

# РЕШЕНИЕ

№ 4065

гр. София, 19.06.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 15 състав,**  
в публично заседание на 23.05.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Росица Цветкова**

при участието на секретаря Дора Тинчева и при участието на прокурора Тони Петрова, като разгледа дело номер **2002** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и сл. във връзка с чл.129, ал.7 от ДОПК.

Образувано е по жалба на ФИАТ КРАЙСЛЕР АУТОМОБИЛЕС С.П.А. (FIAT CHRYSLER AUTOMOBILES I. S.P.A., представлявано от пълномощниците Е. Е. и В. В., адвокати от С. адвокатска колегия и адв. М. от адвокатско дружество „М. и съдружници“ срещу А. № П-22221122171516-004-001/18.11.2022 г., издаден от орган по приходите към ТД на НАП С., потвърден изцяло с Решение № 113/ 25.01.2023 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” - С., ЦУ на НАП. Жалбоподателят твърди, че оспореният акт е незаконосъобразен поради несъответствие с материалния закон. По подробно изложени съображения прави искане съдът да отмени акта и да върне преписката на компетентните органи за ново произнасяне. Претендират се разноси по делото.

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

Представителят на СГП дава становище за основателност на жалбата.

След преценка на събраните по делото доказателства съдът приема от фактическа страна следното:

Със Заповед № РД – 01-734 от 20.09.2022г. директорът на ТД на НАП – С. е наредил проверките за прихващане и възстановяване по Наредба № Н-9/16.12.2009 г. за възстановяване на платен ДДС на данъчнозадължени лица, неустановени в държавата членка по възстановяване, но установени в друга държава членка на ЕС, да се възлагат от определени служители на ТД на НАП – С., сред които и Г. С.. Със същата заповед са посочени органите по приходите, които имат функциите на компетентен орган по смисъла на чл. 7, ал.1 във връзка с § 1, т.1 от ДР на Наредба № Н-9/16.12.2009 г., сред които и М. Т. П. – главен инспектор по приходите.

Административното производство е започнало по повод на искане на жалбоподателя ФИАТ КРАЙСЛЕР АУТОМОБИЛЕС С.П.А. (FIAT CHRYSLER AUTOMOBILES I. S.P.A. (ФИАТ) за възстановяване на ДДС в размер на 305 104.8 лв., платени по 13 фактури, издадени от ЯЗАКИ ЮРЪП ЛИМИТИД ИТАЛИЯ.

Жалбоподателят е италианско дружество, специализирано в производство на автомобили, което не е установено на територията на страната по смисъла на § 1, т. 11 от ДР на ЗДДС, но е установено и регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка – Италия. ЯЗАКИ ЮРЪП ЛИМИТИД ИТАЛИЯ S.R.L. (Я. Италия) е италианско дружество, което е регистрирано за целите на ЗДДС в България.

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

спорят между страните и съдът ги е посочил като безспорни с нарочно определение.

По повод на искането за възстановяване на ДДС Г. С. – главен инспектор по приходите при ТД на НАП – С. с резолюция от 23.09.2022г. е възложена проверка на ФИАТ с обхват: задължения за ДДС за периода 01.01.2021г. – 31.12.2021г. Извършването на проверката е възложено на М. Т. П. – главен инспектор по приходите. Резолюцията за извършване на проверката е подписана с валиден електронен подпис. В същата е посочен срок за извършване на проверката до 22.12.2022 г. Проверката е приключила с издаване на Акт за прихващане и възстановяване № П-22221122171516-004-001/18.11.2022г., издаден от М. Т. П. – главен инспектор по приходите. Актът е подписан с валиден електронен подпис.

С А. № П-22221122171516-004-001/18.11.2022г. е прието, че дейността на чуждестранното лице ФИАТ е свързана с производството на преносими инструменти с вграден двигател с предметен код 28.24. Включените в искането 13 фактури, описани на стр. 2 в А., издадени от ЯЗАКИ ЮРЪП ЛИМИТИД ИТАЛИЯ, ид. номер [ЕГН], били с предмет код 10 - други, подкод 10.1 - инструменти, съгласно приложение №2 от Наредба МН-9/16.12.2009 г. При проверка в информационната система „Контрол“ на НАП било констатирано, че приложените към искането за възстановяване на ДДС фактури са включени от доставчика (Я. Италия) в подадените от него дневници за продажбите за съответните периоди. Фактурите са за производство на инструменти, които остават в Република България. Прието е, че фактурираните доставки представляват изработени мостри във връзка с изработка на детайли, по подадени поръчки от страна на FIAT CHRYSLER AUTOMOBILES I. S.P.A, които не са напускали територията на България. След изработката на детайлите се извършвали вътреобщностни доставки /ВОД/ по Смисъла на чл. 7 от ЗДДС. Не е уточнено от кой правен субект към кой.

На тази база е направено заключение, че изработването на инструменти - мостри е свързано с производството на крайните изделия и затова мострите не могат да съществуват отделно от крайния продукт. Прието е още, че макар правото на собственост на инструментите е прехвърлено на FIAT CHRYSLER AUTOMOBILES I. S.P.A., то това дружество не придобивало икономическото право да ги ползва и да се разпорежда с тях като собственик, тъй като същите се експлоатират за изработка на

крайните изделия. Доставките на инструменти и доставките на крайните изделия представлявали една икономическа неделима доставка, при която след изготвянето на крайният продукт, инструментът губел своето икономическо значение. Следователно доставките на инструменти и доставките на крайните изделия, за които се използват инструментите, следвало да имат едно и също третиране за целите на облагането с данък върху добавената стойност. На база тези съждения, основавайки се на практиката на ВАС и обстоятелството, че крайните изделия са предмет на ВОД по смисъла на чл. 7 от ЗДДС, данъчните органи са приели, че доставката на инструментите също представлява ВОД по смисъла на чл. 7 от ЗДДС, за която следва да се приложи нулева ставка на данъка на основание чл. 53, ал. 1 от ЗДДС. Същото се отнасяло и за авансовите вноски по доставките на инструменти, като същите следва да се коригират на основание чл. 25, ал. 7 от ЗДДС, регламентиращ, че когато, преди да е възникнало данъчно събитие по ал. 2, 3 и 4, се извърши цялостно или частично авансово плащане по доставка, данъкът става изискуем при получаване на плащането (за размера на плащането), с изключение на получено плащане във връзка с вътреобщностна доставка.

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

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

Посочените по-горе факти не са спорни по делото. Спорът е относно правното значение на тези факти и се свежда до това дали при доставката на инструментите Я. Италия е следвало да начисли ДДС с 20 ставка. Данъчната администрация твърди, че не са били налице основания за това, доколкото сделката е съпътстваща доставката на детайлите, която представлявала ВОД, ставката по която е нулева, и респ. на това основание е отречено правото на възстановяване на начисления на Фиат ДДС – като

начислен без основание.

Въз основа на установеното от фактическа страна съдът прави следните правни изводи:

Производството по делото е допустимо – жалбата срещу А. е подадена в срок от надлежна страна след изчерпване на административния ред за обжалване.

Обжалваният акт е издаден от компетентен орган, в предвидената от закона форма, при липса на съществено процесуално нарушение, но в нарушение на материалния закон, доколкото логическите конструкции, които данъчните органи са използвали, за да обосноват отказа за възстановяване нямат каквото и да било нормативно основание.

Продажбата на произведените в България инструменти от Я. Италия към Фиат е възмездна доставка на стоки по смисъла на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС. Налице е доставка на стоки, тъй като собствеността върху инструментите е прехвърлена на Фиат. Обстоятелството, че собственикът не е държал стоката не означава, че Фиат няма право да се разпорежда с нея или че е прехвърлил правото на разпореждане със стоката на друг. Очевидно се касае за транзитна продажба, при която продавачът Я. Италия се е задължил да предаде инструментите на посочено от купувача трето лице – Я. България.

Мястото на изпълнението на доставката на инструментите е територията на страната – Съгласно чл. 17, ал.1 от ЗДДС място на изпълнение при доставка на стока, която не се изпраща или превозва, е мястото, където стоката се намира при прехвърляне на собствеността и на всяко друго право на разпореждане със стоката като собственик или при фактическото предоставяне на стоката по [чл. 6, ал. 2](#). При тези данни съдът не намира нормативно основание да счита, че приложената ставка от 20% за ДДС към доставката на инструментите е била неправилно определена и съответно, че е следвало да бъде приложена нулева ставка, каквато е била приложимата ставка по отношение на произведените от Я. България детайли при доставката им към Я. Италия в Италия.

От естеството на предмета на коментираните доставки е несъмнено, че придобиването на инструментите от Фиат е свързано с производството на крайните изделия и няма за цел да се осъществи самостоятелно от придобиването на крайния

продукт. В този случай, действително има основание да се приеме, че цената на инструментите следва да е част от цената на произведените с тях детайли и доставката на инструментите представлява съпътстваща сделка на сделката по доставката на детайлите и трябва да следва данъчния режим на основната доставка. За разлика обаче от цитираната в А. съдебна практика на ВАС, в случая основната доставка между Я. Италия и Фиат, т.е. доставката на детайлите към Фиат, не представлява ВОД, а доставка, която се извършва изцяло в Италия – детайлите вече са напуснали територията на България и са превозени до Италия въз основа на ВОД, осъществен между Я. България и Я. Италия. ВОД на произведените в България с инструментите на Фиат детайли се извършва от Я. България към Я. Италия, а не от Я. Италия към Фиат. По една или друга причина страните са избрали тази верига от правоотношения и доколкото данъчните органи не твърдят по отношение на осъществения ВОД на детайлите наличие на привидна сделка между Я. България и Я. Италия, прикриваща действителна сделка между Я. България и Фиат, няма основание да се приеме, че сделката по доставката на инструментите от Я. Италия към Фиат е съпътстваща на сделката, по която страни са Я. България и Я. Италия, която представлява ВОД и ставката по която е нулева. Основна и съпътстваща доставка при всички други условия на закона може да е налице само когато страните по тези две доставки са едни и същи лица.

Това разбиране не е в противоречие с практиката на СЕС, напротив. В практиката на СЕС се приема, че когато една сделка се състои от съвкупност от елементи и действия, трябва да бъдат отчетени всички обстоятелства, при които протича въпросната сделка, за да се определи дали за целите на ДДС са налице две или повече отделни доставки, или една единна доставка (решения от 10 март 2011 г., Vog и др., С-497/09, С-499/09, С-501/09 и С-502/09, ЕУ:С:2011:135, т. 52, и от 25 март 2021 г., Q-G. (Застраховка за специални рискове), С-907/19, ЕУ:С:2021:237, т. 19 и цитираната съдебна практика). По-специално, в общия случай всяка сделка наистина трябва да се счита за отделна и самостоятелна, както следва от член 1, параграф 2, втора алинея от Директива 2006/112, но ако от икономическа гледна точка сделката се състои от една-единствена доставка, тя не бива изкуствено да се раздробява, за да не се изкриви функционирането на системата на ДДС. Съдът приема, че е налице единна доставка,

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 (вж. в този смисъл решения от 10 март 2011 г., Vog и др., C-497/09, C-499/09, C-501/09 и C-502/09, EU:C:2011:135, т. 53, и от 25 март 2021 г., Q-G. (Застраховка за специални рискове), C-907/19, EU:C:2021:237, т. 20 и цитираната съдебна практика). Освен това 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 единна сделка, когато не са независими (решение от 2 декември 2010 г., Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, т. 23). Счита се още, че такава единна доставка е налице в частност, когато един или повече елементи трябва да се разглеждат като съставляващи основната доставка, а други елементи, обратно, трябва да се разглеждат като една или повече съпътстващи доставки, които подлежат на същото данъчно третиране като основната доставка. По-конкретно, една доставка трябва да се разглежда като съпътстваща основната доставка, когато за клиентите тя представлява не цел сама по себе си, а начин да ползват при най-добри условия основната доставка (вж. в този смисъл решения от 10 март 2011 г., Vog и др., C-497/09, C-499/09, C-501/09 и C-502/09, EU:C:2011:135, т. 54, и от 4 март 2021 г., Frenetikexito, C-581/19, EU:C:2021:167, т. 41). Цитираната съдебна практика предполага коментираните сделки в съотношение на основна и съпътстваща да са между едни и същи лица, какъвто настоящия случай не е, доколкото сочената за основна сделка, представляваща ВОД не е между Я. Италия и Фиат, а между Я. България и Я. Италия. По изложените съображения съдът приема, че няма основания за доставката на инструментите от Я. Италия към Фиат да е приложима нулева ставка на данъка, респ. оспореният А. не е съобразен с материалния закон и следва да бъде отменен.

В допълнение следва да се посочи, че цитираната в А. практика на Върховния административен съд касае приложението на чл. 128 от ДОПК и е неотнормирана към случая, тъй като доставката на инструментите (от Я. Италия на Фиат) и последвалите ВОД на произведените с тези инструменти детайли не са между едни и същи лица. Само ако имаше съвпадения между страните по тези правоотношения, то тогава би

могло да се обсъжда цитираната правна уредба и практика. Я. България ЕООД и Я. Юрп Лимитид Италия С.Р.Л. са две самостоятелни търговски дружества. Твърдения за противното и доказателства в тази връзка по делото не са представени.

При тези обстоятелства съдът приема, че процесният А. е незаконосъобразен и следва да бъде отменен. На основание чл. 160, ал. 3 от ДОПК преписката следва да се върне на компетентните органи за ново произнасяне по заявлението за възстановяване, съобразно дадените с настоящото решение указания по тълкуването и прилагането на закона.

С оглед изхода на делото следва да се постави за разглеждане претенцията за заплащане на разноски от страна на жалбоподателя. Претендирани са разноски, както следва: 50лв. за държавна такса и 23 469.96лв. за адвокатско възнаграждение, за направата на които са представени доказателства, поради което съдът намира претенцията за основателна.

По изложените съображения и на основание чл. 160, ал.1, ал. 3 и ал. 6 от ДОПК във връзка с чл.129, ал.7 от ДОПК, чл. 161, ал.1 от ДОПК, съдът

#### РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на ФИАТ КРАЙСЛЕР АУТОМОБИЛЕС С.П.А. (FIAT CHRYSLER AUTOMOBILES I. S.P.A., представлявано от пълномощниците Е. Е. и В. В., адвокати от С. адвокатска колегия и адв. М. от адвокатско дружество „М. и съдружници“, А. № П-22221122171516-004-001/18.11.2022 г., издаден от орган по приходите към ТД на НАП С., потвърден изцяло с Решение № 113/ 25.01.2023 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” - С., ЦУ на НАП.

ВРЪЩА ПРЕПИСКАТА на органа по приходите към ТД на НАП С. за ново произнасяне по искането на ФИАТ КРАЙСЛЕР АУТОМОБИЛЕС С.П.А. (FIAT CHRYSLER AUTOMOBILES I. S.P.A. (ФИАТ) за възстановяване на ДДС в размер на 305 104.8 лв., платени по 13 фактури, издадени от ЯЗАКИ ЮРЪП ЛИМИТИД ИТАЛИЯ.

ОСЪЖДА Дирекция "ОДОП" - [населено място]-град при ЦУ на НАП да плати



на ФИАТ КРАЙСЛЕР АУТОМОБИЛЕС С.П.А. (FIAT CHRYSLER AUTOMOBILES I. S.P.A., разноси по делото в размер на 23519.96лв., от които 50лв. за държавна такса и 23 469.96лв. за адвокатско възнаграждение.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 –дневен срок от съобщаването му на страните.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: