

Заклучение: Коментираниите решения на НАП и СЕС по отношение на доставки на стоки с междинна обработка в две огледални ситуации (междинна обработка в държавата на доставчика и междинна обработка в държавата на клиента) се стига до заключение за липса на ВОД/ВОП за доставката между доставчика и крайния клиент. Като аргументи за становището си както НАП, така и СЕС правят разграничаване на доставката на материали от доставката на крайните продукти и подчертават значението на конкретния предмет на договора между доставчика и крайния клиент, като едновременно с това за наличието на ВОД/ВОП между тях подчертават необходимостта от пряка и непосредствена връзка между осъществения вътреобщностен транспорт и доставката на конкретните стоки (материали или крайни продукти), предмет на договора между страните.

Казус № 27

ВОД в хипотезата на чл. 65а от ЗДДС (последователни доставки)

Българско търговско дружество с регистрация по ЗДДС закупува стока от френска фирма, която препродава на друга българска фирма. Стоката се превозва от илето и за сметка на френската фирма директно до обект на крайния купувач на територията на България. Коя от доставките, които възникват в случая, се квалифицира като ВОД и се облага с нулева данъчна ставка?

При посочените обстоятелства възникват две доставки - между френската фирма и българското дружество и между дружеството и българската фирма - краен получател на доставката. За осъществяването на двете доставки се извършва един вътреобщностен превоз, т.е. в случая е налице фактологичният състав на чл. 65а, ал. 1 от ЗДДС, според който доставките на една и съща стока във верига, включваща междинен доставчик, която се транспортира между териториите на две държави членки директно от първия доставчик до крайният получател на стока, се квалифицират като последователни доставки.

В случая правото за разпореждане със стоката като собственост се прехвърля последователно от доставчика към гружеството и от него на крайния ѝ получател, съответно при предаването ѝ под грижите на превозвача и при предаването ѝ от представител последния на получателя ѝ на територията на страната, т.е. след като е осъществен вътреобщностният превоз. При тези обстоятелства на основание чл. 65а, ал. 3 от ЗДДС за целите на чл. 53 от закона изпращането или транспортирането на стоката се отнася само за доставката, извършена към междинния доставчик. Тази доставка се квалифицира като ВОД и за нея е приложима нулева данъчна ставка, а по силата на чл. 65а, ал. 5, т. 2 от ЗДДС местоизпълнението на втората доставка е в гържавата членка, където е завършил превозът ѝ, т.е. на територията на страната и тя се третира като доставка от вътрешния ни стокооборот.

Следователно в случая френската фирма извършва ВОД, за която издава на търговското гружество фактура, в която няма да начисли ДДС, а ще посочи в документа, че той се дължи от получателя на доставката ѝ по реда на т.нар. „обратно начисляване“ (Reversed Charge) и ще декларира доставката си във VIES-декларацията си за съответния данъчен период.

За търговското гружество това е ВОП, за което на основание чл. 84 от закона си самоначислява данък с протокол по чл. 117. Начисленият данък е с право на данъчен кредит.

Тъй като при доставката между гружеството и получателя на стоката тя не се превозва извън територията на страната, нейното местоизпълнение се определя по реда на чл. 17, ал. 1 от закона и се облага с 20 на сто ДДС по общия ред като доставка с местоизпълнение на територията на страната.

Съдебна практика



Решение по дело C-430/09 (Euro Tyre Holding BV) на Съда на Европейския съюз (ЕСС) от 16.12.2010 г. дава сравнително ясен и изчерпателен отговор относно обстоятелствата, които определят коя от последователните доставки следва да се квалифицира като ВОД.

Казусът по делото е възникнал при следните фактологични обстоятелства:

Холандско дружество (ЕТН) е продало на две установени в Белгия дружества – Міросо и VBS, няколко доставки на гуми при условия на доставка „франко склад“. При сключването на договора за продажба дружествата уведомяват ЕТН, че стоките ще се превозват до Белгия, като препродават стоките на трета белгийска фирма – Десоф при условия за доставка, съгласно които превозът на стоките към обекта на Десоф в Белгия ще се извърши за сметка и на риск на Міросо и VBS с камион и шофьор, предоставени им възмездно от Десоф. Впоследствие ЕТН е уведомено, че стоките са били превозени до Белгия, но за лице, различно от купувачите му.

При вдигането на всяка пратка на гумите шофьорът на камиона е дал на ЕТН погнисуана от него декларация, в която е дадено уверение, че стоките се превозват към Белгия и холандският им доставчик е третирал доставките си към Міросо и VBS като ВОД.

Данъчните органи обаче отхвърлят декларацията за прилагане на нулева ставка на данъка за тези доставки и определят на ЕТН задължения за ДДС във връзка с тях с аргумент, че вътреобщностният превоз между Холандия и Белгия влиза в рамките на доставките, извършени от Міросо и VBS в полза на Десоф, а не на тези, осъществени между тях и ЕТН.

Тези обстоятелства дават основание на данъчната администрация да направи заключение, че първият купувач, който е придобил правото да се разпорежда със стоката като собственик на територията на държавата – членка на първата доставка (основание за това е фактът, че сделката между него и холандския доставчик на гумите е сключена при условията на доставка „франко склада“), е извършил доставка с местоизпълнение на територията на тази държава, т.е. доставката на ЕТН не е ВОД.

Според *Решение С-430/09* (Euro Tyre Holding BV) на СЕС обаче, към когото е отправено преюдициално запитване във връзка със спора, при тези обстоятелства вътреобщностният превоз трябва да се отнесе към доставката между ЕТН и Міросо и VBS, стига правото за разпореждане със стоката като собственик да е било прехвърлено на Десоф, т.е. на втория купувач, в държавата членка по местоназначение на вътреобщностния превоз – в случая в Белгия.

В тази връзка Съътм се позовава на т. 45 и т. 38 от *Решение по дело С-245/04*, EMAG Handel Eder, че когато две последователни доставки, свързани с едни и същи стоки, извършени възмездно между

данъчно задължени лица, са предмет на една-единствена вътреобщностна пратка или на един-единствен вътреобщностен превоз, пратката или превозът на тези стоки може да се отнесе само към едната от двете доставки, която единствено ще бъде освободена като ВОД. При това, макар двете последователни доставки да са предмет на едно-единствено движение на стоки, те трябва да се считат за последователни във времето.

Според СЕС това коя от двете доставки, обект на спора, следва да се определи като ВОД зависи от общата преценка на всички обстоятелства, които позволяват да се установи коя от тях отговаря на условията, свързани с вътреобщностните доставки. За целта в коментирания случай Съдът разглежда три условия:

- прехвърлянето на правото на разпореждане на стоката като собственик в рамките на двете последователно извършени доставки;

- изпращането или превоза на стоката извън държавата членка на доставката; и

- гали търгуваната стока е напуснала територията на държавата членка на доставката.

Тълкуването на посочените три условия при обстоятелствата по казуса в *Решение C-430/09 (Euro Turc Holding BV)* представлява особен интерес, тъй като правото на разпореждане със стоката като собственик може да се прехвърли от междинния купувач на втория купувач, само ако преди това то му е било прехвърлено от първия продавач. Това означава, че при обстоятелствата по разглеждания казус с вдигането на стоките от склада на ЕТН от представител на Мiросо или VBS правото да се разпореждат с тях се прехвърля върху последните, т.е. това е елемент, който следва да се отнесе към първата доставка. Според Съда обаче обстоятелството, че прехвърлянето на собствеността върху стоките по първата сделка е станало в държавата членка на изпращането им, само по себе си не е достатъчно, за да се приеме, че именно първата доставка представлява ВОД, тъй като не изключва възможността второто прехвърляне на правото на разпореждане със стоката като собственик също да е станало на територията на държавата членка на първата доставка, т.е. преди извършването на вътреобщностния превоз. В такъв случай превозът вече няма да може да се отнесе към първата доставка.

В случая първите получатели на доставките Miroco и VBS са изразили пред доставчика им намерението си да превозят стоките до друга държава – членка (Белгия), различна от държавата членка на доставката (Холандия). Те са се представили с идентификационните си ДДС номера, предоставени им от тази група държава – членка, поради което ЕТН е можел да счита, че извършваните от него сделки представляват ВОД. При все това той може да се приеме за носител на задължение за начисляване на ДДС, ако след като е получил правото да се разпорежда със стоката купувачът му го е уведомирал, че преди да напусне територията на държавата членка на доставката тя е препродадена на друго данъчно задължено лице. В такъв случай той следва да издаде на купувача фактура, включваща ДДС.

Внимание! В ЗДДС тези хипотези са регламентирани с разпоредбата на чл. 65а, ал. 4 от закона.

В т. 40 и 41 от Решението си СЕС пояснява, че по правило въпросът на кого принадлежи правото да се разпорежда със стоките по време на вътреобщинския превоз не зависи от това дали той се извършва от собственика на стоката или за негова сметка. Въпреки това въпросът за или за сметка на кого от участниците в доставката се извършва този превоз е от значение за взимането на решение към коя от двете доставки да се отнесе той. Когато обаче (както е в конкретния случай) транспортът се осъществява от или за сметка на лицето, участващо в двете сделки, това обстоятелство не е определящо. Ето защо фактът, че вторият купувач е участвал в превоза, не е фактор, който позволява да се заключи, че този превоз трябва непременно да се отнесе към втората доставка (*бел. автора*: още повече че в случая той участва като наето за осъществяването на транспорта лице). Това че стоките са били превозени направо в обектите на Decof, т.е. на втория купувач, а не на първите им купувачи, не дава основание да се изключи, че превозът е бил извършен в рамките на първата доставка, доколкото прилагането на освобождаването от данък за ВОД се подчинява на условието, че превозът трябва да завърши в държава – членка, различна от държавата членка на доставката, а не непременно до даден обект в нея. Ето защо според т. 42 от

Решението на съда в случая е без значение конкретният адрес, на който завършва превозът. Това се аргументира и от факта, че целта на режима за облагане на търговията между държавите членки, към които спадат ВОД и ВОП, е не да се определи лицето, което извършва ВОП, а данъчните приходи от ДДС да се прехвърлят в държавата членка, в която се осъществява крайното потребление на доставените стоки. Относно необходимостта за наличието на ВОД стоката да е напуснала физически територията на държавата - членка на доставката в т. 38 от решението Съдът посочва, че когато правото да се разпорежда със стоката като собственик е прехвърлено на купувача на територията на държавата - членка на доставката и последният изпраща или превозва стоката извън тази територия, доказателствата, които доставчикът може да представи на данъчните органи, зависят основно от доказателствата, които е получил за целта от купувача. Ето защо, ако доставчикът е изпълнил своите задължения, свързани с доказването на ВОД, а получателят на доставката не е изпълнил договорното си задължение да изпрати или превози стоките извън държавата членка на доставката, СЕС приема, че именно последният (а не доставчикът) следва да бъде считан за задължен по ДДС в тази държава членка.

Заключение: *Решение C-430/09* (Euro Tyre Holding BV) на СЕС дава основание да се направи заключение, че при извършването на сделки от ВОТ, при които възникват две доставки с един вътрешностен превоз, определящо значение за приемането на едната от тях като ВОД има обстоятелството в коя държава - членка се прехвърля правото на собственост върху стоките от втория продавач (който е и първи купувач) към втория купувач. Ако това е държавата членка на изпращане на стоките, превозът трябва да бъде отнесен към втората доставка. В случай че той е в държавата членка на получаване на стоките, за ВОД ще се приеме първата от двете последователни доставки. На практика това означава, че при такива сделки решаващо значение за реда, по който следва да се облагат възникващите доставки, зависи от условията за доставки, при които са сключени търговските споразумения за тяхното изпълнение.