

ДДС аспекти при доставка на стоки в Общността с междинна обработка

Брой 6
Май 2015 г.



В този брой:

[Въведение](#)

[Практика на
приходните органи](#)

[Практика на СЕС](#)

[Насоки на Комитета
по ДДС на ЕС](#)

[Обобщение](#)

[Практически аспекти](#)

[За информация](#)

Данъчни анализи представя обобщения и коментари на специалисти от KPMG по актуални данъчни теми.

В шестия брой за 2015 година е представен анализ на административната и съдебната практика по отношение на облагането с ДДС при доставка на стоки, които се транспортират между две държави-членки на Европейския съюз, но претърпяват междинна обработка в едната от държавите.

Въведение

При вътреобщностната търговия често възникват ситуации, при които стоки се изпращат от доставчик в една държава-членка на Европейския съюз (ЕС) към получател в друга държава-членка, като претърпяват обработка от трето лице в едната от държавите-членки преди да бъдат приети от клиента. Нито европейското, нито българското законодателство съдържат конкретни разпоредби относно ДДС третирането в такива случаи. Логично възниква въпросът дали доставката на стоките представлява вътреобщностна доставка (ВОД) в държавата на изпращане и съответно вътреобщностно придобиване (ВОП) в държавата на пристигане или следва да бъде приложено друго третиране за ДДС цели. Настоящият анализ коментира практиката на българските приходни органи и Съда на ЕС (СЕС) относно ДДС аспектите, възникващи в тези хипотези.

[Начало](#)

Практика на приходните органи

Приходните органи коментират ДДС третирането на доставка на

стока с междинна обработка в [Разяснение № 20-15-428 от 19.11.2014 г.](#) (обобщено за Данъчния портал на КРМГ в България). В конкретния случай българско дружество купува материали от гръцки доставчик, като материалите не се транспортират директно за България, а първоначално се превозват в Гърция до друго гръцко дружество, което изработва метални конструкции от материалите и впоследствие се доставят до страната.

Заключението на приходните органи в тази конкретна ситуация е, че българското дружество не следва да третира покупката на материалите от гръцкия доставчик като ВОП в България, като аргументите за това са следните:

- В конкретния случай материалите се транспортират от гръцкия доставчик до друго гръцко дружество в рамките на територията на Гърция и не се транспортират директно от Гърция до България. Впоследствие от Гърция до България се транспортира ново изделие (метални конструкции), получено след преработката, а не самите материали.
- Необходима е пряка и непосредствена връзка между транспорта и доставката на стока, която се третира като ВОД/ВОП. В случая материалите не се транспортират до България преди получаване на краен продукт (металните конструкции) и режимът ВОП не е приложим за покупката на материалите, тъй като транспортът е пряко свързан с крайното изделие, а не с материалите.

Тъй като мястото на изпълнение на доставката на материали от гръцкия доставчик към българското дружество е на територията на Гърция, начисляването на данъка следва да се извърши по реда на гръцкото законодателство. Разяснението не коментира отчитането на придобиването на готовите метални конструкции.

На практика, ако предложеното от Националната агенция по приходите (НАП) третиране се приложи и в Гърция, гръцкият доставчик ще начисли гръцки ДДС на българското дружество за доставката на материалите. Краен резултат за българското дружество е вероятна ДДС регистрация в Гърция с оглед възможността за възстановяване на този данък и отчитане на ВОД (вътрешен трансфер) от Гърция до България по отношение на движението на готовите метални конструкции.

[Начало](#)

Практика на СЕС

СЕС коментира ДДС аспектите на доставка на стоки в рамките на ЕС с междинна обработка в [Решение по дело C-446/13, Fonderie 2A](#) (обобщено за Данъчния портал на КРМГ в България). В конкретния случай италианското дружество Fonderie 2A продава стока на клиент, установен във Франция. Преди стоката да бъде доставена на крайния клиент, тя е изпратена от Италия до трето дружество – изпълнител, установен във Франция, който да извърши довършителни работи върху стоката. След приключването на довършителните работи, стоката е изпратена

директно от френския изпълнител към крайния клиент, също установен във Франция.

СЕС стига до извода, че доставката от италианското дружество Fonderie 2A към френския клиент не следва да се третира като ВОД/ВОП, а е местна доставка във Франция. Мотивите на Съда са в три насоки:

- Предмет на договора между Fonderie 2A и крайния клиент са стоките в техния завършен вид, а в същото време вътреобщностният транспорт не се отнася до стоките в завършения им вид, а до материалите. Към момента, в който стоките в завършен вид се изпращат към крайния клиент, те вече се намират във Франция и не се транспортират до друга държава-членка.
- С изпращането на стоките до изпълнителя за извършване на довършителните работи Fonderie 2A не прехвърля на крайния клиент правото да се разпорежда с тях като собственик, а с това изпращане се цели единствено стоките да се приведат в съответствие с договорните задължения на Fonderie 2A, за да може да се осъществи последваща доставка до получателя. Тоест към този момент не се осъществява доставка на стока от Fonderie 2A към крайния клиент.
- Съдът посочва, че приложимото Общностно право предполага наличието на достатъчна времева и материална връзка между (i) доставката на стоката (тоест прехвърлянето на правото на разпореждане като собственик) и (ii) изпращането ѝ, както и последователност при осъществяването на сделката. СЕС заключава, че такава връзка и последователност липсват, ако с изпращането на стоките от доставчика на изпълнителя се цели те да бъдат преработени, преди да бъдат доставени на крайния клиент в съответствие с поетите договорни задължения между доставчика и клиента.

С оглед решението на СЕС, има вероятност транзакциите в тази ситуация да доведат до регистрация на италианското дружество Fonderie 2A във Франция и отчитане на местна доставка към френския клиент, както и отчитане на ВОД (вътрешен трансфер) за материалите от Италия до Франция.

[Начало](#)



Насоки на Комитета по ДДС на ЕС

В свой документ № XXI/2118/95 Rev.2 Комитетът по ДДС на ЕС е дискутирал ДДС третирането при различни доставки на стоки между държави-членки на ЕС, съпътствани от услуги по работа върху движима вещ (включително междинна обработка). Единият от разгледаните случаи е идентичен на този, дискутиран от приходите органи в [Разяснение № 20-15-428 от 19.11.2014 г.](#) Мнението на Комитета в този случай е, че доставката на стоки,

които ще се преработят в държавата на доставчика от трето лице и след преработката готовият продукт ще бъде изпратен на крайния клиент в друга държава-членка, може да се третира като ВОД, при положение че са спазени някои условия, включително (i) доставчикът на материалите да разполага с доказателства, че крайните изделия са транспортирани до държавата на клиента и (ii) крайните изделия още от началото са предназначени за точно определена дестинация и за точно определен клиент.

В цитирания документ Комитетът не е разгледал случай, идентичен на този, дискутиран от СЕС в [Решение по дело C-446/13. Fonderie 2A](#).

Следва да се отбележи, че Комитетът по ДДС има консултативна функция с цел единно прилагане на ДДС правилата в държавите-членки на ЕС, като насоките на Комитета нямат задължителен характер.

[Начало](#)



Обобщение

Практиката на НАП и СЕС по отношение на доставки на стоки с междинна обработка в Общността показва, че в две огледални ситуации (междинна обработка в държавата на доставчика и междинна обработка в държавата на клиента) се стига до идентично заключение за невъзможност да се отчете ВОД/ВОП за доставката между доставчика и крайния клиент. Аргументите на НАП и СЕС за това са следните:

- На първо място, и НАП, и СЕС разграничават доставката на материали от доставката на крайните продукти и подчертават значението на конкретния предмет на договора между доставчика и крайния клиент.
- На второ място, се отчита необходимостта от пряка и непосредствена връзка между осъществения вътреобщностен транспорт и доставката на конкретните стоки (материали или крайни продукти), предмет на договора между страните.
- На база на горното, ако между двете държави-членки на ЕС са транспортирани материалите, а предмет на договора между страните са крайните продукти, вътреобщностният транспорт не може да се обвърже пряко с доставката по договора за крайни продукти и следователно тя не следва да се третира като ВОД/ВОП. Същото важи и в обратната хипотеза, при която се транспортират крайни продукти, а предмет на доставката са материали.

При идентична ситуация на доставка на стоки в рамките на Общността с междинна обработка на материали в държавата на доставчика, Комитетът по ДДС на ЕС е изразил мнение, че съответната доставка на материали следва да се третира като ВОД/ВОП на стоки между доставчика и крайния клиент. Имайки предвид незадължителния характер на насоките, дадени от Комитета по ДДС обаче, към мнението на Комитета следва да се

подходи предпазливо, още повече, че решенията на СЕС са задължителни за прилагане в държавите-членки, а разясненията на НАП биха били по-меродавни за приходните органи

[Начало](#)



Практически аспекти

Имайки предвид гореизложеното, в случаите, когато се доставя стоката от една държава-членка до друга, като стоката претърпява междинна обработка от трето лице, е важно да се анализират внимателно условията на договора(ите) и да се определи правилното ДДС третиране с цел да се избегнат евентуални данъчни рискове.

При възникването на тези хипотези най-общо следва да се определи (i) какъв точно е предметът на договора (доставка на материали или доставка на крайни изделия) и (ii) към коя доставка е причислим вътреобщностният транспорт (доставката на материали или доставката на крайни изделия). Трябва да се отбележи, че всеки случай има своите специфики и следва да се анализира внимателно, отчитайки всички фактори, които могат да окажат влияние върху крайния извод за приложимото ДДС третиране.

Ако се стигне до извода, че доставка между доставчика и крайния клиент не следва да се третира като ВОД/ВОП, е препоръчително да се анализират и евентуални данъчни задължения, които могат да възникнат в другата държава-членка (например задължение за ДДС регистрация и отчитане на местни доставки в тази държава и/или на вътрешен трансфер за ДДС цели).

За информация

Иван Въргулев

Директор, Данъчни услуги

Тел: + 359 (2) 9697 700

Факс: + 359 (2) 9697 878

ivargoulev@kpmg.com

Данаил Георгиев

Асистент мениджър, Данъчни услуги

Тел: + 359 (2) 9697 700

Факс: + 359 (2) 9697 878

dgeorgiev@kpmg.com



[Прекратяване на регистрация](#) | [Поверителност](#) | [Правни условия](#)

КПМГ България ООД, бул."България" 45/А, 1404 София, България.

© 2015 КПМГ България ООД е българско дружество с ограничена отговорност и

фирма-членка на КПМГ мрежата от независими фирми-членки, филиали на КПМГ
Интернешънъл Кооператив ("КПМГ Интернешънъл"), швейцарско юридическо
лице. Всички права запазени.