

РЕШЕНИЕ

№ 21877

гр. София, 01.06.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 44 състав, в публично заседание на 12.05.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Мария Владимирова

при участието на секретаря Албена Илиева, като разгледа дело номер **627** по описа за **2026** 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 „А. ИНТЕРИЪРС ЛТД. ЕНД КО КГ“ /А./, с ДДС номер: В., със седалище и адрес на управление: Г., 51399 Б., Индустрищрасе 20-30, подадена чрез адв. Т. Т. и адв. В. В., срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221023002891-091-001 от 05.01.2024 г., издаден от П. Т. П. - началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“, орган възложил ревизията и А. Л. И. - главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 423 от 29.03.2024 г. на зам. директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при Централно управление на Национална агенция за приходите /ЦУ на НАП/.

Релевират се доводи, че РА е издаден в нарушение на материалния закон, включително европейското ДДС законодателство, както и практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС), при съществени процесуални нарушения, както и в противоречие с целта на закона. Оспорват се изводите на ревизиращите свързани с отказаното право на приспадане на данъчен кредит на дружеството в размер на 5 546,74 лева по фактури, издадени от „Уйлям Хюз България“ ООД, декларирани за ревизирания период януари - март 2023 г. Изразява несъгласие с аргументите на данъчните органи, че доставката на матрици /тулове/ от посочения доставчик към А. е част от една единна доставка от „Уйлям Хюз България“ ООД, включваща и произведени на матриците елементи. Ревизиращите органи достигат до неправилно заключение, че „сама по себе си матрицата не изпълнява функцията на самостоятелна доставка, т.е. не следва да се отделя от основната доставка - производство на авточасти“, като цитират практика на СЕС и ВАС, засягаща темата за тулинг/ нестандартно оборудване. Твърди се, че оспорваният е чуждестранно

юридическо лице, установено и действащо в Г., което в България е регистрирано единствено за целите на ЗДДС, като няма офиси, служители или управители в страната. А. не отговаря на дефинициите за предприятие по смисъла на чл. 2 от Закона за счетоводството, в следствие на което няма задължение за водене на счетоводна отчетност съгласно българското законодателство. В съответствие със задълженията си по ЗДДС, А. ежесечно води регистрите по чл. 124 от ЗДДС - дневник за покупките и дневник за продажбите, и подава в НАП справка-декларация по ЗДДС. За целите на отчетността по ЗДДС „Ърнст и Янг България“ ЕООД съдейства на А. и извършва месечното подаване в електронния портал на НАП. Уточнява се, че дружеството – жалбоподател отговаря за покупката и продажбата на тулове (наричани още в практиката матрици, инструменти и нестандартно оборудване) както и модификацията на инструментите. Инструментите, закупени от А. и продадени впоследствие на краен клиент като М.-Б. и Порше в разглеждания случай, не се преместват или транспортират, тъй като трябва да останат на място при доставчика - в случая в помещенията на „Уилям Хюз България“ ООД, където са използвани за производство на автомобилни компоненти. От друга страна се подчертава, че А. не се занимава с покупко-продажба на елементи или компоненти, произведени чрез или на матриците, а единствено закупува и впоследствие продава самите матрици. За всяка поръчка на тулове се изготвят и разменят между тях Споразумения за поръчка (Purchase Order), които индивидуализират поръчаните от другата страна матрици и които в практиката имат характер именно на договор между страните. Според дружеството цитираната от органите по приходите практика на ВАС и СЕС е неотнормирана към процесните доставки доколкото тя разглежда случаите на съпътстваща доставка - такава, при която се извършва доставка на тулове/матрици и на елементи, произведени чрез тях, като доставката е между едни и същи лица. В случая обаче фактите по спора са различни, тъй като А. не извършва към своите клиенти друга доставка, освен тази на собствеността върху закупените тулове/матрици. Друго дружество в Групата се занимава с дейността по закупуване на произведените върху тези тулове части, влагането им в компоненти и системи и последваща продажба. Следователно, в настоящия случай няма основна и допълнителна доставка, доколкото няма две или повече действия / сделки между едни и същи лица, и не следва да се преценява дали всяко действие притежава самостоятелен характер или е част от съвкупност. В този смисъл жалбоподателя се позовава и на Разяснение № 96-00-110 от 26.05.2023 г. на НАП, в което е прието, че ако след производството на инструменталната екипировка не се стигне до производство на основните детайли, както и когато тулингът физически няма да се изпраща на клиента, то доставката следва да се третира като такава със самостоятелно значение. В този случай, доколкото собствеността върху екипировката ще се прехвърли на територията на страната, ще е налице облагаема доставка с място на изпълнение на територията на страната и приложимата ставка на данъка следва да е 20 на сто. По тези съображения се претендира, че за ДЗЛ е налице право на данъчен кредит по фактурите, издадени от „Уилям Хюз България“ ООД, в общ размер на 5546.74 лева, за покупки на тулове, доколкото закупените стоки са предмет на последващи доставки от А. към клиентите му, и заключението на Ревизионния акт в противоположен смисъл е неправилно.

В съдебно заседание, жалбата се поддържа от адв. Щ. и адв. Т.. Иска се отмяна на оспорения данъчен акт с аргумент, че в случая са налице две изцяло отделни доставки по различни договори, с различни получатели и доколкото тези матрици остават на територията на страната, то няма как тяхната доставка да не подлежи на облагане с 20% ДДС. В подкрепа на тезата си оспорващото дружество се позовава на решение на СЕС по дело С-234/2024 г., във връзка с което е било спряно адм. д. № 3008/2025 г. на ВАС. Претендира се разноси по представен списък по чл. 80 ГПК и доказателства за реалното им заплащане.

Ответникът – директор на дирекция "ОДОП" – [населено място] при ЦУ на НАП, чрез юрк. А., оспорва жалбата и моли за отхвърлянето ѝ, като бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на претендираните от дружеството разноски.

Софийска градска прокуратура не изпраща представител и не изразява становище по жалбата.

Административен съд София - град, Трето отделение, 44 състав, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Настоящото производство е образувано във връзка с решение № 136 от 08.01.2026 г. по адм. дело № 3008 от 2025 г. на Върховният административен съд, с което е обезсилено решение № 3504 от 03.02.2025 г. по адм. дело № 4886/2024 г. по описа на Административен съд - София град /АССГ/, а делото е върнато за ново разглеждане от друг съдебен състав на същия съд с указания да бъде надлежно конституиран ответникът - директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при ЦУ на НАП, тъй като в производството пред АССГ е бил конституиран зам. директора на Д“ ОДОП“ – С..

Началото на ревизионното производство е поставено със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221023002891-020-001 от 15.05.2023 г. /л. 28 от адм. дело № 4886/2024 г./, връчена по електронен път на 18.05.2023 г. /л. 30 от адм. дело № 4886/2024 г./ . Срокът на ревизията е удължен със ЗИЗВР № Р-22221023002891-020-002 от 10.07.2023 г. /л. 31 от адм. дело № 4886/2024 г./ и ЗИЗВР № № Р-22221023002891-020-003 от 10.08.2023 г. до 18.08.2023 г. /л. 34 от адм. дело № 4886/2024 г./, респ. до 18.10.2023 г. Ревизията е с обхват определяне на задължения за ДДС на „А. ИНТЕРИЪРС ЛТД. ЕНД КО КГ“ за периода 01.01.2023 г. – 31.03.2023 г.

Всички цитирани заповеди са издадени от органа възложил ревизията – П. Т. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед № РД-01-849 от 31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С., т. 11 /л. 17-18 от адм. дело № 4886/2024 г./.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221023002891-092-001 от 06.11.2023 г., връчен на 09.11.2023 г. (л. 37-47 от адм. дело № 4886/2024 г.).

Срещу констатациите и изводите в РД от дружеството е подадено писмено възражение / л. 48-50 от адм. дело № 4886/2024 г./, което е прието за неоснователно.

Ревизията приключва с оспорения в настоящото производство РА, връчен на 11.01.2024 г. по електронен път (л. 54-60 от адм. дело № 4886/2024 г.). С ревизионния акт, на основание чл. 69, ал. 2 и чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, на данъчно задълженото лице /ДЗЛ/ е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 5 546,74 лева по 7 броя фактури, издадени от „Уилям Хюз България“ ООД, ЕИК[ЕИК].

За да обоснове този резултат в хода на административното производство органите по приходите са установили, че „А. Интериърс Лтд Енд Ко Кг." /А./ е чуждестранно лице, регистрирано в България, за целите на ДДС. Тъй като не отговаря на дефинициите за предприятие по ЗСч, то няма и задължение да води счетоводство в страната. Дружеството води само регистрите по ДДС, като

подава месечни справки декларации по ЗДДС, VIES-декларации и месечни отчетни регистри - „дневник покупки“ и „дневник продажби“. Основната му дейност е свързана с организацията на покупката и продажбата на матрици /tools/, с които се произвеждат елементи за автомобилната индустрия. Закупените от А. матрици и впоследствие продадени на клиента му не се преместват или транспортират, тъй като те трябва да остават на място при доставчика, където са използвани за производството на други компоненти. Ангажиментът на „А. Интериърс Лтд Енд Ко Кг." е само по отношение на матриците, но няма отношение към по-нататъшното производство на самите

ДДС в размер на 20 % върху стойността на инструменталната екипировка. Чрез инструменталното оборудване, „Уйлям Хюз България“ ООД изработва съответните елементи и издава фактура за тяхната продажба на друго дружество от групата. С оглед тези фактически установявания е направен извод за преднамереното разделяне на иначе една единна доставка. След анализ на практиката на СЕС и отчитайки особеностите на т.нар. инструментална екипировка, включително договорните отношения между страните, е прието, че отделното фактуриране на инструмента с отделна цена от серийно произвежданите компоненти и договарянето на междинна сделка по прехвърлянето на собствеността му не може да бъде основание за разделяне на единната доставка, съответно за различно данъчно третиране на двете. Процесният РА е оспорен по административен ред с жалба вх. №53-00-147/22.01.2024 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-112/24.01.2024 г. по регистъра на дирекция ОДОП С. (л. 77-79 от адм. д. № 4886/2024 г.) с твърдения, че покупката и последващата продажба на матриците /туловете/ представлява самостоятелна доставка. В тази връзка е подчертано, че между А. и „Уйлям Хюз България“ ООД и между А. и клиента му са постигнати договорености за самостоятелна и обособена доставка на собствеността върху тулове, като между страните е договорена и цена за нея. В този смисъл е застъпена тезата, че в случая не е налице самостоятелна и съпътстваща доставка, защото доставката е само една и тя касае туловете, а не детайлите, произведени с тях. От друга страна са изложени съображения, че цитираната практика от органите по приходите е неотнормирана към спора. В подкрепа на тезата си оспорващият се позовава и на разяснение на НАП с изх. №96-00- 110/26.05.2023 г. на НАП относно третиране по ЗДДС на доставка на инструментална екипировка /тулинг/, респ. на прилагането му от страна на дружеството чрез деклариране в дневника за продажбите всяка доставка на тулове към клиентите си като самостоятелна доставка с място на изпълнение на територията на страната и с начислен ДДС от 20 на сто.

С Решение № 423 от 29.03.2024 г. на зам. директорът на Д „ОДОП“ [населено място] при ЦУ на НАП /оправомощен съгласно заповед № ЗЦУ-ОПР -16/09.06.2023 г. на изпълнителния директор на НАП и заповед № 3368 от 20.03.2024 г. на изп. директор на НАП, с която на Е. С. П. /директор на Д „ОДОП“ – С./ е разрешен два дни отпуск считано от 29.03.2024 г. до 01.04.2024 г. включително /л. 26, 27 от адм. д. № 4886/2024 г./ е потвърдил оспорения РА. Решаваният административен орган е счел за неоснователни възраженията на дружеството. Въз основа на практиката на СЕС и предвид особеностите при третиране на доставката на инструментална екипировка при облагане с ДДС, включително договорните отношения между страните, е обоснован извод, че отделното фактуриране на инструмента с отделна цена от серийно произвежданите компоненти и договарянето на междинна сделка по прехвърлянето на собствеността му не може да бъде основание за разделяне на единната доставка, съответно за различно данъчно третиране на двете. Чрез изкуствено раздробяване и разединяване на отделни доставки се нарушава функционалността на системата за ДДС и принципът на неутралност на данъка. В случая според решаващия орган са налице две вериги на доставка, като първата представлява поръчката на матрици от ревизираното дружество - част от групата, последвано от прехвърляне на друго дружество от същата група след придобиването му от българския производител – „УИЛЯМ ХЮЗ БЪЛГАРИЯ“ ООД, като при двете доставки се начислява ДДС в размер на 20 % върху стойността на инструменталната екипировка. Чрез инструменталното оборудване „УИЛЯМ ХЮЗ БЪЛГАРИЯ“ ООД изработва съответните елементи и издава фактура за тяхната продажба на друго дружество от групата. Тези обстоятелства водят до извод за преднамереното разделяне на иначе една

единна доставка.

При първото разглеждане на делото пред АССГ е изслушана съдебно-счетоводна експертиза приета без оспорване от страните. В отговор на поставените въпроси вещото лице е посочило, че в отчетните регистри по чл. 124, ал. 1 от ЗДДС и справка-декларация по чл. 125, ал. 1 от ЗДДС на „А. ИНТЕРИЪРС ЛТД. ЕНД КО КГ.“ за процесните данъчни периоди /м. януари - м. март 2023 г./ не са декларираны продажби към клиенти на Дружеството на части, елементи и компоненти, произведени на матриците/тулове, предмет на продажба към клиенти. В отчетните регистри по чл. 124, ал. 1 от ЗДДС и справка-декларация по чл. 125, ал. 1 от ЗДДС на „А. ИНТЕРИЪРС ЛТД. ЕНД КО КГ.“ за процесните данъчни периоди /м. януари - м. март 2023 г./ не са декларираны покупки на елементи, части и компоненти, произведени на матриците/туловете, които са закупени от

При така изяснената фактическа обстановка, съдът намира от правна страна следното:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в законоустановения срок, поради което е процесуално допустима, а разгледана по същество е основателна.

В съдебното производство, съгласно нормата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално правните разпоредби по издаването му.

ЗВР и ЗИЗВР са издадени от П. Т. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед № РД-01-849 от 31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С., т. 11 /л. 17-18 от адм. д. № 4886/2024 г./ РА е издаден от приходни органи на ТД на НАП С. – П. Т. П. /възложила ревизията/ и А. Л. И. - главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията.

Ревизионният акт, РД, както и издадените в хода на производството заповеди, 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.

Съдът констатира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са подписани от посочените като техни издатели органи по приходите с квалифициран електронен подпис по чл. 13, ал. 3 от ЗЕДЕУУ, приравнен на саморъчен, съгласно изричното указание на чл. 13, ал. 4 от ЗЕДЕУУ, като документите са подписани в срока на действие на удостоверение по чл. 24 от ЗЕДЕУУ. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, РА е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл. 30, ал. 6 от ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл. 184, ал. 1 от ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл. 26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато

законът признава на подписания писмен документ. Съгласно чл.25, т.1 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгл. чл. 52 от 01.07.2016 г., както и на чл. 5, т. 2, предл. 2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО НА ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г., относно правната рамка на Общността за електронните подписи, правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. От така представените преписи на хартиен носител, а именно ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи съдът намира, че същите са надлежно подписани.

В РА са посочени фактическите и правните основания за неговото издаване. Ревизиращият орган е извършил анализ на доказателствата, относими към данъчното облагане на жалбоподателя за спорните периоди, като е изложил подробно съображенията, мотивирали фактическите и правни изводи. Съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт. Изложените в РД мотиви, предвид цитирания чл. 120, ал. 2 ДОПК представляват мотиви и на РА. В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективизирана в множество решения на ВАС.

Предвид изложеното и съобразно разпоредбата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите, на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия, съгласно чл. 112 и чл. 113 от ДОПК, в предвидената от закона форма, съгласно чл.113 от ДОПК, и съдържа всеки един от реквизитите, посочени в чл.120 от ДОПК.

Относно приложението на материалния закон съдът приема следното:

Не е спорно между страните, че ревизираното лице е част от мултинационална група дружества, ангажирани в производството на компоненти за автомобилната индустрия, като германското дружество А. ИНТЕРИЪРС ЛТД. ЕНД КО КГ., както е установено от ревизиращия екип в РД и РА, „служи и като централизирано звено за инструменти (tools / матрици) на цялата А. ГРУПА - като отговаря за покупката и продажбата на инструменти, притежавани от клиента (собственост на клиента), както и модификацията на инструментите."

От представените по делото писмени доказателства се установява, че А., регистрирано като ДДС номер в България, осъществява дейност единствено по покупка и последваща продажба на матрици. Всички доставки - както покупките на А. от доставчици, така и към клиенти на А. в ревизирания период, се извършват въз основа на Споразумение за поръчка /Purchase Order/ между страните. Същите имат характер на договор между страните по тях, в който са индивидуализирани поръчаните матрици.

Моделът на работа на дружествата от Групата включва разработването и производството на системи и компоненти, които да се използват в определен модел или модификация на даден автомобилен производител. Групата А. реализира производството на системи и компоненти чрез своите производствени предприятия в други страни от ЕС. Те от своя страна, съответно, използват подизпълнители за производството на отделни детайли от системите, какъвто в случая е „Уйлям Хюз България" ООД. Производствените предприятия монтират детайлите в системи и компоненти, които в завършен вид се продават на съответния автомобилен производител. Производството на частите изисква да се изработи инструмент или матрица, наричана още с наименованията „нестандартна

екипировка" или „тул“, а процесът на изработването ѝ - „тулинг“. Матрицата се създава от доставчика/подизпълнителя и се изработва в негов тулшоп. Следователно, матрицата, предназначена за производство на автомобилни части, се създава от съответния подизпълнител и се продава на дружество от Групата А., като към това дружество преминава собствеността на инструмента/матрицата. Именно такива доставки са извършени към жалбоподателя А. в настоящия случай, доколкото то действа като централизирано звено за матрици на групата.

Същевременно, характерно за тази част от производствения процес е, че матрицата/тулът се оставя на разположение на подизпълнителя - доставчик, който произвежда автомобилните елементи или детайли (и последните продава на друго дружество от групата според производствената схема). Впоследствие матрицата се продава от А. ИНТЕРИЪРС ЛТД. ЕНД КО КГ на съответния автомобилен производител. Дори и в този случай матрицата не променя своето местоположение, тъй като се оставя на разположение на подизпълнителя.

Видно от Споразуменията за поръчка и фактурите за доставките, издадени по повод на тях, покупката и последващата продажба на туловете от А. представлява отделна и самостоятелна сделка. Тя не е обвързана от други отношения или доставки, а туловете са предмет на самостоятелна поръчка от клиенти на А..

Спорът в настоящото производство, както правилно е очертал и решаващият административен орган, е свързан отговор на въпроса дали доставката на процесните матрици следва има самостоятелен характер или е съпътстваща доставката на части, изработени чрез същите инструменти, респ. законосъобразно ли е отказано правото на приспадане на ДК на жалбоподателя в размер на 5 546.74 лева по фактурите с издател „Уйлям Хюз България“ ООД.

В тази връзка съдът съобразява следното:

Правните норми, които уреждат обществените отношения относно упражняването правото на приспадане на данъчен кредит се съдържат в разпоредбите на чл. 68 - 72 от ЗДДС.

За да се признае на получателя по облагаема доставка материалното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68 от ЗДДС следва да е изпълнено някое от условията посочени в чл. 71 от ЗДДС, като при изследване предпоставките за възникване правото на данъчен кредит, винаги трябва да се държи сметка за това налице ли е облагаема доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 или чл. 9 от ЗДДС и след това да се проверява изпълнението на съответните предпоставки, регламентирани в нормата на чл. 71 от ЗДДС.

По делото не е спорно и това се установява от събраните в хода на ревизията доказателства, че е изпълнено условието по чл. 71, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ /фактура/ от страна на жалбоподателя, издадена от доставчика „Уйлям Хюз България“ ООД.

За да се изследва въпроса и дали е налице облагаема доставка на стоки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС, следва да се обсъди какви са спецификите на т.нар. „tooling“ /тулинг/, участието му в производствения процес на определени елементи или компоненти и да се извърши преценка дали доставката „тулинг“ представлява самостоятелна доставка на стоки.

Както се посочи по-горе настоящото производство се разглежда по реда на чл. 226 АПК. В развилото се касационно производство по оспорване на решението на АССГ,

постановено по адм.д. № 4886/2024 г., с определение от 27.05.2025 г. е спряно производството по адм. дело № 3008/2025 г. по описана Върховния административен съд до постановяване на решение от Съда на Европейския съюз по дело C-234/2024 г., по което е поставен следния преюдициален въпрос:

Налице ли е право на възстановяване по реда на Директива 2008/9 на платения ДДС, заявено от получател по доставка на оборудване (tooling), когато предметът на доставката не е напуснал територията на държавата - членка на доставчика и доставката на tooling изкуствено е разделена от вътреобщностните доставки на стоки със същия получател, произведени с това оборудване?

На 23.10.2025 г. е постановено решение по дело C-234/24 СЕС, с което е даден следният отговор на поставения въпрос :

Член 4, буква б) от Директива 2008/9/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година за определяне на подробни правила за възстановяването на данъка върху добавената стойност, предвидено в Директива 2006/112/ЕО, на данъчнозадължени лица, неустановени в държавата членка по възстановяване, но установени в друга държава членка, във връзка с член 138, параграф 1 и член 171 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива (ЕС) 2018/1910 на Съвета от 4 декември 2018 г., трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска 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 напуснало територията на държавата членка на неговия доставчик, освен ако с оглед на всички обстоятелства, които характеризират съответните сделки, тази доставка 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.

С оглед разясненията по тълкуването и прилагане на Съюзното право в мотивите на Решението на СЕС, настоящият състав намира незаконосъобразен изводът на ревизиращите, че процесната доставка е съпътстваща, съответно неправилно е приел, че за получателя в случая РЛ не е налице право на приспадане на данъчен кредит.

Според т. 53 от мотивите на Решението на СЕС, съгласно постоянната съдебна практика следва да се приеме, че е налице единна доставка, когато два или повече елемента или действия, доставени от данъчнозадълженото лице на клиента, са толкова тясно свързани, че обективно образуват една-единствена неделима икономическа доставка, чието разделяне на части би било изкуствено (решения от 27 октомври 2005 г., Levob V. и OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, т. 22, и от 17 октомври 2024 г., Digital Charging Solutions, C-60/23, EU:C:2024:896, т. 47 и цитираната съдебна практика). Обстоятелството, че няколко доставки на идентични стоки, са извършени между едни и същи дружества, не е достатъчно, за да се приеме, че тези доставки трябва сами по себе си и независимо от доставката на процесното оборудване да се разглеждат като единна сделка. Всъщност, идентичността на предмета на тези доставки не означава автоматично, че те обективно образуват една-единствена неделима икономическа доставка, чието разделяне би било изкуствено. (т.57 от мотивите на решението на СЕС). Това е така на още по-силно основание, когато две доставки на различни стоки, в настоящия случай процесното оборудване и изработените с него детайли, са извършени

от двама независими доставчици.

Настоящият състав намира за неправилни изводите на ревизиращите възприети и от решаващия административен орган, че процесните доставки са изкуствено разделени. В случая следва да бъде отчетено, че липсват твърдения, а и доказателства, че ревизираното дружество-получател по доставките се опитва да получи неоправдано данъчно предимство /арг. т. 63 от решението на СЕС/. Съдът на ЕС по същество припомня, че този елемент е от съществено значение за квалифицирането на доставките като сделки, които са били изкуствено разделени. Фактът, че дадено оборудване не е предназначено нито за да бъде произведена само една част или само една партида от части, нито за да бъде интегрирано в компонентите, а е предвидено, за да бъде използвано за серийното производство на тези части или компоненти, обосновава извод, че доставката на това оборудване не е толкова тясно свързана с конкретна доставка на части, че да трябва да се счита, че тя и тази конкретна доставка на части обективно образуват една-единствена неделима икономическа доставка. Ако за клиента всяка от тези доставки има своя собствена функция или цел, не е възможно едната доставка да бъде квалифицирана като съпътстваща другата. В случая доставката на процесното оборудване е цел сама по себе си за получателя и следователно тя не би трябвало да се счита за съпътстваща доставката на части, произведени с това оборудване, която има друга цел.

Безспорно е установено, че оборудването ще се използва през целия цикъл на производство на стоките, произвеждани с него, което е и причината то да бъде предоставено на разположение на производителя. Следователно доставката на такова оборудване има своя собствена цел спрямо различните доставки на компонентите, така че не може да се смята за съпътстваща тези доставки.

Наред с горното за доставката на процесните матрици са издадени отделни фактури различни от тези издадени към клиенти на РЛ. Съгласно практиката на СЕС, ако клиентът иска да закупи отделни услуги, за извършената сделка следва да се счита, че включва независими услуги, дори този клиент да е платил обща цена (вж. в този смисъл решение от 25 февруари 1999 г., CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, т. 31 и 32). По аргумент на по-силното основание, когато за доставките е платено поотделно, макар сам по себе си да не е определящ, този фактор (вж. в този смисъл решение от 26 май 2016 г., National Exhibition Centre, C-130/15, EU:C:2016:357, т. 21) е довод съответните доставки да бъдат квалифицирани като независими доставки.

Предвид изложеното, доставката на процесното оборудване следва да се квалифицира като независима спрямо доставките на произведените с него детайли. Доколкото собствеността върху матриците се прехвърля на територията на България, то е налице облагаема доставка с място на изпълнение на територията на страната и приложимата ставка на данъка следва да е 20%. В този смисъл е и практиката на ВАС по адм. д. № 8791/2023 г., както и Разяснение № 96-00-110 от 26.05.2023 г. на НАП относно третиране по ЗДДС на доставка на инструментална екипировка. В случая за получателя по тази доставка ще е налице право на приспадане на ДК в размер на 5 546,74 лева. С оглед горното, жалбата се явява основателна и следва да бъде уважена, а оспореният РА, като постановен при неправилно приложение на материалния закон, следва да се отмени.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд – София град, Трето отделение, 44 състав,

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ ревизионен акт № Р-22221023002891-091-001 от 05.01.2024 г., издаден от П. Т. П. - началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“, орган възложил ревизията и А. Л. И. - главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 423 от 29.03.2024 г. на зам. директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при ЦУ на НАП, с който на „А. ИНТЕРИЪРС ЛТД. ЕНД КО КГ“, с ДДС номер: В., е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 5 546,74 лева по фактури, издадени от „Уилям Хюз България“ ООД, ЕИК[ЕИК]. Решението подлежи на обжалване с касационна жалба в 14-дневен срок от съобщаването на страните за изготвянето му, пред Върховен административен съд на Република България.

СЪДИЯ: