

РЕШЕНИЕ

№ 3504

гр. София, 03.02.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 80 състав,
в публично заседание на 10.10.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Виржиния Петрова

при участието на секретаря Цветелина Заркова, като разгледа дело номер **4886** по описа за **2024** 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, подадена от „АДИЕНТ ИНТЕРИЪРС ЛТД. ЕНД КО. КГ“, служебен номер по регистъра на НАП [ЕГН], представлявано от Г. С. и Ф. Р., в качеството на управители, със седалище и адрес на управление: Република Германия, 51399 Буршайд, Индустриштрассе 20-30, 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, при ТД на НАП-С., 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, с който му е отказано право на приспадане на данъчен кредит на осн. чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 2 от ЗДДС в размер на 5 546.74 лева по фактури издадени от „Уилям Хюз България“ ООД, ЕИК 115801815.
В сезиращата съда жалба се излагат основания, че Ревизионен акт № Р-22221023002891-091-001 от 05.01.2024 г. е издаден в нарушение на материалния закон, на европейското ДДС законодателство и практиката на Съда на Европейския съюз при съществени процесуални нарушения и в противоречие с целта на закона.
Дружеството жалбоподател в жалбата си посочва, че направените от органите по приходите констатации са необосновани и неправилни, което изцяло е резултат от неправилно възприемане на фактическата обстановка и модела на работа на

дружеството „АДИЕНТ ИНТЕРИЪРС ЛТД. ЕНД КО. КГ“ относно покупките и продажбите на тулове/матрици, тъй като ревизиращият екип приема за установено, че матрицата не напуска територията на предприятието на доставчика „Уилям Хюз България“ ООД, в което е създадена и на матрицата, доставчикът произвежда елементи и компоненти за автоиндустрията. Ревизиращите органи достигали 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“.

В жалбата са развити оплаквания за неправилност на констатациите на обжалвания Ревизионен акт, респ. Ревизионен доклад, като е посочено, че дружеството е част от мултинационална група дружества, ангажирани в производството на компоненти за автомобилната индустрия, „служи и като централизирано звено за инструменти /tools/матрици/ на цялата АДИЕНТ Група, като отговаря за покупката и продажбата на инструменти, притежавани от клиента /собственост на клиента/, както и модификацията на инструментите“. Всички доставки - както покупките на дружеството „АДИЕНТ ИНТЕРИЪРС ЛТД. ЕНД КО. КГ“ от доставчици, така и към клиенти на дружеството жалбоподател в ревизирания период, се извършват въз основа на Споразумение за поръчка /Purchase Order/ между страните и поръчките или споразуменията за поръчка имат характера на договор между страните.

На второ място в жалбата се посочва, че 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 АДИЕНТ реализира производството на системи и компоненти, чрез своите производствени предприятия в други страни от Европейския съюз. Те от своя страна, използват подизпълнители за производството на отделни детайли от системите, какъвто е случаят с търговско дружество „Уилям Хюз България“ ООД. Производствените предприятия монтират детайлите в системи и компоненти, които в завършен вид се продават на съответния автомобилен производител. В жалбата се прави уточнение, че производството на частите изисква да се изработи инструмент или матрица, наричана още с наименованията „нестандартна екипировка“ или „тул“, а процесът на изработването ѝ - „тулинг“. Подизпълнителите на Групата АДИЕНТ, изработват матрицата/инструмента, на който впоследствие ще произвеждат частите, доставяни към производствените предприятия от Групата.

Матрицата се създава от доставчика/подизпълнителя и се изработва в негов тулшоп. Матрицата предназначена за производство на автомобилни части се създава от съответния подизпълнител и се продава на дружество от Групата АДИЕНТ, като към това дружество преминава собствеността на инструмента/матрицата.

Жалбоподателят посочва, че характерно за тази част от производствения процес е, че матрицата/тулът се оставя на разположение на подизпълнителя/доставчика, който произвежда автомобилните елементи или детайли като последните продават на друго дружество от групата според производствената схема. Матрицата/инструментът се продава от „АДИЕНТ ИНТЕРИЪРС ЛТД. ЕНД КО. КГ“ на съответния автомобилен производител, който предпочита да контролира собствеността върху нея.

На трето място в жалбата се посочва, че неправилно с Ревизионния акт е направено заключение, че за ревизиращите органи не било ясно дали дружеството „АДИЕНТ ИНТЕРИЪРС ЛТД. ЕНД КО. КГ“, извършва за клиента си две основни доставки или една такава. Посочва се, че жалбоподателят извършва една доставка и тя е доставка

само на собствеността върху матрица. За всяка поръчка на тулове изготвят и разменят между тях Споразумения за поръчка /Purchase Order/, които индивидуализират поръчаните от другата страна матрици и които в практиката имат характер на договор между страните.

В жалбата си, жалбоподателят посочва, че цитираната от органите по приходите практиката на ВАС и СЕС е неотнормирана към доставките на „АДИЕНТ ИНТЕРИЪРС ЛТД. ЕНД КО. КГ“, доколкото тази практика 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. Жалбоподателят посочва, че дружеството не извършва към своите клиенти друга доставка, освен тази на собствеността върху закупените тулове/матрици, а друго дружество в Групата АДИЕНТ се занимава с дейността по закупуване на произведените върху тези тулове части, влагането им в компоненти и системи и последваща продажба и в този случай няма основна и допълнителна доставка, доколкото няма две или повече действия/сделки между едни и същи лица, и приема, че не следва да се преценява дали всяко действие притежава самостоятелен характер или е част от съвкупност.

Дружеството жалбоподател посочва, че според анализ на Разяснение № 96-00-110 от 26.05.2023 г. относно третиране по Закона за данък върху добавената стойност на доставка на инструментална екипировка/тулинг/матрици, издадено от Национална агенция за приходите, органите по приходите поясняват, 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.

Жалбоподателят моли съда да отмените изцяло Ревизионен акт № Р-22221023002891-091-001 от 05.01.2024 г., издаден при съществени нарушения на приложимите материалноправни и процесуалноправни разпоредби и при неспазване на изискванията на общностното данъчно законодателство.

В съдебно заседание, жалбоподателят „АДИЕНТ ИНТЕРИЪРС ЛТД. ЕНД КО. КГ“ се представлява от адв. В. В. с приложено по делото пълномощно, поддържа жалбата и моли същата да бъде уважена като бъде отменен ревизионният акт по аргументи изложени в жалбата. Моли за присъждане на разноските по приложен списък. Предоставени са писмени бележки в защита на изложената теза.

Ответникът – Зам. директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при Централно управление на Национална агенция за приходите, редовно призован, представлява се от юрк. Б. А. с приложено по делото пълномощно. Оспорва жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовно призована, не изпраща представител, не изразява становище по жалбата и законосъобразността на ревизионния акт.

Административен съд София-град, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост на жалбата, събраните доказателства по делото, по отделно и в тяхната съвкупност и взе предвид доводите на страните, съобразно с разпоредбата на чл.160 от ДОПК, прие за установено следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221023002891-020-001 от 15.05.2023 г., връчена по реда на чл. 29, ал. 4, във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на

18.05.2023г., издадена 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. е възложено извършването на ревизия на дружеството „АДИЕНТ ИНТЕРИЪРС ЛТД. ЕНД КО. КГ“ за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.01.2023 г. до 31.03.2023 г. Състава на ревизиращия екип бил определен от А. Л. И.-ръководител на ревизията и Д. Н. Д. на длъжност главен инспектор по приходите. Определен е 2 /два/ месеца срок за изпълнение.

По реда на чл. 113, ал. 3 във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК, срокът за извършаване на ревизията е продължаван два пъти.

Със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия № Р-22221023002891-020-002 от 10.07.2023 г., органът възложил ревизията - П. Т. П.-Началник сектор „Ревизии“ определила нов срок за завършване на ревизията до 18.08.2023г. Заповедта за изменение е връчена на електронния адрес на жалбоподателя на дата 24.07.2023 г.

Със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия № Р-22221023002891-020-003 от 10.08.2023 г., органът възложил ревизията определил нов срок за завършване на ревизията до 18.10.2023г. Заповедта за изменение е връчена на електронния адрес на жалбоподателя на дата 23.08.2023 г.

На 06.11.2023 г. органите по приходите, включени в състава на ревизиращия екип, съставили Ревизионен доклад № Р-22221023002891-092-001 от 06.11.2023 г., с който предложили да не възниква правото на данъчен кредит по фактури издадени от дружеството „Уилям Хюз България“ ООД в размер на 5 546.74 лева.

Ревизионният доклад /РД/ е връчен на електронния адрес на ревизирания данъчен субект на 09.11.2023 г.

Срещу констатациите в РД от дружеството е подадено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК, в което ревизираното дружество посочва, че не е съгласно с констатациите описани в ревизионния доклад, излагат съображения в тази насока и считат, че предложението в ревизионния доклад е резултат от погрешно възприети от ревизиращите органи фактическа обстановка и доказателства. Моли при издаване на Ревизионния акт да не бъдат взети предложенията описани в ревизионният доклад и да не бъде отказано правото на данъчен кредит на ревизираното лице.

На 05.01.2024 г. П. П. - орган възложил ревизията и А. И. - гл. инспектор по приходите - ръководител на ревизията, издали обжалвания РА № Р-22221023002891-091-001.

В Ревизионния акт е посочено, че в хода на ревизията са били предприети редица процесуални действия, описани в констативната част на Ревизионния доклад, неразделна част от издадения РА, като са и изложени предприетите от органа по приходите действия, както и установената фактическа обстановка и събраните доказателствени средства.

Въз основа на извършените от органите по приходите процесуални действия и направените от тях констатации, са направени следните изводи:

Дружеството „АДИЕНТ ИНТЕРИЪРС ЛТД. ЕНД КО. КГ“ е чуждестранно юридическо лице, регистрирано в Република България по реда на ДОПК на 12.04.2016 г. с идентификационен № [ЕГН]. Дружеството е регистрирано и действащо в Република Германия със седалище и адрес на управление: Република Германия, 51399, Буршайд, Индустрищрасе 20-30. В България е регистрирано единствено за

целите на ЗДДС от 27.04.2016 г. като няма офиси, ДМА, служители или управители в страната.

По смисъла на чл. 2 от Закона за счетоводството /ЗСч/, дружеството не отговаря на дефинициите за предприятие, поради което няма задължение за водене на счетоводна отчетност, съгласно българското законодателство. Счетоводството се осъществява централизирано според германските изисквания. За целите на отчетността по ЗДДС „АДИЕНТ ИНТЕРИЪРС ЛТД. ЕНД КО. КГ“ се представлява от дружеството „Ърнест и Янг България“ ЕООД. Управлението на дейността на ревизираното дружеството в Република България се извършва от ръководството в Република Германия и управители и представляващи са Ф. Р. и Г. С., които са представляващи и дружеството „ADIEN T SEATING S., VIN ESB99456030“.

За ревизираните периоди, органите по приходите установяват, че „АДИЕНТ ИНТЕРИЪРС ЛТД. ЕНД КО. КГ“ е декларирало в дневника си за покупките 7 фактури, както следва:

- Фактура с № BG037104 от 25.01.2023 г. с ДО 2894.63 лв. и ДДС 578.93 лв.;
- Фактура с № BG037091 от 24.01.2023 г. с ДО 8801.24 лв. и ДДС 1760.25 лв.;
- Фактура с № BG036904 от 19.12.2022 г. с ДО 4107.24 лв. и ДДС 821.45 лв.;
- Фактура с № BG037142 от 30.01.2023 г. с ДО 3911.66 лв. и ДДС 782.33 лв.;
- Фактура с № BG037141 от 30.01.2023 г. с ДО 2933.75 лв. и ДДС 586.75 лв.;
- Фактура с № BG036905 от 19.12.2022 г. с ДО 4107.24 лв. и ДДС 821.45 лв. и
- Фактура с № BG037500 от 20.03.2023 г. с ДО 977.92 лв. и ДДС 195.58 лв.

издадени от „Уилям Хюз България“ ООД, ЕИК[ЕИК], във връзка с които от жалбоподателя е упражнено право на приспадане на данъчен кредит в размер на 5 546.74 лева.

За удостоверяване реалността по доставките и законосъобразността на упражненото право на приспадане на данъчен кредит от ревизираното лице са приложени копия от фактурите, придружени с packing list – Лист за опис, като файлът бил с номер, съответстващ на номера на фактурата. Предоставени били и съответната заявка /Purchase order/ за поръчка на инструмент от „АДИЕНТ ИНТЕРИЪРС ЛТД. ЕНД КО. КГ“ до „Уилям хюз България“ ООД като в заглавието на файла бил посочен и съответният номер на покупната фактура, а именно: Adient PO 230015G365_BG037500; Adient PO 23008 U056_BG036904; Adient PO 230C941455_BG037091; Adient PO 2300945641_BG036905; Adient PO230G952348_BG037104; Adient PO 23C0957140_BG037141 и Adient PO [EГН] BG037142.

Предметът на покупките във фактурите от „Уилям Хюз България“ ООД били инструменти/инструментариум /tool/tooling/, свързани с автомобилната индустрия. Дружеството „АДИЕНТ ИНТЕРИЪРС ЛТД. ЕНД КО. КГ“ закупува стоките от „Уилям Хюз България“ ООД и става собственик на същите, но по тези доставки инструментите не се предават и транспортират, а остават при доставчика „Уилям Хюз България“ ООД в Република България, на неговия адрес - [населено място], Индустриална зона Р., обл. П.. Във всеки packing list - описен лист, за адрес на доставката, бил посочен отново адресът на „У. Х. България“.

В обяснения си ревизираното лице било посочило, че туловете остават на адреса на доставчика, поради това, че със същите се произвеждат съответните части, като „АДИЕНТ ИНТЕРИЪРС ЛТД. ЕНД КО. КГ“ продава на своите клиенти съответната матрица, която е със специфичните характеристики.

Органите по приходите установяват, че разплащанията между доставчика и „АДИЕНТ ИНТЕРИЪРС ЛТД. ЕНД КО. КГ“ се извършват по банков път, като фактура № BG036904 от 19.12.2022 г. и фактура № BG037091 от 24.01.2023 г. са платени в евро на 05.04.2023 г., установено от представено копие от нареждане за плащане от 05.04.2023 г.

Ревизиращият екип от представените и описаните фактури в дневник продажби за ревизираните периоди установява, че дружеството декларира фактури по доставки към:

- „М. Б. АГ“ с начислен данък 20%: Фактура № [ЕГН] от 11.01.2023 г. към М.-В. АГ, BG3077781357 с основание продажби; Фактура № [ЕГН] от 11.01.2023 г. към М.-В. АГ, BG3077781357 с основание продажби; Фактура № [ЕГН] от 08.12.2022 г. към М.-В. АГ, DE[ЕИК] с основание анулиране и Фактура № [ЕГН] от 07.12.2022 г. към М.-В. АГ, DE[ЕИК] с основание анулиране.

За да бъде отразен коректният ДДС номер на М.-Б. във фактури № [ЕГН] от 07.12.2022 г. и № [ЕГН] от 08.12.2022, доколкото първоначално е бил отразен германският ДДС номер DE321281763, вместо българския ДДС номер BG3077781357, фактурите за корекция и фактурите с българския ДДС № на клиента / № [ЕГН] и № [ЕГН] са издадени през януари 2023 г. и са отразени в дневника за продажби за същия период. Във връзка с приета Заявка № 2 - [ЕГН] от 01.12.2022 г., за нов инструмент за формиране Urform-WZ пластмаса за инструмент за формоване /forming tool/Urform-WZ plastic е издадена фактура с № [ЕГН] от 11.01.2023 г., а Фактура № [ЕГН] от 11.01.2023 г. е издадена във връзка със Заявка № [ЕГН] от 01.12.2022 г. за инструмент за Stanzvlies BF Bladder.

- „Др.Инг.х.ц.Ф. Порше АГ“ с начислен данък 20% : Фактура № [ЕГН] от 19.01.2023 г. към DrJng.h.c.F. P. AG, BG3078252374 с основание продажби и Фактура № [ЕГН] от 27.10.2022 г. към DrJng.h.c.F. P. AG, DE[ЕИК] с основание анулиране.

Първоначално фактура № 9 - [ЕГН] от 27.10.2022 г. е била издадена към германския ДДС номер на клиента /DE147799525/ и е била отразена по този начин в дневника за продажби на „ИНТЕРИЪРС ЛТД. ЕНД КО. КГ“ през м. 10.2022 г. техническата грешка е установена като в м. януари 2023 г. е извършена корекция в дневника за продажби за същия период, като стойностите по фактурата са записани с противоположен знак /минус/. Фактура № [ЕГН] от 19.01.2023 г. издадена към българския ДДС номер на клиента и тя е включена в дневник продажби за м. януари 2023 г.

- „Адиент Сийтинг Испания, С.Л“, деклариран ВОД и анулирана фактура с начислен данък 20%: Фактура № [ЕГН] от 27.02.2023 г. към Adient Seating S., S.L., ESB 99456030 с основание продажби и Фактура № [ЕГН] от 27.09.2021 г. към Adient Seating S., S.L. ESB 99456030 с основание анулиране.

В м. февруари 2023 г., дружеството коригира друга предходно издадена фактура № [ЕГН] от 27.09.2021 г. с начислен данък в размер на 20% към испанското дружество „Адиент Сийтинг Испания, С.Л“. В дневник продажби за м. февруари 2023 г. Адиент отразява сумата по фактура № [ЕГН] от 27.09.2021 г. с противоположен знак /минус/. В същия период е включена и новата коректна фактура № [ЕГН] от 27.02.2023 г. към „Adient Seating S., S.L.“, като деклариран ВОД.

В Ревизионният си акт, органите по приходите посочват, че в хода ревизионното производство дружеството не е предоставило пред тях доказателствата за осъществен ВОД по чл. 7 от ЗДДС, нито доказателства удостоверяващи изпращането или

транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава-членка, както и че дружеството-доставчик на стоката не е представило транспортен документ или писмено потвърждение, както и не били установени доказателства, че доставките са реализирани на територията на страната. В писмени обяснения, ревизираното лице било посочило, че инструментите не се транспортират, а остават в базата на „Уилям Хюз България“ ООД, за да се произвеждат самите детайли. Заключено от ревизиращите органи в РА е, че щом не са доказани предпоставките по чл. 7, ал. 1 ЗДДС на ВОД, облагането им с нулева ставка по чл. 53, ал. 1 от ЗДДС е неправомерно.

Ревизиращите органи констатирали, че от събраните документи не се доказва реалността на декларираният ВОД, но няма и доказателства за реално осъществена доставка на територията на страната, т.е. ревизираното дружество е декларирано фактура/инвойс за несъществуващи вътреобщностни транзакции, както и за последващи доставки на територията на страната.

В следствие на анулиране на погрешно издадени фактури и издаване на нови фактури резултата в частта на начисления ДДС за продажбите за ревизираните периоди е надвнесен данък в размер на 3 054.34 лв.

В хода на ревизията е извършена и насрещна проверка, във връзка с получените доставки от „Уилям Хюз България“ ООД на нестандартна екипировка, наричана още матрици или тулове, като са изискани договори, поръчки, приемо-предавателни протоколи, доказателства за транспорт и разплащане, оборотни ведомости на сметка 304 „Стоки“, доказателства за притежавана техническа, материална и кадрова обезпеченост. От дружеството били предоставени писмени обяснения, аналитична оборотна ведомост за проверявания период на сметка 304 „Стоки“, 411 „Клиенти“, сметка 504/1 „Разплащателна сметка в евро“, сметки от гр. 20 и гр. 70, заверени копия на фактури към ревизираното лице с номер: BG2746, BG2805, BG2830, BG36904, BG36905, BG37091, BG37104, BG 37141, BG 37142, BG 37500, митнически декларации за внос. В писмени обяснения било посочено, че дейността на дружеството е производство на изделия от тел - пружини за седалки, педали, рамки за седалки и се осъществява в собствена база в Индустриална зона Р., обл. П.. За закупените от ревизираното дружество инструменти било посочено, че няма осъществен транспорт, тъй като те остават в производствената база, за да се произвеждат самите детайли. Също така било пояснено, че част от фактурите са авансови и за услуга подобрение /модификация/ на инструмент. От ревизираното лице също било посочено, че туловете остават на адреса на доставчика, поради това, че със същите се произвеждат съответните части.

Ревизиращите органи, от събраните доказателства приели, че туловете /матриците/ не напускат територията на предприятието, в което са произведени и с тях „Уилям Хюз България“ ООД произвежда съответните авточасти. Предвид това обстоятелство констатирали, 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.

Направено е заключение, че доставката на матрица е част от една доставка, която обхваща и доставката на елементи, независимо че тези две доставки са разделени в групата на дружество, което придобива само матрицата и на друго дружество, което придобива само елементите. Прието е, че доставките на матрица и доставките на елементи не могат да бъдат изкуствено разделяни, поради обстоятелството, че са

взаимно свързани и едната няма икономически смисъл без другата.

За ревизиращите органи от анализ на представените споразумения за поръчка /Purchase Order/ на туловете между ревизираното лице и доставчика „У. Х. България“, както и Споразуменията за поръчка, относими към продажните фактури за ревизирания период към „М. Б. Аг“ и „Др.Инг.х.ц.Ф. Порше АГ“ е констатирано, че е зададено изработването на конкретни инструменти за производство на детайли със специфични характеристики, което следва да бъде годно за използването му изключително за производство на точно определени детайли, влагани в конкретни модели автомобили. Това специфично оборудване представлявало необходимо и незаменимо условие за изработването на крайните продукти, без което то би било невъзможно. Изрично в договора за поръчка на оборудването било посочено, че доставката му се счита за приета след доказване годността на същото за производство на детайли в определено със заданието количество и качество.

Органите по приходите приели, че в икономически аспект за дейността на дружеството инструменталното оборудване има обслужваща функция спрямо крайния продукт — той е средство, цел за получаването му, като предмет на последващи доставки е именно последният, а не инструментът. Производството на детайлите е обусловено от доставката на инструментите. Двете доставки са в такава връзка на зависимост една от друга, че е невъзможно или нецелесъобразно съществуването на едната без изпълнение на другата. Двете заедно образуват една неделима икономически сделка, насочена към придобиване на крайния продукт, като доставката на оборудването няма самостоятелно значение за получателя. В случая инструментите и крайните изделия са произведени от един и същи субект, съхраняват се и се оперират от него до доставката на детайлите, което обуславя категоричната им връзка. Ревизиращите органи от събраните доказателства констатира, че е налице двустранна връзка, т.е. колкото съществуването на инструмента зависи от необходимостта за производство на крайните изделия, толкова и последните са обвързани с оборудването, тъй като могат да бъдат произведени единствено, чрез използването му. По този начин за органите по приходите се обособяват две вериги на доставка, като първата представлява поръчката на инструменталното оборудване 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. Направен е и извод за преднамереното разделяне на иначе една единна доставка.

Ревизиращите органи в ревизионният акт посочват и се позовават на практика на Съдът на Европейския съюз, а именно: при определени обстоятелства, няколко формално самостоятелни доставки, които могат да бъдат извършени поотделно и по този начин могат да бъдат обложени или освободени поотделно, трябва да се считат за една-единствена сделка, когато не са самостоятелни /Решение от 21 февруари 2008 г. по дело Part Service, C-425/06, Сборник, стр. I-897, точка 51 и Решение от 2 декември 2010 г. по дело Everything Everywhere, C-276/09, Сборник, стр. 1-12359, точка 23/.

Също така - налице е една-единствена сделка по-специално, когато два или повече елемента или действия, предоставени от данъчнозадълженото лице на клиента, са толкова тясно свързани, че обективно образуват една-единствена неделима

икономическа доставка, чието разделяне на части би било изкуствено /Решение от 27 октомври 2005 г. по дело Levob Verzekeringen и OV Bank, C-41/04, R., стр. I-9433, точка 22 и Решение от 29 март 2007 г. по дело Aktiebolaget NN, C-111/05, Сборник, стр. I-2697, точка 23/.

Ревизиращите органи в ревизионния си акт, излагат мнение, че по този начин Съдът приема не само, че всяка доставка на услуги трябва нормално да се счита за отделна и самостоятелна, но и че сделката, която от икономическа гледна точка се състои от една-единствена доставка на услуги, не трябва да бъде изкуствено разделяна на части, за да не се наруши функционирането на системата на ДДС /Решение от 22 октомври 2009 по дело S. Re G. Holding, C-242/08, Сборник, стр. I- 10099, точка 51/.

В ревизионния акт е посочено от органите по приходите, и че в практиката си Съдът на ЕС посочва, че в някои случаи множество формални независими доставки, които по принцип биха могли да бъдат извършвани отделно и по този начин да бъдат обложени или освободени, трябва да се считат за една единствена доставка, когато те по съществото си не са независими, като Съдът отграничава две категории случаи:

1. налице е една единствена доставка, тогава когато един или повече от елементите съставляват основната престация на доставчика, докато други елементи следва да бъдат разглеждани като спомагателни, поради което те подлежат на същото данъчно третиране като основната доставка. В частност това са случаите, в които тези елементи сами по себе си не представляват цел за клиента, а са средство за това клиентът да използва по-пълноценно ползите от основната доставка.

2. налице е една единствена доставка и тогава, когато няколко елемента на сделката, предоставяни на клиента, всички от които са еднакво необходими за постигането на целите на договора, са така тясно свързани, че образуват обективно една неразделна икономическа операция, която не следва да бъде разделяна изкуствено на части /Решение по дело C - 425/06, Part Services S1, точка 53, Решение по дело C - 41/04, Levob, точка 22/.

Предвид практиката на СЕС и особеностите на инструменталната екипировка, както и договорните отношения между страните органите по приходите заключили, че отделното фактуриране на инструмента с отделна цена от 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.

При тези обстоятелства ревизиращите органи приемат, че ревизираното лице на практика не извършва доставка на стоки към контрагенти от ЕС и поради неизпълнение на условията по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 2 от ЗДДС не е признато право на приспадане на данъчен кредит по фактурите от „Уилям Хюз България“ ООД за ревизираните периоди в размер на 5 546.74 лева.

РА е връчен на електронния адрес на дружеството жалбоподател на 11.01.2024 г.

На 22.01.2024 г. ревизираният данъчен субект депозирал жалба до Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ срещу съставения Ревизионен акт. Жалбоподателят оспорва направените изводи в РА и излага конкретни аргументи, като намира за необосновани констатациите на органите по приходите, поради неправилно възприемане на фактическата обстановка и модела на работа на АДИЕНТ и счита, че по отношение на издадените фактури от „Уилям Хюз България“ ООД е налице правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 5 546.74 лв. и претендира отмяна на РА като необоснован и незаконосъобразен.

С Решение № 423 от 29.03.2024 г. – Зам. Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Национална агенция по приходите потвърдил обжалвания ревизионен акт изцяло за установените резултати по ЗДДС за периода 01.01.2023 г. – 31.03.2023 г., с който на дружеството „АДИЕНТ ИНТЕРИЪРС ЛТД. ЕНД КО. КГ“ е непризнато право на данъчен кредит в размер на 5 546.74 лева по фактури издадени от „Уилям Хюз България“ ООД.

Решението е връчено на електронния адрес на жалбоподателя на дата 08.04.2024г., а на 22.04.2024 г., жалбоподателят депозира жалба до АССГ, чрез Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. с вх. № 53-04-258.

По делото са приложени всички събрани в хода на ревизионното производство доказателства, както и събраните в хода на съдебното производство.

Назначена е, изслушана и неоспорена от страните съдебно-счетоводна експертиза.

В заключението си вещото лице е дало подробен отговор на въпросите, поставени му като задача, като е посочило, че: „В отчетните регистри по чл. 124, ал. 1 от ЗДДС и справка-декларация по чл. 125, ал. 1 от ЗДДС на „АДИЕНТ ИНТЕРИЪРС ЛТД. ЕНД КО. КГ“ за процесиите данъчни периоди /м. януари - м. март 2023 г./ не са декларирани продажби към клиенти на Дружеството на части, елементи и компоненти, произведени на матриците/туловете, предмет па продажба към клиенти“ и „В отчетните регистри по чл. 124, ал. 1 от ЗДДС и справка-декларация по чл. 125, ал. 1 от ЗДДС на „АДИЕНТ ИНТЕРИЪРС ЛТД. ЕНД КО. КГ“ за процесиите данъчни периоди /м. януари - м. март 2023 г./ не са декларирани покупки на елементи, части и компоненти, произведени на матриците/туловете, които са закупени от дружеството.

Разпитан в съдебно заседание, експертът заявява, че поддържа заключението си.

В хода на ревизионното производство са извършени редица процесуални действия, подробно описани в Ревизионния доклад, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК се явява неразделна част от Ревизионния акт.

В хода на съдебното производство са приети съдържащите се в административната преписка доказателства.

От събраните по делото доказателства от правна и фактическа страна съдът намери за установено следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Решение № 423 от 29.03.2024 г. на Зам. директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при ЦУ на НАП е връчено на жалбоподателя по електронен път на 08.04.2024 г. Жалбата е подадена до Съда, чрез административния орган на 22.04.2024 г., видно от поставения върху същата вх. № 53-04-258, от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана по същество.

По същество на спора:

Разгледана по същество жалбата е неоснователна по следните съображения:

Предмет на оспорване в настоящото производство е 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, при ТД на НАП-С., 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, с който на „АДИЕНТ ИНТЕРИЪРС ЛТД. ЕНД КО. КГ“ не е

признато право на данъчен кредит в размер на 5 546.74 лева по фактури издадени от „Уйлям Хюз България“ ООД.

В настоящето производство и съгласно чл. 160, ал. 2 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 материалноправните разпоредби по издаването му.

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 119, ал. 2, от ДОПК и чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП. Заповедите в хода на производството са издадени от П. Т. П., оправомощена със Заповед №РД-01-849 от 31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С..

Решение № 423 от 29.03.2024 г. също е издадено от компетентен орган – Д. Х. К. - зам. директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при Централно управление на Национална агенция за приходите, оправомощен със Заповед № ЗЦУ-ОПР-16 от 09.06.2023 г. и Заповед № 3368 от 20.03.2024 г. на Изпълнителен директор на НАП С.. Компетентността на органа, подписал посочените по-горе заповеди и оспорвания РА е установена с официални документи по смисъла на чл. 179, ал. 1 от ГПК, с обвързваща материална доказателствена сила, която не е оборена. Изложеното води до извод, че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи.

Визираните от жалбоподателя нарушения на материалния закон, съдът следва да провери по повод на осъществявания съдебен контрол.

Съдът намира, че при издаването на ревизионния акт не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да водят до незаконосъобразност и необоснованост на обжалвания ревизионен акт.

Всички актове в ревизионното производство – Заповеди за възлагане на ревизии, Ревизионен доклад и Ревизионен акт са издадени от органи по приходите, които са притежавали квалифициран електронен подпис. Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ /ред. - ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА/ електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 на Европейския парламент 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/ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г./, като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. В конкретния случай, Ревизионният акт е създаден като електронен документ по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗЕДЕУУ, по отношение, на който с оглед фикцията, установена в ал. 2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Именно, като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл. 30, ал.6 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. Това е относимо и за РД, ЗВР и ЗИЗВР. Валидността на КЕП не е оспорена от жалбоподателя в настоящото съдебно производство.

Спазен е срокът по чл. 109 от ДОПК, ревизионно производство е образувано в рамките на 5 - годишния срок.

Ревизионното производство е започнало със заповед за възлагане на ревизия, с която органът, възложил ревизията е определил срока за завършването ѝ - до два месеца, считано от връчване на същата. Поради недостатъчност на срока органът, възложил ревизията с нови заповеди за изменение удължил срока на ревизията с още три месеца, като удължаването е извършено в съответствие с нормата на чл. 114, ал. 2 от ДОПК и от органа, възложил ревизията. Ревизионният доклад е издаден, именно в срока предвиден за приключване на ревизията, а РА е издаден след изтичане на срока за представяне на възражение срещу съставения РД.

На следващо място, спазени са процесуалните правила за извършването на ревизията. Липсват данни за допуснати съществени процесуални нарушения-такива, които съществено са ограничили процесуалното право на защита на засегнатото лице в хода на ревизионното производство. В ревизионния акт 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 от ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт. Изложените в РД мотиви предвид цитирания чл. 120, ал. 2 от ДОПК, представляват мотиви и на РА. В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективизирана в множество решения на ВАС. В РД са изложени подробни мотиви на ревизиращите органи, обосноваващи изводите им относно неправомерно упражненото право на данъчен кредит. В срока по 117, ал.5 ДОПК е подадено възражение срещу РД.

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.

Предметът на спор между страните е непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 5 546.74 лева по фактури издадени от „Уйлям Хюз България“ ООД, ЕИК[ЕИК]. 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 дали 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, издадени от преките доставчици.

Предпоставката за възникване правото на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1 от ЗДДС, в процесния случай е данъчното третиране на така наречената доставката

нестандартна екипировка/тул/матрица, дали има самостоятелен характер или има характер на съпътстваща доставка.

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.

В нормата на чл. 2 от Наредба № Н-9 от 16.12.2009 г. /Наредбата/, 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 /обн. ДВ бр. 101/18.12.2009 г., в сила от 01.01.2010 г. /, е посочено, че данък върху добавената стойност по реда на тази наредба се възстановява на данъчно задължено лице, неустановено в страната, което отговаря на следните условия: 1. за периода на възстановяване не е имало седалище, адрес на управление или постоянен обект, или при липса на такива - постоянен адрес или обичайно пребиваване на територията на страната и 2. за периода на възстановяване не е извършвало доставки с място на изпълнение на територията на страната с изключение на доставки, облагаеми с нулева ставка, транспортни услуги и спомагателни услуги за тях, и/или доставки, за които получателят е лице - платец на данъка съгласно чл. 82, ал. 2 от Закона за данък върху добавената стойност и 3. за периода на възстановяване лицето е регистрирано за целите на данък върху добавената стойност в държавата членка, в която е установено.

В настоящият случай от извършената ревизия се установява, че „АДИЕНТ ИНТЕРИЪРС ЛТД. ЕНД КО. КГ“ е чуждестранно юридическо лице, установено в Република Германия и регистрирано за целите на данък върху добавената стойност в Република България.

Съгласно чл. 3, ал. 1 от Наредбата, лицето по чл. 2 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, т. 2.

От приложените по делото писмени обяснения от „АДИЕНТ ИНТЕРИЪРС ЛТД. ЕНД КО. КГ“, ревизиращите органи констатира, че ревизираното дружество е компания, специализирана в производство на автомобилни седалки и техните аксесоари - пяна, анкери, тапицерия, системи за безопасност и др. като дружеството служи като централизирано звено за инструменти/тул/матрици на цялата АДИЕНТ група, като отговаря за покупката и продажбата на инструменти, притежавани от клиента /собственост на клиента, както и модификацията на инструментите. Инструментите, закупени от ревизираното дружество и продадени впоследствие на клиента му, не се

преместват или транспортират, тъй като те трябва да останат на място при доставчика, където са използвани за производството на други компоненти. От насрещната проверка също е установено от дружеството „Уилям Хюз България“ ООД, че за закупените от ревизираното дружество инструменти няма осъществен транспорт, тъй като те оставят в производствената им база, за да се произвеждат самите детайли.

От изложеното, съдът приема и не е спорно по делото, че собствеността върху доставените инструменти е придобита от ревизираното лице, но те не са му предоставяни, а остават при доставчикът „Уилям Хюз България“ ООД и се използват в дейността им по производство на детайли за клиента, т.е. стоките предмет на процесните фактури не са напускали територията на Република България в нито един момент в рамките на проверката и административното производство.

Принцип на общата система на облагане с ДДС е, че всяка доставка трябва да се счита за самостоятелна и независима. Тогава, 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. В противен случай би се стигнало до нарушаване на функционирането на системата на ДДС.

Настоящата съдебна инстанция, за да направи обоснован извод за наличието или не на отделна доставка на „tooling“, следва да се изследва и съдебната практика на Съда на Европейския съюз. В част от решенията си Съдът посочва, че въпреки обстоятелството, че не е уговорено общо плащане за нестандартната екипировка и за крайното изделие, не може да промени характера на доставката на „тулинг“/tooling/, като съпътстваща такава. Договорена отделна цена за нестандартната екипировка няма определящо значение и не би могло да бъде основание за нейното отделяне и третиране като самостоятелна доставка. Това становище е прието в Решение по дело C-276/09, E. Everywhere L., като в т. 29 Съда на ЕС посочва, че обстоятелството, че „самостоятелната цена се установява като такава в договорния документ и че се посочва отделно в издаваните на клиентите фактури, само по себе си не е определящо“.

Съгласно практиката на Съда фактът, че се фактурира самостоятелна цена или че самостоятелните цени са договорно установени, няма решаващо значение за целите на преценката, дали става въпрос за две или повече самостоятелни и независими сделки или за една-единствена от икономическа гледна точка сделка. В този смисъл са Решение от 25 февруари 1999 г. по дело C-349/96, С. Р. Р. и Решение от 27 октомври 2005 г. по дело Levob Verzekehngen и OV Bank C-41/04.

Според практиката на Съда на Европейския съюз, когато една сделка се състои от съвкупност от елементи и действия, трябва да бъдат отчитани всички обстоятелства, при които протича въпросната сделка, за да се определи за целите на ДДС дали са налице две или повече различни доставки или една – единствена доставка /Решение по дело C-463/16, т. 21/.

Съдът приема, че от една страна, видно от чл. 1, § 2, втора алинея от Директива 2006/112/ЕО, в общия случай всяка сделка трябва да се счита за отделна и самостоятелна, а от друга страна, сделката, която от икономическа гледна точка се състои от една-единствена доставка, не трябва изкуствено да се разделя на части, за да не се наруши функционирането на системата на ДДС. В тази връзка, следва да се приеме, че е налице една – единствена доставка, когато два или повече елемента или действия, предоставени от данъчно задълженото лице на неговия клиент, са толкова

тясно свързани, че обективно образуват една-единствена неделима икономически доставка, чието разделяне на части би било изкуствено /Съгл. Определение от 14 април 2016 г., Gabel, C-555/15, т. 44 и Решение от 4 октомври 2017 г., Federal Express E., C-273/16, т. 37 и т. 38/. Една доставка трябва да се разглежда като съпътстваща основната доставка, когато за клиентите представлява не цел сама по себе си, а начин да ползва при най-добри условия основната доставка /Решение от 18 януари 2018 г. по дело C-463/16, т. 23/.

В практиката си Съдът на ЕС посочва, че в някои случаи множество формални независими доставки, които по принцип биха могли да бъдат извършвани отделно и по този начин да бъдат обложени или освободени, трябва да се считат за една единствена доставка, когато те по съществото си, не са независими. Съдът разграничава две категории случаи: 1. налице е една единствена доставка, тогава когато един или повече от елементите съставляват основната престация на доставчика, докато други елементи следва да бъдат разглеждани като спомагателни, поради което те подлежат на същото данъчно третиране като основната доставка. В частност това са случаите, в които тези елементи сами по себе си не представляват цел за клиента, а са средство за това клиентът да използва по-пълноценно ползите от основната доставка. 2. налице е една единствена доставка и тогава, когато няколко елемента на сделката, предоставяни на клиента, всички от които са еднакво необходими за постигането на целите на договора, са така тясно свързани, че образуват обективно една неразделна икономическа операция, която не следва да бъде разделяна изкуствено на части /Решение по дело C - 425/06, Part S. Srl, т. 53, решение по дело C - 41/04, Levob, т. 22/.

От гледна точка на критериите за определяне на доставките като самостоятелни доставки или като съставни елементи на една комплексна доставка Съда на Европейския съюз изтъква, че макар по принцип всяка доставка да следва да бъде разглеждана като самостоятелна и независима, в случаите, когато съответната операция от икономическа гледна точка съставлява едно цяло, то тя не следва да бъде изкуствено разделяна на части, за да не бъде затруднено функционирането на системата на ДДС /Решение по дело C-41/04, Levob, Решение от 2 декември 2010 г. по дело C-276/09, E. Everywhere L., Решение от 21 юни 2007 г. по дело C-453/05 и др./.

В Решение от 21.02.2008 г. по дело C - 425/06, Part S. Srl., т. 48 и Решение от 25.02.1999 г. по дело C - 349/96 C. P. R., т. 26, Съдът на ЕС посочва, че в случаите, в които една сделка включва множество доставки, най-напред трябва да се постави въпросът дали тя следва да се счита за една единствена доставка или за множество самостоятелни и независими доставки, които трябва да бъдат преценявани отделно. Според съда този въпрос има особено значение от гледна точка на ДДС, в частност относно прилагането на данъчната ставка, определянето на мястото на изпълнение на доставката и прилагането на разпоредбите за освобождаванията от облагане. В случаите, когато една доставка включва множество отделни компоненти /елемента/ и действия, следва да се вземат предвид всички обстоятелства, при които сделката се извършва, за да се прецени, дали са налице няколко самостоятелни доставки или една доставка, и второ, дали в последния случай доставката следва да бъде разглеждана като доставка на стока или доставка на услуга /Решение по дело C - 41/04, Levob Verzekeringengen и OV B., т.1/. В тази връзка Съда на ЕС отбелязва, че в такива случаи множество формално независими доставки, които по принцип биха могли да бъдат извършвани отделно и по този начин да бъдат съответно обложени или освободени,

трябва да се считат за една единствена доставка, когато те по съществото си не са независими /Решение по дело C-276/09, E. Everywhere L., Решение по дело C-425/06, Part S. S./.

На първо място, според Съда на Европейския съюз, най-напред, ще е налице една единствена доставка, тогава, когато един или повече от елементите съставляват основната престация на доставчика, докато други елементи следва да бъдат разглеждани като спомагателни, поради което те подлежат на същото данъчно третиране като основната доставка.

Това са случаите, в които тези спомагателни елементи сами по себе си не представляват цел за клиента, а са средство за това клиентът да използва по-пълноценно ползите от основната доставка.

Изложеното в Решенията на Съда на ЕС е инкорпорирано и в константната практиката на ВАС, като настоящата съдебна инстанция следва да се придържа към приетото, че изработването на нестандартната екипировка е свързано с производството на крайните изделия и не може да съществува отделно от крайния продукт. Производството на съответните авточасти и разработването на съпътстващата нестандартна екипировка обективно представлява единен технологичен цикъл, както и че използването на вече създаден „тулинг“ /tooling/ за производство на изделие, различно от изделието, за което е бил създаден, е невъзможно. /Решение № 9807 от 28.06.2013 г. на ВАС по адм. д. № 4716/2012 г., I отделение, Решение № 2923 от 28.02.2014 г. на ВАС по адм. д. № 6088/2013 г., I отделение. Решение № 2734 от 15.03.2023 г. на ВАС по адм. д. № 5618/2022 г., VIII отделение/

С оглед предоставните доказателства, анализа на практиката на Съда на ЕС и ВАС, настоящата съдебна инстанция приема, че 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. Уговарянето на плащане, което не е общо, не може да промени характера на „тулинг“ доставката. 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. Приемането на противното би довело до нарушаване функционирането на системата на ДДС. Купувачът става само формален собственик, понеже нестандартното оборудване се ползва, владее и контролира от доставчика за производството на крайните изделия. „Тулинга“ остава във владение на доставчика, който създава нестандартната екипировка, която включва производство авточасти - на елементи или компоненти. Собствеността се придобива от клиента, но доставчикът не предоставя екипировката на клиента, тя остава на негово разположение и се използва в дейността му за производство на компоненти за него. Въпреки, че правото на собственост върху т.н. „тулинг“ е прехвърлено на клиента, същият не придобива икономическото право да се ползва и да се разпорежда с него като собственик, доколкото по делото е доказано, че доставчика ще го експлоатира с оглед производството на крайното изделие. 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.

Пред ревизиращите органи, ревизирият субект е представил отделни Споразумения за поръчка /Purchase Order/ на туловете между ревизираното дружество и доставчика

„Уилям Хюз България“ ООД, както и Споразуменията за поръчка към продажните фактури за ревизирания период, издадени на „М.-Б. АГ“ и „Др.Инг.х.ц.Ф. Порше АГ“. Към предоставените Purchase Order по делото не са приложени съпътстващи преводи на български език и настоящата съдебна инстанция не следва да ги коментира, но отчитайки особеностите на т.нар. „тулинг“ включително отношения по споразуменията/договори между страните, за съда се обосновава изводът, че договарянето на нестандартната екипировка в отделен договор и с отделна цена от произвежданите компоненти не може да бъде основание за нейното отделяне и третирането ѝ като самостоятелна доставка.

В разпоредбата на чл. 7, ал. 1 от ЗДДС е дадено и легалното определение на „вътреобщностна доставка“ /ВОД/ – доставката на стоки, транспортирани от или за сметка на доставчика - регистрирано по този закон лице, или на получателя от територията на страната до територията на друга държава членка, когато получателът е данъчно задължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка, и е предоставил идентификационния си номер по ДДС на доставчика..

Разпоредбата на чл. 45 от ППЗДДС посочва какви документи удостоверяват извършването на ВОД – фактура за доставка, издадена от получател, който е регистриран за целите на ДДС в друга държава – членка, с посочен идентификационен номер на получател, а така също и транспортен документ или писмено потвърждение от получателя, с реквизити изрично изброени в чл. 45, т. 2, б. „а“ от ППЗДДС.

В ревизионното производство по отношение на предоставените фактури за доставки към „Адиент Сийтинг Испания С.Л“, органите по приходите констатира, че от събраните документи не се доказва реалността на декларираният ВОД като няма и доказателства за реално осъществена доставка на територията на страната, т.е. ревизираното дружество е деклариало фактура/инвойс за несъществуващи вътреобщностни транзакции, както и за последващи доставки на територията на страната. Пред органите по приходите, от ревизираното дружеството не са предоставени доказателствата за осъществен ВОД по чл. 7 от ЗДДС, както и доказателства удостоверяващи изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава-членка /транспортен документ или писмено потвърждение/, както и доказателства, че доставките са реализирани на територията на страната. С оглед на това, съдът приема за правилно възприетото от органите по приходите, че щом не са доказани предпоставките по чл. 7, ал.1 ЗДДС на ВОД, облагането им с нулева ставка по чл. 53, ал. 1 от ЗДДС е неправомерно.

С оглед изложеното, жалбата против Ревизионният акт се явява неоснователна и като такава следва да се отхвърли.

При посочения изход на спора, на основание чл. 161 от ДОПК, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на ответника разноски по делото - юрисконсултско възнаграждение в размер на 854.67 лева, определено съгласно чл. 8, ал. 1, вр. чл. 7, ал. 2, т. 2 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното, Административен съд София-град, Трето отделение, 80 състав,

РЕШИ :

ОТХВЪРЛЯ жалба, подадена от „АДИЕНТ ИНТЕРИЪРС ЛТД. ЕНД КО. КГ“, служебен номер по регистъра на НАП [ЕГН], представлявано от Г. С. и Ф. Р., в качеството на управители, чрез адв. Т. Т. и адв. В. В., срещу 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, при Териториална дирекция на Национална агенция за приходите-С., 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, с който му 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].

ОСЪЖДА „АДИЕНТ ИНТЕРИЪРС ЛТД. ЕНД КО. КГ“, служебен номер по регистъра на НАП [ЕГН], представлявано от Г. С. и Ф. Р., да заплати на Национална агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 854.67 лева /осемстотин петдесет и четири лева и шестдесет и седем стотинки/.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване пред Върховния административен съд в 14 – дневен срок от съобщението до страните за постановяването му.

Съдия: