

# РЕШЕНИЕ

№ 2480

гр. София, 15.04.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 70 състав,**  
в публично заседание на 19.03.2024 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Радина Карамфилова**

при участието на секретаря Илияна Тодорова, като разгледа дело номер **8339** 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 ZAKLADY FARMACEUTYCZNE POLPHARMA S.A. P. (наричано по-долу ПОЛФАРМА), регистрирано в Република Полша, с адрес за кореспонденция: Полша, Pelplinska 19, код 83-200 Starogard Gdanski, VIN № PL5920202822, подадена чрез пълномощници – адв. Е. Е. и адв. В. В., срещу Акт за прихващане или възстановяване (А.) № П-22221122179519-004-001/06.04.2023 г., издаден от М. Т. П., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП - С., потвърден с Решение № 913/03.07.2023 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. (ДОДОП С.) при ЦУ на НАП.  
Оспорва се А. в частта, в която е отхвърлено искането за възстановяване на ДДС в размер на 195 147,51 лв., предявено от дружеството по реда на чл. 4, ал. 1 от Наредба № Н-9/16.12.2009 г. за възстановяването на ДДС на данъчно задължени лица, неустановени в държавата - членка по възстановяване, но установени в друга държава-членка на ЕС. Навеждат се твърдения за неговата незаконосъобразност поради противоречие с материалноправните разпоредби и целта на закона. Твърди се в жалбата, че дружеството не е регистрирано в Република България, има регистриран клон в Търговския регистър към Агенция по вписванията, който няма регистрация по ДДС. Иска се възстановяване на ДДС, начислен от доставчици, регистрирани в България, по извършени доставки на услуги за българския клон, за които са издадени фактури с посочен идентификационен номер на клона. Оспорват се изводите на

органите по приходите, че данъкът е неправомерно начислен на клона от доставчиците, тъй като съответните доставки са с място на изпълнение извън територията на страната. В тази връзка се поддържа, че услугите са получени от полското дружество за дейността на неговия български клон и са потребени на територията на страната, като се позовава на чл. 21, ал. 2, изр. второ от ЗДДС. Излагат се аргументи, че клонът несъмнено представлява постоянен обект по смисъла на закона, без значение дали извършва продажби или не. В жалбата се цитира практика на Върховния административен съд, съдържаща се в постановени решения по сходни казуси, както и решения на Съда на ЕС по преюдициални запитвания относно същността на клона (постоянен обект) и правото на възстановяване на ДДС в държава-членка, различна от тази по регистрация на дружеството. Моли се съда да отмени оспорвания А. и да върне преписката на компетентния административен орган с указания по тълкуване и прилагане на закона, конкретно за издаване на нов А., с който да бъде уважено искането на дружеството за възстановяване на сумата от 195 147,51 лв. Претендират се направените по делото разноски, включително адвокатско възнаграждение.

В открити съдебни заседания жалбоподателят се представлява от адв. Е. Е. и адв. В. В., които поддържат жалбата от негово име в частта относно отказ за възстановяване на ДДС, платен в Република България, в размер на 194 997,47 лв. По отношение на сумата от 150 лв., представляваща данък върху застрахователни премии, заявяват, че е неправилно посочена в искането за възстановяване на дружеството и не се претендира, като в тази му част производството е прекратено с влязло в сила протоколно определение от 19.03.2024 г. В останалата част моли съда да отмени оспорвания А. и да върне преписката на компетентния орган с указания да издаде нов акт, с който да бъде уважено правото на възстановяване на дружеството. Представят писмени бележки. Претендират се разноски по делото по представен списък.

Ответникът - директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, се представлява от юрк. В., която оспорва жалбата като неоснователна с мотиви, подробно изложени в решението на административния орган. Представя писмени бележки с развити аргументи срещу доводите в жалбата. Иска присъждане на юрисконсултско възнаграждение в полза на ответника и разноски на основание чл. 161, ал. 3 от ДОПК, алтернативно на чл. 143 от АПК. Прави възражение за прекомерност на претендираното от жалбоподателя адвокатско 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:

С Искане с референтен № PL20221664863, версия 2022-09-30T16:10:00 от ZAKLADY FARMACEUTYCZNE POLPHARMA S.A. P. – Полша е поискано възстановяване на ДДС в общ размер на 236 524,77 лв. за отделни данъчни периоди от 01.01.2021 г. до 31.12.2021 г., по реда на чл. 4 от 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 16.12.2009 г.). Претендираната сума е по фактури за покупка на стоки и услуги с кодове: 5 - пътни разходи, като например разноски за таксиметров или обществен транспорт; 7 - храна, напитки и ресторантьорски услуги; 9 - разходи за луксозни стоки, забавления и развлечения, подкод - 9.3 с цел

популяризиране, и 10 - други, подкод - 10.8 канцеларски разходи, описани в табличен вид на стр. 2 - 40 от процесния А..

С Резолюция за извършване на проверка № П-22221122179519-ОРП-001/12.10.2022 г., издадена от Г. Г. С., на длъжност главен инспектор по приходите в дирекция „Контрол“ в ТД на НАП - С., оправомощена със Заповед № РД-01-734/20.09.2022 г. на директора на ТД на НАП - С., е възложено извършването на проверка за установяване на сумите за прихващане/възстановяване по Наредба Н-9 от 16.12.2009 г. на ZAKLADY FARMACEUTYCZNE POLPHARMA S.A. P. – Полша за периода от 01.01.2021 г. до 31.12.2021 г. Срокът за приключване на контролното производство е продължен до 10.05.2023 г. с резолюции № П-22221122179519-ОРП-002/12.12.2022 г. и № П-22221122179519-ОРП-003/22.02.2023 г., издадени от Н. К. Д., оправомощена със Заповед № РД-01-939/25.11.2022 г. на директора на ТД на НАП - С.. Проверката е възложена на М. Т. П., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП – С., оправомощен като компетентен орган за извършване на проверки по Наредба № Н-9/16.12.2009 г., на основание чл. 7, ал. 1 от ДОПК, със Заповед № РД-01-734/20.09.2022 г. на директора на ТД на НАП – С..

На основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3 от ДОПК са връчени две Искания за представяне па документи и писмени обяснения (ИПДПОЗЛ) № П-22221122179519-040-001/09.12.2022 г. и № П-22221122179519-040-002/21.02.2023 г., в отговор на които на 04.01.2023 г. и 08.03.2023 г. са представени от дружеството жалбоподател сканирани копия на описаните фактури, приемо-предавателни протоколи, договори и споразумения, сключени с доставчиците „ВИ ПИ КРИЕЙТИВ ГРУП“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „НЕО АРТ“ ООД, ЕИК[ЕИК], „ВАРНАФАРМА – М“ ООД, ЕИК[ЕИК], „ОНЛАЙН ДИРЕКТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „А1 БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, ЕИК[ЕИК], „БЪЛГАРСКА ТЕЛЕКОМУНИКАЦИОННА КОМПАНИЯ“ ЕАД /ВИВАКОМ/, ЕИК[ЕИК], „ЙЕЛОУ“ АД, ЕИК[ЕИК], „ИВЕНТИДЕЯ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „ФАРМАДВАЙС - ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Дадени са писмени обяснения по поставените в искането въпроси относно дейността и естеството на осъществените в България покупки от българския клон и техния принос за осъществяваните от ПОЛФАРМА доставки. В тази връзка е посочено, че дружеството е най-големият полски производител на фармацевтични продукти и лидер на фармацевтичния пазар в Полша, както и в Централна и Източна Европа. Поради спецификите на промотирането и рекламирането на фармацевтични продукти ПОЛФАРМА е регистрирало в страната клон – ЗАКЛАДИ ФАРМАЦЕВТИЧНЕ ПОЛФАРМА С.А. - клон България, ЕИК[ЕИК], и търговско представителство - ЗАКЛАДИ ФАРМАЦЕВТИЧНЕ ПОЛФАРМА С.А. – ТП, ЕИК[ЕИК].

За резултатите от проверката е съставен А. № П-22221122179519-004-001 от 06.04.2023 г., издаден от М. Т. П., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП - С., с който на дружеството е отказано възстановяване на ДДС в размер на 226 086,03 лв. по реда на Наредба № Н-9 от 16.12.2009 г.

С жалба вх. № 53-00-997/27.04.2023 г. по регистъра на ТД на НАП - С. и вх. № 23-22-688/04.05.2023 г. по регистъра на ДОДОП – С. А. е оспорен от дружеството по административен ред съгласно чл. 152 и сл. от ДОПК. По жалбата се е произнесъл директорът на ДОДОП - С. с Решение № 913/03.07.2023 г., с което същата е отхвърлена в частта относно отказано възстановяване на ДДС в размер на 213 971,92 лв. В частта относно сумата от 12 114,11 лв. А. е отменен с указания за извършване на проверка и провеждане на ново производство по издаване на А..

На основание чл. 156 и сл. от ДОПК А. е оспорен по съдебен ред в частта относно оказано възстановяване на ДДС по Наредба Н-9 от 16.12.2009 г. в размер на 195 147,51 лв. В открити съдебни заседания от жалбоподателя се претендира за възстановяване сумата в размер на 194 997,47 лв., в която част се оспорва процесният А.. По отношение на сумата от 150 лв., представляваща данък върху застрахователни премии, заявяват, че е неправилно посочена в искането за възстановяване на дружеството, и не се претендира. Следователно сумата от 194 997,47 лв., представляваща платен ДДС в Република България, е предмет на спор между страните и на съдебна проверка за законосъобразност на акта.

В тази връзка е образувано настоящото съдебно производство. Приобщена е преписката по издаване и оспорване по административен ред на атакувания А., 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. Допусната и назначена е съдебно-счетоводна експертиза със задачи поставени от жалбоподателя в нарочна молба. Заключение, представено от вещото лице С. К., е прието от страните без оспорване. Същото е професионално и безпристрастно изготвено предвид квалификацията на експерта и липсата на данни за заинтересованост от изхода на делото, отговорено е подробно и обосновано на поставените въпроси, поради което съдът го кредитира.

При така изложената фактическа обстановка съдът приема от правна следното:

По допустимостта на жалбата:

Жалбата срещу А. 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, вр. с чл. 129, ал. 7 от ДОПК за предварително обжалване на акта по административен ред. А. е потвърден в оспорваната част с решението на директора на ДОДОП. С оглед на това жалбата е процесуално допустима и следва да бъде разгледана по същество.

По същество на спора:

Разгледана по същество жалбата е **ОСНОВАТЕЛНА**.

При служебна проверка на оспорения акт на основанията по чл. 160, ал. 2 ДОПК, вр. с чл. 129, ал. 7 от 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.

Процесният А. е издаден от М. Т. П., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП – С.. На основание чл. 129, ал. 2, т. 2 от ДОПК с Резолюция № П-22221122179519-ОРП-001/12.10.2022 г., издадена от Г. Г. С., на длъжност главен инспектор по приходите в дирекция „Контрол“ в ТД на НАП - С., оправомощена като компетентен орган за възлагане на проверки със Заповед № РД-01-734/20.09.2022 г. на директора на ТД на НАП - С., е възложено на М. Т. П., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП – С., оправомощен като компетентен орган за извършване на проверки по Наредба № Н-9/16.12.2009 г., на основание чл. 7, ал. 1 от ДОПК, със

Заповед № РД-01-734/20.09.2022 г. на директора на ТД на НАП – С., извършването на проверка за установяване на сумите за прихващане/възстановяване по Наредба Н-9 от 16.12.2009 г. на ZAKLADY FARMACEUTYCZNE POLPHARMA S.A. P. – Полша за периода от 01.01.2021 г. до 31.12.2021 г. На основание действащата към датата на издаване на акта нормативна уредба - чл. 129 от ДОПК, чл. 7 – чл. 10 от Наредба № Н-9/16.12.2009 г., компетентен да се произнесе по искането за възстановяване на ДДС е органът по приходите. Местната компетентност в случая се определя по правилата на чл. 8, ал. 1, т. 4 от ДОПК - териториалната дирекция по седалището на клона или по адреса на търговското представителство на чуждестранното лице. В настоящия случай това е ТД на НАП – С., поради което съдът намира, че оспорваният А. е издаден от компетентен орган по приходите.

Спазена е писмената форма за издаване на акта, има необходимото съдържанието, предвидено в чл. 59, ал. 2 от АПК, вр. с § 2 от ДР на ДОПК, включително фактически и правни основания за издаване, както и разпоредителна част с посочване на размера на подлежащите на възстановяване данъци. Мотивиран е с изложените фактически констатации на органите по приходите и относимите към тях нормативни разпоредби, които са довели до съответните изводи на органа по приходите. Актът е връчен електронно на дружеството на 13.04.2023 г., съгласно представено удостоверение за извършено връчване по електронен път.

Актът е подписан с квалифициран електронен подпис на издателя, валиден към датата на издаването му, 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 А., е издадено от директора на ДОДОП – С., който е компетентен на основание чл. 152, ал. 2 от ДОПК. Същото е връчено на дружеството на 31.07.2023 г. съгласно представено удостоверение за електронно връчване.

Съдът не констатира допуснати съществени процесуални нарушения, които да са основание за незаконосъобразност на акта.

По материалната законосъобразност на акта:

По делото е безспорно, че жалбоподателят е дружество, регистрирано в Република Полша, като няма седалище в Република България. Дружеството развива дейност с код: 21.10 Производство на лекарствени вещества; 21.20 Производство на лекарствени продукти; 37.00 Събиране, отвеждане и пречистване на отпадъчни води; 38.11 Събиране на неопасни отпадъци; 38.12 Събиране на опасни отпадъци; 38.22 Обработване и обезвреждане на опасни отпадъци; 46.46 Търговия на едро с фармацевтични стоки, медицинска техника и апаратура; 69.20 Счетоводни и одиторски дейности; данъчни консултации; 72.11 Научноизследователска и развойна дейност в областта на биотехнологиите. Поради спецификите на промотирането и рекламирането на фармацевтични продукти ПОЛФАРМА е регистрирало в страната клон – ЗАКЛАДИ ФАРМАЦЕВТИЧНЕ ПОЛФАРМА С.А. - клон България, ЕИК[ЕИК], и търговско представителство - ЗАКЛАДИ ФАРМАЦЕВТИЧНЕ ПОЛФАРМА С.А. - ТП, ЕИК[ЕИК]. Българският клон не взема участие при

продажбата и дистрибуцията на фармацевтичните продукти, а единствено извършва дейности по маркетинг, реклама и промотиране на продуктите на полското дружество в страната. За целта клонът има нает офис, находящ се в [населено място], [улица] „З“, офис център „М.“.

Не е спорно между страните, че българският клон на дружеството не е развивал търговска дейност на територията на страната и не е извършвал облагаеми доставки по смисъла на чл. 12 от ЗДДС, съответно не е реализирал приходи от такива. Приходите на българския клон са единствено от финансиране от полското дружество. За дейността си регистрираният в България клон на същото е декларирал разходи за получени услуги от следните групи, за които са му издадени фактури от местни доставчици:

1. Наем на офис;
2. Канцеларски материали;
3. Покупка на смартфони;
4. Настаняване и др.;
5. Рекламни услуги - услуги във връзка с участие в семинари и конгреси, такси за право на участие и участие като присъствен изложител, наем на щанд, рекламни материали и услуги и др.;
6. Телекомуникационни услуги;
7. Услуги, свързани с маркетинг, позициониране и др.;
8. Куриерски услуги, таксиметрови услуги;
9. Фактура с предмет „спонсорство по договор“, издадена от Медицински Университет-В. „Проф. Д-Р П. Ив.С.“
10. Услуги, предназначени за представителни и развлекателни цели, в т.ч. „вечеря“, „организиране на мероприятие“, „кетъринг“, „мултиспорт карта“, „абонамент за плодове“ и др.
11. Извършени плащания по сметки в „Обединен Здравноосигурителен Фонд Доверие Застрахователно Акционерно Дружество“ АД, ЕИК[ЕИК].

Въз основа на горното е прието с процесния А., че спорните доставки са пряко свързани с независимата икономическа дейност на ZAKLADY FARMACEUTYCZNE POLPHARMA S.S. P., поради което мястото на изпълнението им е на територията на държавата, в която дружеството е установило независимата си икономическа дейност – Полша /по арг. на чл. 21, ал. 2, изр. първо от ЗДДС/. Органът по приходите е формирал извод, че съгласно разпоредбите на чл. 2 и чл. 3 от Наредба № Н-9/16.12.2009 г. на данъчно задължени лица, неустановени в държавата - членка по възстановяване, но установени в друга държава - членка на Общността, 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 ЗДДС, 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. Посочено е, че на основание чл. 86, ал. 3 от ЗДДС в случая не възниква задължение за начисляване на данък, а съгласно разпоредбата на чл. 114, ал. 4 от ЗДДС, когато данъкът е изискуем от получателя, в издаваните фактури не се включва размерът на данъка и данъчната ставка. Предвид това е направен извод, че не е следвало в издадените на клоната фактури от местни ЮЛ да бъде начисляван ДДС, поради което в полза на дружеството не възниква право на възстановяване на платения и претендиран данък в размер на 207 111,58 лв. За услугите, отнесени в група 6 /представителни и развлекателни цели/, е посочено, че попадат в разпоредбата на чл. 70, ал. 1, т. 3 от

ЗДДС, поради което за тях не е налице право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 18 824,41 лв., независимо че са изпълнени условията на чл. 69 или 74 от с.з.

Спорът между страните се състои в определяне на мястото на изпълнение на процесните доставки, а именно – следва ли те да се считат като изпълнени на мястото, където е седалището на получателя или съответно на неговия български клон. Последното има отношение към данъчното третиране на клона и по-конкретно кой следва да се счита за реален получател на доставките и в чия полза съответно възниква право на приспадане на ДДС. В тази връзка жалбоподателят поддържа, че доставките на стоки и услуги, предмет на настоящото дело, са с място на изпълнение на територията на страната, тъй като са свързани с поддръжката на дейността му, която пък сама по себе си е подпомагаща търговската дейност на полското дружество. От друга страна, органът по приходите намира, че, след като разходите са направени във връзка с дейността на полското дружество, което няма постоянен обект в Република България, то данъкът не е следвало да бъде начисляван от доставчиците в издадените от тях фактури, а същият е следвало да бъде деклариран по реда на самоначисляване като изискуем от получателя съгласно чл. 114, ал. 4 от ЗДДС. На следващо място, поставя се въпросът какъв е редът за приспадане на платения данък.

Принцип за облагане на услугите е в държавата на потреблението им. В съображения 3 и 4 от Директива 2008/8 Директива 2006/112/ЕО - Директивата за ДДС е възприет общият принцип, че мястото на изпълнение на услугите е мястото, където е потреблението им. Съгласно посочените съображения - за всички доставки на услуги мястото на данъчно облагане следва по принцип да е мястото, където се извършва фактическото потребление. За доставката на услуги за данъчнозадължени лица общото правило относно мястото на доставка на услуги следва да се основава на мястото, където е установен получателят, а не на мястото, където е установен доставчикът. В чл. 44 от Директива 2008/8, която изменя Директива 2006/112 по отношение на мястото на доставка на услуги, е прието, че „мястото на доставка на услуги на данъчнозадължено лице, действащо като такова, е мястото, където това лице е установило стопанската си дейност. Ако обаче тези услуги се предоставят на постоянен обект на данъчнозадълженото лице, който се намира на място различно от мястото, където е установило стопанската си дейност, мястото на доставка на тези услуги е мястото, където се намира този постоянен обект. При отсъствие на такова място на установяване или на постоянен обект мястото на доставка на услугите е мястото на постоянния адрес или обичайното местоживееие на данъчнозадълженото лице, което получава такива услуги“.

В тази връзка трябва 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 данъчно задължени 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, липсва противоречие между наредбата /ред. ДВ. бр. 36 от 1 май 2021 г./ и директивата по отношение на спорния чл. 2 от същата.

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, от който **се осъществяват доставки на стоки и/или услуги с място на изпълнение на територията на страната**. Втората изисква през периода на възстановяване данъчно задълженото 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 редакцията на чл. 2 от наредбата, отпреди изменението с ДВ. бр. 36 от 1 май 2021 г., разпоредбата гласи, че „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“.

Следователно, изменението касае допълване на първата от трите, визирани в нормата предпоставки, с уточнението, че за периода на възстановяване лицето 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**. При тълкуване на нормата се налага извод, че определящо в случая не е наличието на постоянен обект на установеното в друга държава – членка в държавата по възстановяване, а извършването на облагаеми доставки от същия в последната страна, или казано по друг начин – осъществяване на икономическа дейност на територията на тази държава.

В тази връзка не се спори между страните, че полското дружество развива независима икономическа дейност в областта на фармацевтиката – производство и търговия с лекарствени продукти, във връзка с която извършва облагаеми доставки, декларирани за целите на ДДС в Република Полша. Безспорно е, че българският клон на дружеството не извършва такива, а полското дружество оперира на българска територия чрез извършване на вътреобщностни доставки към български контрагенти. На територията на Република България клонът не е извършвал облагаеми доставки, а дейността му е подпомагаща икономическата дейност на централата и 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 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, поради горепосочената липса на извършени от същия облагаеми доставки.

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 съдебно решение от 25.10.2012 г. по съединени дела C-318/11 и C-319/11 D. AG, Videx 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 (C-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 C-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 C-318/11 и C-319/11 е дадено тълкуване на използваното в Осма директива понятие „постоянен обект, от който се осъществяват търговски сделки“. 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 Planzer L., посочено по-горе, точка 35) – т. 41. С оглед на изложеното е видно, по аргумент на противното, че липсата на извършвани от клона стопански операции е предпоставка 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, установено в другата държава-членка, и следва да бъде упражнено от него по реда на Наредба № Н-9/16.12.2009 г., с която е транспонирана Осма директива, както е сторено в настоящия случай.

Гореизложеното разрешава спора между страните относно това представлява ли клонът на чуждестранно лице постоянен негов обект в държава, различна от държавата по регистрация. Съгласно чл. 11 от Регламент за изпълнение № 282/2011, за прилагането на член 44 от Директива 2006/112/ЕО „постоянен обект“ е всеки обект, различен от мястото на установяване на стопанска дейност по член 10 от същия регламент, 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. В настоящия случай безспорно се доказва въз основа на събраните доказателства, че българският клон на жалбоподателя е ползвал за извършване на дейността си нает офис, технически и материални ресурси, както и е имал наети лица средно около 40 души в периода 2016 – 2021 г. Съгласно т. 10 на § 1 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. Изричното включване на „клон“ в примерното изброяване в разпоредбата не оставя място за съмнение, че той представлява постоянен обект, чрез който едно лице извършва независима икономическа дейност.

На следващо място, както обосновано сочи жалбоподателят, понятието за „постоянен обект“ не е равнозначно на „постоянен обект, от който се осъществяват доставки на стоки и/или услуги“, предвид приложимите материалноправни норми - § 1, т. 10 от ДР към ЗДДС и чл. 11 от Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011. Ако двете понятия се припокриваха и категорията „постоянен обект“ съдържаеше в себе си и осъществяването на доставки на стоки, то би било безпредметно направеното изменение на разпоредбата на чл. 2, т. 1 от ЗДДС от Наредба Н-9, в сила от 01.05.2021 г., с което в нормативния текст е вмъкнато уточнението „от който се осъществяват доставки на стоки и/или услуги. Съгласно приетото от ВАС с Решение № 11292/08.11.2021 г. по адм. д. № 3315/2021 г. и Решение № 2956/21.03.2023 г. по адм. д. № 5353/2022 г., това допълнение в наредбата е въведено с цел да се отстрани неточното първоначално транспониране във вътрешното ни данъчно законодателство на чл. 3, буква „а“ от Директива 2008/9/ЕО. Съгласно мотивите на посочените съдебни решения, „чл. 2, т. 1 от Наредба № Н-9/16.12.2009 г. е приет с цел транспониране на чл. 3, буква а) от Директива 2008/9/ЕО от 12 февруари 2008 година за определяне на подробни правила за възстановяването на данъка върху добавената стойност, предвидено в Директива 2006/112/ЕО, на данъчнозадължени лица, неустановени в държавата членка по възстановяване, но установени в друга

държава членка. Разпоредбата от директивата изисква по време на периода на възстановяване данъчнозадълженото лице да не е имало в държавата-членка по възстановяване място на стопанска дейност или постоянен обект, от който се осъществяват търговските сделки. Следователно при дефиниране на лицата, които имат право на възстановяване по този ред, директивата изисква те да нямат не „място на стопанска дейност или постоянен обект“, а да нямат „място на стопанска дейност или постоянен обект, от който се осъществяват търговските сделки“.

Предвид всичко гореизложено се налага извод, че в настоящия случай са изпълнени материалноправните предпоставки за възстановяване на ДДС на полското дружество, включително първата от тях, тъй като същото има постоянен обект в Република България през цялата 2021 г., от който обаче не са извършвани облагаеми доставки.

В хода на делото въз основа на приобщено към доказателствената съвкупност заключение на ССЧЕ се установява, че клонът има издадена само една фактура за продажба на активи с номер[EИК]/20.01.2021 г. на стойност 6831,25 лева (сметка 705), осчетоводена в сметка 705 Приходи от продажба на дълготрайни материални активи - 6831,25 лева. Приходите отчетени от щети са свързани със застрахователни събития по застрахователни полици с Доверие ЗАД със застрахован риск „Заболяване“, осчетоводени в сметка 709 Други приходи (от щета) в размер на 2557,68 лева. Останалите приходи са осчетоводени в сметка 703 Приходи от продажба на услуги - 4384794,34 лева. В подадената годишна данъчна декларация за 2021 г. посочените приходи и разходи съответстват на гореописаните и декларираната печалба е в размер на 209009,24 лева, с полагащ се данък 20900,92 лева. Видно от приложения ГФО за финансовата 2021 г., изготвен в съответствие с Приложение №1 от СС1 във формата отчет „Баланс“, клонът отчита печалба за 2021 г. - в размер на 188 хил.лв. и за 2020 г. отчита печалба - 180 хил.лв. В обстоятелствената част на заключението е обяснено, че съгласно вътрешните отношения между клона и дружеството майка всички разходи, които са били необходими на клона, за да изпълнява дейностите по маркенинг, реклама и промотиране на продуктите на Полфарма Полша в България, са заплащани от Полфарма Полша, като всяко получено плащане от Полша за възстановяване на разходите е осчетоводявано на приход в сметка 703 Приходи от продажба на услуги. В края на 2021 г., след като е известен целият размер на получените средства (вече осчетоводени като приходи), сборът на всички осчетоводени приходи (от Полфарма, от щети, от продажба на активи) се умножава по 5% и тази сума е отчетена като приход в обратната ведомост и в годишната данъчна декларация за 2021 г. на дружеството - клон в България. След извършен анализ за съответствие на фактурите, осчетоводени от Заклади Ф. Полфарма - клон България, и фактурите, включени в искане за възстановяване на ДДС и в А., експертът е установил, че тези фактури са осчетоводени като разход в пълния си размер по фактура, което включва данъчна основа и начислен ДДС. Експертът е установил съответствие на начислено ДДС във фактурата и стойности, посочени в таблицата в А..

Видно от договор за наем от 01.03.2015 г., с наемодател „ДЖИ ЕС БИЛД“ АД, Zaklady Polpharma - клон България наема помещение е адрес: [населено място] [улица], офис център М., със застроена площ 188,57 м2 и описани помещения в договора - предверие, архив, кабинет, заседателна зала при офис помещение, три тераси, два санитарни възела, кухненски бокс с наемна цена от 1250 евро/месечно.

В Инвентарната книга на Zaklady Polpharma - клон България има заведени дълготрайни активи по дата на придобиване, които се амортизират с амортизационни норми, отговарящи на ограниченията в ЗКПО, както следва:

- 4 бр МПС лек автомобил М.;

- 4 бр Настолен компютър;
- 2 бр I. 6;
- 5 бр Лаптопи.

Броят на служителите назначени на трудов договор са обобщени в табл.8 от заключението на ССЧЕ, като за периода 2016 г. – 2021 г. те са около 40 за всяка от годините, назначени на длъжностите магистър фармацевт, мениджър продажби, асистент продажби, регионален мениджър, продуктов мениджър и др. Клонът е наемал и заплащал и на лекари (с високи научни степени), назначени на граждански договори, които със своя презентация и лекция са участвали в научни конференции и симпозиуми, организирани от трети лица през 2021 г.

Настоящата инстанция установи въз основа на представения по делото доказателствен материал, че реализираните от българския клон на ПОЛФАРМА – Полша разходи са такива, свързани с поддръжката на физическия офис на същия – разходи за наем, канцеларски материали, телекомуникационни услуги, куриерски и таксиметрови услуги. Представени са сключени договори за абонаментна услуга с „А1 България“ ЕАД, „БТК“ ЕАД /ВИВАКОМ БЪЛГАРИЯ/, „ОНЛАЙН ДИРЕКТ“ ЕООД /за достъп до интернет, със срок от 11.03.2020 г. до 10.03.2021 г. и от 10.03.2021 г. до 09.03.2022 г./, „СПИДИ“ АД /за куриерски услуги/, „ЙЕЛОУ 333“ АД /за абонаментни транспортни услуги с таксиметрови коли/. Съдът констатира, че спорните доставки касаят мобилни услуги и достъп до интернет от „БТК“ ЕАД, „А1 България“ ЕАД и „ОНЛАЙН ДИРЕКТ“ ЕООД, както и такива свързани с провеждане на рекламни кампании под формата на tv клип, радио излъчване, отпечатване на рекламни листовки, стикери, публикуване в печатни издания (участие в брошура), управление на фейсбук страница и др., описани в А., които са предоставени от „НЕО АРТ“ ООД, „ВИ ПИ КРИЕЙТИВ ГРУП“ ЕООД, „У АЙ БИ ЕН СОФИЯ“ ЕООД, „ВАРНАФАРМА-М“ ООД, „МЕДИНФО“ ЕООД, „МЕДЕЯ 2002“ ООД, „Национална импресарска мрежа“ ЕООД, „МАТРИКАРИА“ ООД, „СОФАРМАСИ“ ЕООД, „СКАЙ ТРЕЙД“ ЕООД, „РОЯЛ ФАРМАСИ“ ЕООД, „АФИА ФАРМАСИ“ ЕООД, МУ - Виеше училище, „М-Л ФАРМА“ ООД, „М-АРТ“ ЕООД, „РАФАС-РУСЕ“ ЕООД, „ПИК МЕДИЯ ГРУП“ ООД, „ЕВАРОС“ ЕООД, „ФАРМАЦИЯ 93“ ЕООД, „ЕЛ КРЕАТИВ“ ООД, „ЕКСТРАПАК“ ООД, „М-Л ФАРМА“ ООД, „НЮ ГРАФИКО РУСЕ“ ЕООД, „БИЛБОРД“ АД, „АПТЕКИ ГАЛЕН“ ЕООД, „МЕДИК ПЛЮС“ ЕООД, „ЗОГРАФА“ ООД, ИК „АВГУСТ“ ЕООД, „СТИНГ“ АД, „ЗУМ ДИЗАЙН“ ООД, „САЛВИЯ ЕТ“ ЕООД, „БИЛБОРД“ АД, „УНИ АРТ“ ООД, „САЛВИС“ АД, „ПЪРВИТЕ СЕДЕМ“ ЕООД, „СКАЙПРИНТ 04“ ЕООД, „ФЪОНИКС ФАРМА“ ЕООД, „СОФАРМА ТРЕЙДИНГ“ АД. За доставките, свързани с реклама и маркетинг, са представени договори с доставчиците, доказващи облигационната връзка между лицата, обуславяща извършването на услугите и съответно издаване на фактурите. За предадените отпечатани листовки са приложени приемо-предавателни протоколи за получаването им от клона на жалбоподателя. Представени са приемо-предавателни протоколи от 2021 г. за изпълнение на работа от изготвяне на листовки на различни продукти от „НЕО АРТ“ ООД, с възложител ПОЛФАРМА – клон България.

По отношение на фактурите с предмет маркетингови и други подобни услуги е установено, че те касаят доставки на услуги по пазарен мониторинг, логистични услуги, трудова медицина, позициониране на продукти, таксиметрови услуги, консултантски услуги, наем на система cristal water ice, професионална WordPress поддръжка, организиране и провеждане на виртуална среща съгласно договор, участие на маркетингови проучвания, промоции, куриерски услуги, онлайн маркетингови активности, с доставчици: „МЕДЕЯ 2002“ ООД, „АФИА ФАРМАСИ“ ЕООД, „АЛИАНС СЪРВИЗ“ АД, „МУЛТИФАРМ ПРИМА“ ЕООД, „РОЯЛ ФАРМАСИ“ ЕООД, „СОФАРМАСИ“ ЕООД, „СОФАРМА ТРЕЙДИНГ“ АД, „ВАРНАФАРМА М“ ООД,

„АПТЕКИ ГАЛЕН“ ЕООД, „САЛВИЯ-ЕТ“ ЕООД, „РЕНИ“ ООД, „НОТА БЕНЕ ФАРМА“ ООД, „СКАЙ ТРЕЙД“ ЕООД, „СПИДИ“ ЕАД, „АСКЛЕПИЙ“ ЕООД, „ЕВАРОС“ ЕООД, „КРЕДО УЕБ“ ЕООД, „ВИМАКС КЛИМА“ ООД (диагностика на климатик), „ПРИМЕКС“ ЕООД (монтаж и демонтаж на гуми), „СУПЕРХОСТИНГ. БГ“ ЕООД, „О,К. С.“ АД, „ЙЕЛОУ 333“ АД, „САВИО“ ЕООД, „ПРОПОЛИС – 017“ ЕООД, „ФРОМ ХАРТ“ ООД, „АПТЕКАТА“ ЕООД, „ПЛАМАР“ ЕООД, „АГЕНЦИЯ ПРОТОС“ ООД, „ФАРМАТРЕЙД“ ЕООД, „МЕДЕЯ ФАРМАКО“ ЕООД, „СТИНГ“ АД, „ТНТ България“ ЕООД, „ФЪОНИКС ФАРМА“ ЕООД, „П. У. К.“ България ЕООД, „МЕДИК КОНСУЛТИНГ“ ООД, „СИТИБАНК ЕВРОПА“ АД - клон България, „ТОП МЕНИДЖМЪНТ АДВАЙЗОРС“ ЕООД, „КЮ ЕНД БИ ФАРМА“ ООД, „БИИ СМАРТ ТЕКНОЛОДЖИС“ АД, „ФАРМАДВАЙС“ ЕООД, „КОНФИДЕНТ“ ЕООД, „МЕД КРИЕЙТИВ“ ЕООД, „САЙТПОЙНТ.БГ“ ЕООД. Zaklady Polpharma - клон България има сключени договори, свързани с неговите маркетингови дейности на територията на България.

Приложен е договор за рекламно обслужване от 06.01.2021 г. между Zaklady Polpharma - клон България и „ВИ ПИ КРИЕЙТИВ ГРУП“ ЕООД, с който са възложени действия по рекламно обслужване, провеждане на рекламни кампании в телевизия, радио на търговски марки и/или продукти на възложителя, като купува от радиостанции и НОВА Б. КАСТИНГ Г. рекламно време за реализиране на търговски съобщения, включително реклама на продукти и търговски марки на възложителя в телевизионните програми N. TV, Diema Kino, N., Diema F., Diema Sport и N. Sport както и в телевизионните програми, в които телевизията има право да продава рекламно време D. C., F. C., F. L., 24Kitchen, N. G. C., AXN, TV C., Travel C., F. N..

С дружеството „ФАРМАДВАЙС“ ЕООД Заклади Ф. Полфарма – клон България има сключен договор от 04.01.2021 г., с предмет „фармакологична бдителност“, включваща следните дейности: обработка и оценка на доклади за неблагоприятни събития в съответствие със стандартните оперативни процедури на клиента, извършване и преглед на литературата за идентифициране на доклади за случаи и друга подходяща информация за безопасност, допринасяне за изготвянето и контрола на качеството на обобщените доклади за безопасност, действие като координатор по време на одит, гарантиране и осигуряване на качество и точността на данните, използвани в подкрепа на всеки регулаторен документ, преглед, проверка на качество на изходни документи, кодиране, въвеждане на данни, генерирани разпространение на отчети и други. Представен е още договор за извършване на регистрационна услуга от 04.01.2021 г. относно дейности, свързани с регистрацията на продукти по отношение на готовите продукти.

Установява се, че с „ВАРНАФАРМА – М“ ООД, което търговско дружество има франчайзингови отношения с голям брой аптеки и дрогерии на територията на Република България, е сключен договор от 02.01.2019 г. от Zaklady Polpharma - клон България като възложител, с който „ВАРНАФАРМА – М“ ООД се задължава срещу възнаграждение да осигури за периода 01.01.2019 г. – 31.12.2020 г., удължен до 31.12.2022 г. с анекс към договора от 01.12.2021 г., търговците на дребно (аптеки) да положат усилия да закупуват лекарствени продукти от приложение 1 към сключения договор чрез търговец на едро с лекарствени продукти, а Zaklady Polpharma - клон България се съгласява по силата на този договор да заплаща уговореното възнаграждение и при наличието на продукти със срок на годност по-малък от три месеца да предприеме необходимото за изтеглянето и подмяната на партидите в срок от 10 дни от момента на уведомяването от „ВАРНАФАРМА – М“ ООД или търговец на дребно. Към договора са представени приемо-предавателни протоколи от 30.09.2021 г. с предмет публикуване в брошура на аптеки „М.“, с приложено копие на същата.

Със „СОФАРМА ТРЕЙДИНГ“ АД Zaklady Polpharma - клон България има сключен

договор от 15.04.2021 г. за организиране на промоционална активност Pharma Premium С., с който е уговорено изпълнителят да реализира договорени и доставени от възложителя Zaklady Polpharma - клон България количества продукти към аптеките. Представен е сключен договор от 06.01.2021 г. за рекламнo обслужване с „ВИ ПИ КРИЕЙТИВ ГРУП“ ЕООД, с предмет закупуване на рекламнo време за реализиране на търговски съобщения в телевизионни и радио програми. Представени са приемо-предавателни протоколи за извършена реклама от 29.01.2021 г., 22.01.2021 г., 28.01.2021 г., 01.07.2021 г., 26.07.2021 г., от 01.02.2021 г., от 04.02.2021 г., от 23.08.2021 г., от 07.09.2021 г., от 01.09.2021 г., от 08.09.2021 г., от 09.08.2021 г., от 20.08.2021 г., от 20.12.2021 г., от 26.11.2021 г., 30.09.2021 г., от 18.09.2021 г., от 29.09.2021 г., от 29.10.2021 г., от 19.11.2021 г., от 15.12.2021 г., като в същите са посочени дейностите, извършени от изпълнителя „ВИ ПИ КРИЕЙТИВ ГРУП“ ЕООД по сключени между страните анекси към договора с конкретно възлагане на такива /например участие в печатно издание; дизайн на брошура, управление на фейсбук страница, публикация на рекламна страница във вестник „24 часа“ на дата 13.10.2021 г., дата 29.09.2021 г., монтаж на видео „Болкови синдроми при пациенти с Covid-19“, банер кампания на продукт „Акард“/.

На следващо място, голяма част от разходите на клона са свързани с участие в симпозиуми, конференции и презентации на продукти от продуктовата листа на ПОЛФАРМА – Полша. Установява се, че одобрените разходи от Zaklady Farmaceutyczne Polpharma S.A., P. са в две направления – едното е самостоятелно организиране на мероприятия, симпозиуми и конференции, заедно с лекари във връзка с разясняване и промотиране на лекарства и лекарствени продукти, а второто направление е свързано с участие в организирани от други дружества в България научни конференции, симпозиуми и други мероприятия, свързани с областта на дейност на дружеството.

За потвърждение на извършените от дружеството дейности са приложени договори, програми за участие в симпозиуми, конференции, както и презентациите от участието в тези мероприятия. Представени са програма /график/ на събитията и лекторите, които са взели участие, както и спонсори на събитията. Въз основа на представените договори, листовки, покани и презентационни материали за проведени мероприятия, свързани с представяне на фармацевтичния пазар в България на продукти на полското дружество, е видно, че клонът е участвал в провеждането на научни конференции, симпозиуми и други събития през 2021 г., тясно свързани с кардиологични и неврологични лечения, организирани от трети лица. Част от проведените мероприятия с участие на българския клон на жалбоподателя са:

- сърдечно-съдови промоционални активности ROMAZIC;
- „X. - приятел или враг“;
- участие в 25-та конференция „Дни на българските травматолози и специалисти по ортопедия“;
- участие в XX конгрес по неврология - 07.10.2021 г.;
- участие в национална конференция по обща медицина от 28 - 30 октомври 2021 г.;
- Национална конференция „Медикрон“ от 02 до 05 декември 2021 г., [населено място];
- участие в Първа педиатрична среща с децата - 13 май 2021 г.;
- участие в Първа научна конференция covid - 10 септември 2021 г.;
- Статини и сърдечно-съдов риск при Covid-пациенти;
- участие в научен симпозиум COVID-19 през 20-21 година.

През 2021 г. Zaklady Polpharma клон България има направени разходи във връзка с мероприятия, организирани от трети дружества, но пряко свързани с лекарствата и лекарствените продукти на Zaklady Polpharma P., сред които са:

- Онлайн научен симпозиум „Кардиомиопатии“, организиран от дружеството на кардиолозите в България и спонсориран с договор от Zaklady Polpharma - клон България;
- X юбилейна конференция от 15 - 17 октомври 2021 година, с тема „Ново в образната диагностика през 2021 година, с акцентирание на проблемите, свързани с левокамерна систолна и дисистолна функция - с лектори д-р Й. Й. и д-р Х.;
- Образна диагностика и други теми свързани с нормалното функциониране или малформации и деформации на сърдечно-съдовата система;
- Новите технологии в сърдечно-съдовата образна диагностика при карциномни пациенти на кардиотоксична терапия, както и образна диагностика при онкологично болни след лъчетерапия и др.

Установява се, че темите на сключените договори, презентации от участия в конференции, симпозиуми и др. са тясно свързани с областите Кардиология и Неврология в здравеопазването чрез лекарства и лекарствени средства.

Представен е договор с „ИВЕНТИДЕЯ“ ЕООД от 02.06.2017 г. за организиране и провеждане на мероприятия по зададени от възложителя Zaklady Polpharma - клон България параметри в С. и страната, за неопределен срок, считано от 02.06.2017 г. През 2021 г. Zaklady Polpharma - клон България няма направени разходи свързани със самостоятелно организирани симпозиуми и конференции. От счетоводството на жалбоподателя са предоставени договори и материали, от които е видно, че през 2020 г. е имало самостоятелно организирани мероприятия. Приложени са фактури, брошури и презентации на лекари, както и договорите въз основа на които е заплатено на същите.

Във връзка с горните разходи за участие в симпозиуми и конгреси органът по приходите се е позовал на това, че правото на данъчен кредит не е налице, независимо, че са изпълнени условията на чл. 69 и чл. 74, когато стоките или услугите са предназначени за представителни или развлекателни цели, на основание чл. 70, ал. 1, т. 3 от ЗДДС. Легална дефиниция на последните се съдържа в чл. 62, ал. 1 ППЗДДС - посрещане, престой и изпращане на гости и делегации; нощувки; консумация на храна и напитки; организиране на делови срещи; тържества, развлекателни мероприятия; екскурзии. Според чл. 62, ал. 2 от ППЗДДС не представляват разходи за представителни и развлекателни цели разходите, свързани с организиране на симпозиуми, конгреси, конференции и други подобни мероприятия, които са пряко свързани с представяне или тестване на предлаганите от лицето стоки или услуги в рамките на независимата му икономическа дейност. Съгласно тълковния речник на българския език използваните понятия имат следното значение:

- симпозиум - престижен научен форум;
- конгрес - върховно събрание на представители на организация, свиквано периодично или извънредно, или важно събрание, често международно, за решаване на наболели въпроси;
- конференция - събрание на представители на правителства, на организации или на специалисти от една област за обсъждане на определени въпроси.

Очевидно е, че предметът на доставка по спорните фактури попада в изброените понятия. Събития като симпозиум, конгрес или конференция, следва да се подчертае, че не попадат автоматично в изключенията по чл. 62, ал. 2 от ППЗДДС, а е необходимо да се установи, че това събитие е имало за основна цел представяне или тестване на стоки и услуги, които са продукт на независимата икономическа дейност на задълженото лице. Представянето на стоките и услугите, съответно поставянето на научен проблем, е необходимо да бъде приоритет на програмата на събитието, да запълва по-голямата част от времето на тази програма. Ако не се



възприеме подобно разбиране на нормата на чл. 62, ал. 2 от ППЗДДС, то в изключенията на посочената правна норма ще попаднат всички развлекателни дейности, с достатъчното условие да бъдат организирани под претекста на научно събитие. Явно е, че законодателят не е имал подобна воля, създавайки коректива в алинея втора. В настоящия случай дружеството жалбоподател е ангажирало обилен доказателствен материал, от който е видно каква е била целта на срещите, участниците в тях, както и връзката на професионалната им компетентност с целта и темата на мероприятиято, която пък от своя страна попада в областта на извършваната от жалбоподателя икономическа дейност. Безспорно предмета на спорните фактури е в пряка връзка с дейността на дружеството във фармацевтичната промишленост и на българския му клон в частност – по популяризиране, рекламиране и позициониране на българския пазар на продукти на полското дружество.

От изложеното следва, че при предпоставките, описани по-горе, право на възстановяване има 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 клона. Последният не е самостоятелен данъчен субект и не отговаря на условията на „постоянен обект, от който се осъществяват облагаеми доставки“ по смисъла на чл. 2, ал. 1 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. Клонът и „дружеството-майка“ представляват едно данъчно задължено лице, като следва да се подчертае, че клонът не извършва самостоятелна търговска дейност и не реализира приходи, той се финансира изцяло от „дружеството-майка“, чието подразделение е, като наред с това няма юридическа и организационна самостоятелност, а е изцяло подчинен на решенията, взимани на ниво дружество. На следващо място, дейността на клона няма самостоятелно значение и цел извън подпомагане и улесняване на тази на юридическото лице, към което принадлежи. Поради изложеното настоящият съдебен състав намира, че в случая са изпълнени предпоставките на закона за възстановяване на ДДС от чуждестранното лице по чл. 2, ал. 1 от Наредба № Н-9/16.12.2009 г.

Относно фактуриране на услугите на българския клон на дружеството съдът споделя аргументите на жалбоподателя, че допуснатите в данъчните документи неточности не са определящи за възникване и упражняване на правото на данъчен кредит, доколкото принципът на данъчен неутралитет не допуска да бъде отказано на данъчно задължено лице правото да приспадне от данъчните си задължения платения за получени стоки и/или услуги данък, при положение че последните се използват в независимата му икономическа дейност, какъвто е настоящият случай. В тази връзка е формирана практика на СЕС по дело № С-242/19. Съгласно изложеното в мотивите на решението, „уреденото в Директива 2008/9 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“ – т. 52. Съдът е уточнил, че също както правото на приспадане правото на възстановяване представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС, която цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС гарантира неутралитет по отношение на данъчната тежест върху всички икономически дейности независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС – т. 53. Също така

т. 56-57 от същото гласи, че „нито член 170 от Директивата за ДДС, нито член 3 от Директива 2008/9, нито друга разпоредба от тези директиви обвързват правото на установено в друга държава членка данъчнозадължено лице да получи възстановяване на ДДС с каквото и да било формално условие за липса на идентификация по ДДС или за липса на задължение за идентификация по ДДС в държавата членка по възстановяване. От това следва, че държава членка не може по силата на своето национално право да откаже на данъчнозадължено лице, установено в друга държава членка, правото на възстановяване на ДДС само поради това че данъчнозадълженото лице е или е трябвало да бъде идентифицирано за целите на ДДС в първата държава членка, дори ако това данъчнозадължено лице отговаря на кумулативните условия по член 3 от Директива 2008/9“, което е прието и в диспозитива на решението. Изложеното е валидно с още по-голяма сила в представения пред съда казус, доколкото българският клон на дружеството жалбоподател няма правосубектност и следва да се разглежда като неделима част от дружеството, заявило възстановяване на ДДС, във връзка с което е издаден процесният А..

С гореизложените мотиви настоящият съдебен състав намира, че оспореният пред него А. е незаконосъобразен като противоречащ на материалния закон и следва да бъде отменен, а преписката – върната на административния орган за ново произнасяне при съобразяване с дадените в настоящите мотиви указания по тълкуване и прилагане на закона.

#### ***По разноските в производството:***

С оглед изхода на спора и на основание чл. 161, ал. 1, изр. първо от ДОПК, съдът намира, че ответникът следва да бъде задължен да заплати на жалбоподателя направените разноски по делото за държавна такса в размер на 50 лв., за изготвяне на експертиза в размер на 1427 лв. и за адвокатско възнаграждение в размер на 12 449,90 лв., съгласно чл. 7, ал. 2, т. 5 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения и предвид направеното от ответника възражения за прекомерност на претендираното такова, или общо разноски в размер на 13 926,90 лв.

Неоснователни са възраженията на ответника срещу уважаване на претенцията на жалбоподателя за присъждане на разноски на основание чл. 161, ал. 3 от ДОПК, поради липса на конкретни аргументи кои доказателства са релевантни за решаване на спора и не са били представени от жалбоподателя в административното производство, при положение че са могли да бъдат представени. В тази връзка следва да се подчертае, че по силата на принципа на служебно начало, визиран в чл. 9 от АПК, административният орган е длъжен да прояви активност при събиране на необходимите за произнасяне данни и попълване на преписката с материали.

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:**

**ОТМЕНЯ** по жалбата на ZAKLADY FARMACEUTYCZNE POLPHARMA S.A. P., регистрирано в Република Полша, с адрес: Полша, Pelplinska 19, код 83-200 Starogard Gdanski, VIN № PL5920202822, Акт за прихващане или възстановяване № П-22221122179519-004-001/06.04.2023 г., издаден от М. Т. П., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП - С., потвърден с Решение № 913/03.07.2023 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при ЦУ на НАП.

**ОСЪЖДА** Национална агенция за приходите да заплати на ZAKLADY

FARMACEUTYCZNE POLPHARMA S.A. P., регистрирано в Република Полша, с адрес: Полша, Pelplinska 19, код 83-200 Starogard Gdanski, VIN № PL5920202822, сумата от 13 926,90 лева (тринадесет хиляди деветстотин двадесет и шест лева и деветдесет стотинки), представляваща разноси по делото.

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

**СЪДИЯ:**