“ – пар. 41. С оглед на изложеното е видно, по аргумент на противното, че липсата на извършвани от клонна стопански операции е представка за приложение именно на Осма директива. Следователно, в настоящия случай клонът на чуждестранното лице не отговаря на условията на Осма директива, за да бъде определен като постоянен обект, от който се извършват търговски сделки, съответно да поиска възстановяване на платения данък за получените в страната на регистрацията му облагаеми доставки. Липсата на извършвани от същия доставки в държавата на възстановяване е основание за извода, че субект на правото е юридическото лице и следва да бъде упражнено от него по реда на Наредба № Н-9/16.12.2009 г., с която е транспонирана Осма директива.

Не се споделят от настоящия съдебен състав твърденията на жалбоподателя, че по реда на Осма директива и на Наредба № Н-9/16.12.2009 г. са предвидени различни предпоставки и ред за приспадане на платения данък в държава-членка, различна от тази, в която данъчният субект е установен. Както се посочи по-горе, с наредбата в относимата редакция е транспонирана точно директивата.

На следващо място, несъответстващи на закона са твърденията на жалбоподателя, че няма пречка да му бъде приспаднат платения данък по получени в страната доставки 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.

Разпоредбите на чл. 3, ал. 1 и 2 от горната наредба предвиждат, че лицето по чл. 2, ал. 1 има право да му бъде възстановен начисленият от регистрирано по Закона за данък върху добавената стойност лице данък върху добавената стойност за закупени от него стоки, получени услуги и осъществен внос на територията на страната. Правото на възстановяване 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. Предвид последното се налага извод, че е без значение за преценката относно правото на възстановяване на данъка от клоната твърдението на жалбоподателя, че гръцкото дружество е извършвало и доставки с място на изпълнение на територията на страната, за което представя доказателства. В случая не е спорно по делото, а и се установява въз основа на представените от жалбоподателя писмени доказателства, че гръцкото дружество извършва независима икономическа дейност, свързана с транспорт на стоки. Не се оспорва от ответника също така че получените от клоната доставки, за които е платил ДДС, са свързани с икономическата дейност на дружеството. В., с РА и решението на директора на ДОДОП не се отрича правото на приспадане на платения по процесните фактури данък, а приложимият за това ред. В този смисъл изрично е посочено в решението, че „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.“ – стр. 6 от същото. С оглед на това, мотивът на органите по приходите да откажат на клоната приспадане на ДДС да е, че не са извършвани от него облагаеми доставки, е принципно правилен, но поставен на друга плоскост, а именно – той касае реда за възстановяване на данъка и лицето, което има това право.

От изложеното следва, че при предпоставките, описани по-горе, право на възстановяване би имало дружеството, установено в другата държава-членка, което извършва независима икономическа дейност, във връзка с която реализира облагаеми доставки, свързани с получените такива, по които се иска възстановяване на ДДС от клоната. Последният не е самостоятелен данъчен субект и не отговаря на условията на „постоянен обект“ по смисъла на чл. 2 от Наредба № Н-9/2009 г., поради което в негова полза не възниква право на приспадане на данъка за получените на територията на страната доставки. Принципно правилно е становището на жалбоподателя, че клонът и дружеството-майка представляват едно данъчно задължено лице, но от това не следва изводът, че клонът може да упражнява правата на централата, включително правото на данъчен кредит.

В тази връзка следва да се посочи, че с решение по дело С-165/17 Съда на ЕС приема, че клон, регистриран в една държава-членка, има право да приспадне в тази държава ДДС, начислен за получените стоки и услуги, които имат пряка и непосредствена връзка с извършването на облагаемите сделки, включително тези на намиращата се в друга държава-членка негова централа, която заедно с този клон е едно данъчно задължено лице, при условие че посочените сделки пораждаат право на приспадане и когато са извършени в държавата-членка, в която е регистриран клонът (пар. 39). В случая обаче поставеният пред Съда казус засяга извършването от

клона, както на облагаеми доставки, така и на освободени такива, като е прието, че за последните не възниква право на приспадане на ДДС, като се засяга въпросът и относно третирането на доставки със смесено предназначение. Следователно приетото от Съда на ЕС с това решение не е относимо към поставения пред настоящия съдебен състав спор.

На следващо място, цитираната от жалбоподателя практика на Съда на ЕС по дело С-393/15 касае хипотеза, която не съвпада с поставения пред настоящия състав въпрос, а именно разглежда случай, при който клонът извършва основно неподлежащи на облагане вътрешни сделки в полза на дружеството-майка, но също така спорадично облагаеми доставки в държавата-членка на регистрацията си, каквито в случая жалбоподателят безспорно не извършва.

Също така не допринасят за разрешаване на спора сочените в жалбата решения на СЕС по дела С-29/08 и С-118/11, 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.

С оглед на всичко гореизложено настоящият съдебен състав намира за правилен извода на органите по приходите, че субект на правото на възстановяване на данъка е дружеството принципал, поради което правилно с РА са установени допълнителни задължения по ЗДДС за посочените в РА данъчни периоди в размер на 8 562.13 лв., произтичащи от неправомерно приспаднал данъчен кредит.

В този смисъл е формираната от Върховния административен съд практика с Решение № 7580 от 07.06.2018 г. по адм. дело № 1306/2018 г., постановено от ВАС, Осмо отделение; Решение № 10906/17.09.2018 г. по адм. дело № 7477/2017 г. на ВАС, 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 № 1911 от 21.02.2023 г. по адм. дело № 4850/2022 г. на ВАС, Първо отделение, с което е прието обратното при идентичен случай, е изолирано.

По отношение на ВОП, по която жалбоподателят е самоначислил данък с протокол по чл. 117 от ЗДДС, е относимо описаното по-горе, че същият подлежи на възстановяване по реда на Наредба № Н-9/16.12.2009 г. от юридическото лице, в чиято структура се намира той.

По разностите в производството:

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 възнаграждения, съдът намира, че жалбоподателят следва да бъде задължен да заплати на ответната страна сумата в размер на 1 156.21 лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение за процесуално представителство на ответника по делото.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. последно и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София град, III отделение, 70-ти състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на К. Ш. Л. (Гърция) АД - клон България, ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 8, представлявано от А. К. С., срещу Ревизионен акт № Р-22221122002873-091-001/06.12.2022 г., издаден от М. Й. С. –

орган, възложил ревизията, и М. С. С. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 233/20.02.2023 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при Централно управление на Национална агенция за приходите.

ОСЪЖДА К. Ш. Л. (Гърция) АД - клон България, ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 8, представлявано от А. К. С., да заплати на Национална агенция за приходите сумата от 1 156.21 лева (хиляда сто петдесет и шест лева и двадесет и една стотинки), представляваща юрисконсултско възнаграждение.

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

Съдия: