

# РЕШЕНИЕ

№ 13359

гр. София, 04.04.2026 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 63 състав, в публично заседание на 25.03.2026 г. в следния състав:**

**СЪДИЯ: Димитрина Петрова**

при участието на секретаря Десислава Лазарова, като разгледа дело номер **2494** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е след връщане и в изпълнение на указанията на ВАС, с постановеното Решение № 2589 от 06.03.2024г. по адм.д. № 7485/2023г. на Върховния административен съд, Осмо отделение. Оспорването е по жалба на Ф. К. АУТОМОБИЛЕС С.П.А. (F. C. A. I. S.P.A., с настоящо наименование: Стелантис Ю. С.п.А. , срещу Акт за прихващане или възстановяване /АПВ/ № П-22221122171516-004-001 от 18.11.2022г., издаден от М. Т. П., на длъжност главен инспектор по приходите, ТД на НАП-С., потвърден с Решение № 113 от 25.01.2023г. на Директор дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика/ /ДОДОП/, с който на дружеството е отказано възстановяване на данък върху добавената стойност в размер на 305 104.80 лв. по Искане с референтен номер №[банкова сметка], версия 2022-09-19Т09: 53: 46, с което по реда на чл. 4 от Наредба №Н-9/16.12.2009г. за периодите от 01.01.2021г. до 31.12.2021г. , по 13 фактури, издадени от Я. Ю. Л. ИТАЛИЯ, ид. номер [ЕГН], представлявано от пълномощниците Е. Е. и В. В., адвокати от С. адвокатска колегия и адв. М. от адвокатско дружество „М. и съдружници“.

Жалбоподателят твърди, че оспореният акт е незаконосъобразен поради несъответствие с материалния закон. В съдебно заседание жалбата се поддържа изцяло от процесуалния представител адв. В., на посочените основания. Иска се от съда да отмени АПВ, като върне преписката на компетентните органи за ново произнасяне. Претендират се разноси по делото по представен списък и доказателства към него. Представени са подробни писмени бележки.

Ответникът - Директор на дирекция „ОДОП“ – С.-град, чрез процесуален представител Р. К., оспорва жалбата. Претендират се разноси по делото в размер на юрисконсултско

възнаграждение по см. чл. 161, ал.1 от ДОПК.

Софийска градска прокуратура, редовно призована-не изпраща представител, не депозира становище в настоящото производство.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, в т.ч. тези по приобщеното адм. д. № 2002/2023 по описа на АССГ, приема за установено следното от фактическа страна:

Административното производство е започнало по повод на искане на жалбоподателя Ф. К. АУТОМОБИЛЕС С.П.А. (Ф. С. А. I. S.P.A. (Ф.), референтен номер №[банкова сметка], версия 2022-09-19T09:53:46, с което по реда на чл. 4 от Наредба №Н-9/16.12.2009г., дружеството е поискало възстановяване на ДДС, за периодите от 01.01.2021г. до 31.12.2021г. , по 13 фактури, издадени от Я. Ю. Л. ИТАЛИЯ, ид. номер [ЕГН], в размер на 305 104.8 лв., платени по 13 фактури, издадени от Я. Ю. Л. ИТАЛИЯ, обективирани в табличен вид на стр.1-2 от оспорения АПВ, по номер, дата, данъчна основа и размер на ДДС.

Не е спорно по делото, че жалбоподателят е чуждестранно юридическо лице- италианско дружество, специализирано в производство на автомобили, което не е установено на територията на страната по смисъла на § 1, т. 11 от ДР на ЗДДС, но е установено и регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка – Италия. Не е спорно, че доставчикът по издадените 13 бр. фактури : Я. Ю. Л. ИТАЛИЯ S.R.L. (Я. Италия) е италианско дружество, което е регистрирано за целите на ЗДДС в Б.. Не е спорно, че процесните фактури са надлежно отразени в Зневниците за продажби на доставчика - Я. Ю. Л. ИТАЛИЯ S.R.L. (Я. Италия).

Предмет на фактурите са т.нар. „инструменти“ - „tooling“, чиято функция е да служат за изработване на детайли, които впоследствие да се използват в производствената дейност на Ф. (това обстоятелство не е спорно между страните). Данъчната основа по фактурите е 1 525 524 лв. и респ. ДДС е в размер на 305 104.80лв. Не се спори между страните, че стоките, предмет на тези фактури - т.нар. „инструменти“, са произведени в Б. и не са напускали територията на страната. Инструментите са в държание на българско дружество „Язаки България“ ЕООД (Я. Б.), което произвежда с тях конкретни детайли, които впоследствие се ползват в производствената дейност на Ф.. „Пътят“ на тези произведени от Я. Б. детайли до Ф., документално е опосреден: Я. Б. извършва ВОД към Я. Италия – стоката е транспортирана от Б. до Италия и впоследствие Я. Италия, на територията на Италия, доставя детайлите на Ф.. Тези обстоятелства не се спорят между страните.

По повод на искането за възстановяване на ДДС Г. С. – главен инспектор по приходите при ТД на НАП – С. с резолюция от 23.09.2022г. е възложена проверка на Ф. с обхват: задължения за ДДС за периода 01.01.2021г. – 32.12.2021г. Извършването на проверката е възложено на М. Т. П. – главен инспектор по приходите. Резолюцията за извършване на проверката е подписана с валиден електронен подпис. В същата е посочен срок за извършване на проверката до 22.12.2022 г. Проверката е приключила с издаване на Акт за прихващане и възстановяване № П-22221122171516-004-001/18.11.2022г., издаден от М. Т. П. – главен инспектор по приходите. Актът е подписан с валиден електронен подпис.

С АВП № П-22221122171516-004-001/18.11.2022г. е прието, че дейността на чуждестранното лице Ф. е свързана с производството на : „преносими инструменти с вграден двигател“ с предметен код 28.24. Включените в искането 13 фактури, описани на стр. 2 в АПВ, издадени от Я. Ю. Л. ИТАЛИЯ, ид. номер [ЕГН], са квалифицирани като предмет код 10 - други, подкод 10.1 - инструменти, съгласно приложение №2 от Наредба МН-9/16.12.2009 г. При проверка в информационната система „Контрол“ на НАП било констатирано, че приложените към искането за възстановяване на ДДС фактури са включени от доставчика (Я. Италия) в подадените от него

дневници за продажбите за съответните периоди. Фактурите са за производство на инструменти, които остават в Република Б.. Въз основа на тези данни приходните органи са направили в хода на административното производство, че фактурираните доставки, са с предмет „изработени мостри във връзка с изработка на детайли“, по подадени поръчки от страна на F. C. A. I. S.P.A, които не са напускали територията на Б.. Прието, е че след изработката на детайлите се извършвали вътреобщностни доставки /ВОД/ по Смисъла на чл. 7 от ЗДДС.

На тази база е направено заключение, че изработването на инструменти - мостри е свързано с производството на крайните изделия и затова мострите не могат да съществуват отделно от крайния продукт. Прието е още, че макар правото на собственост на инструментите е прехвърлено на F. C. A. I. S.P.A., то това дружество не придобивало икономическото право да ги ползва и да се разпорежда с тях като собственик, тъй като същите се експлоатират за изработка на крайните изделия. Доставките на инструменти и доставките на крайните изделия представлявали една икономическа неделима доставка, при която след изготвянето на крайният продукт, инструментът губел своето икономическо значение. Следователно доставките на инструменти и доставките на крайните изделия-детайли, за които се използват инструментите, следвало да имат едно и също третиране за целите на облагането с данък върху добавената стойност. На база тези съждения, основавайки се на практиката на ВАС и обстоятелството, че крайните изделия са предмет на ВОД по смисъла на чл. 7 от ЗДДС, данъчните органи са приели, че доставката на инструментите също представлява ВОД по смисъла на чл. 7 от ЗДДС, за която следва да се приложи нулева ставка на данъка на основание чл. 53, ал. 1 от ЗДДС. Същото се отнасяло и за авансовите вноски по доставките на инструменти, като същите следва да се коригират на основание чл. 25, ал. 7 от ЗДДС, регламентиращ, че когато, преди да е възникнало данъчно събитие по ал. 2, 3 и 4, се извърши цялостно или частично авансово плащане по доставка, данъкът става изискуем при получаване на плащането (за размера на плащането), с изключение на получено плащане във връзка с вътреобщностна доставка.

Аргументирано е още, че Я. Ю. Л. ИТАЛИЯ без основание е начислил ДДС по описаните в искането фактури. Органът по приходите е приел, че в случая е налице хипотезата на чл. 116, ал. 3 от ЗДДС, съгласно която за погрешно съставени документи се смятат и издадените фактури и известия към тях, с които е начислен данък, въпреки че не е следвало да бъде начислен.

Процесният АВП е оспорен по административен ред. С Решение № 113/ 25.01.2023 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” - С., ЦУ на НАП актът е потвърден. Решението е съобщено на 26.01.2023г., а жалбата до съда е подадена на 09.02.2023г.

За установяване предмета на процесните 13 фактури по които е искано възстановяване и предмета на последващи доставки на детайли, за които са осъществени ВОД към Италия, по делото е допусната ССчЕ на ВЛ-Е. С., неоспорено от страните и кредитирано от съда като обективно и компетентно. ВЛ изрично посочва, че е работило въз основа на представените доказателства по делото, в т.ч. и представените на хартиен и магнитен носител- преведени на български език процесни фактури, приети по делото. От заключението на ВЛ по СсчЕ, се установява, че: Жалбоподателят Ф. К. Аутомобилес Итали С.П.А. е възложил изработката на „инструменти за производство“ на дружеството Я. Ю. Л. Италия С.Р.Л., което е установено с конкретни поръчки и спецификации на поръчките, приложени към тях. Същите са обективирани в табличен вид- по номер на поръчка, дата на поръчка и съответния номер на фактура, които представляват процесните 13 фактури, с данъчна основа и ДДС, а именно: фактури №№ [ЕГН]/28.07.2021; [ЕГН]/28.07.2021; [ЕГН]/29.07.2021; [ЕГН]/29.07.2021; [ЕГН]/29.07.2021; [ЕГН]/29.07.2021; [ЕГН]/29.07.2021; [ЕГН]/29.07.2021; [ЕГН]/29.07.2021; [ЕГН]/29.07.2021; [ЕГН]/29.07.2021; [ЕГН]/29.07.2021; [ЕГН]/29.07.2021; 10000000010/29.07.2021; 10000000011/29.07.2021; 10000000012/29.07.2021;

10000000013/29.07.2021.

Предмет на поръчката и доставката, по посочените 13 процесни фактури е изработка и доставка на „инструменти“, които служат за последващо нееднократно изработване на детайли, които се ползват в автомобилостроенето. Изработването по поръчки е възложено от жалбоподателя Ф. К. Аутомобилес Итали С.П.А., не е спорно изпълнението на доставките от доставчика Я. Ю. Л. Италия С.Р.Л., което е италианско дружество, но е надлежно регистрирано за целите на ДДС в Република Б.. Дружествата между които е извършено заплащането за доставката на процесните инструменти, са Ф. К. Аутомобилес Итали С.П.А. и Я. Ю. Л. Италия С.Р.Л., като съгласно заключението на ВЛ, общо платените суми съответстват на фактурираните стойности, посочени по платежни документи, номер и стойност, обективирани в табличен вид в заключението. След изследване- ВЛ дава заключение, че: издадените фактури от Я. Ю. Л. Италия С.Р.Л. на Ф. К. Аутомобилес Итали С.П.А., съдържат в съдържанието си и данни за поръчките, с които е възложена изработката на „инструменти“- инструменталното оборудване и идентификаторът с описание на производствения проект (схема), подробно описано в таблицата по т. 1.2 от заключението. Съгласно фактурите, собствеността на инструментите е на Ф. К. Аутомобилес Итали С.П.А. Местонахождението на инструментите е в Б. в Я. Б. ЕООД. Изработените и доставени по фактурите, инструменти са в държание и се използват от Я. Б. ЕООД за производството на части /елементи/, които се продават на дружеството Ф. К. Аутомобилес Итали С.П.А.-153-Завод за каросерии М. по производството на джип Р. Р..

От заключението на ВЛ по приетата ССчЕ, се установява, че: Доставките под режим ВОД, на „детайли“, които се произвеждат и в последствие се продават от „Язаки България“ ЕООД на „Я. Ю. Л. Италия С.Р.Л.“, подробно описано в Констативно-съобразителната част от заключението. Изпълнителят по доставките на „инструменти“ и изпълнителят по ВОД на „детайли“, произведени с инструментите не е едно и също юридическо лице. След изследване на съдържанието на фактурите издадени под режим ВОД от „Язаки България“ ЕООД на „Я. Ю. Л. Италия С.Р.Л.“, експертизата установява, че в предмета на същите, не са включени инструментите, с които са произведени детайлите. След анализ на фактурите за доставката осъществена между „Я. Ю. Л. Италия С.Р.Л.“ и жалбоподателя – „Ф. К. Аутомобилес Итали С.П.А.“, експертизата установява, че: е начислен италиански ДДС, подробно описано в Констативно-съобразителната част. Съгласно цитираните фактури в Задача 2.4. в Констативно-съобразителната част: Място на доставката е Италия, съгласно информацията от фактурите за „Данни на изпращане“; Доставката се отнася за „детайли за окабеляване“, съгласно информацията от фактурите за „Код на артикула“ и „Описание на артикула“.

По делото са приети на хартиен и магнитен носител, фактурите, представени и приети по делото- с легализиран превод на български език.

По делото са приети на хартиен и магнитен носител доказателства, удостоверяващи наличието на електронен подпис на издателите на документите в хода на ревизионното производство, като и поради липсата на оспорване, не се констатира основания за отмяна на АПВ на това основание.

Въз основа на установените по делото факти, съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е депозирана от активно процесуално легитимирана страна с право и интерес от обжалването, срещу акт подлежащ на съдебен контрол за законосъобразност, в законоустановения срок, след надлежно проведено оспорване по административен ред и като такава е допустима и редовна. Разгледана по същество, същата е основателна по следните съображения:

Обжалваният АПВ е издаден в производство по чл. 7 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 /“Наредба № Н-9/2009“,

“Наредбата”/. Правото на възстановяване на предявените суми е отказано от приходната администрация, с аргумент, че ДДС, посочен в спорните 13 фактури, за изработка и доставка на покупка на стоки- инструменти за изработка на последващи изделия «артикули», съгласно установеното по предмета на фактурите от Заключението по ССчЕ, от Б. и платен на доставчика, е неправомерно начислен по смисъла на чл.1, ал.2 от Наредбата, т.к. според органа по приходите доставчикът не е следвало да начислява данък със ставка 20 %, а е следвало да приложи нулева ставка за данъка по чл.53, ал.1 от ЗДДС, като по отношение на процесните стоки (инструментално оборудване, “tooling”) приложи режим за вътреобщностни доставки по чл.7 от ЗДДС /ВОД/.

Актът е издаден от компетентен орган и не се констатира порочи водещи до отмяната му на това основание. Същия е издаден при спазване на административно-производствените правила и не се констатира порочи за отмяната му на това основание.

Спорът по същество е относно обосноваването на акта, във връзка с правилното приложение на материалния закон. Въз основа на установените факти, съдът намира, че постановения оспорен АПВ, е в противоречие е необоснован и противоречащ на материалния закон, по следните съображения:

Установено е по делото, че поисканата, но непризната за възстановяване сума за ДДС, начислен, фактуриран и платен ДДС, е за изработката и доставката на реално получени от Дружеството доставки на „инструменти“, вид оборудване за последваща изработка на детайли, с място на изпълнение на територията на Република Б., по смисъла на чл.17, ал.1 от ЗДДС. Тези инструменти са изработени и доставени от регистрираното по ЗДДС в Б. дружество Я. Ю. Л. Италия С.Р.Л. /Y. Europe Limited I. S.r.l., ДДС № BG3078070721, „Я. Италия“/, съгласно 13 бр. фактури, с данъчна основа на доставките общо за 1 525 524.00 лв. (начислен ДДС за 305 104.80 лв.). Установено е, че за така начисления данък доставчикът се е разчел с бюджета по смисъла на чл.86, ал.1 от ЗДДС, във връзка с чл.88 и чл.89 от ЗДДС.

След преценка на събраните по делото доказателства, включително и от заключението на ССчЕ, по делото е безспорно установено, че Дружеството-жалбоподател, е възложило изработката на процесните инструменти на доставчика „Я. Ю. Л. Италия С.Р.Л.“, като впоследствие, след изработката и придобиването на собствеността върху инструментите от страна на Дружеството е осъществено и разплащането с този доставчик по процесните фактури /т.1.1. от ССчЕ/.

Не е спорно по делото, че титуляр-собственик на придобитите инструменти е жалбоподателя, като с факта на предоставяне на инструментите да се ползват от българското дружество „Язаки България“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] („Я. Б.“), което произвежда с тези инструменти и доставя на Я. Италия под неговия италиански ДДС номер /./ на територията на Италия детайли, т.е. - „кабелни електрически инсталации за автомобили и свързани с тях детайли“, е самостоятелна правна сделка, която по своя характер може да бъде неформална, съгласно ЗЗД, която не е разпоредителна, с вещно-правен характер, а облигационна, което не променя факта на собственост върху инструментите, предмет на доставките и последващите произведени изделия-детайли, по отношение на които е установено, че са предмет на вътреобщностни доставки /ВОД/ по смисъла на чл.7, ал.1 от ЗДДС, за които не се дължи български ДДС, т.к. се прилага нулева ставка за данъка по чл.53, ал.1 от ЗДДС, са самостоятелни индивидуализирани сделки, които са с различен предмет и различни страни и не осъществяват състава на една доставка. Още повече, че по делото е безспорно установено, че предмет на ВОД към Италия-са само произведените детайли, докато инструментите, с които се произвеждат, част от които са предмет на процесните 13 доставки, са на територията на Република Б. и тяхното ползване не е еднократно, а многократно и не се влага пряко в стойността на крайния продукт, т.е. не е обслужваща

вещ, която няма самостоятелно значение. По делото е безспорно установено от заключението по ССЧЕ, че от своя страна, след като е получило от Б. детайлите като вътреобщностно придобиване /получени ВОД по чл.13 от ЗДДС и чл.20 от Директива 2006/112/ЕО, съответстващи на изпратени ВОД/, *Я. Италия*, също под своя италиански ДДС номер /1./ изпълнява с тези детайли последваща, вътрешна за Италия с начислен италиански 22 % ДДС доставка към Дружеството, идентифицирано с италианския си ДДС номер /1./ - т. 2.4. от ССЧЕ.

Не е спорно между страните, а и е установено в хода на съдебното производство, че местонахождението на инструментите към момента, в който жалбоподателят е придобил собствеността върху тях, е било на територията на страната по смисъла на чл.17, ал.1 от ЗДДС. В доставните фактури и в придружаващите ги документи е посочено, че местонахождението на инструментално оборудване е при „Язаки България“ ЕООД, [улица], [населено място], където се намира заводът на посоченото българско дружество /т. 1.3. от ССЧЕ/.

От горното следва извод, че доставката по изработка и доставка на инструменти, част от оборудването, е изпълнена на територията на страната. Закупеното от Дружеството инструментално оборудване не е транспортирано от територията на страната до държава-членка на ЕС, който факт е относим към наличието или неналичието на ВОД по чл.7, ал.1 от ЗДДС и основанията или липсата на основания за прилагане на нулева ставка по чл.53, ал.1 от ЗДДС.

Относно страните по всяка от двата вида доставки:

Не е налице идентичност между изпълнителя по доставките на инструменти и изпълнителя по ВОД на детайли, произведени, с инструментите /т. 2.1. и т.2.2. от ССЧЕ/. Изпълнителят по доставките на инструменти е *Я. Италия*. Изпълнителят по ВОД на детайли, произведени, с инструментите е *Я. Б.*. Получателите по всяка от двата вида доставки също не са идентични. По доставките на инструментално оборудване получател е Дружеството. По вътреобщностните доставки /ВОД/ на детайли получател е *Я. Италия* /т.2.1. от ССЧЕ/; Т.е. различията са и при изпълнителите по доставките, и при получателите по доставките. Последващата доставка между *Я. Италия* и *Дружеството* не е ВОД, а е вътрешна за Италия доставка, обложена с 22 % италиански ДДС /т. 2.4. от ССЧЕ/.

Различие в предмета на доставките:

Несъмнено се установява различие в предмета на доставките. Поръчката на инструментите и тяхната доставка не обхваща поръчка и доставка на детайлите, които ще се произвеждат с тези инструменти. От своя страна в предмета на доставките на детайли под режим ВОД не са включени инструментите, с които са произведени детайлите /т. 2.3. от ССЧЕ/.

Самостоятелно фактуриране и плащане по доставките:

Освен че изпълнителите и получателите по всяка от двата вида доставки не са идентични, в съответствие с различието в техния предмет, всяка от двата вида доставки е отделно фактурирана и платена. Дружествата, между които е извършено разплащането за доставката на процесните инструменти са *Дружеството* и *Я. Ю. Л. Италия С.Р.Л.*, като платените суми съответстват на фактурираните стойности (общо 936,000.00 евро по 13-те фактури, в т.ч. 780 000.00 евро данъчна основа на процесните инструменти и начислен ДДС 156,000.00 евро /305,104.80 лв./), следователно никаква част от произведените впоследствие детайли не участва в доставката на

инструменталното оборудване - т. 1.1. от ССЧЕ.

Въз основа на тези безспорно установени по делото факти, съдът прави извод, правните изводи на приходната администрация, с което са приели, че изработването и доставката на инструментите не може да съществуват отделно от крайния продукт и за тях следва да бъде приложен ДДС – режима за доставката на детайлите, които в случая се доставят като вътреобщностни доставки /ВОД/ без дължим в Б. ДДС, т.к. се прилага нулева ставка за данъка не съответства на материалноправните разпоредби на закона и правото на ЕС.

Фактите, установени в хода на съдебното производство, не обосновават направените от органите по приходите правни изводи за приложимост в случая на нулева ставка на ДДС, вместо приложената от доставчиците на инструменти ставка от 20 %. Липсват основания за доставчика на оборудването да приложи нулева ставка за данъка и съвсем правомерно този доставчик е начислил ДДС със ставка 20 %, който данък е и платен от жалбоподателя.

Твърдение за „изкуствено разделяне“ между няколко субект на една иначе единна доставка следва да е обосновано с целено данъчно предимство, каквото органите по приходите не са обосновали. *Всъщност по делото не е спорно, че Я. Б. и Я. Италия са свързани лица. Но от този факт не следва “евентуална привидност” на доставките между тях, с цел да се прикрие доставка към трето несвързано лице, каквото е жалбоподателят.* Доставките между Я. Б. и Я. Италия на „детайли“ под режим ВОД са проява на обичайна практика при производителите на автомобилно оборудване, което съобразно практиката на СЕС, установена с решението по дело C-234/24 Brose P. /т.70 от мотивите/ е търговски модел на съответната група, който трябва да бъде взет предвид от националната юрисдикция.

Установи се по делото, че жалбоподателят е встъпил като клиент в правоотношение именно с Я. Италия, в качеството му на търговец на кабелни автомобилни инсталации, като на този представител на групата Я. е възложил доставката на необходимите му кабелни инсталации и инструментите, с които те да се произведат.

Инструментите са предоставени да се ползват от Я. Б., т.к. това е производителят на договорените с Я. Италия кабелни елементи, за които всъщност българското дружество е подизпълнител на Я. Италия.

Изтъкнатите от директора на ДОДОП доводи за евентуално преднамереното разделяне на иначе една единна доставка“ („разкъсване на веригата от доставки“) с цел да се получи изгода от „избягване“ на установена практика по третиране на доставките на инструменти, са фактически необосновани и лишени от правна и житейска логика.

Начинът, по който са възложени, организирани и изпълнени доставките на инструменти и доставките на детайли съответства на действителното икономическо и търговско положение и на реалните правоотношения, в които са встъпили страните по всяка от двата вида доставки. Всяка доставка, без оглед на това дали се отнася до това оборудване или до компонентите, съответства на етап в процеса на производство на произвежданите части, който включва тези компоненти, което дава основание тези различни доставки да бъдат квалифицирани като независими доставки, които трябва да бъдат обложени независимо една от друга – в този смисъл т.70 от мотивите към решението по дело C-234/24 Brose P.

Съобразно практиката, установена по дело C-425/06 Part S. Srl /т.45, т.62/, към което препращат т.27 и т.62 от мотивите към дело C-234/24 Brose P., извод за наличие на

изкуствено разделяне с цел злоупотреба би могъл да се обоснове, когато стремежът към данъчно предимство представлява основна цел на разглежданата сделка или сделки. Такива – не са доказани с оглед доказателствената тежест, която носи в процеса-приходната администрация.

В процесния случай липсва злоупотреба с право, а начисляването на 20 % български ДДС и искането за неговото възстановяване не може да се счита за данъчно предимство. От установените по делото факти не могат да бъдат изведени каквито и да било индикации за целена злоупотреба с право от страна на двете дружества (Я. Италия и Стелантис). И доставчикът и получателят по доставките на инструментално оборудване стриктно се придържат към разпоредбите на ЗДДС. Доставката на инструментите не е нито съпътстваща, нито единна доставка с доставките на детайли. Инструментите не са транспортирани. Чл. 66 от ЗДДС задължава *Я. Италия* да приложи за доставката на инструменти стандартната ставка за ДДС от 20 %, а поради неизпълнено условие за транспортиране до друга държава членка, чл. 7, ал. 1 и ал. 5, т. 11 от ЗДДС изключват възможността тази доставка да се квалифицира като ВОД, съответно няма основания за прилагане на нулева ставка по чл.53, ал.1 от ЗДДС.

В контекста на решението на СЕС по [дело C-234/24 Brose P.](#) доказано не е изпълнено условието инструментите да се третират като ВОД – в този смисъл т. 46 – т. 48 от мотивите към решението.

От друга страна твърдение за „изкуствено разделяне“ между няколко субекта на една иначе единна доставка следва да е обосновано с целено данъчно предимство, каквото органите по приходите не са обосновали, а и обективни факти които дават индикация за него не са установени.

Различия в предназначението, употребата и икономическите характеристики. Разгледани като вещи – предмет на търговски сделки, инструменталното оборудване от една страна и произведените детайли от друга страна са съвсем отделни стоки по смисъла на чл.5 от ЗДДС, всяка от които се определя по различен начин и е обект на съвсем различни субективни права /инструментите са индивидуално определени вещи, а детайлите – родово определени/. Данъчното събитие по чл.25, ал.1 във връзка с чл.6, ал.1 от ЗДДС на доставката на инструмента възниква еднократно във времето, а данъчните събития при доставките на отделни частите са многобройни, попадащи в много данъчни периоди. Липсата на идентичност между изпълнителите и получателите по всяка от двата вида доставки на стоки, както и обстоятелството, че в предмета на доставките по ВОД на детайли не са включени инструментите, с които са произведени детайлите, са обстоятелства, относими към дефиницията на доставка на стока по чл.6, ал.1 от ЗДДС (като правоотношение по повод прехвърлянето на собствеността върху стоката), към дефиницията за доставчик и получател по доставки на стоки по чл.11 от ЗДДС (страни по сделката, при която се прехвърля правото на собственост), във връзка с чл.12 и чл.7, ал.1 от ЗДДС, като логично обосновават извод, че всяка от двете групи доставки се характеризира с отделен предмет и със страни по сделката, които не са идентични. В контекста на т.64 от мотивите към решенето на СЕС [дело C-234/24 Brose P.](#), по настоящото делото не е спорно, че инструментът се използва за серийно производство на детайлите, което също е обективен критерий, че не би могъл да образува с тези детайли една-единствена неделима икономическа доставка. Една доставка не може да бъде „съпътстваща“ на неопределен брой доставки. Съпътстването, видно от текста чл. 128 от ЗДДС, не е „по принцип“ – необходимо е да има една *основна* доставка, която се

съпътства от друга. Тази *основна* доставка не може да е неконкретизирана, изразяваща се в неопределено множество от серийно производство на бъдещи детайли.

Съобразно т.49 и т.50 от мотивите към решенето на СЕС [дело C-234/24 Brose P.](#) инструментите са отделни самостоятелни стоки и не могат да се третират като единна доставка с детайлите, които се произвеждат с тях. Т. единство не се обосновава от икономическата и технологическата свързаност между инструментите и произведените с тях детайли. Технологичната връзка между инструментите и произведените с тях детайли не само, че не е аргумент за еднаквото им данъчно третиране, но е и неотнормирана към данъчното им облагане с ДДС, т.к. не го обуславя по силата на никоя норма от обективното право. При наличие на една и съща технологична връзка между отделни стоки /вещи/, всяка от тези стоки може да бъде предмет на отделни доставки по смисъла на ЗДДС. Инструментът е самостоятелна движима вещ, различна от произведените с него детайли.

Дори и ако и двата вида доставки имат за цел да се изпълнят поръчките за производство на детайлите, които Дружеството получава от Я. Италия, тази цел не означава автоматично, че въпросните доставки следва да се разглеждат като една-единствена сделка – в този смисъл т.51 от решението по [дело C-234/24 Brose P.](#) Обстоятелството, че между сделките съществува известна икономическа и технологична връзка, защото инструментите са необходими за производството на компонентите, не означава, че те трябва да се считат за една-единствена сделка, а следователно и за неделими доставки – в този смисъл т. 59 от решението.

Инструментът е средство за производство и несъмнено може да съществува отделно от крайния продукт, за произвеждането на който се използва. Инструментите, придобити от жалбоподателя имат собствена функция и икономическа стойност за Дружеството и не представляват средства за оптимално използване на произведените с тях части - *инструментите нямат отношение към последващото използване на частите; инструментите не служат за еднократно производство на една вещь/детайл, а за серия от детайли, като икономическият живот на инструментите е свързан с производство на множество детайли за период от време, но не и с използването по предназначение на произведените детайли.* Инструментът може да бъде продаден от собственика му (съответно предмет на последваща отделна доставка), независимо от частите, които вече са вложени в реализирани на пазара автомобили, или да бъде преместен и предоставен на друг доставчик на части, ако настоящият не покрива технологичните критерии за качество, например. При тези хипотези ще са налице самостоятелни доставки на инструментите, които имат собствена цел. В този смисъл т.66 и т.67 от решението по [дело C-234/24 Brose P.](#) Ако за клиента всяка от двата вида доставки има своя собствена функция или цел, не е възможно едната доставка да бъде квалифицирана като съпътстваща на другата /т.65/. Следва да се цени и действителното икономическо и търговско положение, съгласно договорните отношения, както и прилагания бизнесмодел /т.70/. В тази връзка един от ключовите фактори, обуславящ защо за Дружеството е от жизненоважно значение да придобие собствеността върху инструменталното оборудване и да притежава същото, макар че то фактически се ползва от производителя, е за да гарантира своя интерес в хипотеза на производство по несъстоятелност на производителя. Чрез придобиването на собствеността върху инструменталното оборудване, Дружеството си гарантира, че при евентуална несъстоятелност на производителя на части, самото оборудване няма да е част от

масата на несъстоятелността и ще може да получи фактическата власт върху оборудването незабавно, респективно да я предостави на друг контрагент, който с нея да произвежда части. В обратен случай за Дружеството има негативен риск да попадне в положение на силна зависимост от производителя и неговата дейност да пострада.

На следващо място, установи се, че във фактурите за продажба на детайли не се съдържа стойност на инструментите. Плащанията за детайлите и плащанията за инструментите са отделни. По аргумент на по-силното основание обстоятелството, че за доставките е платено отделно също е довод да бъдат квалифицирани като независими доставки – в този смисъл т. 71 от решението.

Бе обсъдено по-горе, че макар дружеството да е краен получател на детайлите, произведени с инструментите, които са му доставени от *Я. Ю. Л. Италия С.Р.Л.*, то ги *получава* като местна доставка в Италия, а не като ВОД. Детайлите се изпращат като ВОД от „Язаки България“ ЕООД за *Я. Ю. Л. Италия С.Р.Л.* Производителят на детайлите и изпълнител на ВОД е друг данъчен субект, различен от *Я. Ю. Л. Италия С.Р.Л.*, а именно „Язаки България“ ЕООД. Доставчикът на процесните инструменти - *Я. Ю. Л. Италия С.Р.Л.* не е изпълнявал вътреобщностни доставки към жалбоподателя.

Въз основа на изложеното, и съобразно насоките, дадени с тълкувателната практика на СЕС, установена с решението по [дело C-234/24 Brose P.](#) /т.46 – т.48, т.49 и т.50, т.59, т.64, т.65 – т.72/, от преценката на установените по делото факти, които характеризират от една страна доставките на инструменталното оборудване между Дружеството и *Я. Италия*, а от друга страна доставките между *Я. Б.* и *Я. Италия* под режим ВОД на детайлите, произведени с тези инструменти и последващата им доставка от *Я. Италия* за Дружеството, не се обосновава извод, че тези доставки трябва да се счита за част от една-единствена неделима икономическа доставка или за съпътстваща основната доставка, която се състои от вътреобщностни доставки на стоки, произведени с това оборудване и предназначени за това данъчнозадължено лице.

При това положение, правилата, установени с Директива 2006/112/ЕО и с Директива 2008/9/ЕО не допускат да бъде отказано възстановяването на данъка върху добавената стойност, начислен по доставка на оборудване, която е извършена на данъчнозадължено лице, установено в държава членка, различна от държавата членка на покупка на тази стока, когато посоченото оборудване физически не е напускало територията на държавата членка на неговия доставчик. *В този смисъл т.73 и диспозитива към решението на СЕС по дело C-234/24 Brose P.*

Предвид горното дружеството доставчик *Y. Europe Limited I. S.r.l.* /ДДС № BG3078070721/ не е имало законосъобразни основания да приложи нулева ставка при доставката на инструменталното оборудване. В противоречие с приложимите материалноправни разпоредби е направеният от органите по приходите извод, че същият този доставчик неправомерно е начислил ДДС със ставка 20 %, от което следва, че без основание на жалбоподателя не е признато правото на възстановяване на ДДС, начислен за доставката на инструменти, инструменталното оборудване. Единствената приложима ставка, която доставчикът на изготвените и доставени инструменти, е имал основания да приложи е ставка 20 %, по която е начислил данък в размер на общо на 305,104.80 лв. Така начисления данък е претендиран за възстановяване по реда на Наредба № Н-9/16.12.2009 г. и подлежи на възстановяване, след като безспорно по делото се установиха и материалноправните предпоставки по чл.2, ал.1 и по чл.3, ал.1 и ал.2 от Наредбата.

В обобщение, въз основа на мотивите, изложени по-горе, следва, че оспорения АПВ в съдебното производство, като необоснован и постановен в противоречие на материалния закон е незаконосъобразен, поради което жалбата е основателна и следва да бъде уважена, а оспореният АПВ отменен и административната преписка-върната на административния орган-за произнасяне по искането, при съобразяване на тълкуването и указанията, дадени с настоящото решение.

С оглед изхода от правния спор и направено искане от жалбоподателя, ведно с приложен списък по чл. 80 от ГПК и доказателства към него, и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК ответникът следва да бъде осъден да заплати сторените от жалбоподателя съдебно-деловодни разноски в общ размер на 8 395.22 евро, от които адвокатско възнаграждение в размер на 7 000 евро, възнаграждение за ВЛ-306.78 евро и за легализиран превод на доказателства по делото на български език в размер на 1088.44 евро.

**Мотивиран от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, Първо отделение, 63–ти състав**

### РЕШИ:

**ОТМЕНЯ** по жалба на Ф. К. АУТОМОБИЛЕС С.П.А. /Ф. С. А. I. S.P.A./, с настоящо наименование: **Стелантис Ю. С.п.А.**, *Акт за прихващане или възстановяване /АПВ/ № П-22221122171516-004-001 от 18.11.2022г.*, издаден от М. Т. П., на длъжност главен инспектор по приходите, ТД на НАП-С., потвърден с Решение № 113 от 25.01.2023г. на Директор дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика/ /ДОДОП/, с който на дружеството е отказано възстановяване на данък върху добавената стойност в размер на 305 104.80 лв. по Искане с референтен номер №[банкова сметка], версия 2022-09-19T09: 53: 46, с което по реда на чл. 4 от Наредба №Н-9/16.12.2009г. за периодите от 01.01.2021г. до 31.12.2021 г. е поискано възстановяване на ДДС в размер на 305 104,80 лв. по 13 фактури, издадени от Я. Ю. Л. ИТАЛИЯ, ид. номер [ЕГН], *като незаконосъобразен.*

**ВРЪЩА** преписката на ТД на НАП С. за ново произнасяне по искането на дружеството по искане референтен номер №[банкова сметка], версия 2022-09-19T09: 53: 46, за възстановяване на ДДС в размер на 305 104.80 лв., за периодите от 01.01.2021г. до 31.12.2021г., съгласно задължителните указания по тълкуването и прилагането на закона в мотивите на решението.

**ОСЪЖДА** Национална агенция за приходите, Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” – С. НАП, **да заплати** на **Стелантис Ю. С.п.А.** предишно наименование Ф. К. АУТОМОБИЛЕС С.П.А. /Ф. С. А. I. S.P.A./, чуждестранно юридическо лице със седалище и управление в Италия, представлявано от Адвокатско дружество „М. и съдружници,“ сумата от 8 395.22 евро /осем хиляди триста деветдесет и пет евро и двадесет и два евроцента/, *представляваща съдебно-деловодни разноски.*

*Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд с касационна жалба в 14-дневен срок от получаване на съобщенията до г. страните.*

**СЪДИЯ:**

