

Становище №24-39-65/18.12.2015 г. относно право на приспадане на данъчен кредит в случаите на чл. 62, ал. 2 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), когато стоките не пристигат и превозът им не завършва на територията на страната

изх. № 24-39-65

дата 18.12.2015 г.

Относно: право на приспадане на данъчен кредит в случаите на чл. 62, ал. 2 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), когато стоките не пристигат и превозът им не завършва на територията на страната

УВАЖАЕМИ ГОСПОДИН,

Във връзка с Ваше искане за методологично разглеждане, постъпило в ЦУ на НАП с вх. № г. по повод писмено запитване и две неприключили производства по обжалване на ревизионни актове, по отношение на писменото запитване е изложена следната фактическа обстановка:

Дружество, установено на територията на страната и регистрирано по ЗДДС, закупува стоки от данъчно задължено лице, регистрирано за целите на данък върху добавената стойност в друга държава членка (Франция), които българското дружество продава на данъчно задължено лице, установено на територията на трета страна (Украйна). Договорено е от българското дружество и за двете доставки (покупка и продажба) стоките да се транспортират при условията на доставка EXP по правилата INCOTERMS 2000, за сметка на украинското данъчно задължено лице, от склад във Франция до склад на украинското данъчно задължено лице в Украйна. Френското данъчно задължено лице, за извършената от него доставка, издава фактура като прилага нулева ставка на данъка върху добавената стойност и във фактурата посочва като основание – чл. 262 от френския закон за данъка върху добавената стойност. Българското дружество, за извършената от него доставка, издава фактура, в която като основание за неначисляване на данъка върху добавената стойност посочва чл. 69, ал. 2 във връзка с чл. 28, т. 2 от ЗДДС. Българското дружество разполага с митническа декларация за износ на стоките от Полша (държава на изпращане) до Украйна (държава на получаване). В митническата декларация българското дружество е посочено като износител на стоките.

Във връзка с изложената фактическа обстановка дружеството поставя следните въпроси:

1. Правилно ли е разбирането, че покупката на стоките от българското дружество е с място на изпълнение на територията на Франция и в коя колона на дневника за покупки следва да бъде отразена фактурата на френския доставчик?

2. В случай, че извършената от българското дружество доставка е с място на изпълнение на територията на Франция, стойността на тази доставка формира ли облагаем оборот за регистрация за целите на данъка върху добавената стойност във Франция?

3. В случай, че българското дружество се регистрира за целите на данъка върху

добавената стойност във Франция, следва ли при следващите доставки дружеството да се идентифицира с френския идентификационен номер за целите на ДДС пред френския доставчик?

4. Налице ли е вътреобщностно придобиване за българското дружество, следва ли да се издава протокол по чл. 117 от ЗДДС и възниква ли задължение за регистрация по системата Интрастат?

5. Правилно ли е разбирането, че за продажбата на стоките от българското дружество на украинското данъчно задължено лице не следва да се начислява данък върху добавената стойност на основание чл. 69, ал. 2 във връзка с чл. 28, т. 2 от ЗДДС и фактурата за продажба следва да се отрази в колона 23 на дневника за продажба?

Предвид така изложената фактическа обстановка в писменото запитване и съобразявайки относимата нормативна уредба по зададените в него въпроси, на основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от Закона за Националната агенция за приходите изразявам следното становище:

В сходна ситуация съгласно практиката на Съда на Европейския съюз (решение по дело EMAG Handel Eder, C-245/04 и по дело Euro Tyre Holding BV, C-430/09), когато две последователни доставки на едни и същи стоки, извършени по възмезден начин между данъчно задължени лица, действащи в това качество, пораждат една единствена вътреобщностна пратка или един единствен вътреобщностен транспорт на тези стоки, пратката или транспортът може да се определи като вътреобщностна доставка/вътреобщностно придобиване само на една от двете доставки, която единствено ще бъде освободена от данък съгласно първия под-параграф на член 28в, част А, буква а) на Шестата директива.

По отношение на мястото на изпълнение на тези две доставки Съдът приема, че когато доставката, която е предмет на вътреобщностна пратка или превоз и от която следователно произтича вътреобщностно придобиване, облагано в държавата членка по местоназначение на посочената пратка или превоз, е първата от двете последователни доставки, за място на втората доставка се приема мястото на предхождащото я вътреобщностно придобиване, тоест държавата членка по местоназначение. В случаите, когато предмет на вътреобщностна пратка или превоз е втората от двете последователни доставки, за място на първата доставка, хипотетично извършена преди изпращането или превоза на стоките, се счита държавата членка, в която е започнало изпращането или превозът (решение по дел EMAG Handel Eder, C-245/04).

Доколкото в случая, изложен в запитването, са налице две последователни доставки на стоки, които са предмет на едно единствено транспортиране на стоките от склад във Франция до склад на украинското данъчно задължено лице в Украйна, като стоките преминават през територията на Полша, която е посочена като държава членка на изпращане относно износ, за определяне на данъчното третиране на доставките, по които българското дружество е получател, съответно доставчик, следва да бъде установено към коя доставка – към първата или втората се отнася транспортирането на стоките. Доколкото в запитването е посочено, че транспортът е за сметка на украинското данъчно задължено лице и френското данъчно задължено лице е уведомено за това обстоятелство, следва да се приеме, че същото е знаело, че стоките ще бъдат препродадени на друго данъчно задължено лице, преди да напуснат територията на Франция. Поради това и на основание

чл. 31 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (Директивата за ДДС) и по аргумент от Решение на СЕС по дело Euro Tyre Holding BV, C-430/09, т. 40, считам че доставката, по която получател е българското дружество, е с място на изпълнение на територията на Франция и за нея не е приложимо освобождаването, регламентирано в чл. 138 от същата директива, доколкото транспортирането на стоките се отнася към доставката, по която българското дружество е доставчик. Лице-платец на данъка върху добавената стойност за тази доставка (доставката към българското дружество) считам, че е френското данъчно задължено лице, на основание чл. 193 от Директивата за ДДС, независимо, че българското дружество може да е предоставило идентификационния си номер по ЗДДС. Предвид това в случая за получената доставка от българското дружество разпоредбата на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС не е приложима, тъй като не е налице вътреобщностно придобиване.

Доколкото при доставката, извършена от българското дружество към украинското данъчно задължено лице, стоките се транспортират от територията на Франция, на основание чл. 32 от Директивата за ДДС считам, че същата е с място на изпълнение на територията на Франция, като по отношение на данъчното ѝ третиране за целите на данъка върху добавената стойност следва да бъде приложено френското данъчно законодателство. В тази връзка, както и с оглед задължение за регистрация за целите на данъка върху добавената стойност във Франция, българското дружество следва да се съобрази с френското данъчно законодателство.

В писмото Ви са изложени аргументи за несъгласие с изразеното становище на Изпълнителния директор на НАП в писмо с изх. № 24-33-151/01.03.2012 г. относно правото на приспадане на данъчен кредит за изискуемия от данъчно задължено лице като платец данък при вътреобщностното придобиване по чл. 62, ал. 2 от ЗДДС и по чл. 9, ал. 3 от ППЗДДС, когато стоките не пристигат и превозът им не завършва на територията на страната. В подкрепа на тези аргументи се позовават на практиката на Върховен административен съд (Решения № 991 от 28.01.2015 г. по адм. дело № 3004/2014 г. и № 2227 от 27.02.2015 г. по адм. д. № 4102/ 2014 г.). Предвид изложеното по-горе считам, че изразеното становище в писмото Ви относно правото на приспадане на данъчен кредит в хипотезата на начисляване на данък по чл. 62, ал. 2 от ЗДДС не кореспондират с казуса, изложен в запитването. Независимо от това Ви уведомявам, че поддържам цитираното становище по аргументите, изложени в същото. Считам, че в случаите, когато стоките, които подлежат на облагане като вътреобщностни придобивания, за които се приема, че са осъществени в страната (когато тя е държавата членка по идентификация), не пристигат в действителност и превозът им не завършва на територията на страната, не може да се счита, че за придобиванията възниква право на приспадане на данъчен кредит по общия ред на ЗДДС. Ако лицето докаже, че това вътреобщностно придобиване е обложено и в държавата членка по пристигане на стоката, приложение намира специалният режим на корекции на чл. 62, ал. 4 от ЗДДС, разписан в чл. 10 от Правилника за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност (ППЗДДС), който се основава на механизъм за намаляване на начисления данък по чл. 62, ал. 2 от ЗДДС и чл. 9, ал. 3 от ППЗДДС, като позволява да се коригира двойното данъчно облагане. Предоставянето на право на приспадане по общия ред в този случай би могло да лиши чл. 62, ал. 4 от ЗДДС от полезно действие, тъй като лицето, след като се е ползвало от право на приспадане в страната (държавата членка, издала идентификационния номер), вече не би имало интерес да установи облагането на разглежданото вътреобщностно придобиване в държавата членка по пристигане на пратката или на транспорта. Това би могло в крайна сметка да застраши

прилагането на основното правило, според което при вътреобщностно придобиване мястото на облагане се намира в държавата членка на пристигане на пратката или на транспорта, а именно държавата членка на крайно потребление. Ето защо, считам че не е налице право да приспадне данъчен кредит за начисления данък върху добавената стойност по вътреобщностно придобиване, при което стоките не пристигат в действителност и превозът им не завършва на територията на страната. В същият смисъл е и решение на СЕС по съединени дела Facet, C-536/08 и C-539/08 от 22 април 2010 година, съгласно което данъчно задължено лице, което е осъществило вътреобщностно придобиване на стоки под идентификационен номер, издаден в държава членка, различна от държавата членка, в която стоките пристигат или превозът им завършва и не е доказало, че придобиването е обложено в тази държавата членка, няма право да приспадне незабавно начисления ДДС по получено вътреобщностно придобиване. Правно релевантно според съда е дали стоката е пристигнала в държавата членка, издала идентификационния номер, предоставен от лицето, което придобива стоките, като съдът не е отдавал значение на обстоятелството къде е пристигнала тази стока.

В цитираната в писмото Ви практика на Върховен административен съд в Решение № 991 от 28.01.2015 г. по адм. дело № 3004/2014 г. са изложени мотиви относно прилагане на принципа на неутралност и признаване на право на приспадане на данъчен кредит за начисления данък при вътреобщностно придобиване по чл. 62, ал. 2 от ЗДДС, когато стоките не пристигат и превозът им не завършва на територията на страната, като правото на приспадане на данъчен кредит се обосновава с приложението на чл. 73а от ЗДДС. Съдът приема, че режимът на самоначисляване, приложим при вътреобщностното придобиване, изисква от една страна получателят да начисли данък върху добавената стойност и в същото време да упражни правото на приспадане на данъчен кредит като по този начин резултатът за данъчния период (когато са осъществени само вътреобщностни придобивания) трябва да бъде нула.

Следва обаче да се има предвид, че разпоредбата на чл. 73а от ЗДДС осигурява упражняването на право на данъчен кредит, когато материалноправните основания за това са налице, но не са изпълнени формалните условия за правото на данъчен кредит и в тази връзка считам, че съдът неправилно тълкува нормата на чл. 73а от ЗДДС.

Поначало за упражняването на право на данъчен кредит е необходимо да са налице основания по същество (чл. 68-69 от ЗДДС), формални (чл. 71 от ЗДДС) и времеви условия (чл. 72 от ЗДДС). На основание чл. 69, ал. 1 от ЗДДС регистрирано лице има право да приспадне изискуемия от него данък като платец по Глава осма от ЗДДС, когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от него облагаеми доставки. Съгласно чл. 71, т. 5 от ЗДДС, за да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит в случаите на вътреобщностно придобиване, лицето, което придобива стоките, следва да притежава документ, който отговаря на изискванията на чл. 114 от ЗДДС, да е издало протокол по чл. 117 от ЗДДС и да е спазило изискванията на чл. 86 от ЗДДС. Съгласно чл. 72, ал. 1 от ЗДДС, регистрирано по този закон лице може да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит за данъчния период, през който е възникнало това право, което предвид разпоредбата на чл. 68, ал. 2 от ЗДДС възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем, или в един от следващите 12 данъчни периода. Правото на приспадане на данъчен кредит се упражнява по реда на чл. 72, ал. 2 от ЗДДС.

Според практиката на СЕС по отношение правото на приспадане на данъчен кредит

за начислен данък върху добавената стойност за извършените вътреобщностни придобивания, установените от държавата членка формални условия, които трябва да бъдат изпълнени от данъчно задълженото лице, за да може то да упражни правото на приспадане на данък върху добавената стойност, не могат да превишават строго необходимото с оглед на проверката за правилно прилагане на процедурата по самоначисляване (решения по дела "ЕМС-България" ООД, C-284/11, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Uszodaepito, C-392/09). Съдът е постановил също така, че основният принцип на неутралитет на данъка върху добавената стойност налага приспадането му по получените доставки да се предостави, ако са изпълнени изискванията по същество, дори и данъчно задължените лица да са пропуснали някои формални изисквания (решения по дела Ecotrade, C-95/07 и C-96/07, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Dankowski, C-438/09).

Разпоредбата на чл. 73а от ЗДДС осигурява нормативно предимството на материалноправните пред формалните/процесуалните изисквания за упражняването на правото на данъчен кредит. Това правило се прилага, за да осигури неутралността на данъка в случаите, когато са налице основанията на чл. 68-69 от ЗДДС – в общия случай стоките или услугите да са предназначени за облагаеми доставки, като нормата сама по себе си няма правопораждащ ефект.

Преди влизането в сила на чл. 73а от ЗДДС съществуваше практика, при която при извършване на данъчен контрол на основание чл. 71 и/или чл. 72 от ЗДДС се отказваше право на приспадане на данъчен кредит в случаите на самоначисляване, при които стоките или услугите се използват от регистрираните лица за целите на облагаемата им дейност, но съответното лице не притежаваше изискуемия от закона документ по чл. 71 от ЗДДС или притежаваният от него документ не отговаряше на законовите изисквания, или защото не беше упражнило правото си в законовия срок по чл. 72 от ЗДДС. Доколкото при самоначисляването начисляването на данъка и приспадането на данъчен кредит са съсредоточени при едно и също лице, то контролът за правилното функциониране на механизма на данъка, който чрез начисляването на данъка и данъчния кредит осигурява неутралност на данъка за икономическите оператори във веригата от доставки и понасянето на данъчната тежест при крайното потребление на стоката или услугата, може да се осъществява и извън тези формални изисквания. Поради това, както и за съобразяване с практиката на СЕС, обективизирана в решение по съединени дела Ecotrade, C-95/07 и C-96/07, нормата на чл. 73а от ЗДДС допуща правната възможност да се игнорират формалните условия за упражняване на данъчен кредит при наличие на материалните основания за същото. Т.е., разпоредбата на чл. 73а от ЗДДС не може да се счита като самостоятелно основание за възникване право на данъчен кредит, независимо от наличието или липсата на материалноправно такова. Например, ако едно лице извършва освободени доставки, независимо от наличието на формалните условия за право на данъчен кредит (притежание на фактура за получена облагаема доставка с отразен на отделен ред данък, спазен срок по чл. 72 от ЗДДС), за същото не би възникнало право на данъчен кредит, тъй като не са изпълнени условията по същество – получената от лицето доставка на стока или услуга да е предназначена за извършване от лицето на облагаеми доставки. Да се приеме, че чл. 73а от ЗДДС има правопораждащ ефект относно правото на данъчен кредит, би довело до абсурдния резултат лице, което извършва с придобита стока освободени доставки, ако притежава законово изискуемия документ да няма право на данъчен кредит, а ако не притежава такъв документ – да има право на данъчен кредит въз основа на 73а от ЗДДС, на който съдът се позовава като на формално основание за

възникване на данъчен кредит. Предвид изложеното, разпоредбата на чл. 73а от ЗДДС намира приложение само когато са изпълнени условията по същество за упражняване на данъчен кредит.

В случай на осъществено вътреобщностно придобиване материалноправните основания за възникване на право на данъчен кредит биха били налице, ако стоката се използва за последваща облагаема доставка или за целите на облагаемата дейност на лицето. Предвид обстоятелството, че такава последваща облагаема доставка както на територията на страната, така и извън страната в хипотезата на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС не се доказва от лицето, а стоката чрез тези операции на практика се извежда от режима на ДДС, за доставката не възниква право на данъчен кредит. Така се осъществява облагане, еднакво по ефект с това на осъществено крайно потребление, чието коректно облагане е осуетено. Т.е., непризнаването на данъчен кредит в случая е еднакво по ефект на облагане на вътреобщностно придобиване, приспадане на данъчен кредит по това облагане и начисляване на ДДС по последваща доставка към трето лице.

Предвид обстоятелството, че в случаите при трансгранични операции, които имат усложнен характер и при които възможностите за осъществяване на фискален контрол на държавите членки и облагането на реалната крайна доставка са затруднени, чл. 62, ал. 2 от ЗДДС има роля на „защитна мрежа“, осигуряваща функционирането на механизма на ДДС, като елиминира възможността крайното потребление на стоката или услугата да не бъде обложена, като при начисляването на данъка при вътреобщностно придобиване на основание на цитираната норма приспадане на данъчен кредит не се следва, в който смисъл е и решение на СЕС по съединени дела Facet, C-536/08 и C-539/08 от 22 април 2010 година.

Следва да се има предвид, че ако бъде признато право на приспадане на данъчен кредит в случаите, когато стоките не пристигат и превозът им не завършва на територията на страната и не е налице последваща облагаема доставка на тези стоки както на територията на страната, така и извън нея, механизмът на облагане с ДДС би бил нарушен. В тези случаи, когато лицето, което придобива стоките се е идентифицирало за целите на вътреобщностното придобиване с идентификационния си номер за данъка върху добавената стойност, издаден в страната, и същото не е доказало, че вътреобщностното придобиване е обложено в държавата членка, където стоките пристигат или завършва превозът им, е налице загуба на данък върху добавената стойност в тази държава членка. Разпоредбата на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС санкционира неспазването на задължението за начисляване на данък върху добавената стойност в друга държава членка при вътреобщностно придобиване, когато стоките пристигат и превозът им завършва на територията на тази друга държава членка. Предвид това начисленият по вътреобщностно придобиване данък върху добавената стойност е без право на приспадане на данъчен кредит.

В случаите на висящи административни и съдебни производства при посочената фактическа обстановка, считам че процесуалната защита следва да се основава на горепосочените аргументи. В случаите, когато стоки, които подлежат на облагане като вътреобщностни придобивания, за които се приема, че са осъществени в страната, тъй като лицето, което придобива стоките е предоставил идентификационен номер по ЗДДС, не пристигат в действителност и превозът им не завършва на територията на страната, считам че е налице идентичност с фактите по съединени дела Facet, C-536/08 и C-539/08 на СЕС,

независимо къде точно са пристигнали стоките, предвид посоченото по-горе разбиране за релевантните за СЕС факти. Считам, че в случаите, когато българският съд не приема, че е налице идентичност на фактите по разглеждания от него спор с този, по който е постановено решението на СЕС по съединени дела Facet, C-536/08 и C-539/08, следва да бъде поискано от съда да отправи преюдициално запитване до СЕС.

**ЗАМ. ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР
НА НАЦИОНАЛНАТА АГЕНЦИЯ
ЗА ПРИХОДИТЕ:**

/ГАЛЯ ДИМИТРОВА/

Източник: НАП

Туит

Like

6 people like this. [Sign Up](#) to see what your friends like.

G+1

СВЪРЗАНИ СТАТИИ (ПО ЕТИКЕТ)

- Декларацията по чл.142, ал.5 от ДОПК във връзка с прилагане на СИДДО ще се подава и електронно с КЕП
- НАП публикува разяснения относно деклариране на ДДС при ползване на служебни активи за лични нужди
- Уведомленията по чл. 47а от Закон за акцизите и данъчните складове ще могат да се подават онлайн с КЕП
- Обновен програмен продукт „Справка по чл.73 от ЗДДФЛ” е достъпен в сайта на НАП
- Правилник за изменение и допълнение на Правилника за прилагане на ЗДДС е публикуван в ДВ, бр. 8 от 29.01.2016 г.

ПОСЛЕДНИТЕ ОТ INBALANCE NEWS

- Годишен отчет за дейността на сдружения и фондации през 2015 година
- Ограничения в приспадането на данъчен кредит за пътни превозни средства ще поиска България от ЕК
- Декларацията по чл.142, ал.5 от ДОПК във връзка с прилагане на СИДДО ще се подава и електронно с КЕП
- НАП публикува разяснения относно деклариране на ДДС при ползване на служебни активи за лични нужди
- Годишна отчетност за дейността през 2015 г. на финансовите предприятия

Още в тази категория: « Земеделските стопани могат да изберат как да се облагат доходите им през 2016 г. до края на декември
НАП публикува таблица за подаване на данните при промяна на собствеността на акцизните стоки »

Влезте, за да коментирате

нагоре

Търсене...