

РЕШЕНИЕ

№ 875

гр. София, 20.02.2012 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 4 състав, в публично заседание на 21.11.2011 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Весела Павлова

при участието на секретаря Петя Кръстева, като разгледа дело номер **4292** по описа за **2011** 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 [фирма] (с предишно наименование [фирма]) срещу ревизионен акт № 29-1000263 от 10.01.2011 г., издаден от Ц. Г. Н. на длъжност главен инспектор по приходите в ТД „Големи данъкоплатци и осигурители” – [населено място] в частта, в която за периода м. 07.2007 г., м. 09.2007 г., м.11.2007 г., от м.01.2008 г. до м.05.2008 г., от м.09.2008 г. до м.06.2009 г. е допълнително начислен ДДС по фактури с предмет „tooling” в размер на 326 082,08 лева ведно с начислените лихви за забава, потвърден с решение № 443 от 14.03.2011 г. на директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – [населено място] при ЦУ на НАП.

В жалбата се излагат подробни доводи за незаконосъобразност на ревизионния акт в оспорената му част, като издаден при неправилно приложение на материалния закон. Жалбоподателят поддържа, че неправилно органите по приходите приемат, че процесните доставки по фактури с предмет tooling са облагаеми доставки на стоки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС, без да извършат задълбочено изследване на спецификите на т.нар. tooling и съответно, начинът на производство на крайното изделие. Иска се отмяната на РА в оспорената му част и се претендират направените по делото разноски. Ответната страна – директорът на дирекция „ОУИ” – [населено място] при ЦУ на НАП, представлявана от юрк. В. изразява становище за неоснователност на жалбата и за законосъобразност на оспорения ревизионен акт. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София град, I отделение, IV състав, като извърши преценка на доказателствата по делото и доводите в жалбата, намира за установено следното от фактическа страна:

На основание Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 900246 от 27.07.2009 г., издадена от П. Д. Б. на длъжност началник отдел „Данъчно-осигурителен контрол” при ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители” е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗКПО (отм.) и ЗКПО (в сила от 01.01.2007 г.), ЗОДФЛ (отм.) и ЗДДФЛ (в сила от 01.01.2007 г.) за периодите от 01.01.2005 г. – 31.12.2008 г. и по ЗДДС за отделните данъчни периоди от 01.07.2007 г. до 30.06.2009 г. ЗВР е връчена на упълномощено лице на ревизирия субект на 06.08.2009 г.

Със заповед № 139 от 09.10.2009 г. е спряно производството по извършване на ревизия, възложена със заповед № 900246 от 27.07.2009 г., считано от 08.10.2009 г.

Със ЗВР № 1000263 от 14.07.2010 г. е определен срок за завършване на ревизията до 02.11.2010 г. ЗВР е връчена на пълномощник на [фирма] на 21.07.2010 г.

Издаден е ревизионен доклад № 1000263 от 08.11.2010 г., връчен на упълномощено лице на 11.11.2009 г. С решение № 167 от 30.11.2010 г. е удължен срока за представяне на писмено възражение срещу РД до 27.12.2010 г.

От [фирма] е подадено възражение № 26- Е-16240 от 27.12.2010 г. срещу РД № 1000263 от 08.11.2010 г.

Ревизионното производство е приключило с издаването на ревизионен акт (РА) № 29-1000263 от 10.01.2011 г., издаден от Ц. Г. Н. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители”, упълномощена със Заповед за определяне на компетентен орган (З.) № К 1000263 от 16.11.2010 г.

С РА са установени допълнителни задължения в размер на 630 416,64 лева, включително и лихви за забава в размер на 66 895,85 лева върху декларирани и невнесени в срок задължения по ЗКПО, както и задължения по ЗДДС в размер на 437 940,23 лева и лихви за забава в размер на 125 580,56 лева.

В хода на ревизията е констатирано следното:

1. На основание чл. 66, ал. 1, т. 1 от ЗДДС за данъчни периоди м.07.2007 г., м.09.2007 г., м.11.2007 г., от м.01.2008 г. до м.05.2008 г., и от м.09.2008 г. до м.06.2009 г. е доначислен ДДС в общ размер на 326 082,08 лева ведно със следващите се лихви за забава по фактури с предмет ”tooling”, издадени от [фирма] на чуждестранни дружества, регистрирани в ЕС и в трети страни. Установено е, че доставките са отразени в дневниците за продажби като облагаеми със ставка 0 % като вътреобщностни доставки с получатели лица, установени на територията на ЕС, както и износ към трети страни. Органите по приходите развиват доводи, че процесните доставки разкриват белезите на облагаема доставка на стока по смисъла на чл. 6 от ЗДДС, като е констатирано по категоричен начин, че въпреки прехвърлянето на собствеността върху tooling, тези стоки не са транспортирани до купувача на територията на друга държава членка, като са останали на територията на РБ. С оглед на така установените данни е прието, че не са изпълнени кумулативните предпоставки за прилагане на чл. 12 от ЗДДС, т.е. че процесните доставки са вътреобщностна доставка.

2. В хода на ревизията е установено за периода от 01.07.2007 г. до 31.12.2008 г. ревизираното лице е получател по доставки от PG Plastic S. Agemo – лице, регистрирано във Франция с идентификационен номер FR70000004837. Констатирано

е, че доставените материали са необходими в производството на дружеството, доставките не са укрити и за тях са налични данни в счетоводството на дружеството.

Прието е, че доставките на материали от посоченото чуждестранно лице, регистрирано в друга държава – членка представляват В. по смисъла на чл. 13, ал. 1 от ЗДДС и данъкът е изискуем от получателя на доставките, т.е. от [фирма]. Начислен е ДДС общо в размер на 111858,15 лева върху сумата на данъчните основи по процесните фактури, издадени от PG Plastic S. Agemo. Развити са съображения, че на ревизираното лице следва да бъде отказано правото на приспадане на данъчен кредит по тези фактури общо в размер на 111 858,15 лева, тъй като доставките са извършени преди 01.01.2009 г. ,за които данъчно задължените лица не са се възползвали от правото си на корекции, дадено им с § 18 от ПЗР на ЗДДС (в сила от 01.01.2009 г.), то към момента на извършване на ревизията това право вече е погасено.

РА е връчен на пълномощник на дружеството на 13.01.2011 г., като жалбата до директора на дирекция „ОУИ” – [населено място] е подадена чрез ТД „ГДО” С. с вх. № 26-Е-1464 от 27.01.2011 г. , като същата е насочена срещу РА в частта относно допълнително начисления ДДС по фактури с предмет на доставката tooling и в частта, в която не е признато правото на приспадане на данъчен кредит във връзка с В. от PG Plastic S. Agemo. В останалата си част РА не е оспорен и е влязъл в сила.

В рамките на срока по чл. 155, ал. 1 от ДОПК е издадено решение № 443 от 14.03.2011 г. на директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – [населено място] при ЦУ на НАП. С решението е приета за основателна жалбата на дружеството срещу РА в частта относно непризнатото право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 111 815,15 лева за периодите от 01.07.2007 г. – 31.12.2008 г. във връзка с осъществен В. от PG Plastic S. Agemo, като е отменен РА в частта на установените задължения по ЗДДС за данъчни периоди м.08.2007 г., м.10.2007 г., м.12.2007 г., м.06.2008 г., м.07.2008 г., м.08.2008 г. общо в размер на 31 026, 42 лева и следващите се лихви за забава и съответно, е изменен РА в частта на установените задължения по останалите данъчни периоди (в обхвата на ревизията по ЗДДС). С решението решаващият орган е приел за неоснователна жалбата на [фирма] срещу РА в частта на доначисления ДДС в размер на 326 028,08 лева ведно с начислените лихви за забава във връзка с издадените от дружеството фактури с предмет tooling на обща стойност 1 630 410,40 лева.

С молба № 53-02-110 от 30.03.2011 г. дружеството е поискало да бъде издадено решение за поправка на ЯФГ в решение № 443 от 14.03.2011 г. в частта, в която е отменен процесния РА, като вместо задължения в размер на 31 026,42 лева, следва да се чете отменени задължения в размер на 40 249,42 лева.

С решение № 613 от 11.04.2011 г. на директора на дирекция „ОУИ” – [населено място] е уважена молбата на [фирма] за поправка на ЯФГ в решение № 443 от 14.03.2011 г. , като на стр. 7, ред трети от диспозитива на решението следва да се чете: 40 294,42 лева вместо 31026,42 лева.

В хода на съдебното производство са приети като неоспорени от страните заключения по съдебно-техническа и съдебно-счетоводна експертиза. Съгласно заключението по СТЕ в.л. П. посочва, че серийното производство на крайни изделия към доставчици, посочени в РА, е невъзможно без производството и използването на нестандартна екипировка – специфично оборудване, т.нар. tooling и производството на tooling е съществена, необходима и неделима част от производството на крайни изделия. В заключението по ССЧЕ в.л. Д. П. е отговорило на въпросите каква е стойността на

всяка една отделна доставка на tooling, която е била фактурирана от [фирма] през ревизираните периоди (в табл. № 1 е посочена общата стойност по фактурите с предмет tooling – 1 631 602, 99 лева) и каква е общата стойност на крайните изделия, които са били произведени от дружеството чрез всяка една от нестандартните екипировки за периода от издаването на фактурата за съответната доставка на tooling до 01.06.2011 г. (в табл. 2 от заключението е посочена общата стойност по фактурите с предмет – крайните изделия - 56 578 177,64 лева).

Въз основа на така установената фактическа обстановка съдът направи следните правни изводи:

Видно от данните по делото решение № 443 от 14.03.2011 г. на директора на дирекция „ОУИ” – [населено място] е връчено на представител на ревизирания субект на 18.03.2011 г., като жалбата до Административен съд София град е подадена чрез решаващия орган с вх. № 53-02-109 от 30.03.2011 г. Следователно, спазен е 14-дневният срок по чл. 156, ал. 1 от ДОПК и жалбата се явява процесуално допустима. Разгледана по същество жалбата е основателна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява 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.

Обжалваният ревизионен акт е издаден от орган по приходите, разполагащ с материална компетентност. Съгласно чл. 118, ал. 2 от ДОПК ревизионният акт се издава от органите по приходите, посочени в чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за Националната агенция по приходите. Съгласно чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП органи по приходите са служителите в централното управление и териториалните дирекции на агенцията, заемщи длъжност "главен експерт по приходите", "старши експерт по приходите", "експерт по приходите", "главен инспектор по приходите", "старши инспектор по приходите" и "инспектор по приходите". В случая видно от заповед за определяне на компетентен орган заповед за определяне на компетентен орган (З.) № К 1000263 от 16.11.2010 г. , издадена от П. Д. Б. – началник отдел „Контрол” в ТД „ГДО” е определен Ц. Г. Н. на длъжност главен инспектор по приходите за компетентен орган по издаването на ревизионен акт на [фирма]. Самата З. е издадена от П. Д. Б. – началник на отдел „Д.” при ТД „ГДО”, чиято компетентност е определена със заповед № 03 от 03.01.2006 г. и заповед № 071 от 12.04.2010 г. на директора на ТД „ГДО” - С.. Процесният ревизионен акт е издаден от определения в З. орган по приходите, т.е. от лице, разполагащо с материална компетентност.

В хода на ревизионното производство не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да обосновават незаконосъобразност на ревизионният акт в обжалваната му част и да обуславят неговата отмяна.

Спорният въпрос е по тълкуването и прилагането на материалния закон относно данъчното третиране на доставката на т.нар. tooling (нестандартна екипировка). Органите по приходите приемат, че производството на tooling е независимо от производството на крайното изделие, тъй като веднъж произведени електронните компоненти съществуват самостоятелно и са предмет на няколко последващи доставки (чрез или без посредник). Развити са съображения, че доставките на tooling представляват самостоятелна доставка на стока и не могат да се третират като една доставка с доставките на крайните изделия. Прието е, че настоящият случай на tooling не попада и в хипотезата на чл. 128 от ЗДДС, която предвижда общо възнаграждение за

основната и съпътстващата доставка, докато в конкретната хипотеза за tooling е определено отделно възнаграждение. Освен това ревизиращите считат, че за да може доставката на tooling да бъде квалифицирана като износ, съответно като В., нестандартното оборудване (екипировка) следва да е напуснало територията на РБ и да е било транспортирано до друга държава членка или трета страна. А в случая е констатирано, че т.нар. tooling е останал на територията на страната, за да участва в производствения процес на електронните компоненти (крайните изделия). В резултат на така развитите съображения органите по приходите обосновават крайния извод, че с издадените фактури с предмет – tooling ревизираното дружество е документирало облагаеми доставки на стоки с място на изпълнение на територията на страната, поради което е начислен допълнителен ДДС в размер на 20 % върху данъчната основа по фактурите.

На първо място, за да се изследва въпроса дали е налице облагаема доставка на стоки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС, следва да се обсъди какви са спецификите на т.нар. tooling, участието му в производствения процес на определени електронни компоненти и да се извърши преценка дали доставката tooling представлява самостоятелна доставка на стоки.

Органите по приходите и решаващият орган разглеждат доставката на tooling като самостоятелна доставка, различна от доставката на крайното изделие.

Принцип на общата система на облагане с ДДС е, че всяка доставка трябва да се счита за самостоятелна и независима. Тогава когато една доставка представлява едно цяло от икономическа гледна точка, макар и състояща се от отделни елементи, то тя не следва изкуствено да се раздробява и следва да се разглежда като единна самостоятелна доставка. В противен случай би се стигнало до нарушаване на функционирането на системата на ДДС.

В процесния случай от заключението на СТЕ, неоспорено от страните, което съдът изцяло цени като дало пълен и категоричен отговор на поставените въпроси, с оглед целта, която има за клиентите на дружеството и икономическите реалности, доставката на tooling няма самостоятелен характер. Според в.л. Ц. П. разработването и изработката на нестандартна екипировка е само фаза от целия процес на изработката на едно изделие в областта на автомобилната електроника, който включва няколко етапа. Нестандартната екипировка съдържа онези инструменти и приспособления, които се използват при производството на конкретно изделие и са приложими единствено и само за него. Производството на изделията трябва да отговаря на качествените и технически изисквания на клиента, поради което се налага изработването на това специфично нестандартно оборудване и екипировка (tooling) – рамки за С. машини, функционални тестери – софтуер и хардуер и т.н. Според в.л. разработването и изработката на tooling е дълъг и трудоемък процес, като в договорите на клиентите е постигнато споразумение, стойността на tooling да се изплаща при одобряване на прототипите, а не да се разпределя в стойността на крайното изделие. В договора с клиента изработката на специфичното оборудване е съпътстващ елемент на основната доставка на готовото изделие, тъй като от гледна точка на получателя то няма самостоятелно значение. В заключението изрично е застъпено становището за несамостоятелния характер на нестандартната екипировка. На стр. 10 и стр. 32 от същото е посочено, че „серийното производство на крайни изделия към доставчици е невъзможно без производството и използването на нестандартна екипировка – специфично оборудване, т.нар. tooling. Производството на tooling е съществена,

необходима и неделима част от производството на крайните изделия. Една нестандартна екипировка, която е била изработена за конкретно изделие, може да се използва единствено и само (както чисто физически и технологично, така и юридически) за производството на това конкретно изделие”.

За да се направи обоснован извод за наличието или не на отделна доставка на tooling, следва да се изследва и съдебната практика на Съда на ЕС. В част от решенията (решение от 21.02.2008 г. по дело C – 425/06, Part S. Srl., т. 48 и решение от 25.02.1999 г. по дело C – 349/96 C. P. P., т. 26) Съдът на ЕС посочва, че в случаите, в които една сделка включва множество доставки, най-напред трябва да се постави въпросът дали тя следва да се счита за една единствена доставка или за множество самостоятелни и независими доставки, които трябва да бъдат преценявани отделно. Според съда този въпрос има особено значение от гледна точка на ДДС, в частност относно прилагането на данъчната ставка, определянето на мястото на изпълнение на доставката и прилагането на разпоредбите за освобождаванията от облагане. В случаите, когато една доставка включва множество отделни компоненти (елемента) и действия, следва да се вземат предвид всички обстоятелства, при които сделката се извършва, за да се прецени, 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 доставка на услуга (решение по дело C – 41/04, Levob Verzekeringeng и OV B., т.19).

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 два категории случаи:

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

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

Съобразно така установеното в практиката на Съда на ЕС настоящият съдебен състав намира, че за да се изследват характеристиките на т.нар. tooling, е необходимо да се извърши преценка и на уговорките в договорите, сключени между [фирма] и чуждестранните контрагенти. Съгласно договора с Valeo VSW Anemasse (л.394 от делото) в чл. 2 е посочено, че чертежите, схемите, спецификациите, документацията, свързана с използването и поддръжката, както и всички патенти, ноу-хау, дизайнерски права и други права на интелектуална собственост, свързани с тулинга са и остават собственост на

Valeo. Съгласно чл.3.1. от договора доставчикът ще използва тулинга единствено за целите на продуктите на Valeo и ще се въздържа да ги използва за лични цели или за да произвежда части, предназначени за трета страна, а съгласно чл.3.2 доставчикът няма в никакъв случай да възпроизвежда тулинга или да предоставя чертежите на тулинга или каквато и да е друга документация, свързана с него на трета страна.

В договора с Brose (на л. 396) е уговорено, че доставчикът ще: а/ съхранява безплатно тулинга, ще го пази, третира с необходимата грижа и ще го застрахова срещу загуба или щета според добър и разумен промишлен стандарт; доставчикът с настоящия договор и в настоящия момент възлага на купувача своите искове по съответните застрахователни договори, а купувачът приема такива възлагания; б/ поддържа тулинга за собствена сметка, включително поправка и замяна по всяко време на условията, необходими за произвеждане на продуктите с необходимото качество и в необходимото количество. Замяната на инструмент изисква винаги и по всяко време одобрението на нови начални мостри от купувача; в/ осигури съхранение на тулинга и документацията за период от време по преценка на купувача по това време, но максимум 15 години след завършване на серийното производство, освен ако по-ранното му освобождаване не се изисква от купувача; г/ незабавно информира купувача в случай, че планираните количества на продуктите или количествата продукти, поръчан от купувача достигнат 80 % от наличния капацитет на тулинга. В чл.3.4 от същия договор е посочено, че до връщането на тулинга на купувача доставчикът ще носи отговорност за ограничение на всяка щета, повреда или пълна или частична загуба на тулинга.

В договора с Valeo Systemes d' Essuyage (на л. 398 от делото) тулингът заедно с правата на интелектуална и индустриална собственост ще останат собственост на Valeo. Доставчикът в качеството си на попечител на тулинга се съгласява да постави перманентен и видим етикет върху тулинга с надпис „собственост на Valeo” и ще гравира върху долната част/дъното на инструмента следния надпис „собственост на Valeo Wiper S.”; доставчикът не може да поставя като залог или да трансферира тулинга и ще избягва спирането или изтеглянето на тулинга от трета страна, ще се грижи да бъдат уважавани правата на собственост на Valeo. Уговорено е също, че Valeo ще има достъп до тулинга във фирмата на доставчика, когато тя работи – от понеделник до петък от 09.00 часа до 18.00 часа след предварителното писмено съгласие на доставчика. В чл. 3.1. от договора е предвидено, че при прекратяване на договора с предизвестие Valeo може да иска от доставчика да върне тулинга по всяко време и без оправдание за това и следователно „доставчикът трябва да върне тулинга на Valeo без забавяне”.

Съобразно гореизложеното следва да се посочи, че с данък върху добавената стойност се облага всяка възмездна доставка на стока или услуга. По смисъла на чл. 6 от ЗДДС за да е налице облагаема доставка на стока, трябва да е налице прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. В чл.14 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 г. е посочено, че доставка на стока означава прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещ като собственик. С такова съдържание е и разпоредбата на чл. 5 от действащата до 31.12.2006 г. Шеста директива

77/388/ЕО от 17.05.2007 г. Анализът на цитираните разпоредби обосновава изводът, че за да е налице доставка на стока, от значение е дали се прехвърля икономическото право на разпореждане със стоката като собственик, а не дали едно лице може да се идентифицира като формален собственик съгласно гражданското право на една страна.

В процесния случай видно от цитираните договори Купувачът става собственик на т.нар. tooling, но се установява, че той не придобива икономическото право на разпореждане със стоката като собственик. Той е само формален собственик, тъй като видно от уговорките в договорите нестандартното оборудване се ползва, владее и контролира от ревизираното лице (доставчика) за производството на крайните изделия. Освен това tooling остава във владение на доставчика ([фирма]), който го съхранява, застрахова за своя сметка срещу щети и погиване, поддържа го на свой риск и го използва за своите икономически цели.

В случая ревизираното лице създава нестандартната екипировка, която включва невестествени елементи – софтуер за настройка на собствени производствени линии и оборудване и документация, и веществени елементи - метален лист/маска, служеща за нанасяне на спояващо вещество върху контактните повърхности на платка. Собствеността върху тази екипировка се придобива от клиента, но доставчикът не предоставя екипировката на клиента. Видно от уговореното в договорите т.нар. tooling остава на разположение при доставчика и се използва от него в дейността му за производство на серийно произвежданите компоненти за клиента. Ревизираното лице продължава да носи риска от нанасяне на щети върху екипировката или от нейното погиване. В този смисъл според Съда на ЕС доставка на стока не следва да се обвързва с прехвърлянето на собствеността в предвидените в националното право форми, а включва всяка операция на прехвърляне на материално имущество, която овластява придобиващата страна да се разпорежда с имуществото като негов собственик (решение от 08.02.1990 г. по дело C -320/88, S. and Forwarding E. Sfe BV, т. 6 и решение от 29.03.2007 г. по дело C – 115/05, Aktiebolaget NN). Съдът на ЕС посочва, че има споразумения, с които се прехвърля правото на собственост по гражданското право и те могат да не водят до предоставяне на действителни права на разпореждане, както и е възможно обратното – на приобретателя да бъде предоставяна фактическа власт, без да е прехвърлена собствеността върху имуществото. В решение по дело C – 185/01, A. L. H., т. 34 в контекста на доставка на стока съдът на ЕС отдава значение не на прехвърлянето на правото на собственост върху стоката, а на наличието на фактическа власт да бъде експлоатирана стоката съобразно нейното предназначение.

Следователно, въпреки че правото на собственост върху т.нар. tooling е прехвърлено на клиента, същият не придобива икономическото право да се ползва и да се разпорежда с него като собственик, доколкото е доказано според договорните отношения между страните, че ревизираното лице ще експлоатира нестандартната екипировка с оглед производството на крайното изделие.

След задълбочена преценка на доказателствата по делото се достига до извода, че доставката на tooling и доставката на крайното изделие

представляват една икономически неделима доставка, при която след изготвянето на крайното изделие tooling губи своето икономическо значение. Между страните не е спорен фактът, че крайните изделия се транспортират и пристигат при своя получател извън територията на РБ и за това са налице всички необходими документи. Неправилно органите по приходите изследват обстоятелството дали т.нар. tooling е напуснал територията на страната, за да обсъдят дали е налице В., респ. износ. След като от СТЕ и другите писмени доказателства, включително договорите между страните се установява по категоричен начин, че т.нар. tooling се използва при серийното производство на готовите крайни изделия на клиента, което прави невъзможно транспортирането на оборудването извън територията на РБ. Касае се за един продължителен и трудоемък процес, като към момента на издаването на фактурите с предмет tooling не е завършил процесът за производство на крайните изделия. Разделянето на tooling от доставката на крайните изделия противоречи на спецификите на облагането на доставките с ДДС съобразно закона и практиката на Съда на ЕС. От СТЕ е видно, че производството на електронните изделия и разработването на tooling обективно представлява единен технологичен цикъл, който включва: проектиране на изделията; технологична, конструкторска и производствена разработка; изработване на специализирана нестандартна екипировка и замервания. Самото оборудване притежава индивидуални характеристики, които го обвързват с точно определено крайно изделие, т.е. то може да бъде използвано само за изделието, за което е създадено. Следователно, след като tooling може да се използва само за серийното производство на изделията, за които е създаден (не и за други изделия), то това означава, че доставката на tooling не разкрива белезите на самостоятелна възмездна доставка, а следва да се разглежда като една доставка с доставката на крайните изделия. Предназначението на нестандартната екипировка е да осигури производството на отделни крайни изделия, т.е. представлява средство за по-доброто възползване на основната доставка. Видно от заключението по ССЧЕ общата стойност на т.нар. tooling е в размер на 1 631 602,99 лева (според ревизиращите общата стойност по фактурите е за сумата от 1630 410, 40 лева, като разликата между установеното от експертизата и установеното в хода на ревизията не променя крайната сума за доначислен ДДС – 326 082,08 лева, тъй като посоченото от в.л. П. е повече от стойността, установена от ревизиращите и ако се приеме като правилна общата стойност на фактурите според заключението по ССЧЕ, би се стигнало до увеличаване размера на установените задължения, което е недопустимо предвид нормата на чл. 160, ал. 5 от ДОПК), докато общата стойност на произведените крайни изделия на електронни компоненти е в размер на 56 578 177,64 лева. Сравнението между тези две стойности води до извода, че основната цел на клиентите е производството на крайните изделия, а изготвянето на нестандартното оборудване е само техническото средство, което осигурява това производство. Това означава, че доставката на т.нар. tooling не може да бъде разглеждана като самостоятелна доставка на стока с оглед спецификите и предназначението на това нестандартно оборудване и използването му в сложен, дълъг и трудоемък процес, насочен към производството на конкретни крайни изделия на електронни компоненти. В

тази връзка съдът намира за неправилен подходът на органите по приходите, че след като възнаграждението за всяка отделна доставка – на tooling и на крайното изделие е определено отделно, то това води до заключението, че се касае за отделни самостоятелни облагаеми доставки (по аргумент от чл. 128 от ЗДДС). Настоящият съдебен състав намира, че формалното посочване на отделни възнаграждения не означава, че се касае за две отделни доставки. 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 възнаграждението е договорено като обща сума (решение по дело С – 41/04, т. 25; решение по дело С – 267/09, т.29). Според С. 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 С. определя като водещи обективните критерии относно естеството и икономическата обвързаност на отделните доставки, а не формалните характеристики като например дали възнаграждението е определено общо или не.

След анализа на практиката на С. и отчитайки особеностите на т.нар. tooling, включително договорните отношения между страните се обосновава изводът, че договарянето на нестандартната екипировка в отделен договор и с отделна цена от серийно произвежданите електронни компоненти не може да бъде основание за нейното отделяне и третирането ѝ като самостоятелна доставка. По така изложените съображения жалбата на [фирма] се явява основателна и ревизионният акт в оспорената му част следва да се отмени като незаконосъобразен.

С оглед изхода на спора и на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК съдът намира, че ответната страна следва да бъде задължена да заплати сумата в размер на 7 035,04(седем хиляди тридесет и пет лева и четири стотинки) лева, представляващи направени по делото разноски – заплатено адвокатско възнаграждение, държавна такса, възнаграждение за вещи лица.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София град, I отделение, IV състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалбата на [фирма] ревизионен акт № 29 -1000263 от 10.01.2011 г., издаден от Ц. Г. Н. на длъжност главен инспектор по приходите в ТД „Големи данъкоплатци и осигурители” – [населено място] в частта, в която за периода - м.07.2007 г., м.09.2007 г., м.11.2007 г., от м.01.2008 г. до м.05.2008 г., от м.09.2008 г. до м.06.2009 г. г. е допълнително начислен ДДС по фактури с предмет „tooling” в размер на 326 082,08 лева ведно с начислените лихви за забава, потвърден с решение № 443 от 14.03.2011 г. на директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – [населено място] при ЦУ на НАП. ОСЪЖДА дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – [населено място] при ЦУ на НАП да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], адрес – [населено

място], Индустриална зона „Микроелектроника“ сумата в размер на 7 035,04(седем хиляди тридесет и пет лева и четири стотинки) лева, представляваща направени по делото разноси.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението на страните, че е изготвено и получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ: