

РЕШЕНИЕ

№ 2640

гр. София, 18.04.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 70 състав,
в публично заседание на 14.03.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Радина Карамфилова

при участието на секретаря Илияна Тодорова, като разгледа дело номер **8418** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на „Л. Б.-З.“ Г., служебен номер от регистъра на НАП [ЕГН], ГЕРМАНИЯ, Flugplatzstrase 74, 97318 Kitzingen, подадена чрез Г. С. в качеството ѝ на пълномощник, срещу Ревизионен акт № Р-22221021004690-091-001/11.05.2022 г., издаден от М. Й. С., на длъжност началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП – С. – възложител на ревизията, и Б. В. М., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП – С. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1184/01.08.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. (Д „ОДОП“ - С.) при ЦУ на НАП.

С жалбата се релевират доводи за незаконосъобразност на оспорвания РА като противоречащ на материалния закон. Навеждат се възражения срещу изводите на органите по приходите, касаещи данъчното третиране на доставките на инструменти, получени от „Л. Б. – З.“ Г. (по-долу наричано и „Л. Б. – З.“ ГМГХ) и впоследствие прехвърлени към „М. – Б.“ АГ, във връзка с отказа за приспадане на данъчен кредит от страна на жалбоподателя по тези доставки. Излагат се конкретни аргументи относно липсата на условия за третиране на спорните доставки на инструменти като част от единна комплексна доставка, ведно с доставките на крайния продукт, или като несамостоятелни съпътстващи такива. Позовава се на практиката на Съда на ЕС. Оспорват се мотивите на органите по приходите, че не се прехвърля правото на собственост върху инструментите и че за целите на ЗДДС не е налице нито

прехвърляне на правото на собственост върху инструментите, нито придобиване на икономическото право „Л. Б.-З.“ Г. и съответно „М.-Б.“ АГ да се разпореждат с тях като собственици. Твърди се, че именно защото дружеството жалбоподател става техен собственик след това прехвърля правото на собственост на „М.-Б.“ АГ срещу насрещно възнаграждение, което несъмнено води до извод, че е налице прехвърляне на собствеността не само за целите на гражданското право, но и за целите на ДДС, съответно ако дружеството не беше техен собственик, то нямаше да е възможно да се разпорежи на свой ред със стоките. От друга страна, „М.-Б.“ АГ става пълноправен собственик във всеки смисъл на инструментите, въпреки че те се държат от други дружества, като това само по себе си не означава, че „М.-Б.“ АГ не разполага с икономическото право да се разпорежда с тях. В тази връзка се сочи, че ако се промени доставчикът на компонентите, които се произвеждат с въпросните инструменти, „М.-Б.“ АГ има пълното право да си върне държането и да ги предостави на новия си доставчик, за да може производството да продължи със същите инструменти. Излагат се доводи за необоснованост на твърденията в Ревизионния акт, че доставката на инструментите следва да се облага на територията на България с 0% ДДС като вътреобщностна доставка на стоки от България до Германия, тъй като основната според органите по приходите доставка на автомобилни кабели се доставя на клиента „М.-Б.“ АГ едва когато кабелите са вече на територията на Германия и съответно доставката на кабелите не представлява вътреобщностна доставка на стоки, облагаема с 0% ДДС съгласно ЗДДС, а представлява доставка с място на изпълнение на територията на Германия, облагаема с данък съгласно вътрешното законодателство на Германия.

Във връзка с отказът за признаване на право на данъчен кредит в полза на „Л. Б. – З.“ Г. по доставките на инструменти се излагат възражения, че страните по двете вериги на доставки /на инструментите и на крайните изделия/ са различни, поради което няма основание да бъдат третираны като части на една неделима доставка. Сочи се също така, че компонентите, които се произвеждат с всеки от двата инструмента, не са идентични с крайния продукт, който се доставя на „Л. Б.-З.“ Г. /немски ДДС номер/ и съответно на „М.-Б.“ АГ /немски ДДС номер/ в Германия, а освен това не са изпълнени критериите за наличие на единна доставка за целите на ДДС. Жалбоподателят счита, че ревизиращите органи неправилно се позовават на чл. 70, ал. 5, във връзка с чл. 28, т. 1 от ЗДДС за обосноваване на отказа на право на данъчен кредит по спорните доставки.

Наред с горното жалбоподателят счита, че чрез отказа на правото на данъчен кредит и в същото време начисляването на данък върху последващата продажба се стига до двойно данъчно облагане и до грубо нарушаване на принципа на неутралност на ДДС системата, който е основополагащ за ДДС законодателството и съгласно който тежестта на ДДС не следва да се понася от данъчнозадължените лица, а от крайните потребители. Този довод е обоснован с мотивите на ревизионния акт, съгласно който макар данъкът върху доставките на инструменти да не е дължим, тъй като те не представляват самостоятелни доставки, то той въпреки всичко е изискуем на основание чл. 85 от ЗДДС, тъй като е посочен във фактурите, издадени от „Л. Б.-З.“ Г., а в същото време с РА е отказано правото на данъчен кредит за получените от него доставки на същите инструменти.

Жалбоподателят моли да бъде отменен изцяло като незаконосъобразен Ревизионен акт № Р-22221021004690-091-001/11.05.2022 г., издаден от М. Й. С., на длъжност

началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП – С. – възложител на ревизията, и Б. В. М., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП – С. – ръководител на ревизията. Претендира разноски за адвокатско възнаграждение.

В открито съдебно заседание по делото жалбоподателят се представлява от адв. А., който поддържа жалбата.

Ответникът – директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при ЦУ на НАП, се представлява по делото от юрк. К., който оспорва жалбата с позоваване на доводите, изложени в решението на административния орган за потвърждаване на РА.

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

Административен съд София- град, III отделение, 70 състав, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповеди № Р-22221021004690-020-001/17.08.2021 г., № Р-22221021004690-020-002/25.10.2021 г., № Р-22221020005524-020-003/25.11.2021 г., № Р-22221020005524-020-004/23.12.2021 г., издадени от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП - С., оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед № РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП – С., е възложено извършването на ревизия на „Л. Б.-З.“ Г. за установяване на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди от 01.04.2020 г. до 31.03.2021 г., от 01.04.2021 г. до 30.06.2021 г. и от 01.07.2021 г. до 30.09.2021 г. Горните заповеди са връчени на ревизираното лице по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК. Заповед № Р-22221021004690-020-001/17.08.2021 г. е връчена на 27.08.2021 г. Сроктът за приключване на ревизията е определен до 27.01.2022 г.

На основание чл. 117, ал. 1 от ДОПК за резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22221021004690-092-001/21.02.2022 г., връчен по електронен път на 24.02.2022 г. Жалбоподателят е подал възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК с вх. №74-00-927#3/08.04.2022 г., което е преценено от органите по приходите като неоснователно.

Ревизията приключва с Ревизионен акт (РА) № Р-22221021004690-091-001/11.05.2022 г., издаден от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП – С. – възложител на ревизията, и Б. В. М., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП – С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 12.05.2022 г. съгласно чл. 29, а. 4 от ДОПК, видно от удостоверение за извършено връчване по електронен път чрез активиране на електронна препратка на основание чл. 30, ал. 6 от ДОПК /на л. 78/.

В хода на ревизията са предприети процесуални действия, подробно описани в констативната част на РД, който по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от издадения РА.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на други задължени лица: „Инотех Кунстщофтехник“ Г. - ГЕРМАНИЯ, „Леони България“ ЕООД, „Инотех БГ“ ЕООД.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното дружество са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице. Изискано е представяне на търговски и счетоводни документи относно ревизираните данъчни периоди, включително данни и доказателства за конкретни

доставчици.

Извършени са и други процесуални действия, подробно описани в РД.

Ревизиращият екип е установил в хода на ревизията, че през данъчен период м. 04.2021 г. ревизираното лице е ползвало данъчен кредит по получени доставки на стоки

по четири фактури, издадени от „Инотех Кунстщофтехник“ Г. – ГЕРМАНИЯ, общо в размер на 556 300.65 лв., както следва:

по фактура № [ЕГН]/07.04.2021 г. с ДО от 1 278 917.00 лв. и ДДС - 255 783.50 лв.;

по фактура № [ЕГН]/07.04.2021 г. с ДО от 528 856.40 лв. и ДДС - 105 771.30 лв.;

по фактура № [ЕГН]/08.04.2021 г. с ДО от 580 490.30 лв. и ДДС - 116 098.10 лв.;

по фактура № [ЕГН]/08.04.2021 г. с ДО от 393 239.20 лв. и ДДС - 78 647.84 лв.

Фактурите са с предмет - специално оборудване: инструменти за производство на изделия от пластмаса, известни като „туулс“ /от tools - англ./, представляващи компоненти за автомобилни части. Съгласно извършена насрещна проверка на доставчика, документирана с Протокол за извършена насрещна проверка № П-16001621184433141-001/10.11.2021 г., е констатирано, че прекият доставчик „Инотех Кунстщофтехник“ Г. - ГЕРМАНИЯ е немско дружество, регистрирано в България само за ДДС цели, като счетоводството на дружеството се води в Германия. Дружеството е декларирало, че няма налични активи, административна, складова и търговска база, както и съоръжения, машини, оборудване, няма назначен персонал или представител в Р. България. Не е представена обратна ведомост.

Съгласно сключен договор между „Инотех Кунстщофтехник“ Г. /доставчик/ и „Л. Б. З.“ Г. /получател/ собствеността върху инструментите се прехвърля след извършване на всички изпитвания, проверка и одобрение на всички проби от детайлите, за които се предвижда серийно производство.

Инструментите за производство на изделия от пластмаса са транспортирани до България през м. 02.2020 г. като собственост на „Инотех Кунстщофтехник“ Г.. Приложени са транспортни документи на чужд език. Инструментите са доставени в [населено място], в производствената база на трето лице - „Инотех БГ“ ЕООД - дружество, чийто собственик на капитала е „Инотех Кунстщофтехник“ Г.. „Инотех БГ“ ЕООД е производител на изделия от пластмаса, използвани в автомобилостроенето. Твърди се от доставчика, че инструментите са транспортирани до производствената база на „Инотех БГ“ ЕООД с цел извършване на подготовка за провеждане на тестове и пускане на проби от изделия, които да бъдат одобрени от клиента „Л. Б. – З.“ Г., който следва да даде разрешение за серийно производство на детайла.

През м. 04.2021 г. „Инотех Кунстщофтехник“ Г. издава на ревизираното лице процесните 4 фактури за доставка на инструменти.

Към датите на издаване на фактурите инструментите са намират в производствената база на „Инотех БГ“ ЕООД в [населено място]. След издаване на фактурите инструментите не променят местоположението си - остават в производствената база на дружеството в [населено място] и продължават да се използват за основната му дейност - производство на детайли от пластмаса, необходими за автомобилостроенето.

Насрещната проверка на „Инотех БГ“ ЕООД е приключила с протокол № П16001621206746-141-001/21.12.2021 г. В писмените обяснения на дружеството е заявено, че инструментите за производство на пластмасовите детайли се ползват и

поддържат от „Инотех БГ“ ЕООД по договор за заемане на инструменти, сключен с „Инотех Кунстщофтехник“ Г., и се намират в производствената му база в [населено място]. Същият е приложен по ревизионната преписка. Инструментите за производство на пластмасовите детайли се съхраняват от „Инотех БГ“ ЕООД, като същото ги поддържа в състояние, годно за употреба. Производството на конкретен детайл не е еднократно. Един инструмент се използва в продължение на десетки години и с него може да се произвежда детайл поединично, по поръчка или серийно. По инструмента може да бъдат извършени редица промени и подобрения, които да доведат до производство на друга разновидност на същия детайл или на друг нов вид детайл.

Съгласно дадени обяснения от „Инотех БГ“ ЕООД мострите на изделията се завеждат като продукция в счетоводството на българското дружество, тъй като същото ги произвежда със собствен персонал и материали. Мострите се продават на „Инотех Кунстщофтехник“ Г.. В писмените обяснения на „Инотех БГ“ ЕООД изрично е посочено, че дружеството не е собственик на инструментите и не може да се разпорежда с тях. При поискване от страна на заемателя – „Инотех Кунстщофтехник“ Г., „Инотех БГ“ ЕООД следва да върне инструментите на заемателя.

През данъчни периоди м. 09.2020 г. и м. 07.2021 г. ревизираното лице е ползвало право на приспадане на данъчен кредит по четири фактури, издадени от „Леони България“ ЕООД общо в размер на 56 441.35 лв., както следва:

по фактура № [ЕГН]/18.03.2020 г. с ДО от 119 892.40 лв. и ДДС - 23 978.48 лв.;

по фактура № [ЕГН]/14.06.2021 г. с ДО от 42 421.95 лв. и ДДС - 8 484.39 лв.;

по фактура № [ЕГН]/14.06.2021 г. с ДО от 59 946.19 лв. и ДДС - 11 989.24 лв.;

по фактура № [ЕГН]/14.06.2021 г. с ДО от 59 946.19 лв. и ДДС - 11 989.24 лв.

Фактурите са с предмет формиращи инструменти, които се използват за производството на елементи /втулки от пяна/, необходими за автомобилостроенето.

В хода на ревизията са извършени насрещни проверки на „Леони България“ ЕООД, обективирани в протоколи за извършени насрещни проверки № П-04001521206537-141-001/16.12.2021 г. и № П-04001522005078-141-001/09.02.2022 г.

Съгласно дадени писмени обяснения от „Леони България“ ЕООД фактурите са издадени на компанията майка – „Л. Б. - 3.“ Г., и са за формиращи инструменти, които се намират в производствените помещения на „Леони България“ ЕООД в [населено място], [улица], като същите са собственост на „Л. Б. – 3.“, Г. и се използват за изработване на детайли за крайния клиент на дружеството. Предходен доставчик на оборудването е ARTUR SOHL WERKZEUGBAU GMBH. Същото е доставено в производствената база на „Леони България“ ЕООД преди издаване на процесните фактури, като след това не е извършвана промяна в местоположението на инструментите. Същите продължават да се използват за производствената дейност на „Леони България“ ЕООД за изработка на детайли, доставяни на „Л. Б. - 3.“ Г..

За доставките от двата гореописани доставчика - „Инотех Кунстщофтехник“ Г. и „Леони България“ ЕООД, ревизиращите са направили идентични констатации, че инструментите/оборудването остават във владение на лица, различни както от ревизираното лице, така и последващия им приобретател – „М. - Б.“ АГ, които ги съхраняват и използват в дейността си - за серийно производство на компоненти за „Л. Б. - 3.“ Г.. Фактически инструментите/оборудването не се предоставят на клиента, а остават на разположение на „Леони България“ ЕООД, съответно на „Инотех БГ“

ЕООД, купувачът - ревизираното лице, става само формален собственик, понеже нестандартното оборудване се ползва, владее и контролира от тези две дружества.

„Л. Б.-З.“ Г. доставя инструментите по фактурите от „Инотех Кунстщофтехник“ Г. - Германия и „Леони България“ ЕООД на „М.-Б.“ АГ с инд. номер [ЕГН] - чуждестранно лице, регистрирано в Р. България само и единствено за целите на ДДС. При горните данни и доказателства органите по приходи са направили следните изводи:

- процесните фактури от „Инотех Кунстщофтехник“ Г. - Германия и „Леони България“ ЕООД са с предмет на доставките инструменти за изработка на детайли за МПС. След като изработят съответните детайли, „Инотех БГ“ ЕООД и „Леони България“ ЕООД извършват ВОД по смисъла на чл. 7 от ЗДДС, като оборудването остава на територията на Р. България;

- инструментите са пряко свързани с производството на крайните изделия, поради което не може да съществуват отделно от крайния продукт;

- ревизираното лице не придобива икономическото право да ги ползва и да се разпорежда с тях като собственик, тъй като същите се експлоатират от българските дружества „Инотех БГ“ ЕООД и „Леони България“ ЕООД - за изработката на поръчаните крайни автомобилни детайли;

- доставките на инструменти и доставките на крайните изделия представляват една икономически неделима доставка, при която след изготвянето на крайния продукт инструментът губи своето икономическо значение, поради което двете доставки следва

да имат едно и също третиране за целите на облагането с данък върху добавената стойност.

С оглед на горното е формирано заключение, че след като крайните изделия представляват ВОД по смисъла на чл. 7 от ЗДДС, то и доставката на инструментите следва да се третира като такава, поради което доставчиците „Инотех Кунстщофтехник“ Г. - Германия и „Леони България“ ЕООД неправилно са начислили данък върху добавената стойност по гореописаните фактури.

С тези мотиви ревизиращите са обосנוвали извод, че не са налице основания по отношение на ревизираното лице за упражняване право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, във връзка с чл. 28, ал. 1 от ЗДДС.

За периодите от обхвата на ревизията - от м. 04.2020 г. до м. 09.2021 г., ревизираното лице декларира продажби единствено към „М.-Б.“ АГ, които са с обща данъчна основа в размер на 3 695 063.92 лв. и ДДС в размер на 730 012.80 лв.

На „М.-Б.“ АГ са фактурирани инструментите по доставките от „Инотех Кунстщофтехник“ Г. - Германия и „Леони България“ ЕООД. След издаване на фактурите към „М.-Б.“ АГ инструментите не променят местоположението си и са физически разположени в заводите на български дружества „Инотех БГ“ ЕООД и „Леони България“ ЕООД, като се използват за производството на компоненти за автомобилни части, които като краен продукт се доставят до заводите на „М.-Б.“ АГ директно от дружествата, които са ги произвели, или опосредено от ревизираното лице.

Формиран е извод, че данъкът по фактурите с получател „М.-Б.“ АГ е начислен без законово основание, но въпреки това е изискуем на основание чл. 85 от ЗДДС. Ревизиращите са стигнали до този извод, като са взели предвид установената в хода на ревизията фактическа обстановка за веригите от „предходни доставки“, за местонахождението на инструментите, за тяхното фактическо използване и др., описани подробно в РД.

С жалба вх. № 53-00-1085/26.05.2022 г. по регистъра на ТД на НАП - С. и вх. № 23-22-840/30.05.2022 г. по регистъра на дирекция „ОДОП“ – С. „Л. Б.-З.“ Г. оспорва по реда на чл. 152 и сл. от ДОПК пред директора на дирекция „ОДОП“ – С. направените с РА установявания и изводи на ревизиращия екип. По жалбата е постановено Решение № 1184/01.08.2022 г. на директора на дирекция „ОДОП“ – С., с което са приети за неоснователни изложените от ревизираното лице възражения и е потвърден РА.

Съгласно мотивите на решението е прието от административния орган, че фактурите за доставка на оборудване, издадени от „Инотех Кунстщофтеник“ Г. са неправилно издадени, защото в случая е приложима разпоредбата па чл. 82, ал. 2 от ЗДДС, вр. с чл. 17, ал. 4 от ЗДДС, при която данъкът е изискуем от получателя по доставката. Сочи се, че според чл. 11, ал. 3 от Регламент за изпълнение (ЕС) №282/2011 на Съвета от 15 март 2011 г. за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност притежанието на идентификационен номер по ДДС, издаден в дадена държава, само по себе си не е достатъчно, за да се приеме, че данъчно задълженото лице има на територията й постоянен обект. На следващо място, органът застъпва становище, че в случая не е изпълнено условието за приспадане на данъчен кредит, визирано в чл. 69 ЗДДС, тъй като процесното фактуриране на оборудване, находящо се в Р.България и използвано на територията й, не е договор за доставка, а по същество представлява договор за финансиране на неговото закупуване. В тази връзка се сочи, че липсва контрибутивен характер на сделката, т. е. срещу получаването и използването му от българския контрагент не се дължи насрещна престация, следователно чуждестранният контрагент не е получател, нито реално използва /продава или отдава под наем/ производственото оборудване за последващи облагаеми доставки. Твърди се още че оборудването е предоставено за безвъзмездно ползване от българските дружества - производители на детайлите - „Инотех БГ“ ЕООД и „Леони България“ ЕООД, поради което купувачът - ревизираното лице, е формален собственик, като неговите функции са преди всичко контролни, а нестандартното оборудване се ползва реално от доставчика /българското дружество/ за производството на крайните изделия без насрещна престация. В тази връзка органът счита, че е налице ограничение за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит съгласно чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 или 74 ЗДДС, тъй като стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки.

Решението е връчено на 03.08.2022 г. по електронен път съгласно чл. 29, ал. 4 от ДОПК, видно от представено удостоверение за активирана електронна препратка на тази дата.

На основание чл. 156, ал. 1 ДОПК РА е оспорен по съдебен ред, във връзка с което е образувано настоящото съдебно производство.

В съдебното производство е приобщена преписката по издаване и оспорване по административен ред на атакувания РА, представени са писмени доказателства. В тази връзка следва да се отбележи, че писмени доказателства, представени на чужд език без превод на български език, няма да бъдат обсъждани и взети предвид при постановяване на съдебното решение. На основание чл. 14, ал. 1, вр. ал. 3 от АПК, във вр. с пар. 2 от ДР на ДОПК, страната, която представя документите на чужд език, следва да осигури в производството техния превод на български език.

При така изложената фактическа обстановка съдът приема от правна следното:

По допустимостта на жалбата:

Жалбата срещу РА е подадена в срок от лице с право и интерес от оспорване срещу

акт, който подлежи на съдебен контрол, и след като е изпълнена абсолютната процесуална предпоставка на чл. 156, ал. 1 и 2 ДОПК за предварително обжалване на акта по административен ред. РА е изцяло потвърден с решението на директора на дирекция „ОДОП“. С оглед на това жалбата е процесуално допустима и следва да бъде разгледана по същество.

По същество на спора:

Разгледана по същество жалбата е неоснователна по следните съображения:

При служебна проверка на оспорения акт на основанията по чл. 160, ал. 2 ДОПК, настоящият състав на съда намира следното:

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Оспореният в настоящото съдебно производство РА № Р-22221021004690-091-001/11.05.2022 г. е издаден от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП - С. – орган, възложил ревизията, и Б. В. М., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП - С. - ръководител на ревизията. Възложителят на ревизията е оправомощен със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП – С. на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК. Ръководителят на ревизията е посочен в заповедите за възлагането ѝ по реда на чл. 112, ал. 1 от ДОПК. Следователно РА е издаден от компетентен орган по приходите на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК.

Спазена е писмената форма за издаване на акта, има необходимото съдържанието, предвидено в чл. 120, ал. 1 и ал. 3 от ДОПК, включително разпоредителна част в табличен вид с посочване на данъчните задължения по основание и периоди. Мотивиран е с подробно изложените фактически констатации на органите по приходите и относимите към тях нормативни разпоредби, които са довели до съответните изводи за установяване на публични задължения в тежест на ревизираното лице, както и с приложения РД, който съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от него.

Видно от приложените копия на РД и РА, същите са подписани с квалифициран електронен подпис на издателя, валиден към датите на тяхното издаване, което се потвърждава, както от представените по делото доказателства, така и от служебно извършената от съда справка в публичния електронен регистър на доставчика на удостоверителни услуги по чл. 28 ЗЕДЕУУ, в който регистър съобразно чл. 25, ал. 5 ЗЕДЕУУ и задължението си по чл. 22, т. 4 ЗЕДЕУУ доставчикът на удостоверителни услуги публикува удостоверенията по чл. 24 ЗЕДЕУУ, което публикуване е форма на самото издаване на удостоверение по чл. 24 ЗЕДЕУУ – арг. чл. 25, ал. 5 ЗЕДЕУУ.

Решението на административния орган, с което е потвърден РА, е издадено от заместник-директора на дирекция „ОДОП“ – С. Е.П. при условията на заместване на титуляра /директор на дирекцията/ съгласно Заповед № 8902/26.07.2022 г. на изпълнителния директор на НАП относно ползване от същия на законоустановен отпуск в размер на един ден за датата 01.08.2022 г.

Производството е започнало по реда на чл. 112, ал. 1, вр. с ал. 2, т. 1 от ДОПК, като ревизията е възложена от орган, който е надлежно оправомощен за това. ЗВР са издадени в електронна форма, като са представени доказателства, че са подписани с валиден квалифициран електронен подпис, с което са спазени изискванията за форма на актовете. Спазени са сроковете по чл. 114 ДОПК за извършване и приключване на ревизията, като същите са удължавани по реда на чл. 114, ал. 2 от ДОПК със заповеди на органа, възложил ревизията. Доказателствата, послужили за издаването на РД и РА, са събрани по предвидения в ДОПК ред. Не са нарушени

правата на жалбоподателя в административното производство по издаване на акта. С оглед на това съдът не констатира допуснати съществени процесуални нарушения, които да са основание за незаконосъобразност на РА.

По материалната законосъобразност на акта:

С РА е отказано признаване на право на данъчен кредит на дружеството жалбоподател по фактури за доставка на инструменти – специфично оборудване за производство на детайли, по доставки от „Инотех Кунстщофтехник“ Г. – Германия и „Леони България“ ЕООД.

През ревизираните периоди жалбоподателят е получател по доставки на инструменти – оборудване за производство на компоненти за автомобилостроенето от „Инотех Кунстщофтехник“ Г. – Германия и „Леони България“ ЕООД.

От „Инотех Кунстщофтехник“ Г. – Германия с български ДДС номер „Л. Б.-3.“ Г. /регистрирано в Р. България по ДДС/ получава 4 доставки по фактури № [ЕГН]/07.04.2021 г. с ДО от 1 278 917.00 лв. и ДДС - 255 783.50 лв.; № [ЕГН]/07.04.2021 г. с ДО от 528 856.40 лв. и ДДС - 105 771.30 лв.; № [ЕГН]/08.04.2021 г. с ДО от 580 490.30 лв. и ДДС - 116 098.10 лв.; № [ЕГН]/08.04.2021 г. с ДО от 393 239.20 лв. и ДДС - 78 647.84 лв., издадени през данъчен период м. 04.2021 г. Доставчикът е лице, установено на територията на Европейския съюз, по смисъла на пар. 1, т. 12 от ДР на ЗДДС, а в Р. България има регистрация единствено за целите на ДДС. Стоките, предмет на спортните доставки са доставени в производствената база на „Инотех БГ“ ЕООД, съгласно писмени обяснения на немското дружество „Инотех Кунстщофтехник“ Г., за което са представени транспортни документи. Последното, както се сочи в обясненията, е собственик на 100 % от капитала на „Инотех БГ“ ЕООД. Не е спорно по делото, че след доставката на инструментите от „Инотех Кунстщофтехник“ Г. същите не са напускали производствената база на „Инотех БГ“ ЕООД в [населено място], където същите се експлоатират за производството на пластмасови детайли за „Л. Б.-3.“ Г. въз основа на дългосрочно споразумение за доставка на продукти, посочени в приложение № 1 към него, представляващи кабелни канали и шини, от 06.06.2019 г., сключено между „Инотех Кунстщофтехник“ Г. и дружеството жалбоподател. В същото е договорено, че доставчикът се задължава да доставя продукти за целия срок, които следва да отговарят на договорените спецификации. Уговореният срок на действие на договора е от 14.12.2018 г. до 31.12.2030 г. Съгласно дадено от доставчика писмено обяснение инструментите се използват за изработка на детайли за крайния клиент на „Л. Б.-3.“ Г.. С декларация относно местонахождението на стоката дружеството жалбоподател заявява, че инструментите, придобити от „Инотех Кунстщофтехник“ Г. се съхраняват в складовата база на „Инотех БГ“ ЕООД в [населено място].

Съгласно договор за заемане на инструменти за производство на серийни части, сключен на 20.02.2020 г. между „Инотех Кунстщофтехник“ Г. като заемодател и „Инотех БГ“ ЕООД като заемател, заемодателят възлага на заемателя производството на части, за което му предоставя инструменти за производството им. Изрично е посочено, че изключителен собственик на инструментите остава заемодателят, като заемателят има право да ги ползва единствено за изпълнение на поръчки по същия договор или други, възложени от заемодателя, но няма право да се разпорежда с тях и да извършва промени, също така е задължен да почиства, поддържа и ремонтира инструментите, както и да ги застрахова, за своя сметка.

В писмените обяснения на „Инотех БГ“ ЕООД се сочи, че детайлите се произвеждат от него със собствени материали и персонал, поради което същите са заприходени в счетоводството на това дружество. Впоследствие детайлите се прехвърлят на „Инотех Кунстщофтехник“ Г., което пък от своя страна ги прехвърля на дружеството жалбоподател. Последното ги реализира чрез доставки към „М. - Б.“ АГ, Германия,

което ги използва в дейността си по производство на автомобили. Представени са доказателства /авизо на платежно нареждане/ за извършени плащания от „М. - Б.“ АГ, Германия към дружеството жалбоподател.

По доставките от „Леони България“ ЕООД се установява, че същите са с предмет формовачи инструменти за серийно производство на детайли. По фактура № 0...937/14.06.2021 г., издадена от „Леони България“ ЕООД, предходен доставчик е дружеството жалбоподател, което извършва доставка на формирация инструмент към българското дружество, за което е представена фактура и ЧМР, от която е видно, че стоката е получена от „Леони България“ ЕООД в производствената му база. По другите две фактури № 0...938/14.06.2021 г. и № 0...939/14.06.2021 г. предходен доставчик на „Леони България“ ЕООД е немското дружество „Arthur Sohl Modell- und Werkzeugbau“ GmbH, съгласно представени поръчки към същото и издадени от него фактури към „Леони България“ ЕООД.

В представени писмени обяснения от „Леони България“ ЕООД се сочи, че формовачите инструменти се намират в базата на същото в [населено място], като са обозначени и се отличават от собственото на дружеството оборудване. Сочи се, че след фактуриране не са променяли местоположението си. Пояснява се, че процесните стоки се ползват за производство за краен клиент на „Л. Б. - З.“ Г..

Между страните не е спорно, че процесните инструменти за производство на автомобилни детайли са предмет на последващи доставки към „М. - Б.“ АГ, Германия. В тази връзка по делото са представени преводи на поръчки за доставка на инструменти, подадени от „М. - Б.“ АГ, Германия, към дружеството жалбоподател, с идентично съдържание относно съществени клаузи на сделката. Съгласно същите може да се направи извод, че инструментите, предмет на договорите, се прехвърлят на „М. - Б.“ АГ, но същите остават на разположение на „Л. Б.-З.“ Г. с цел производство на крайни изделия, които да бъдат вложени в производството на автомобили. В т. 5 от поръчките е уговорено, че предаването на инструментите се замества с разрешение от страна на „М. - Б.“ АГ за тяхното безплатно предоставяне на „Л. Б. - З.“ Г. с цел производство на части за неопределено време (отдаване назаем), което не обосновава претенция за сключване на договор за доставка. В т. 7 е посочено, че в рамките на разрешението за безплатно използване доставчикът използва инструментите само за производството на компоненти за „М. - Б.“ АГ, освен ако последният не даде предварително писмено съгласие за производството за трети лица. Уговорено е, че доставчикът ще използва грижливо инструментите, ще ги поддържа, ремонтира и застрахова за своя сметка, ще ги обозначи като собственост на получателя и ще информира предварително в писмен вид същия, в случай че инструментите се намират при подизпълнител или друго трето лице. Съвкупното тълкуване на клаузите на поръчките водят до извод, че е уговорено придобиването на собствеността върху инструментите от страна на „М. - Б.“ АГ, но същите остават във владение на прехвърлителя с цел използването им за производство на стоки за приобретателя. Съгласно т. 22 от поръчката приобретателя не дължи на доставчика допълнително възнаграждение за задълженията, произтичащи от правоотношението за даване назаем, като плащанията за това са включени в покупната цена на инструментите/цената на произвежданите части.

С декларация за потвърждение на доставчика за специфични за „М. – Б.“ инструменти – приложение към фактура, изхождаща от дружеството жалбоподател, се потвърждава, че инструментите, включени във фактури, посочени в декларацията /№ 97...036/27.04.2021 г., № 97...033/27.04.2021 г., № 97...032/27.04.2021 г., № 97...034/27.04.2021 г., № 97...031/27.04.2021 г., № 97...035/27.04.2021 г., № 97...037/27.04.2021 г., № 97...038/28.04.2021 г., № 97...040/24.04.2021 г., № 97...046/29.10.2021 г., № 97...045/29.10.2021 г., № 97...047/29.10.2021 г., №

97...48/29.10.2021 г./, се използват за производството на специфични за „М. - Б.“ части и от момента на доставка /прехвърляне на икономическа собственост/ фактурираните инструменти се намират физически в завод на „Инотех БГ“ ЕООД, в [населено място], [улица].

Представени са издадените на „М. - Б.“ АГ фактури от дружеството жалбоподател, ведно с доказателства за извършено плащане – авизо по платежно нареждане.

С оглед на горните факти по делото е безспорно, че инструментите, предмет на доставки от „Инотех Кунстщофтехник“ Г. и „Леони България“ ЕООД, не са транспортирани на територията на Р. България от друга държава – членка на ЕС, към момента на фактурирането им към дружеството жалбоподател и впоследствие на територията на друга държава-членка при доставките към крайния клиент – „М. - Б.“ АГ. Същите не са напуснали страната и се съхраняват в базата на „Инотех БГ“ ЕООД, съответно на „Леони България“ ЕООД, където се използват за производство на детайли за автомобили. Същите са произведени за жалбоподателя под немския му ДДС номер, на когото се доставят на територията на Германия и който ги реализира, като ги доставя на „М. - Б.“ АГ, регистриран за целите на ДДС в Германия. Между страните не се спори по фактите, описани по-горе и установени от ревизиращия екип с РД. Спорният по делото въпрос е каква е квалификацията на доставките на процесното оборудване от двете дружества доставчици към жалбоподателя „Л. Б.- З.“ Г., облагаеми ли са те със ставка от 20 % съгласно чл. 66, ал. 1 ЗДДС като такива с място на изпълнение на територията на страната и съответно правилно ли е начислен от доставчиците данък в размер на 20 на сто върху стойността на стоката по фактури, издадени към жалбоподателя. В тази връзка се спори има ли същият право на данъчен кредит по тези доставки.

Съгласно 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Разпоредбата на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС предвижда, че когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Редът за упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит е регламентиран в чл. 71 ЗДДС, като съгласно ал. 1, т. 1 от с.з. лицето следва да притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115, в който данъкът е посочен на отделен ред - по отношение на доставки на стоки или услуги, по които лицето е получател.

Съгласно чл. 6, ал. 1 ЗДДС „доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или на друго вещно право върху стоката, както и на всяко друго право на разпореждане със стоката като собственик“. Разпоредбата на чл. 7, ал. 1 ЗДДС определя като ВОД „вътреобщностна доставка на стоки е 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 получателят 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“.

Съгласно чл. 12, ал. 1 от ЗДДС „облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго.

Съгласно чл. 128 от ЗДДС „когато основната доставка се съпътства от друга доставка и плащането е определено общо, приема се, че е налице една основна доставка“, следователно подлежи като цяло на данъчно облагане за целите на ДДС.

В тази връзка Съда на ЕС се е произнасял многократно по тълкуването и разграничаването на случаите на множество доставки, които всъщност представляват една неделимо свързана такава. Макар да са постановени по производства за преюдициално запитване, при които основният спор се различава от настоящия, Съдът на ЕС е дал някои генерални насоки при преценката на всеки отделен случай, които следва да бъдат припомнени.

На първо място, в Решение от 17.01.2013 г. по дело C-224/11 на СЕС се поддържа, че „за целите на ДДС всяка доставка на услуги в общия случай трябва да се счита за отделна и самостоятелна, видно от член 1, параграф 2, втора алинея от Директивата за ДДС (вж. Решение от 27 септември 2012 г. по дело Field Fisher Waterhouse, C-392/11, точка 14 и цитираната съдебна практика).

От практиката на Съда обаче е видно, че 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. I- 12359, точка 23). 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, Recueil, 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)“.

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 (вж. в този смисъл Решение по дело CPP, посочено по-горе, точка 29 и Решение от 22 октомври 2009 г. по дело Swiss Re Germany Holding, C - 242/08, Сборник, стр. I- 10099, точка 51).

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 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 Srl, т. 53, решение по дело C –

41/04, Levob, т. 22).

Съгласно даденото от СЕС тълкуване и насоки при преценката дали една доставка се счита за съпътстваща по отношение на основна доставка е посочил, че следва да се счита за такава, когато за клиентите не представлява цел сама по себе си, а начин те да се възползват при най-добри условия от основната услуга на доставчика – т. 41 от горното решение и т. 30 от Решение по дело CPP и т. 52 от Решение по дело Part Service.

В тази връзка СЕС е имал възможност да се произнесе в мотивите на Решение от 21.02.2008 г. по дело C-425/06, че „националната юрисдикция трябва да прецени дали предоставените ѝ доказателства сочат за наличието на една-единствена сделка, независимо от договорната структура на същата. В този контекст може да се наложи тя да разшири обхвата на своя анализ посредством търсенето на указания за наличието на злоупотреба — например е отбелязано като относимо за разглежданите в главното производство сделки /а и за тези по настоящото дело/, че същите се характеризират със следните белези: – двете дружества, участващи в сделката за лизинг, са част от една и съща група; - разгледана отделно, тази доставка изглежда лишена от икономическа рентабилност, така че жизнеспособността на предприятието не може да бъде осигурена само посредством сключените договори с получателите по доставките /т. 54-57 от посоченото решение/. За да се определи дали доставките на услуги представляват няколко самостоятелни доставки или една единна доставка, е необходимо да се преценят характерните елементи на съответната сделка (вж. в този смисъл посочените по-горе Решение по дело CPP, точка 29, Решение по дело Levob Verzekeringen и OV Bank, точка 20 и Решение по дело Field Fisher Waterhouse, точка 18). За целите на това изследване според Съда на ЕС съдържанието на договора може да съставлява важна насока за преценката на единния характер на престацията (т. 23 от Решение по дело Field Fisher Waterhouse, C-392/11).

С оглед на горното настоящият състав намира, че е относимо при преценката на икономическата неделимост на сделката, че на първо място, доставката на оборудването е изключително и единствено предназначена за производството на детайли с конкретни характеристики, необходими за дейността на жалбоподателя. Извън тази цел придобиването на инструмента няма икономическо значение. В договора за поръчка към „Инотех Кунстщюфтехник Г. изрично е записано, че оборудването ще се използва изключително за производствени цели на стоки за краен клиент на купувача /дружеството жалбоподател/ или трета страна, посочена от него в писмен вид. Наред с това в договора за поръчка между „Л. Б. - З.“ Г. и „М. - Б.“ АГ е посочено, че инструментите, предмет на договорите, се прехвърлят на „М. - Б.“ АГ, но същите остават на разположение на „Л. Б.-З.“ Г. с цел производство на крайни изделия, които да бъдат вложени в производството на автомобили от клиента. Предаването на инструментите се замества с разрешение от страна на „М. - Б.“ АГ за тяхното безплатно предоставяне на „Л. Б. - З.“ Г. с цел производство на части за неопределено време единствено и само за производството на компоненти за „М. - Б.“ АГ, освен ако последният не даде предварително писмено съгласие за производството за трети лица.

На следващо място, с оглед фактите по делото, конкретно клаузите, които уреждат приема на доставките на инструменти от „Инотех Кунстщюфтехник Г. и „Леони България“ ЕООД след извършване на изпитване и оценка относно съответствието на произведените с тях детайли съгласно зададените технически спецификации, се налага извод, че е възложено изработването на конкретни инструменти /специфично оборудване за производство на детайли за автомобили/ с конкретни предварително зададени характеристики, което следва да бъде годно за използването му

изключително за производство на детайлите, влягани в точно определени модели автомобили. В този смисъл това специфично оборудване представлява необходимо и незаменимо условие за изработването на крайните продукти, без което това би било невъзможно. Изрично в договора за поръчка е посочено, че доставката на оборудването се счита за приета след доказване годността на същото за производство на детайли в определено със заданието количество и качество, като е предвидена и степен на изпълнение с предвидени кодове „зелен“ и „жълт“, където зелен е пълно изпълнение, а жълт – необходими са допълнителни действия за постигане на съответствие, поради което и се задържа 20 % от престацията на купувача до изпълнението им. Анализът на тези факти води до извод, че в икономически аспект за дейността на дружеството жалбоподател 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. Макар оборудването да е прехвърлено формално на „М. - Б.“ АГ, то продължава да се използва от дружеството жалбоподател безвъзмездно в икономическата му дейност по производство и продажба на детайли/компоненти за автомобили, серийно производство на „М. - Б.“ АГ. Доказателство за това е и предвидената между двете дружества клауза в договорите за поръчка /т. 22/, съгласно която за експлоатацията и поддръжката на инструментите в производството на детайли „М. - Б.“ АГ не дължи отделно възнаграждение на дружеството жалбоподател, тъй като то е включено в крайната цена на детайлите. Последното е показателно, че придобиването и използването на инструментите в дейността на жалбоподателя има обслужваща функция по отношение придобиването на крайния продукт – а именно производството и доставката на крайните компоненти или изделия. В този смисъл съдът намира, че е без значение дали същите се използват за производство на отделни компоненти от части за автомобили или крайни такива изделия. Същественото в случая е, че придобиването на специфичното оборудване е необходимо не само по себе си, а единствено с оглед производството на детайлите, които се реализират чрез доставки към крайния клиент. Следователно връзката между доставките на инструменти и на крайните изделия, произведени с тях, е двустранна - 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 именно на него.

На следващо място, конкретните клаузи на договорите за поръчка, обсъдени по-горе, водят до извод, че поръчката и доставката на оборудването е направена с цел последващото му експлоатиране за производство на части за дейността на дружеството жалбоподател и разделянето им на отделни доставки е изкуствено, доколкото придобиването на първото няма самостоятелно икономическо основание или цел. В тази връзка е релевантно обстоятелството, което не е спорно между страните и се установява от представените писмени доказателства, че жалбоподателят Л. Б. – З.“ Г., чрез българския си ДДС номер, придобива инструментите от „Инотех Кунстщофтехник“ Г., съответно от „Леони България“ ЕООД по поръчка от „М. - Б.“ АГ, като целта на придобиването им е производство на части за дейността на последния и гарантиране на изключителното им използване именно за този стопански субект. Именно на този извод сочат уговорките в представена по делото заявка от 26.11.2019 г. от жалбоподателя до „Инотех Кунстщофтехник“ Г. за производство на посочени в нея инструменти. В условията изрично е записано, че продавачът е длъжен да предоставя и координира услугите по разработка на поръчката до „готовност за стартиране на производството“. За тази цел е предвидено и изпитване на инструментите преди приемане на изпълнението и плащане на цената

от купувача съгласно клаузите на сделките между от „Инотех Кунстщофтехник“ Г. и „Леони България“ ЕООД. От друга страна, предметът на изработка остава в производствения обект съгласно условията на заявката.

Индиция за преднамереното разделяне на иначе една единна доставка е и наличието на свързаност между производителя на частите и техен доставчик, от една страна, и техния приобретател и собственик на оборудването, от друга. В тази връзка е безспорно, а и се установява от служебно извършена справка в ТР към Агенция по вписванията, че 100 % от капитала на „Леони България“ ЕООД се притежава от дружеството жалбоподател. Следователно жалбоподателят придобива инструментите от своето дъщерно дружество, което запазва държането върху тях с цел производство на компоненти, които впоследствие се прехвърлят на жалбоподателя, а той от своя страна извършва чрез тях доставки към крайния клиент „М. - Б.“ АГ.

В случая с „Инотех Кунстщофтехник“ Г. инструментите се използват от „Инотех БГ“ ЕООД, съхраняват се и се оперират от него за производството и доставката на детайлите по силата на договор за безвъзмездното им ползване между двете дружества. В тази връзка не се спори, че „Инотех БГ“ ЕООД е собственост на „Инотех Кунстщофтехник“ Г., който пък е доставчик на жалбоподателя по спорните доставки на инструменти. Същото дружество доставя произведените детайли на „Леони България“ ЕООД /съгласно твърденията на жалбоподателя/. От друга страна, „Леони България“ ЕООД – доставчик на жалбоподателя по спорните фактури на инструменти за формоване, е дъщерно дружество на същия. Поради това не се нарушава връзката между двете вериги доставки, макар страните по тях не са едни и същи, предвид безспорната свързаност по смисъла на пар. 1, т. 3, б. „е“ от ДР на ДОПК между част от участниците в тях /конкретно „Леони България“ ЕООД и дружеството жалбоподател/. В тази връзка съдът намира, че обстоятелствата по делото сочат на извод, че доставките са изкуствено разделени предвид икономическата и юридическа връзка между горните дружества.

Според Съда на ЕС не са от решаващо значение за определяне на това дали е налице една или множество отделни независими доставки нито договорната структура между страните (наличието на един или няколко договора), нито това дали възнаградението е договорено като обща сума (решение по дело С – 41/04, т. 25; решение по дело С – 267/09, т.29). Според СЕС обстоятелството, че за доставките е уговорена отделна или обща цена, няма решаващо и съществено значение относно преценката дали става въпрос за една икономическа неделима доставка или за отделни самостоятелни доставки. За извършването на преценка дали се касае за една или повече доставки СЕС определя като водещи обективните критерии относно естеството и икономическата обвързаност на отделните доставки, а не формалните характеристики като например дали възнаградението е определено общо или не.

В този смисъл има съдебна практика по сходни случаи относно доставки на инструменти за изработка на детайли – Решение № 9807 от 28.06.2013 г. по адм. дело № 4716/2012 г. на ВАС, I отделение, с което е оставено в сила Решение № 875 от 20.02.2012 г. по адм. дело № 4292/2011 г. на Административен съд София-град, и Решение № 2923 от 28.02.2014 г. на ВАС, I отделение, с което е оставено в сила Решение № 1949 от 22.03.2013 г. по адм. д. № 7678 по описа за 2012 г. на административния съд - С. град.

След анализа на практиката на СЕС и отчитайки особеностите на т.нар. специфично оборудване, включително договорните отношения между страните се обосновава изводът, че доставките на инструменти съгласно отделен договор и с отделна цена от серийно произвежданите чрез тях компоненти не може да бъде основание за нейното отделяне и третирането ѝ като самостоятелна доставка.

Поради изложеното съдът намира за правилен и обоснован извода на ревизиращите органи, че за целите на облагане с ДДС доставките на инструменталното оборудване и на произведените с него детайли следва да подлежат на еднакво третиране като една неделима доставка.

В този смисъл относими към данъчното третиране на общите неделими доставки са доставките на компонентите, произведени чрез използване на процесните инструменти. Безспорно е, че инструментите се намират в Р. България към момента на доставката им до жалбоподателя, регистриран в страната за целите на ДДС, като след това не се транспортират до друга държава – членка, включително до Германия, където е седалището на жалбоподателя. От друга страна, не се спори между страните по делото, че компонентите, използвани за производство на автомобилни детайли, се произвеждат и доставят на жалбоподателя, регистриран в Германия за целите на ДДС, от територията на Р. България от „Леони България“ ЕООД /съответно на С. от „LEONI Wiring Systems Southeast“ d.o.o. Serbia/. В тази връзка следва да се посочи, че жалбоподателят не представя доказателства относно твърденията си, че с инструмента, закупен от „Инотех Кунстщофтехник“ Г., се изработват формовани инжекционни части, които се доставят от „Инотех Кунстщофтехник“ Г. на „Леони България“ ЕООД /в този случай съгласно твърденията му инжекционните части се доставят до завода на българското дружество с цел влагането им в производството на автомобилни кабели/ и „LEONI Wiring Systems Southeast“ d.o.o. Serbia /в този случай инжекционните части се доставят до завода на сръбското дружество в С./ с цел влагането им в производството на автомобилни кабели. Впоследствие произведените от „Леони България“ ЕООД /съответно от „LEONI Wiring Systems Southeast“ d.o.o. Serbia/ части се доставят директно до територията на Германия - до склад на „Л. Б.-З.“ Г. или директно до склад на „М. - Б.“ АГ. Фактурите са издават от „Леони България“ ЕООД, съответно „LEONI Wiring Systems Southeast“ d.o.o. Serbia, до „Л. Б.-З.“ Г. (немски ДДС номер) и документират вътреобщностни доставки на кабелите от територията на България до територията на Германия. Впоследствие „Л. Б.-З.“ Г. (немски ДДС номер) доставя кабелите на „М. - Б.“ АГ (немски ДДС номер) на територията на Германия. За горните твърдения на жалбоподателя не се представят доказателства, но обстоятелството, че изработените детайли са транспортирани до Германия и са предмет на ВОД, като част от доставките са извършвани директно от производителите, експлоатиращи инструментите за производството на части, до крайния клиент „М. - Б.“ АГ, не е спорно.

Поради всичко гореизложено правилно е прието с РА, че доставките на инструменти от „Инотех Кунстщофтехник“ Г. и „Леони България“ ЕООД следва да бъдат третирани като ВОД и облагаеми с нулева ставка съгласно чл. 53, ал. 1 от ЗДДС, поради което неправилно с издадените от доставчиците фактури е начислен данък. Горното обуславя извод, че в полза на жалбоподателя не възниква право на приспадане на данъчен кредит и в тази част РА е законосъобразен като издаден в съответствие с материалноправните разпоредби, поради което жалбата срещу него следва да бъде отхвърлена.

В частта относно извършени от „Л. Б. - З.“ Г. доставки към „М. - Б.“ АГ и начислен ДДС в размер на 730 012.80 лв.

Изводите на ревизиращите органи са правилни с оглед нормата на чл. 85 от ЗДДС, съгласно който данъкът е изискуем и от всяко лице, което посочи данъка във фактура и/или известие по чл. 112. В този смисъл е и тълкуването на чл. 203 от Директива 2006/112/ЕО, според което задължението, предвидено в тази норма, цели да отстрани риска от загуба на данъчни приходи, който предвиденото в член 167 и сл. от същата директива право на приспадане може да породя (т.36 от делото „Л.“, С-643/11 и т. 28 от делото Stadeco, С-566/07). В случая е безспорно, че жалбоподателят

е издал фактури на „М. - Б.“ АГ /с българския му ДДС номер/ за доставка на инструментално оборудване, поради което следва да се приеме, че след като доставката е декларирана от доставчика и е начислен изискуемият данък, то същият се дължи от него по силата на цитираната норма. В тази връзка следва да се посочи, че по делото не се представят доказателства относно твърденията на жалбоподателя, че доставките на крайните изделия от него към получателя „М. - Б.“ АГ са подчинени на установения в Германия данъчен режим, тъй като същите се доставят от доставчика от територията на тази държава до местоназначението им, също на нейната територия. Следователно при липсата на транспортни документи, които да доказват превоза на стоките до „Л. Б.-З.“ Г., съответно до „М. - Б.“ АГ, остава недоказано изложеното в жалбата, че доставките до крайния клиент за данъчни цели са подчинени на законодателството на Германия. С оглед на това принципно правилно с РА е прието, че на основание чл. 85 от ЗДДС с цел предотвратяване на загуба на данъчни приходи данъкът се дължи от издателя на фактурите. В тази връзка следва да се отбележи, че тъй като при неправомерно начислен ДДС поради липса на облагаема доставка, данъчното третиране на двете страни не е непременно еднакво, правото на приспадане на получателя, доколкото е лимитирано до дължим или платен данък по реална облагаема с ДДС сделка, в този случай не възниква, в частност не обхваща данъка, дължим от доставчика по чл. 203 от Директива 2006/112/ЕО и чл. 85 ЗДДС за това, че е начислен във фактурата на това лице като негов платец (решение на С. от 31.01.2013 г. по дело С- 643/11-т. 46, 47 и 50). По същата причина на получателя може да се откаже данъчен кредит заради липса на реално осъществена доставка, независимо че на доставчика е издаден ревизионен акт без корекция на декларирания от него данък по съответната фактура (решение на С. от 31.01.2013 г. по С-642/11 - т. 2 от диспозитива). Следователно отказът за признаване на право на данъчен кредит на данъчната администрация по получена доставка не е непременно свързан и зависим от дължимостта му от доставчика по силата на чл. 85 от ЗДДС.

В това отношение от практиката на Съда следва, че тези лица са платци на начисления във фактурата ДДС независимо от задължението за заплащането му поради облагаема по ДДС сделка (вж. Решение от 18 юни 2009 г. по дело Stadeco, С - 566/07, Сборник, стр. I- 5295, точка 26 и цитираната съдебна практика, както и Решение от 31 януари 2013 г. по дело Строй транс, С- 642/11, точка 29). Като предвижда, че начисленият във фактура ДДС е дължим, член 203 от Директива 2006/112 цели да отстрани риска от загуба на данъчни приходи, който може да породи предвиденото в член 167 и сл. от същата директива право на приспадане (вж. в този смисъл посочените по-горе решения по дело Stadeco, точка 28 и по дело Строй транс, точка 32). По отношение на възстановяването на неправилно фактурирания ДДС следва да се напомни, че Директива 2006/112 не съдържа разпоредби, свързани с коригирането от издателя на фактурата на фактурирания ДДС, който не е следвало да бъде начислен, и че при това положение държавите членки по принцип са тези, които определят условията, при които може да се коригира фактурираният ДДС, който не е следвало да бъде начислен (вж. в този смисъл Решение от 19 септември 2000 г. по дело Schmeink & Cofreth и Strobel, С- 454/98, Recueil, стр. I- 6973, точки 48 и 49, както и Решение по дело Stadeco, посочено по-горе, точка 35). Съдът е постановил, че за да осигурят неутралитета на ДДС, държавите членки следва да предвидят във вътрешния си правен ред възможността да се коригира фактуриран данък, който не е следвало да бъде начислен, при положение че издателят на фактурата докаже своята добросъвестност (вж. Решение от 13 декември 1989 г. по дело Genius, С- 342/87, Recueil, стр. 4227,

точка 18 и Решение по дело Stadeco, посочено по-горе, точка 36). Когато обаче издателят на фактурата своевременно отстрани напълно риска от загуба на данъчни приходи, принципът на неутралитет на ДДС изисква фактурираният ДДС, който не е следвало да бъде начислен, да може да се коригира, без държавите членки да могат да поставят тази корекция в зависимост от добросъвестността на издателя на посочената фактура. Това коригиране не може да зависи от свободното усмотрение на данъчната администрация (вж. посочените по-горе решения по дело Schmeink & Cofreth и Strobel, точки 58 и 68, както и по дело Stadeco, точки 37 и 38). На трето място, следва да се напомни, че действително държавите членки могат да приемат мерки, за да осигурят правилното събиране на данъка и да предотвратят измамите (вж. Решение по дело Stadeco, посочено по-горе, точка 39). В частност условието сгрешената фактура да бъде коригирана, за да е възможно възстановяването на неправилно фактурирания ДДС, по принцип може да осигури отстраняването на риска от загуба на данъчни приходи (вж. Решение по дело Stadeco, посочено по-горе, точка 42). В този смисъл е решение на СЕС по дело C- 138/12, в което се засяга сходен на спорния по делото въпрос относно задължението на националните данъчни администрации да прилагат принципа на неутралитет на ДДС, така както е конкретизиран от съдебната практика по член 203 от Директива 2006/112, който трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска на основание на национална разпоредба за транспониране на посочения член данъчната администрация да откаже да възстанови на доставчика по освободена доставка неправилно фактурирания на неговия клиент ДДС, по съображение че този доставчик не е коригирал сгрешената фактура, при положение че данъчната администрация с влязъл в сила акт е отказала правото на същия клиент да приспадне посочения ДДС, а поради влезлия в сила отказ режимът на корекция, предвиден в националния закон, вече не е приложим. Принципът на неутралитет на ДДС е основен принцип на общия режим на ДДС, уреден по-специално с Директива 2006/112 (вж. в този смисъл по-конкретно Решение по дело Stadeco, посочено по-горе, точка 39 и цитираната съдебна практика). Данъчнозадължено лице може да се позове на принципа на неутралитет на ДДС, така както е конкретизиран от съдебната практика по член 203 от Директива 2006/112, за да се противопостави на разпоредба на националното право, съгласно която за възстановяването на неправилно фактурирания ДДС е необходимо сгрешената фактура да бъде коригирана, при положение че правото на приспадане на посочения ДДС е отказано с влязъл в сила акт, а поради влезлия в сила отказ режимът на корекция, предвиден в националния закон, вече не е приложим – т. 2 от диспозитива на решение по дело C- 138/12 на СЕС.

В националния правен ред е предвиден способ за корекция на неправилно издадени фактури – чл. 116 от ЗДДС, съгласно който „поправки и добавки във фактурите и известията към тях не се разрешават. Погрешно съставени или поправени документи се анулират и се издават нови“. В ал. 3 от с.з. е посочено, че за погрешно съставени документи се смятат и издадените фактури и известия към тях, в които е начислен данък, въпреки че не е следвало да бъде начислен. Данъчната администрация не е компетентна да анулира издадени от данъчно задължено лице фактури, поради което дружеството жалбоподател следва да приложи посочената норма, като анулира неправилните фактури и издаде нови с коректно отразен данък. В случая с влязъл в сила РА не е препятствана тази възможност предвид горецитираната съдебна практика на СЕС, поради което този ред може да бъде приложен и да се гарантира спазване на принципа на неутралитет на ДДС.

Поради гореизложеното в настоящия случай съдът намира, че в тази част РА е законосъобразен и следва да бъде потвърден.

По искането за откриване на производство по чл. 267 от ДФЕС пред Съда на ЕС по

преюдициално запитване:

Съдът намира, че искането за отправяне на преюдициално запитване с формулираните въпроси следва да се остави без уважение, тъй като не са налице предпоставките на чл. 628 във връзка с чл.629, ал.1, ал.2 и ал. 3 от ГПК.

Преюдициалното запитване до Съда на Европейския съюз видно от чл.267 от ДФЕС /преди чл.234 от Д./ може да бъде за тълкуването на Учредителните договори и произтичащите от тях общностни актове, като може да касае или искане за тълкуване на разпоредба от европейското право /т.е. първична или вторична общностна норма/ при неяснота на същата или искане за тълкуване относно валидността на акт на ЕС /т.е. също свързано с норма, но от вторичното право/. Следователно – запитване може да се отправи при една от двете посочени хипотези.

Настоящият състав на АССГ счита, че не следва да уважава искането на страната да се отправи преюдициално запитване по така поставените въпроси по арг. от чл.267, ал.2 и 3 от ДФЕС и чл. 629, ал.2 и ал.3, предл. второ от ГПК, вр. с чл.144 от АПК по следните съображения:

От една страна, нормите на общностното право са пряко приложими и с примат и ако националната норма им противоречи съдът следва да ги остави неприложени и да приложи пряко общностната норма. Поради това противоречието се установява от националния съд (длъжен е) и не е необходимо сезиране на СЕС. От друга страна по отношение на относимите в случая норми от правото на ЕС – Директива 2006/112, съобразно фактите по делото настоящият съд не констатира да е налице неяснота при тълкуването им, значението и смисълът на разпоредбите са ясни и не будят съмнение. Извън горното, следва да се има предвид и че решението на настоящия съд подлежи на обжалване, поради което съгласно чл. 267, ал. 3 от ДФЕС като по-долна съдебна инстанция не е задължен да сезира СЕС с поставените въпроси, негова е преценката дали за повдигнатите въпроси е необходимо тълкуване на СЕС, за да постанови своето решение.

Искане за тълкуване на разпоредба от правото на ЕС се прави задължително от съда, чието решение не подлежи на обжалване в случаите, когато разпоредбата е неясна и когато отговорът на въпросите не произтича ясно и недвусмислено от предишно решение на СЕС. Преценката дали е налице необходимост от тълкуване на разпоредба от правото на Европейския съюз е от компетентността на съда, пред който делото е висящо. Настоящият съдебен състав счита, че няма такава неяснота относно тълкуването на чл. 1, пар. 2, ал. 2 и чл. 2, пар. 1, б. „а“ от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност, и на чл. 14, пар. 1 от същата директива.

Поради изложеното, молбата за отправяне на преюдициално запитване следва да бъде оставена без уважение.

По разноските в производството:

С оглед изхода на спора и на основание чл. 161, ал. 1, изр. второ от ДОПК, вр. чл. 8, вр. чл. 7, ал. 2, т. 5 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения съдът намира, че жалбоподателят следва да бъде задължен да заплати на ответната страна сумата в размер на 20 229.35 лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение за процесуално представителство на ответника по делото.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София град, III отделение, 70-ти състав,

РЕШИ:

ОСТАВЯ БЕЗ УВАЖЕНИЕ искането на „Л. Б.-З.“ Г., служебен номер от регистъра на

НАП [ЕГН], ГЕРМАНИЯ, Flugplatzstrase 74, 97318 Kitzingen, на основание чл. 267 от ДФЕС, чл. 628 и сл. ГПК, вр. с чл.144 АПК за отправяне на преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз по въпроси, формуирани в молба от 27.02.2023 г.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Л. Б.-З.“ Г., служебен номер от регистъра на НАП [ЕГН], ГЕРМАНИЯ, Flugplatzstrase 74, 97318 Kitzingen, срещу Ревизионен акт № Р-22221021004690-091-001/11.05.2022 г., издаден от М. И. С., на длъжност началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП – С. – възложител на ревизията, и Б. В. М., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП – С. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1184/01.08.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА „Л. Б.-З.“ Г., служебен номер от регистъра на НАП [ЕГН], ГЕРМАНИЯ, Flugplatzstrase 74, 97318 Kitzingen, да заплати на Национална агенция за приходите сумата от 20 229.35 лева (двадесет хиляди двеста двадесет и девет лева и тридесет и пет стотинки), представляваща юрисконсултско възнаграждение.

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

Съдия: