

РЕШЕНИЕ

№ 26090

гр. София, 31.07.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 4 състав, в
публично заседание на 01.07.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ваня Стоянова

при участието на секретаря Лилия Благоева, като разглежда дело номер **3281**
по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе
предвид следното:

Образувано е по жалба от „Деласпорт лимитид-клон България“ КЧТ, с ЕИК[ЕИК], с адрес [населено място], [улица] офис Х, сграда 1, ет. 8 представлявано от А. П. срещу Ревизионен акт № Р-22221024001249-091-001 от 18.10.2024г. издаден от К. Г. М. – орган, възложил ревизията и И. Р. Н.- ръководител на ревизията, с който е отказано на оспорвания право на възстановяване на данъчен кредит за данъчни периоди м.11.2023 г. - м.01.2024 г. в общ размер на 106 681,99 лв., потвърден с Решение № 224/24.02.2025г. на Директора на дирекция ОДОП С.. В жалбата са изложени подробни аргументи за това, че ревизионният акт е незаконосъобразен, явно необоснован и немотивиран и постановен при особено съществени нарушения на административнопроизводствените правила и принципи на данъчния процес.

В жалбата се сочи, че „Деласпорт лимитид - клон България“ е клон на чуждестранен търговец „Деласпорт лимитид – Г.“, като основната дейност на българския клон е разработка на софтуер и други услуги в областта на информационните технологии. Дейността на територията на страната се осъществявала от обект, находящ се в [населено място], район „Л.“, [улица], офис Х, сграда 1, ет. 8, съвпадащ с адреса му на управление, който клонът ползва по силата на договор за наем, сключен с наемодателя „Офис Х“ АД. Твърди се, че във връзка с наетия офис, през ревизирания период клонът е получател по доставки на стоки и услуги на стойност 533 409,83 лв., за които доставки е ползван данъчен кредит в общ размер на 106 681,99 лв. по фактури, подробно посочени в РД. Същите касали услуги по довършителни СМР работи в

нает офис, интериорно остъкляване и врати, обзавеждане, услуги по подбор на персонал, държавни, нотариални такси и др. общи административни разходи, свързани с дейността. Сочи, че за така получените доставки според издателите на РА не е налице правото на данъчен кредит, защото клонът не извършва облагаеми доставки на територията на страната, поради което е налице ограничението по чл. 70. ал. 1. т. 1 и т. 2 от ЗДДС. Според органите по приходите това се обосновавало с обстоятелството, че през ревизираните периоди „Деласпорт лимитид - клон България“ с ЕИК[ЕИК] декларира доставки по смисъла на чл. 69, ал. 2 от ЗДДС с обща данъчна основа 7 026 100.22 лв., с получатели извън територията на ЕС. Доставките представлявали предоставяне на софтуерни разработки по споразумение с контрагент DELASPORT LTD от трета страна - Г. - дружество „майка“ на регистрирания в България клон на чуждестранно лице. И в РД, и в РА органите по приходите се позовават на разпоредбата на чл. 3, ал. 6 от ППЗДДС, в които случаи е налице вътрешен оборот. Според органите по приходите и решаващия орган, ревизираното лице не е извършвало доставки на територията на страната, извод, който не се споделя в жалбата. По същество намира за невярно твърдението, че през ревизираните периоди „Деласпорт лимитид - клон България“ КЧТ е извършвало единствено вътрешен оборот, като е издало на дружеството - майка 6 бр. фактури, посочени на стр. 8 РД. В случая няма спор, че „Деласпорт лимитид - клон България“ е осъществявало през ревизирания период дейност в полза на централата на дружеството. Освен отношенията с централата обаче, се твърди, че през ревизирания период клонът е извършвал и облагаеми доставки с място на изпълнение на територията на страната, но тъй като това не е установено и констатирано от ревизиращия екип в РД, според изложеното в жалбата не са изследвани и установени всички релевантни за правата и задълженията на ревизирания субект факти. Посочено е още, че на основание чл. 117 ал. 5 ДОПК заедно с възражението срещу РД са представили Договор от 29.09.2023 г. за пренаемане, сключен с „Буланет“ ЕООД, по силата на който „Деласпорт лимитид- клон България“ преотдава част от площта на наетия от него недвижим имот в [населено място], район „Л.“, [улица], офис Х, сграда 1, ет. 8 заедно с наличното в тази част оборудване. Според оспорващия, не се спори в случая, че за тази дейност „Деласпорт лимитид - клон България“ КЧТ е регистрирано по ЗДДС лице с ДДС № BG206738976. За така извършените през ревизирания период доставки от клона са издадени фактури. Фактурите са издавани за отдаваните под наем площи и оборудване на дружеството „Буланет“ ЕООД като се отчита, че се касае за доставки с периодично изпълнение, при които данъчното събитие настъпва за всеки период за който е уговорено плащане (чл. 25, ал. 4 ЗДДС). Твърди се още, че през ревизирания период, „Деласпорт лимитид - клон България“ КЧТ е осъществявало и софтуерни услуги по силата на Договор за услуги от 29.09.2023 г., сключен с „Буланет“ ЕООД. Този договор е представен като приложение към писменото възражение срещу РД. Във връзка с изпълнението на услугите по този договор „Деласпорт лимитид - клон България“ е издало фактури на „Буланет“ ЕООД: фактура № 36/26.03.2024 г. с ДО 51 246,00 лв. и ДДС 10 249,20 лв, фактура № 37/26.04.2024г. с ДО 8 541,00 лв. и ДДС 1 708,20 лв., фактура № 39/27.05.2024г. с ДО 8 541,00 лв. и ДДС 1708,20 лв., фактура № 43/27.06.2024 г. с ДО 8 541,00 лв. и ДДС 1708,20 лв. фактура № 45/26.07.2024г. с ДО 8 541,00 лв. и ДДС 1 708,20 лв. фактура № 47/26.08.2024г. с ДО 8 541,00 лв. и ДДС 1708,20 лв.

Заявява, че фактурите са платени по банков път от получателя. След като същите фактури са издадени и декларирани месеци преди издаването на ревизионния доклад, според оспорващия е несъстоятелно твърдението, че се касае за документи, които са съставени за целите на процеса и които са антидатирани. Сочи, че „Буланет“ ЕООД извършва дейност и на територията на [населено място] чрез наети по трудов договор лица, в чиито договори е изрично посочен като месторабота адресът на наетия от „Деласпорт лимитид - клон България“ КЧТ недвижим имот.

Намира още, че обстоятелството, че ревизираното лице е осъществявало дейност, за целите на централата си през ревизирия период (наред с отдаването под наем и предоставянето на софтуерни услуги, представляващи облагаеми доставки) не води до извод за неизпълнение на условията по чл. 69, ал. 1 ЗДДС, защото в случая ще е приложима и нормата на чл. 69, ал. 2 ЗДДС. Счита, че органите по приходите се позовават неправилно на нормата на чл. 3, ал. 6 ППЗДДС. Искане за постановяване на решение, с което да бъде отменен РА като незаконосъобразен и издаден в противоречие с материалните правила на ЗДДС, както и да бъде осъдена Националната агенция за приходите да заплати разноските по делото.

В съдебно заседание оспорващият, чрез адвокат С. моли да бъде уважена жалбата и да бъде отменен обжалвания ревизионен акт. Намира, че в хода на съдебното производство изслушаният свидетел и заключението по СЧЕ, безспорно доказват, че „Деласпорт Л. – клон България“ – КЧТ е извършвало облагаеми доставки, отдаване под наем и услуги в полза на „Буланет“ ЕООД, което прави клон на чуждестранното лице не просто установен на територията на страната, а лице, което е установено на територията на страната и има постоянен обект на територията на страната, от който извършва облагаеми доставки. При това положение правото на данъчен кредит и възстановяването на данъка върху добавената стойност на това чуждестранно лице, следва да бъде извършван по общия ред на закона и по реда на чл. 92 с подадена справка декларация и деклариране на ДДС за възстановяване. Изразява становище, че не би следвало да е по реда на Наредбата за възстановяване на данъка върху добавената стойност на чуждестранни юридически лица. Счита, че са изпълнени условията по чл. 68 от ЗДДС, условията по чл. 69 от ЗДДС, единствено спорно е по кой ред да бъде възстановен данъка върху добавената стойност. Счита още, че след като има доказано извършване на облагаеми доставки на територията на страната, издаденият ревизионен акт е неправилен и следва да бъде уважено правото на данъчен кредит на жалбоподателят. Моли за присъждане на разноски по делото. Представя подробни писмени бележки.

Ответникът – Директор на дирекция "ОДОП" – С., чрез процесуален представител, юрисконсулт К. моли за отхвърляне на жалбата като неоснователна и недоказана. Счита, че в хода на съдебното производство не са доказани твърденията на жалбоподателя. Счита, че както е изложено в решението на Директора на Дирекция „ОДОП“, издадените фактури от „Буланет“ ЕООД са съставени за целите на процеса. Позицията се на подробните съображения, изложени в решението на директора на дирекция“ ОДОП. Моли за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, прави възражение срещу адвокатския хонорар, тъй като счита, че не е изплатен депозит. Представя писмени бележки.

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

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221024001249-020- 001 12.03.2024 г. връчена по електронен път на 15.03.2024 г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-22221024001249-020-002/11.06.2024 г. издадени от К. Г. М., на длъжност началник сектор при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01 -849/31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С. е възложено извършването на ревизия на „Деласпорт лимитид –клон България“ за определяне на задълженията за данък върху добавена стойност за периодите от 01.11.2023г. до 31.01.2024 г. За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221024001249-092-001/30.08.2024 г., връчен по електронен път на 30.08.2024 г. Срещу РД е подадено писмено възражение, което е разгледано като процесуално допустимо, но е прието за неоснователно. Ревизията приключва с РАНР-22221024001249-091-001/18.10.2024 г. издаден от К. Г. М., на

длъжност началник сектор при ТД на НАП С. и И. Р. Н., на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, връчен по електронен път на 18.10.2024 г. Установен е нулев резултат за ревизирания период, при деклариран от лицето ДДС за възстановяване в размер на 106 681,99 лв.

„Деласпорт лимитид-клон България“ е вписано в търговския регистър на Агенцията по вписванията на 29.11.2021 г. като клон на DELASPORT LIMITID - Г., с номер на вписване в регистъра: 103917.

Осъществяваната дейност е разработка на софтуерни услуги в областта на информационните технологии, упражнявана в [населено място]. [улица], офис Х, сграда 1. ет. 8. съгласно договор за наем от 29.03.2023 г. с „Офис Х“ АД. с ЕИК[ЕИК]. в качеството му на наемодател за имот, находящ се в [населено място], [улица], офис Х. сграда 1. ет. 8, ведно с 20 /двадесет/ паркоместа. Определен е срок за действие на договора за наем от 10 години и 2 месеца, считано от датата на предаване на офиса за ползване на наемателя. Съгласно клаузите на договора за наем наемателят се задължава да извърши довършителни работи на предоставените под наем помещения, посочени в приложение №2.4 за своя сметка, риск и отговорност, като същия се задължава да плаща на наемодателя месечна наемна цена от 15,25 евро на кв.м. без ДДС и месечната такса за управление и поддръжка в размер на 6.849 на кв. м. без ДДС.

На основание чл. 37. ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221024001249-040-001 /15.03.2024 г., като в отговор са представени документи.

С Протокол №Р-22221024001249-ППД-001/15.03.2024 г. е извършено присъединяване на документи от досието на ревизираното лице. Извършен е преглед на първичните счетоводни документи, банкови извлечения, счетоводни регистри и др. търговски документи, свързани с дейността, документирано с Протокол №1957767/26.06.2024 г.

„Деласпорт лимитид-клон България“ е декларирало доставки по смисъла на чл. 69, ал.2 от ЗДДС с обща данъчна основа от 7 026 100.22 лв. с получатели извън територията на ЕС. Доставките представляват предоставяне на софтуерни разработки по споразумение с DELASPORT LIMITID, Г. - дружество - майка на регистрирания в България клон на чуждестранно лице. За извършените доставки са издадени фактури от №27 до №32, като прихода е осчетоводен в сч. сметка 7031. Същият е определен въз основа на извършените разходи от клона, увеличени с пазарна надценка в размер на 7%, които от своя страна са предназначени за нуждите на дружеството - майка. Декларирани са получени услуги по чл. 82, ал. 2-5 от ЗДДС - компютърно програмиране - разработка на софтуерен продукт, правни услуги, хотелско настаняване, самолетни билети и др. от LIMITED LIABILITY COMPANY DELATECH, U.. PRIVATE ENTREPRENEUR GRAMATSKYY ERNEST, U., както и самолетни билети и хотелско настаняване от WIZZ AIR HUNGARY Ltd. U. и LIVESTORM SAS. Ф..

Също така ревизираното лице е декларирало доставки с право на пълен данъчен кредит в размер на 106 681.99 лв. за получени услуги по довършителни СМР по нает офис, интериорно остъкляване и врати, обзавеждане, услуги по подбор на персонал, държавни, нотариални такси и други. Посочено е, че извършените продажби на услуги към DELASPORT LIMITID, Г. са във връзка със споразумение за предоставяне на услуги от 01.01.2022 г.. сключено между клона на чуждестранното предприятие /КЧП/ и дружеството – майка.

След анализ на представените доказателства е прието, че издадените от „Деласпорт лимитид – клон България фактури от №27/13.11.2023 г. до №32/19.01.2024 г., с които са фактурирани всички текущи разходи + 7% с получател DELASPORT LIMITID, Г. са предназначени единствено за нуждите на дружеството - майка. Този извод е направен, поради това, че в споразумението е

уговорено, че интелектуалната собственост и права на изработения софтуер са изключителна собственост на DELASPORT LIMITID, Г.. Предвид горното е прието, че издадените от КЧП фактури от №27 до №32. с които са фактурирани всички текущи разходи + 7% с получател DELASPORT LIMITID, Г., в качеството на дружество - майка, представлява вътрешен оборот между тях. В подкрепа на така направения извод е посочено, че „Деласпорт лимитид-клон Б.“ не разполага с капитал, поради което същото не е данъчно задължено лице, като вследствие рискът, свързан с икономическата дейност се понася изцяло от DELASPORT LIMITID, Г..

Формирано е заключение, че предоставените услуги от „Деласпорт лимитид-клон България“ на принципала представлява вътрешен оборот на основание чл. 3. ал. 6 от Правилника за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност /ППЗДДС/, поради което същите не следва да се третират като доставки на услуги, по смисъла на ЗДДС. Направен е извод, че КЧП не притежава качество на данъчнозадължено лице по смисъла на чл. 9 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност /Директива 2006/112/ЕО/ и не притежава собствен капитал. Посочено е, че липсват доказателства за извършени облагаеми доставки през ревизирания период на територията на страната, като цялата му дейност е спомагателна и обслужваща дружеството-майка. Клонът е декларирал получени доставки с право на пълен данъчен кредит за получени услуги по довършителни СМР по нает офис, интериорно остъкляване и врати, обзавеждане, услуги по подбор на персонал, държавни, нотариални такси и други в общ размер на 533 409.83 лв., за които доставки е ползван данъчен кредит в общ размер на 106 681.99 лв. по фактури, подробно изброени на стр. 9-10 в РД/стр.45,46 от делото/. За така описаните фактури /доставки/, издадени от доставчиците на ревизираното лице в резултат на извършена проверка в ИМ на НАП, при която е установено, че отговарят на изискванията на чл.114 от ЗДДС. С оглед на това е прието, че оспорващото дружество „Деласпорт лимитид-клон България“ не извършва облагаеми доставки на територията на страната и е формиран извод, че на основание чл. 70. ал. 1, т. 1 и т. 2 от ЗДДС няма правото на приспадане на данъчен кредит по изброените на стр. 9-10 в РД фактури, декларирани в дневниците за покупки и СД по ЗДДС през ревизирания период. С възражението срещу РД по чл. 117. ал. 5 от ДОПК ревизираното лице е представило доказателства - договор от 29.09.2023 г. за пренаемане на част от недвижим имот, находящ се в [населено място]. [улица], офис Х. сграда 1, ет. 8 от „Буланет“ ЕООД, в качеството на наемател, ведно с фактури №35/25.03.2024 г. с ДО от 254 028.24 лв. и ДДС от 50 805.64 лв. за наем на офис площ за периода от 01.10.2023г. до 31.03.2024 г. и №42/25.06.2024 г. с ДО от 127 014.12 лв. и ДДС от 25 402,82 лв. с предмет наем на офис площ за периода от 01.04.2024 г. до 30.06.2024 г. и банкови извлечения, и договор от 29.09.2023 г. за доставка на софтуерни услуги на „Буланет“ ЕООД, в качеството на възложител, ведно с фактури №36/26.03.2024 г., №37/26.04.2024 г., №39/27.05.2024 г., №43/27.06.2024 г., №45/26.07.2024 г. и №47/26.08.2024 г. с ДО в размер на 93 951.00 лв. и ДДС в размер на 18 790.20 лв. и преводни нареждания.

По отношение на представените писмени доказателства е прието, че представляват частни писмени свидетелстващи документи без достоверна дата и не притежават материална доказателствена сила. Направен е извод, че същите съставени са с цел подкрепа на защитната теза на ревизираното лице. В подкрепа на така направения извод е посочено, че преотдадените помещения на практика не могат да се ползват, както през първите месеци на договора, така и през ревизирания период, включително до м. 03.2024 г. тъй като в обекта са извършвани СМР услуги по това време, изцяло финансирани от дружеството - майка. Това обстоятелство е установено при извършена проверка на място в обекта, в предходно контролно производство, документирана с Протокол №1939991/07.03.2024 г., където подробно са описани извършващите

се в момента на проверката довършителни СМР, включително и монтирането на бюра. В подкрепа на горното е посочено, че сключеният договор за наем е с периодично действие, поради което е прието за неприемливо договореното в чл. 6, че пренаемателя, дължи на наемателя шест месечно възнаграждение, което ще се фактурира, когато СМР и конструкциите бъдат завършени. Също така е прието, че договорът за преотдаване под наем от 29.03.2023 г. е антидатиран и е съставен за целите на ревизионното производство.

Аналогични разсъждения са изложени и по отношение на сключения договор за услуги от 29.09.2023 г. с „Буланет“ ЕООД, според който последния в качеството на изпълнител предоставя на възложителя /ревизираното лице/ услуги, свързани с „носенето на отговорност за развитието на бъдещи проекти и подобрението на текущи продукти“, в т. ч. да проучва пазарни тенденции и клиентски изисквания“, както и за „носенето на отговорност за правилното и последователно протичане на процесите“ и да „отговаря за състоянието и ефективността на предлаганите продуктите, и за изписване на техническата им документация“. Така описаният предмет е приет за твърде общ, без каквато и да е конкретика. Поради това, че влиза в сила от датата на подписване му и че от „Деласпорт лимитид-клон България“ няма отчетен приход по така сключеният договор е направен извод, че е сключен само за целите на ревизията.

С оглед гореизложеното е формирано заключение, че „Деласпорт лимитид-клон България“ не извършва облагаеми доставки на територията на страната, както и доставки по смисъла на чл. 69, ал. 2 от ЗДДС, поради което на основание чл. 70, ал. 1, т. 1 и т. 2 от ЗДДС не е налице право на приспадане на данъчен кредит в размер на 106 681.99 лв., по отношение на фактурите за покупки, отразени на стр. 9-10 в РД.

На основание чл. 152 от ДОПК жалбоподателят оспорва ревизионния акт като незаконосъобразен и необоснован. Счита, че неправилно е приложена разпоредбата на чл. 3, ал. 6 от ППЗДДС спрямо доставките на услуги към дружеството - майка. Твърди, че е извършвало облагаеми доставки с място на изпълнение на страната, във връзка с предоставяне на доставки на услуги по отдаване под наем на недвижим имот, и доставки на софтуерни услуги, във връзка с двата договора от 29.09.2023 г. с „Буланет“ ЕООД. Представя четири договора по трудови правоотношения на лица, справка на всички действащи трудови договори и инвентаризационен опис на активите на „Буланет“ ЕООД. Позовава се на практиката на СЕС, ВАС и на разяснение на НАП с изх. №24-38-35 от 01.10.2024 г. и изх. №20-00254 от 11.07.2017 г. В заключение иска отмяна на обжалвания ревизионния акт.

За да оспори констатациите в ревизионното производство, жалбоподателят ангажира в съдебното производство допълнително доказателства чрез разпит на свидетеля П., която заяви, че в „Буланет“ ЕООД работи от 05.09.2023 г. Това, което е виждала по договор, е че „Буланет“ ЕООД е наела офисно пространство от „Деласпорт лимитид – клон България“ в [населено място]. Знае това, тъй като е ръководител на административен отдел в „Беланет“ ЕООД и картотекира повечето договори на „Буланет“ ЕООД. Работи в наетия софийски офис, с адрес [населено място], [улица], „Бизнес център“, офис Х, сграда 1, ет. 8. Отварянето на офиса официално било на 15.04.2024 г., но преди това участвала в процеса на ремонтни дейности и планиране на работни места заедно с представители на „Деласпорт лимитид- клон България“, тъй като офиса бил нает на бетон. Към настоящата дата работили около деветдесет служителя на „Буланет“ ЕООД, а през 2024 г. били около 60. В офиса на [улица] имало оборудване-техника като компютри, който са наели от „Деласпорт лимитид – клон България“.

По делото е изслушана ССЕ, която дава заключение, че съгласно предоставените от счетоводството на „Деласпорт лимитид- клон България“, КЧТ, за периода 01.11.2023 г. - 31.12.2024 г. „Деласпорт лимитид- клон България“, - КЧТ е издало фактури за извършени

облагаеми доставки на услуги с 20% ставка на ДДС към дружеството „Буланет“ ЕООД. Съгласно предоставените от счетоводството на „Деласпорт лимитид- клон България“, КЧТ, справки декларации и дневници за продажби за данъчните периоди на издаване на фактурите към „Буланет“ ЕООД, ВЛ установява, че същите са включени в дневниците за продажби, респективно в справките декларации, подробно описани в констативно-съобразителната част; Размерът на начисления ДДС по фактурите издадени на „Буланет“ ЕООД за периода г. - 31.12.2024 г., е 152 637,1 лева. Съгласно предоставените от счетоводството на „Деласпорт лимитид- клон България“, КЧТ, счетоводни регистри на сметка (4111) „Буланет“ ЕООД, експертизата установи, че издадените фактури към „Буланет“ ЕООД са отразени в счетоводството на жалбоподателя. Съгласно предоставени от счетоводството на „Деласпорт лимитид- клон България“, дневни извлечения от „БАНКА ДСК“ ЕАД, експертизата установява, че „Деласпорт лимитид- клон България“, - КЧТ е получило плащания по фактурите, издадени към „Буланет“ ЕООД в размер на 915 822.71 лева.

Жалбата до АССГ е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК и от надлежна страна. Жалбата е допустима, като подадена в законния срок, от ревизираното лице до компетентния съд, след изчерпване на процедурата по административното оспорване на срещу Ревизионен акт № Р-22221024001249-091-001 от 18.10.2024г. издаден от К. Г. М. – орган, възложил ревизията и И. Р. Н.- ръководител на ревизията.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна по следните съображения:

В оспорения акт ревизиращият екип е приел, че задълженото лице не извършва облагаеми доставки на територията на страната, както и доставки по смисъла на чл. 69 ал. 2 от ЗДДС , в резултат на което е отказал право на приспадане на данъчен кредит в размер на 106681,99лв на основание чл. 70 ал. 1 т. 1 и т. 2 от ЗДДС. Ревизионният акт е потвърден с решение № 224/24.02.2025г. на директора на дирекция ОДОП С..

Оспореният ревизионен акт е издаден от К. Г. М. – орган, възложил ревизията и И. Р. Н.- ръководител на ревизията, компетентни органи съобразно разпоредбата на чл. 119, ал. 2 ДОПК. Ревизионният акт, както и РД, ЗВР, ЗИЗВР, са създадени като електронни документи по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗЕДЕУУ, като от приетите писмени и веществени доказателства, неоспорени от жалбоподателя, се установява, че същите са подписани с квалифициран електронен подпис. Спазена е предвидената в закона писмена форма, съобразно разпоредбата на чл. 3, ал. 2 ЗЕДЕУУ, с предписаното в чл. 120 ДОПК съдържание. В хода на ревизионното производство не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила. След съставянето на РД и обсъждане на възражението е издаден оспорения ревизионен акт. Съгласно чл.120, ал.2 от ДОПК ревизионният доклад се прилага към ревизионния акт и е неразделна част от него, а органът по приходите е длъжен да обсъди направените срещу РД възражения и представените доказателства.

В хода на ревизията са представени приемо-предавателни протоколи за довършителни дейности и споразумение от 08.03.2024 г. за изпълнение на допълнителни довършителни работи на наемателя. Приложение 2.6 към договора за наем, които са подписани между „Деласпорт лимитид – клон България и „Офис Х“ АД, съгласно които наемателят приема извършените от наемодателя довършителни дейности. Предвид изложеното налице са констатираните облигационноправни отношения между „Деласпорт лимитид –клон България“ и „Офис Х“ АД. По отношение на представения договор за пренаемане от 29.09.2023 г. от „Буланет“ ЕООД, в последния няма данни за пренаетите помещения, от коя дата са преотдадени за ползване от наемателя. От друга страна преотдадените помещения не са могли да се ползват, тъй като както през първите месеци на договора, така и през ревизираният период, включително до м. 03.2024 г.

в преотдадения обект са извършвани СМР, които услуги са изцяло финансирани от дружеството майка. Посоченото обстоятелство е потвърдено в предходна проверка на място в обекта, извършена в контролно производство и документирана с Протокол №1939991/07.03.2024 г., където подробно са описани извършващите се в момента на проверката довършителни СМР, включително и монтирането на бюра. В подкрепа на горното е обстоятелството, че страните са приели, че наемателя дължи шест месечно възнаграждение, като същото ще се фактурира, когато СМР и конструкциите бъдат завършени, както и че приходът от преотдадения обект не е отчетен за периода за който се отнася. Анализирайки правните и търговските взаимоотношения между дружеството и клон и цитирайки чл. 17а от Търговския закон (ТЗ) като част от общата уредба на клон на търговците, уредена в глава пета, ревизиращите органи по приходите са изложили правното положение, че вписването на клон на чуждестранен търговец не води до възникване на нов правен субект, а само на обособена в териториално и организационно отношение негова част. Клонът не притежава обособено имущество, различно от това на неговия принципал, но може да влиза в правоотношения с трети лица и да бъде контрагент по сделки, с уточнението, че правата и задълженията са изцяло и единствено за сметка на дружеството. Затова и фирмата, под която се вписва, включва тази на търговеца и добавката „клон“ или „клон на чуждестранен търговец“. Ревизиращите органи са приели, че в случая е приложима разпоредбата на чл. 3, ал. 6 от ППЗДДС, съгласно който не е доставка на услуга доставката на услуга между лице, установено на територията на държава-членка и негови клонове или структурни звена, установени на територията на страната, както и обратното, като в този случай е налице вътрешен оборот.

Съгласно чл. 68. ал. 1 от ЗДДС, данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка, извършено от него плащане, преди да е възникнало данъчното събитие за облагаема доставка, осъществено от него внос, и изискуемия от него данък като платец по глава осма. В текста на чл. 69. ал. 1 от ЗДДС законодателят е предвидил, че когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от него облагаеми доставки, то същото има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави, начисления данък при внос на стоки по чл. 56 и 57, и изискуемия от него данък като платец по глава осма. С оглед на цитираната разпоредба, за да е налице право на приспадане на данъчен кредит следва да е налице реално извършена доставка от регистрирано по ЗДДС лице. В случая не е спорно, че доставките, документиращи с издадените на жалбоподателя фактури са реално извършени.

Обект на спор в настоящото производство е правилно ли с процесния акт е прието, че “Деласпорт лимитид-клон България“ не извършва облагаеми доставки на територията на страната и няма право на приспадане на данъчен кредит.

Общият принцип, залегнал в Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност (Директива 2006/112/ЕО) е, че данъчен кредит следва да се признава за всички покупки на данъчнозадължените лица, които са предназначени за тяхната последваща облагаема дейност (чл. 168 от Директивата). Начинът, по който се предоставя правото на данъчен кредит е различен и в зависимост от това дали лицето е установено в държавата, където се осъществява покупката, предназначена за облагаема дейност или не е установено в държавата, в която се осъществява въпросната покупка.

В първия случай, възстановяването се осъществява чрез механизма на приспадане (чл. 168 от Директива 2006/112/ЕО и чл. 68 от ЗДДС), а във втория случай, чрез ефективно възстановяване на ДДС (чл. 170 от Директива 2006/112/ЕО и чл. 81 от ЗДДС).

Според § 1. т. 10 от ДР на ЗДДС „постоянен обект“ е търговско представителство,

клон, офис, кантора, ателие, завод, работилница (фабрика), магазин, склад за търговия, сервиз, монтажен обект, строителна площадка, мина, кариера, сонда, петролен или газов кладенец, извор или други подобни, целящи извличане на природни ресурси, определено помещение (собствено, наето или ползвано на друго основание) или друго място, чрез което едно лице извършва цялостно или частично икономическа дейност на територията на една страна.

С оглед установената фактическа обстановка ревизиращите са заключили, че клонът не извършва облагаеми доставки на територията на страната, поради което и на основание чл. 70, ал. 1, т. 1 и 2 от ЗДДС не са признали право на приспадане на данъчен кредит в размер на 106 681.99 лв., по всички фактури, издадени от посочените по-горе доставчик. С Решението на директора на дирекция ОДОП С. е прието, че издадения РА е законосъобразен. В тази връзка е цитирано Решение на Съда на Европейския съюз по дело C-210/04, като е прието, че не са налице условията по чл. 69 от ЗДДС за приспадане на правото на данъчен кредит. Предвид обстоятелството, че клонът не е извършвал облагаеми доставки и на основание чл. 69, ал. 1 ЗДДС не е налице право на приспадане на данъчен кредит по всички фактури, включени в дневниците за покупки за ревизираните периоди. Според посочената разпоредба правото на приспадане на данъчен кредит е свързано с използване на доставките за осъществяване на последващи облагаеми доставки на територията на съответната държава - членка и начисляване на данък върху добавената стойност, който лицето е задължено да плати като доставчик.

Посочено е, че в настоящият случай клонът на чуждестранния търговец не извършва независима икономическа дейност на територията на Р. България, не представлява постоянен обект по смисъла на ЗДДС и не е данъчно задължено лице, в резултат на което няма право на данъчен кредит във връзка с чл. 69, ал. 1, т.1 от ЗДДС и чл. 3 от ППЗДДС. Същевременно за принципала ще възникне право на възстановяване на получените доставки на стоки и услуги по реда на Наредба № Н-9 от 16.12.2009г. за възстановяването на данъка върху добавената стойност на данъчно задължени лица, неустановени в държавата членка по възстановяване, но установени в друга държава - членка на Европейския съюз (Наредба № Н-9 от 16.12.2009г.), при наличие на предпоставките по чл. 3 от Директива 2008//9/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008г. или по реда на Наредба № Н-10 от 24.08.2006г. за възстановяване на платен данък **върху добавената стойност на чуждестранни лица, които не са установени на територията на Европейския съюз.**

Относно приложението на материалния закон съдът приема още следното:

На първо място следва да се отбележи, че в рамките на делото е безспорно между страните, че жалбоподателят е дружество-клон, регистрирано в България, като дружеството майка е установено в Г.. С отразеното в РД за процесния период, клонът не е извършвал и документирал нито една независима икономическа дейност, а дейността му е насочена единствено към обслужване и подпомагане дейността на дружеството - майка.

По делото не е налице спор по фактите, а по приложението на материалния закон, като спорът се свежда до това налице ли е право на приспадане на данъчен кредит за клон на чуждестранния търговец, въпреки че не е извършвал облагаеми доставки на територията на Р. България, а такива доставки са извършвани единствено от принципала.

Извода, който може да се изведе е, че „Деласпорт лимитид- клон България“, е деклариало доставки по смисъла на чл. 69, ал.2 от ЗДДС с обща данъчна основа от 7 026 100.22 лв. с получатели извън територията на ЕС. Доставките представляват предоставяне на софтуерни разработки по споразумение с DELASPORT LIMITID, Г. - дружество - майка на регистрирания в България клон на чуждестранно лице. За извършените доставки са издадени фактури от №27 до №32, като прихода е осчетоводен в сч. сметка 7031. е определен въз основа на извършените

разходи от клона, увеличени с пазарна надценка в размер на 7%, които от своя страна са предназначени за нуждите на дружеството - майка. Декларирани са получени услуги по чл. 82, ал. 2-5 от ЗДДС - компютърно програмиране - разработка на софтуерен продукт, правни услуги, хотелско настаняване, самолетни билети и др. от LIMITED LIABILITY COMPANY DELATECH, У. PRIVATE ENTREPRENEUR GRAMATSKYY ERNEST, У., както и самолетни билети и хотелско настаняване от WIZZ AIR HUNGARY Ltd, У. и LIVESTORM SAS, Ф..

Също така ревизираното лице е декларирало доставки с право на пълен данъчен кредит в размер на 106 681.99 лв. за получени услуги по довършителни СМР по нает офис. интериорно остъкляване и врати, обзавеждане, услуги по подбор на персонал, държавни, нотариални такси и други. Посочено е, че извършените продажби на услуги към DELASPORT LIMITID, Г. са във връзка със споразумение за предоставяне на услуги от 01.01.2022 г. сключено между клона на чуждестранното предприятие /КЧП/ и дружеството - майка.

След анализ на представените доказателства е прието, че издадените от че „Деласпорт лимитид-клон България“ фактури от №27/13.11.2023 г. до №32/19.01.2024 г., с които са фактурирани всички текущи разходи + 7% с получател DELASPORT LIMITID, Г. са предназначени единствено за нуждите на дружеството - майка. Този извод е направен, поради това, че в споразумението е уговорено, че интелектуалната собственост и права на изработения софтуер са изключителна собственост на DELASPORT LIMITID, Г.. Предвид горното е прието, че издадените от КЧП фактури от №27 до №32, с които са фактурирани всички текущи разходи + 7% с получател DELASPORT LIMITID, Г., в качеството на дружество - майка, представлява вътрешен оборот между тях. В подкрепа на така направения извод е посочено, че „Деласпорт лимитид-клон България“, не разполага с капитал, поради което същото не е данъчно задължено лице, като вследствие рискът, свързан с икономическата дейност се понася изцяло от DELASPORT LIMITID, Г..

Следователно, предоставените услуги от „Деласпорт лимитид-клон България“, на принципала представлява вътрешен оборот на основание чл. 3, ал. 6 от Правилника за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност /ППЗДДС/, поради което същите не следва да се третират като доставки на услуги, по смисъла на ЗДДС. Направен е извод, че КЧП не притежава качество на данъчнозадължено лице по смисъла на чл. 9 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност /Директива 2006/112/ЕО/ и не притежава собствен капитал. Посочено е, че липсват доказателства за извършени облагаеми доставки през ревизирания период на територията на страната, като цялата му дейност е спомагателна и обслужваща дружеството-майка.

С оглед безспорно установеното обстоятелство, че жалбоподателят не е извършвал облагаеми доставки на територията на страната, правилен се явява изводът на ревизиращите органи, възприет и мотивиран и от ответника в решението и представените писмени бележки, че клонът не е осъществявал независима икономическа дейност, поради което няма право на възстановяване на ДДС по общия ред, регламентиран със ЗДДС. Според разпоредбата на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС основна предпоставка за правото на приспадане на данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави, е същите да се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки. Чл. 168, б. "а" от Директива 2006/112/ЕО също предвижда, че доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото в държава-членка, в която извършва тези сделки да приспадне дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати. Според чл. 9 от Директива 2006/112/ЕО "данъчнозадължено лице" е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на

някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

По изложените съображения обосновано е прието от органите по приходи, че не са налице основания за приспадане на данъчен кредит.

Същевременно дейностите, които клонът изпълнява в полза на дейността на принципала не могат да се квалифицират като облагаеми доставки с оглед разпоредбата на чл. 3, ал. 6 ППЗДДС, съгласно която не е доставка на услуга доставката на услуга между лице, установено на територията на държава членка, и негови клонове или структурни звена, установени на територията на страната, и обратното, както и доставката на услуга между клонове или структурни звена, установени на територията на страната, и клонове или структурни звена в състава на същото лице, установени на територията на друга държава членка, в тези случаи е налице вътрешен оборот. В този смисъл са и Решение № 2046 от 14.02.2018 г. на ВАС по адм. д. № 7068/2017 г., I о; Решение № 2908 от 7.03.2018 г. на ВАС по адм. д. № 7326/2017 г., VIII о; Решение № 10906 от 17.09.2018 г. на ВАС по адм. д. № 7477/2017 г., VIII о.

Неоснователно е и становището на жалбоподателя, че дружеството има постоянен обект на територията на България. Съгласно дефинитивната разпоредба на § 1, т. 10 от ДР на ЗДДС "постоянен обект" е търговско представителство, клон, офис, кантора, ателие, завод, работилница (фабрика), магазин, склад за търговия, сервиз, монтажен обект, строителна площадка, мина, кариера, сонда, петролен или газов кладенец, извор или други подобни, целящи извличане на природни ресурси, определено помещение (собствено, наето или ползвано на друго основание) или друго място, чрез което едно лице извършва цялостно или частично икономическа дейност на територията на една страна. Несъмнено дружеството разполага с регистриран в България клон, но липсва вторият признак от дефиницията - чрез този обект да се извършва цялостно или частично икономическа дейност на територията на страната.

Следва да се отбележи, че издадените фактури от „Буланет“ ЕООД са издавани след възлагане на ревизията. От друга страна от заключението на вещото лице е видно, че плащанията по фактурите са извършени много след датата на издаването им. Изводите в рев. акт не са оборени от ангажираните от оспорващия доказателства, включително от разпита на свидетел и заключението по ССЕ.

Според константната практика на СЕС за преценката за наличие на постоянен обект от съществено значение е фактът на осъществяването на активни облагаеми сделки. Така според т. 50 от решението на СЕС по съединени дела С-318/11 и С-319/11/, условието за наличие на активни облагаеми сделки, осъществени впоследствие от службата за технически изпитвания е кумулативно свързано с понятието за "постоянен обект" и следователно само по себе си е необходимо за изключване на правото на възстановяване. Към цитираните решения на ВАС следва да се добави и решение № 11847/20.12.2022 г. по адм. д. № 6640/2022 г., Осмо отделение и решение № 5770/03.05.2018 г. по адм. д. № 61/2018 г., Първо отделение, в които се посочва, че според практиката на СЕС по съединени дела С-318/11 и С-319/11, в които се приема, че при извършване от клона на облагаеми доставки на територията на страната, този субект има право на приспадане на право на данъчен кредит за платения ДДС в тази страна, а при неизвършване от клона на облагаеми доставки, то „дружеството-майка“ има право на възстановяване на ДДС. В същото решение е посочено още, че извършените вътрешни операции между клона и „дружеството-майка“ не подлежат на облагане с ДДС. Макар клонът да е измежду примерно изброените образувания, представляващи постоянен обект по смисъла на § 1, т. 10 от ДР на ЗДДС, липсва вторият признак от дефиницията - чрез този обект да се извършва цялостно или частично икономическа дейност на територията на страната, в който смисъл са и цитираните решения на СЕС.

Регламентацията на правото на възстановяване на платен ДДС се съдържа в Директива 2008/9/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 г. за определяне на подробни правила за възстановяване на данъка върху добавената стойност, предвидено в Директива 2006/112/ЕО, на данъчнозадължени лица, неустановени в държавата-членка по възстановяване, но установени в друга държава-членка. Според чл. 3, Директивата се прилага по отношение на всяко данъчнозадължено лице, неустановено в държавата членка по възстановяване, което отговаря на следните условия: а) по време на периода на възстановяване не е имало в държавата членка по възстановяване място на стопанска дейност или постоянен обект, от който се осъществяват търговските сделки или, ако не е съществувало такова седалище или постоянен обект – местоживеенето или обичайното му пребиваване; б/ по време на периода на възстановяване не е доставяло стоки или услуги, за които се смята, че са доставени в държавата-членка по възстановяване, с изключение на някои сделки, посочени в подточки от тази разпоредба. Според т. 37 от решението на СЕС по съединени дела C-318/11 и C-319/11/, за целите на изключване на правото на възстановяване трябва да се установи действително осъществяване на облагаеми доставки от постоянния обект в държавата на подаване на искането за възстановяване, а не само възможността този обект да извършва такива сделки. От събраните по делото доказателства може да се направи извод, че ревизираното лице няма отразени доставки към български контрагенти, освен на „Буланет“ ЕООД. В тази връзка клонът на гибралтарското дружество не отговаря на изискванията за формиране на постоянен обект и не следва да се квалифицира като данъчнозадължено лице по смисъла на чл. 9. параграф 1 от Директивата за ДДС. В този смисъл е Решение на СЕС от 23, Март. 2006 г. по дело C-210/04., като чл. 4 на Шестата директива дефинира понятието данъчно-задължено лице. Това качество притежават лицата, които изпълняват икономическа дейност по независим начин. Условието на параграф 4 на същата норма определя, че икономическата дейност се извършва „независимо“, което изключва наетите и други лица от ДДС, доколкото те са обвързани с работодател по договор за работа или с някакви други юридически връзки, създаващи взаимоотношение на работодател и наето лице във връзка с условията на работа, възнаграждението и отговорността на работодателя.

„Деласпорт лимитид-клон България“ не може да се разглежда като самостоятелен, тъй като не понася икономическите рискове от упражняване на дейност на компания, извършваща софтуерни услуги и свързани с тях дейност. В настоящия случай DELASPORT LIMITID, Г. като юридическо лице, носи този риск и поради това е обект на контрол за финансова солидарност и платежоспособност в държавата, в която е регистрирана компанията. В качеството си на клон жалбоподателят не разполага с предоставен капитал и като следствие рискът, свързан с икономическата дейност се понася изцяло от дружеството – майка, на което нейния клон е изцяло подчинен.

По гореизложените съображения настоящият съдебен състав приема, че оспореният ревизионен акт е издаден в съответствие с материалния закон, а жалбата като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

На основание чл. 161, ал. 1 ДОПК и с оглед изхода на делото, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 8917,27 лева, съгласно чл. 8 ал. 1 във връзка с чл. 7, ал. 2, т. 5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за възнаграждения за адвокатска работа.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София- град, I отделение, 4-ти състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата от „Деласпорт лимитид-клон България“ КЧТ, с ЕИК[ЕИК], с адрес [населено място], [улица], офис Х, сграда 1, ет. 8 представлявано от А. П. срещу Ревизионен акт № Р-22221024001249-091-001 от 18.10.2024г. издаден от К. Г. М. – Началник на сектор, възложил ревизията и И. Р. Н. - главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, с който е отказано право на възстановяване на данъчен кредит за данъчни периоди 01.11.2023 г. - 31.01.2024 г. в общ размер на 106 681,99 лв., потвърден с Решение № 224/24.02.2025г. на Директора на дирекция ОДОП С..

ОСЪЖДА „Деласпорт лимитид-клон България“ КЧТ, с ЕИК[ЕИК], с адрес [населено място], [улица] офис Х, сграда 1, ет. 8 представлявано от А. П. да заплати на Национална агенция за приходите сума в размер на 8917,27 лева/осем хиляди деветстотин и седемнадесет лева и 27ст/ разноси по делото.

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

СЪДИЯ