

РЕШЕНИЕ

№ 1949

гр. София, 22.03.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 19 състав, в публично заседание на 13.03.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Доброслав Руков

при участието на секретаря Ана Илиева, като разгледа дело номер **7678** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Делото е образувано по жалба на [фирма], /с предишно фирмено наименование [фирма]/, с адрес за призоваване [населено място], Индустриална зона „Микроелектроника” срещу Ревизионен акт №[ЕИК]/08.07.2009 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП, „Големи данъкоплатци и осигурители”, потвърден в обжалваната част с Решение № 1751/10.12.2009 г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – С..

С Решение № 278 от 19.01.2011 г. по адм. дело №1143/2010 г. Административен съд София-град е отхвърлил оспорването, в една част, а в други е обявил РА за нищожен и го е отменил. С решение № 10970 от 06.08.2012 г., актът на първоинстанционния съд е отменен частично и делото е върнато за ново разглеждане от друг състав с конкретни указания.

По време на проведените по делото открити заседания, при повторното разглеждане на делото, пред първоинстанционния съд, оспорващият се представлява от адвокат Й. и адвокат В., които поддържат жалбата. В дадения от съда срок са представени подробни съображения в писмен вид.

Ответникът по оспорването, в лицето на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място], не се явява. Пълномощникът му юристконсулт И. оспорва жалбата.

СГП не изразява становище по основателността на жалбата.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразеното становище на процесуалния представител на

ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа страна, следното:

Съставът на административния съд, разгледал първоначално делото е отхвърлил оспорването на Ревизионен акт №[ЕИК]/08.07.2009 г. в частта, относно определените задължения за ДДС за данъчните периоди: м. 04, м. 06. 2006 г. и месеците от 01 до 06. 2007 г., включително по фактури с предмет „tooling”.

Съгласно мотивите на решението на ВАС при повторното разглеждане на спора следва да се съобрази на първо място какъв е характерът на доставките „tooling” - дали те имат самостоятелен характер или имат характер на съпътстваща доставка, като се вземе предвид заключението на изготвената СТЕ, както и приложимата практика на С. и тогава да се пристъпи към определяне на приложимото данъчно третиране на тези доставки за процесния период.

Страните не спорят, че ревизираното лице през процесния период е извършвало дейност в областта на производството на автомобилна електроника по поръчка на клиенти от други държави-членки на общността. Произвежданите серийно електронни компоненти за автомобили са били транспортирани извън България до съответната друга държава, в която е установен получателят по доставката. Тези доставки са приети от ревизиращите органи като вътреобщностни доставки /ВОД/, облагаеми с нулева ставка на данъка съгласно чл. 53, ал. 1 във връзка с чл. 7 от действащия ЗДДС.

Във връзка със серийното производство на въпросните електронни компоненти дружеството е изработвало, по поръчка на получателите, определена нестандартна екипировка - инструменти (наричани в договорите „tooling”), използвана за започването и осъществяване на серийното производство на електронните компоненти, които в последствие са били предмет на износ.

За производството на тази нестандартна екипировка чуждестранните получатели по доставките са заплащали на оспорвания отделно възнаграждение, уговорено като фиксирана сума въз основа на договори, сключени с тях. Направата на нестандартните инструменти е било свързано с основното производство на електронните компоненти. Според договореното между страните екипировката и техническата документация за нея, стават собственост на клиента, който ги поръчва, а производителят я използва за серийното производство на основните продукти. Рискът от погиване и повреждане на екипировката се носи последния до момента на физическото ѝ предоставяне на клиента.

[фирма] е третирано сумите по фактурите за нестандартна екипировка като част от възнаграждението си по доставките на серийно произвежданите електронни компоненти и затова не е начислявало ДДС върху сумите за нестандартна екипировка на основание чл. 53, ал. 1 във връзка с чл. 7 от сега действащия ЗДДС.

С оспорения РА за дружеството са установени, допълнителни публични вземания по ЗДДС, защото органите на приходната администрация са приели, че платените суми по процесните фактури с предмет „tooling” са възнаграждение за отделна и самостоятелна доставка, която е независима от доставката на серийно произвежданите електронни компоненти, защото инструментите не са били изнесени извън страната и същите не са съпътстващи на основните доставки на електронните компоненти, съгласно чл. 128 от ЗДДС.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав, след преценка на събраните по делото доказателства по отделно и в съвкупност и съобразявайки доводите на

страните, приема от правна страна следното:

По допустимостта на жалбата: Оспореният РА е връчен на пълномощник на дружеството и е оспорен в сроковете по чл. 152 и чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Съдът е сезиран от надлежна страна – участник в административното производство и срещу акт, с който се засягат нейни права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване. По тези съображения жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

Според настоящия съдебен състав, за да се реши правилно възникналия спор, следва да се разтълкуват няколко въпроса, касаещи характера на доставките с предмет „tooling“, като се вземат предвид доказателствата, събрани при първоначалното разглеждане на делото и мотивите на различните състави на С. /респективно С./, изложени в съдебни решения по сходни казуси.

В мотивите към Решение № 278 от 19.01.2011 г. Административен съд София-град е приел за безспорно също, че изработването на нестандартната екипировка „tooling“ не е самоцелно. Същото е свързано с производството на крайните изделия и не може да съществува отделно и изолирано от крайния продукт. От друга страна е посочено, че „tooling“-ът не е бил доставен физически от дружеството на получател извън територията на страната, поради което същият не може да бъде приет за освободена доставка.

Видно от заключението на допуснатата СТЕ, което е прието без оспорване от страните, нестандартната екипировка представлява онези инструменти и изделия, включително и софтуер, които се използват в серийното производство на електронните компоненти и са специфични и приложими само за тези изделия. Тя включва онези инструменти, приспособления и програмни продукти, които се използват при производството на конкретно изделие и не могат да се ползват за други изделия. Производството на електронните изделия и разработването на съпътстващата нестандартна екипировка обективно представлява единен технологичен цикъл, включващ проектиране на изделията, технологична, конструкторска и производствена разработка, изработване им и измервания. Действията са част от процеса при производството на всяко крайно изделие.

Вещото лице е развило заключението си, посочвайки, че използването на вече създаден tooling за производството на изделие, различно от изделието, за което е бил създаден е невъзможно. Експертът изтъква, че уникалността на нестандартните инструменти, следва да бъде отчетена не само с оглед на конкретното изделие, за който е произведен, но и от гледна точка на производителя. Процесът на производство представлява технологична линия, състояща се от няколко елемента, като промяната на който и да е от тези елементи води до необходимост от промяна на tooling, състоящ се от софтуер и технология. Последните са толкова уникални, че дори простото физическо преместване на производството на друго място води до необходимост до промени, с оглед на различните климатични условия и спецификите на производствената линия на новото място.

Направените от вещото лице констатации и заключения мотивират настоящият съдебен състав да направи извода, че процесната нестандартна екипировка „tooling“ е неразделна част от единния технологичен цикъл за производство на електронните компоненти. Тя е изработвана единствено за целите на крайното изделие, няма друго приложение, извън това, за което се специално създадена и използването ѝ от друг

производител в непроменен вид е невъзможно. Във връзка с изложеното може ясно и убедено да се приеме, че производството на „tooling”-ът е съпътстваща основната доставка, по смисъла на чл. 128 от ЗДДС, поради което върху платените за нея суми, оспорващият не е следвало да начислява данък отделно.

Обстоятелството, че не е уговорено общо плащане за нестандартната екипировка и за крайното изделие, не може да промени характера на доставката на „tooling”, като съпътстваща такава. В представените от оспорващия решения на С., които според указанията на ВАС, следва да бъдат обсъдени, е застъпено тълкуването, че 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 особено ясно прието Решение по дело С-276/09, E. Everywhere L., където в т. 29 СЕС 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. Всъщност 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 С-349/96, С. Р. Р. и Решение от 27 октомври 2005 г. по дело Levob Verzekehngen и OV B.. В цитираните съдебни актове С. приема, че при определянето на това дали една престация е самостоятелна или елемент от съставна доставка, следва да се държи сметка за икономическата връзка между престациите, а не за това как е определена цената на доставката или нейните елементи.

Според С., в случаите когато една сделка съдържа множество елементи и действия, следва да се вземат предвид всички обстоятелства, при които сделката се извършва, за да се прецени, първо, 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 като доставка на услуга (Решение по дело С-41/2004, Levob). От гледна точка на критериите за определяне на доставките като самостоятелни доставки или като съставни елементи на една комплексна доставка С. 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 С-41/04, Levob, Решение от 2 декември 2010 г. по дело С-276/09, E. Everywhere L., Решение от 21 юни 2007 г. по дело С-453/05 и др.). В тази връзка С. 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 същество си не са независими (Решение по дело С-276/09, E. Everywhere L., Решение по дело С-425/06, Part S. S. и др.).

Според С., 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 (виж Решение по дело С-425/06, цитирано по-горе, т. 49, Решение по дело С-349/96, цитирано по-горе, т. 27, Решение от 27 октомври 2005 г. по дело С-41/04, Levob Verzekeriengen и OV B., т. 18). Следователно, като се има предвид разпоредбата на чл.

138 (1) от Директивата за ДДС, която третира вътреобщностните доставки като освободени от облагане, за да се прецени дали фактурите за нестандартна екипировка подлежат на същото освобождаване, следва да се прецени дали нестандартната екипировка, погледната обективно от икономическа гледна точка, съставлява елемент от доставката на електронните компоненти.

На първо място, според С., 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. Мотиви в подкрепа на този извод се съдържат в цитираните по-горе решения.

Поради върховенството, което правото на ЕС има над нормите от вътрешното законодателство, които му противоречат, с оглед даденото от С. тълкуване и установените в хода на настоящето производство факти, може да се приеме, че разпоредбата на чл. 128 от ЗДДС, в частта, изискващата възнаградението за основаната и съпътстващата доставка да е уговорено общо, не следва да се прилага в разглеждания казус.

Изложените до момента разсъждения, касаят в цялост ревизирия период след 01.01.2007 г., когато Република България се присъединява към Европейския Съюз. С оспорения РА за дружеството са определени и задължения, обхващащи данъчни периоди през 2005 и 2006 година, през които то е изработвало също електронни компоненти за чуждестранни клиенти, които в последствие са били изнасяни и е получавало заплащане за изработването на нестандартна екипировка, използвана за производството на крайните изделия.

За да се прецени, дали за данъчните периоди април и юни 2006 г. на оспорвания са определени законосъобразно допълнителни публични задължения, следва вземе предвид следното. По силата на чл. 11, § 2, б. „б” от Шеста Директива на Съвета от 17 май 1977 година, относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота – обща система на данъка върху добавената стойност, данъчната основа включва съпътстващите разходи, начислени от доставчика на получателя, като комисионна, опаковка, транспорт и застраховка. Разходите, предмет на отделно споразумение, могат да бъдат считани за съпътстващи от държавите-членки. Цитираният акт на вторичното право на ЕС е приложим през тази част от ревизирия период, защото Директива 2006/112/ЕО НА СЪВЕТА от 28 ноември 2006 година, относно общата система на данъка върху добавената стойност е в сила от по-късна дата. Нормата регламентира въпросите за данъчната основа на доставките по начин, който е идентичен с уредбата на чл. 73 от Директива 2006/112/ЕО. Затова и всички изложени по-горе съображения относно тази разпоредба и свързаната с нея концепция за една или множество доставки, са валидни и по отношение на този по-ранен период. Не е без значение и факта, че митническото законодателство на България тогава е разглеждало разходите за инструменти, използвани за производство на стоките, като част от митническата стойност на тези стоки. Този извод следва, най-напред, от разпоредбата на чл. 38, ал. 1, т. 2 , б. „б” и

„г” от ЗМ, който изисква към митническата стойност да бъдат добавена стойността на инструменти, клишетата, матрици и други подобни, използвани за производството на стоките, както и инженеринговите работи и дизайн, свързани с тяхното производство. В аналогичен смисъл е и разпоредбата на чл. 76, ал. 2 от ППЗМ, която също изисква разходите за инструменти за изработка на стоките да бъдат включени в митническата стойност на стоките. Що се отнася до разпределянето на разходите за инструменти към стойността на стоките, то Приложение № 7 към ППЗМ съдържа разпоредби, които са идентични с цитираните по-горе разпоредби на анекс 23 към Регламент № 2454, според които стойността на инструментите по принцип се отнася към стойността на първата експедиция на стоките. Следователно, митническото законодателство безусловно третира разходите за инструменти като елемент от митническата стойност на стоките. Тези норми, разгледани в съвкупност с тогава действалата разпоредбата на чл. 29 от ЗДДС /отм./, изискваща към договорената престация да бъдат добавени всички разходи по доставката, начислени от продавача на купувача, дават възможност да се направи извода, че разходите за изработка на инструменти, които впоследствие се използват за производството на внасяните стоки, са разходи на доставчика, направени с цел той да произведе и достави стоките, поради което и плащането на тези разходи следва да бъде включено в данъчната основа на основание чл. 29 от ЗДДС /отм./.

Предвид на гореизложените съображения трябва да се приеме, че оспорения РА е издаден от компетентен орган, в предвидената форма, но при несъответствие с материално-правните разпоредби и целта на закона, поради следва да бъде отменен изцяло.

Предвид на факта, че оспорващият е поискал заплащане на разноски, на същия се дължат такива, съобразно разпоредбата на чл. 161 от ДОПК. При повторното разглеждане на делото не са представени доказателства за направени разноски, а и жалбоподателят не е представил списък, съгласно чл. 80 от ГПК, поради което на оспорващия следва да се присъдят, на основание чл. 226, ал. 3 от АПК, само разноските, направени по време на касационното обжалване.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, пр. 4 от ДОПК,
Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба [фирма], /с предишно фирмено наименование [фирма]/, с адрес за призоваване [населено място], Индустриална зона „Микроелектроника” Ревизионен акт №[ЕИК]/08.07.2009 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП, „Големи данъкоплатци и осигурители”, потвърден в обжалваната част с Решение № 1751/10.12.2009 г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – С., в частта, в която са определени задължения за ДДС за данъчните периоди: м. 04, м. 06. 2006 г. и месеците от 01 до 06. 2007 г., включително по фактури с предмет „tooling”.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП, [населено място] да заплати [фирма], с адрес за призоваване

[населено място], Индустриална зона „Микроелектроника”, на основание чл. 226, ал. 3 от АПК, във връзка с чл. 161, ал. 1 от ДОПК сумата от 10608,42 /десет хиляди шестстотин и осем и 42 ст. / лева, представляващи направени по делото разноси - платено адвокатско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му на страните, с касационна жалба пред Върховния Административен Съд на Република България.