

# РЕШЕНИЕ

№ 4639

гр. София, 11.07.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 75 състав,**  
в публично заседание на 19.06.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Геновева Йончева**

при участието на секретаря Наталия Дринова, като разгледа дело номер **10613** по описа за **2022** 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 Б. П. С.. С.р.о. /В. Р., spol. s.r.o./, С., седалище и адрес на управление: М. В. 2909/20, 97101, Р., С., служебен номер от регистъра на НАП [ЕГН], подадена чрез адв. Е. Е. и адв. В. В., срещу Акт за прихващане или възстановяване /А./ № П-22221122043497-004-001 от 15.07.2022 година, издаден от О. С. Б. на длъжност инспектор по приходите, на основание чл. 129 ДОПК, във връзка с чл. 4 от Наредба № Н-9/16.12.2009г. за възстановяването на данъка върху добавената стойност на данъчно задължени лица, неустановени в държавата членка по възстановяване, но установени в друга държава - членка на общността, издадена от Министерство на финансите, потвърден с Решение № 1568 от 03.10.2022 година на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" (ОДОП) С. при Централно управление (ЦУ) на Националната агенция за приходите (НАП), с който акт на жалбоподателя е отказано възстановяване на ДДС в размер на 24 251,92 лева за периодите от 01.01.2021 г. до 31.12.2021 г.

По подробно изложени в жалбата и допълнително в писмени бележки доводи за материална незаконосъобразност на обжалвания А., се претендира отмяната му. Изцяло се оспорват фактическите и правни изводи в акта, обосновавали постановления от органите по приходите отказ за възстановяване на ДДС. Твърди се, че спорната доставка на инструментална екипировка (tooling, оборудване), реализирана от дружеството Б. Ф. СЕ & Ко.Кг., К. (Б. К.) и впоследствие прехвърлена на Б. П., не е

съпътстваша спрямо доставките на детайлите предмет на ВОД от българското дружество „Интергрейт Микро Електроникс България“ ЕООД („ИМЕ България“). Акцентира се, че въпросните инструменти се намират в производствените помещения на ИМЕ България и с тях се произвеждат компоненти единствено за оспорващото дружество. Инструменталното оборудване не е транспортирано от територията на страната до държава-членка на ЕС и липсва основание да се третира като ВОД. Твърди се, че предмет на ВОД са единствено детайлите, произведени с инструментите, но самите инструменти не са включени в предмета на ВОД. Акцентира се, че липсва идентичност на доставчиците по двете групи доставки, не е налице общо плащане по доставките, различно е предназначението, употребата и икономическите характеристики на инструментите и произведените с него детайли. Посочва се, че инструментите предмет на спорната фактура съществуват отделно от крайния продукт. Въпросното експериментално оборудване е дълготраен материален актив и средство за производство. Касае се за отделни, самостоятелни вещи, всяка от които се определя по различен начин и е обект на различни субективни права. Според жалбоподателя защитната теза за незаконосъобразност на А. се подкрепя от заключението на проведената по делото съдебно-счетоводна експертиза. Претендират се разноси по представен на л. 161 от делото списък по чл. 80 от Гражданския процесуален кодекс (ГПК).

Ответната страна - директорът на Дирекция ОДОП - С. при ЦУ на НАП, в с.з. чрез юрк. В., оспорва жалбата и счита, че обжалваният акт следва да бъде потвърден. Препраща към мотивите в Решение № 1568/03.10.2022 г. Претендира разноси във вид на юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение на другата страна.

Съдът, като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, становищата на страните и съобрази приложимия закон, намира за установено от фактическа страна следното:

Началото на административното производство е поставено с подадено искане с референтен № [банкова сметка] от В. Р., S.. S.R.O. за възстановяване на ДДС в размер на 24 251.92 BGN за периода от 01.01.2021г. до 31.12.2021г. по фактура № 703047/07.06.2021 г., издадена на жалбоподателя от Б. Ф. Г. АНД КО.КГ (л. 50) с предмет продажба на инструментална екипировка /инструменти, tooling/ - “Шпиндел комплект съгласно Приложение S-T 08-P-9965 Държач на детайла в системата за запояване автоматичен“..

С Резолюция № П-22221122043497-ОРП-001/14.03.2022 г., издадена от Г. Г. С. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., е възложено извършване на проверка за възстановяване на платен ДДС от чуждестранното лице.

Проверката е възложена на О. С. Б. на длъжност инспектор по приходите.

Резултатите от проверката са обективирани в процесния А., издаден от определения с резолюцията орган по приходите.

За установяване на релевантните за претендираното възстановяване на ДДС факти и обстоятелства е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице с изх. № П-22221122043497-040-001/14.04.2022 г. С него органите по приходите са изискали всички документи, въз основа на които са закупени стоките и е издадена фактурата, във връзка с която се претендира ДДС за възстановяване, вкл. документи за съпътстващите доставки.

Изискани са и писмени обяснения, депозиранни в срок. В тях е посочено, че предмет на

сделката са инструменти, оставащи на територията на страната. Същите служат за производство на други елементи, обект на ВОД. Инструментът е закупен от Б. Ф. СЕ & КО. КГ.К. и е предоставен на дружеството ИМЕ БЪЛГАРИЯ, което от своя страна произвежда с този инструмент компоненти и части необходими за дейността на В. Р., spol. s.r.o и са обект на ВОД. Дружеството заявява, че различни са доставчиците по доставката на инструментите (реализирана от Б. Ф. СЕ & КО. КГ.К.) и доставките на произведените с тях компоненти, реализирани от ИМЕ БЪЛГАРИЯ, поради което доставените на Б. П. инструменти не могат да се третираат като съпътстваща доставка по смисъла на чл. 128 ЗДДС, респ. не следва да споделят същото ДДС третиране на детайлите обект на ВОД.

В хода на проверката е констатирано, че чуждестранното дружество В. Р., S.. S.R.O. е производител на регулатори за прозорци и модули за врати. Предмет на фактурата в искането е специален инструмент, който се използва за производство на компоненти, нужни за дейността на дружеството. Процесните инструменти остават в България и служат за производство на стоки, които впоследствие са предмет на ВОД към С.. Инструментът е закупен от германското дружество В. F.&CO.KG и е предоставен на ИМЕ България, който произвежда с този инструмент компоненти, необходими за дейността на В. Р., S.. S.R.O.

Въз основа на събраните доказателства органът по приходите, извършил проверката е формирал извод, че доставките на инструменти и доставките на крайните изделия представляват една икономическа неделима доставка, при която след създаването на крайният продукт инструментът губи своето икономическо значение. Предвид, че крайните изделия са обект на ВОД, то следва и инструментите да се третират по същия начин. Посочено е, че издаването на фактура за доставка инструмент не променя икономическа цел на В. Р., spol. s.r.o. да получи компонентите обект на ВОД. Процесното фактуриране на инструмента, находящ се и използващ се в Р България не е договор за доставка, а по същество представлява договор за финансиране на неговото закупуване. Това е така, защото липсвал контрибутивен характер на сделката, т.е. срещу получаването и използването му от българския контрагент не се дължи насрещна престация. В тази връзка чуждестранният контрагент не е получател, нито реално използва производственото оборудване, независимо от плащането на цената. Прието е, че купувачът е формален собственик, понеже нестандартното оборудване се ползва, владее и контролира от доставчика /българското дружество/ за производството на крайните изделия.

Обобщено е, че не са налице основания за възстановяване на посочения в искане с референтен № [банкова сметка] данък.

Отказът, обективизиран в процесния А., е оспорен по административен ред, и потвърден от директора на Дирекция ОДОП С. с Решение № 1568/03.10.2022 г.

Въз основа на така установената фактическа обстановка, съдът формира следните правни изводи по съществуването на правния спор:

Жалбата е процесуално допустима, като подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК, от активно процесуално легитимирано лице, срещу подлежащ на оспорване акт и след изчерпване на задължителния административен контрол.

Разгледана по същество е неоснователна.

Проверяваният АПВ е издаден от компетентен орган и в предвидената форма. Не се констатира нарушения на процесуалните правила, които да са от такова естество и интензитет, че да рефлектират върху законосъобразността и обосноваването на

постановения акт. В хода на извършената проверка органите по приходите са предприели необходимите действия, вкл. чрез извършване на служебни проверки за установяване на релевантните за претендираното право факти и обстоятелства. Изведените на основата на тях правни изводи касаят приложението на материалния закон и следните относими разпоредби 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 (Загл. изм. - ДВ, бр. 48 от 2012 г., в сила от 1.07.2012 г.). Съгласно чл. 2 от Наредба № Н-9 от 16.12.2009 г. в относимата редакция (ДВ, бр. 36 от 2021 г., в сила от 1.05.2021 г.) 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.

Съгласно чл. 3, ал. 1 от Наредбата лицето по чл. 2, ал. 1 има право да му бъде възстановен начисленият от регистрирано по Закона за данък върху добавената стойност лице данък върху добавената стойност за закупени от него стоки, получени услуги и осъществен внос на територията на страната, а лицето по чл. 2, ал. 2 има право да му бъде възстановен начисленият от регистрирано по Закона за данък върху добавената стойност лице данък върху добавената стойност единствено за закупени от него стоки на територията на страната и за осъществен внос на стоки на територията на страната. В ал. 2 от същата разпоредба е посочено, че 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 Закона за данък върху добавената стойност, ако мястото на изпълнение беше на територията на страната, както и за доставките с място на изпълнение на територията на страната по чл. 2.

Независимо от посочените условия за възстановяване на начислен ДДС на ДЗЛ, установени и регистрирани за целите на ДДС в друга държава - членка на ЕС, съгласно чл. 1, ал. 2 от Наредбата тя не се прилага по отношение на суми които представляват неправомерно начислен ДДС, включително и за осъществени вътреобщностни доставки. В разпоредбата на чл. 7, ал. 1 ЗДДС е дадено легалното определение на "вътреобщностна доставка" – доставка на стоки, транспортирани от или за сметка на доставчика – регистрирано по този закон лице, или получателя от територията на страната до територията на друга държава членка, когато получателят е данъчно задължено лице или данъчно незадължено лице, регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка.

В конкретния случай спорът се свежда до това дали са налице предпоставките за правомерност на начисления от доставчика В. F.&CO.KG ДДС в контекста на правилото, изведено от чл. 128 ЗДДС и практиката на Съда на Европейския, че съпътстващата доставка споделя данъчното третиране на основната (вж. Решение по

дело С. Р. Р. С-349/96, т. 30). В това решение Съдът посочва, че операция, която от икономическа гледна точка се състои от една единствена доставка, не трябва да бъде изкуствено разделяна на части, за да не се наруши функционалността на системата на данъка върху добавената стойност. По-конкретно, една доставка трябва да се разглежда като съпътстваща на основната доставка, когато за клиентите не представлява цел сама по себе си, а начин да се възползват при най-добри условия от основната услуга на доставчика.

В случая не е спорно, доказателствата по делото установяват и ССЧЕ потвърждава, че въпросните инструменти/инструментална екипировка tooling, оборудване) са произведени от българското дружество ИМЕ България по поръчка на германското дружество, част от групата В. - В. F.&CO.KG, за което на последното е издадена фактура № [ЕГН]/14.05.2020 г. (л. 48). Изработеното оборудване впоследствие е прехвърлено на жалбоподателя с фактура № 703047/07.06.2021 г. на обща стойност 74 400,00 евро (145 513,75 лева) - ДО 62 000,00 евро (121 261,46 лева) и ДДС 12 400,00 евро (24 252,29 лева). Фактурата е включена в дневника за продажби на доставчика за съответния период.

Не е спорно и това, че инструментите предмет на фактура № [ЕГН]/14.05.2020 г. и фактура № 703047/07.06.2021 г. не са напускали територията на Р България в нито един момент в рамките на проверката и административното производство. Същите от създаването си се намират в производствените помещения на ИМЕ България (производител на оборудването, явяващ се предходен доставчик по процесната фактура), което ги използва за производството на детайли, необходими за дейността на В. Р., S.. S.R.O. Произвежданите детайли са предмет на изпълнявани от ИМЕ България ВОД на стоки към С.. При този механизъм на доставките и съдържанието на МСС 16 вещото лице по ССЯЕ дава заключение, че произведените за В. Р., S.. S.R.O инструментите са ДМА и се използват от ИМЕ България през повече от един отчетен период видно от съставените през м. 11 и м. 12.2021 г. фактури за доставки на детайли. Експертната констатира също, че страните по отделните доставки (на инструментите и на детайлите) не са идентични, липсва общо плащане, т.к. ИМЕ България получава плащане за инструменталното оборудване отделно от плащането за детайлите. На тези отговори на експертиза се основава и защитната теза на жалбоподателя за липса на основание спорната доставка да следва данъчното третиране на доставените детайли, които са предмет на ВОД. Доводите в тази връзка са неоснователни.

Съдът споделя разбирането на приходната администрация, че процесното инструментално оборудване няма самостоятелно техническо и икономическо значение за страните по сделките. Този извод следва и от съдържанието на приложената с преписката поръчка към производителя на инструментите - българското дружество ИМЕ България. От нея става ясно, че производството на оборудването е поръчано единствено и само за целите на производството на детайлите, нужни за дейността на В. Р., S.. S.R.O. в С., като производството и на инструментите, и на детайлите се осъществява от един и същ доставчик - дружеството ИМЕ България. След изработката собствеността върху производственото оборудване е прехвърлена последователно от В. F.&CO.KG на В. Р., S.. S.R.O., но инструментите не напускат България и се използват от ИМЕ България единствено и само за изпълнение на поръчки за изработка на детайли за жалбоподателя В. Р., S.. S.R.O. При тези обстоятелства от гледна точка на ЗДДС доставката на инструментите

се явява доставка, която е пряко свързана с изработването на детайлите и с възникващите при това бъдещи ВОД на стоки. Следователно изработването и доставката на детайлите са основна цел на сделките с ИМЕ България, а доставката на инструментите е съпътстваща доставка, която спомага осъществяването на основната и след създаването на крайното изделие инструментът губи своето икономическо значение.

Вече се посочи, че съпътстващата доставка следва режима на облагане на основната. Този ред на облагане се основава на практиката на Съда на ЕС, според който при определени обстоятелства две или повече формално самостоятелни доставки, които могат да се извършат отделно и по този начин да бъдат съответно обложени или освободени, трябва да се считат за една единствена сделка, щом не са независими. В такива случаи данъчният режим на съпътстващата доставка ще е същият, с който се облага основната доставка (Решение от 27.10.2005 г. по дело C-41/04, т. 21). Една доставка трябва да бъде разглеждана като съпътстваща или допълваща дадена основна доставка, когато за клиентите първата не представлява цел сама по себе си, а начин те да ползват при най-добри условия основната услуга на доставчика (Решение от 25.02.1999 г. по дело C-349/96).

В конкретния случай собствеността върху доставените инструменти е придобита от жалбоподателя, но те не са предоставени нему, а остават при производителя на оборудването ИМЕ България, който го използва в производството на детайлите, необходими за дейността на В. Р., S.. S.R.O. При това положение, противно на твърденията в жалбата, основателно органите по приходите са изградили изводи кореспондиращи с тези в решение № 2923/28.02.2014 г. на ВАС постановено по адм. дело № 6088/2013 г., а именно, че изработването на нестандартната екипировка е свързано с производството на крайните изделия и не може да съществува отделно от крайния продукт; производството на екипировката е съпътстваща основната доставка по смисъла на чл. 128 от ЗДДС, поради което върху платените за нея суми не е следвало ревизирият субект да начислява данък отделно; когато една доставка представлява едно цяло от икономическа гледна точка, макар и състояща се от отделни елементи, то тя не следва изкуствено да се раздробява и следва да се разглежда като единна самостоятелна доставка; купувачът става само формален собственик, понеже нестандартното оборудване се ползва, владее и контролира от доставчика (ревизираното дружество) за производството на крайните изделия; доставката на тулинг и доставката на крайното изделие представляват една икономически неделима доставка, при която след изготвяне на крайното изделие тулинга губи своето икономическо значение. Противното води до нарушаване функционирането на системата на ДДС.

Ето защо за конкретния случай съдът приема, че доставката на инструменталното оборудване съпътства бъдещите (основни) доставки на услуги по изработката на детайлите и следва да има техния данъчен режим.

Обратен извод не следва от условието в чл. 128 ЗДДС цената за двете доставки да бъде определена общо. В тази насока напразни са процесуалните усилия на жалбоподателя да установи, вкл. и със съдебна експертиза, че е налице отделно възнаграждение за доставките на детайлите и за доставката на оборудването. Според практиката на Съда на ЕС, това че за основна и съпътстващи я доставки са договорени отделни цени не е от съществено значение за приложимостта на въпросния ред (виж Решение на СЕС от 27.10.2005 г. по дело C-41/04). Становището на СЕС по въпроса е

категорично - обстоятелството, че няма уговорена една обща цена не може да превърне едни съпътстващи и допълнителни по своя характер услуги или стоки в самостоятелни доставки със свое отделно данъчно третиране. Ето защо и уговорката относно начина на плащане на инструментите и крайните изделия произведени с тях не може да промени характера на доставката на оборудването, субсумираща се в хипотезата на чл. 128 ЗДДС, с оглед на което тази доставка ще следва режимът за облагане на основните.

При наличие на извършени ВОД на крайните изделия, то и доставката на фактурираните инструменти също представлява вътреобщностна такава и предвид нормата на чл. 53, ал. 1 ЗДДС е приложима нулева ставка на данъка. Поради това правилно е прието от органите по приходите, че доставчикът по спорната фактура за доставка на инструментално оборудване не е следвало да начислява ДДС с оглед извършване на ВОД на крайния продукт, за който са използвани доставения инструмент. Поради това и за жалбоподателя не е възникнало такова право по аргумент на чл. 1, ал. 2 от Наредба № Н-9/16.12.2009 г. /виж в тази връзка решение № 2734 от 15.03.2023 г. на ВАС по адм. д. № 5618/2022 г. и цитираните в него решение № 2923/28.02.2014 г. на ВАС по адм. дело № 6088/2013 г. и решение № 9807/28.06.2013 г. на ВАС по адм. дело № 4716/2012 г./. Посочената съдебна практика е формирана при сходство на фактите преценени по тези дела и обстоятелствата в настоящия случай, поради което неоснователно е възражението в жалбата относно тяхната приложимост.

В обобщение съдът намира процесният А. за законосъобразно издаден. Подадената срещу него жалба е неоснователна и следва да се отхвърли.

При този изход на спора и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК на приходната администрация следва да се присъдят своевременно претендираните разноски във вид на юрисконсултско възнаграждение. Същото съдът определя на 2 582,67 лв. с оглед материалния интерес на спора – 24 2451,92 лв. и разпоредбата на чл. 7, ал. 2, т. 3, вр. чл. 8, ал. 1 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. последно ДОПК, Административен съд – София-град, 75 състав

### **РЕШИ:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на Б. П. С.. С.р.о. /В. Р., spol. s.r.o./, С., срещу Акт за прихващане или възстановяване № П-22221122043497-004-001 от 15.07.2022 година, издаден от О. С. Б. на длъжност инспектор по приходите, потвърден с Решение № 1568 от 03.10.2022 година на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. при Централно управление на Националната агенция за приходите.

**ОСЪЖДА** Б. П. С.. С.р.о. /В. Р., spol. s.r.o./, С., седалище и адрес на управление: М. В. 2909/20, 97101, Р., С., служебен номер от регистъра на НАП [ЕГН], да заплати на Националната агенция за приходите, сумата от 2 582,67 лева (две хиляди петстотин осемдесет и два лева и 0,67 ст.), представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на касационно обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му на страните пред Върховния административен съд на Република България.

Препис от решението да се изпрати на страните по реда на чл. 137 АПК, вр. § 2 от ДР

на ДОПК.

**СЪДИЯ:**