



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

1000 София, бул. "Княз Дондуков" № 52 Телефон: 0700 18 700 Факс: (02) 9859 3099

ИЗХ. № ~~04-19-4101/...~~ ^{#4} ~~04.01.2018~~ ¹⁴

ДО

ДИРЕКЦИЯ ОДОП

ТД на НАП

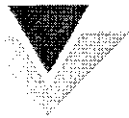
УКАЗАНИЕ относно съобразяване на практиката на органите по приходите с практиката на Съда на Европейския съюз (ЕС) по отношение правото на приспадане на данъчен кредит при транзитни доставки

Настоящото указание се издава на основание чл. 10, ал. 1, т. 4 от *Закона за Националната агенция за приходите*.

I. Цел и обхват

Указанието има за цел да даде насоки за уеднаквяване и съобразяване на административната практика с Определение от 15.07.2015 г. по дело С-159/14 г., „КОЕЛА-Н“ ЕООД на Съда на ЕС относно невъзможността за ограничаване на правото на данъчен кредит единствено поради неспазване на условията по чл. 329 от *Търговския закон (ТЗ)*, когато при верига от последователни доставки стоката не се предава между доставчика и получателя по конкретните доставки, а се транспортира директно от предходен доставчик до краен получател/клиент.

Издаването на указанието цели уеднаквяване на националната административна практика в посока възприемане на разбирането, че не е необходимо стоките, които данъчно задълженото лице е закупило, да му бъдат предадени непосредствено от доставчика, когато въпросните стоки са били транспортирани от предходен доставчик по нареждане на продавача или пък са били превозени директно към клиент на това данъчно задължено лице. Следва да се има предвид, че разглежданите в настоящото указание случаи са специфични, като дадените по-долу насоки не отменят предходни становища на изпълнителния директор на НАП и по-специално Указание №20-00-134 от 21.06.2013 г. относно ограничаване на правото на приспадане на данъчен кредит в хипотезите на липса на доставка.



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

Трайно в практиката на националните съдилища, включително на Върховния административен съд, съответно и в практиката на администрацията, основана и на дадените от Съда на ЕС насоки по тълкуване на общностното право, се възприема за допустимо да бъде отказано правото на приспадане на данъчен кредит при установена липса на доставка. Приема се, че извод относно липсата на доставка следва да се основава само и единствено от преките отношения между лицата, посочени като издател и получател по спорните фактури. Всякакви аргументи, извеждани от действия на предходни доставчици, са само и единствено косвени, подкрепящи тезата, и от тях не могат да се правят самостоятелни изводи.

Очертаният по-горе принципен подход е законосъобразен и не следва да се изоставя от органите по приходите.

II. Данъчна практика относно транзитните продажби

В данъчната практика се наблюдават случаи, при които, следвайки стриктно изискването за установяване наличието на пряка доставка, органите по приходите са се съсредоточили върху изследване наличието на предаване на стоката между посочените в дадена фактура доставчик и получател, като не са изследвали възможността за транспортиране на стоките директно от предходен доставчик по нареждане на издателя на фактурата до получателя по същата или до негов клиент. Формирала се е практика, съгласно която, предвид събраните доказателства и установените въз основа на тях обстоятелства, които се приемат за относими към спора, се стига до различни изводи, а подобни отношения са квалифицирани било като посредническа (комисионна) дейност, било като издаване на фактура без да е налице реално извършена доставка или като осъществени, съответно неосъществени, транзитни продажби на стоки по смисъла на ТЗ при разглеждане наличието на специалните изисквания на чл. 329 от с.з.

Следва да се отбележи, че в повечето случаи данъчно задължените лица не са се позовавали на наличие на транзитна доставка в хода на ревизионното производство, а едва при съдебното обжалване на ревизионния акт, често пред Върховния административен съд. В тези случаи отказът да се признае право на данъчен кредит не е обоснован единствено на неспазване на изискванията на чл. 329 от ТЗ, а на комплексна преценка на относимите доказателства, събрани в производството. Въпреки това наличието на противоречиви изводи в разглежданите хипотези поражда



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

необходимостта от очертаване на конкретни насоки, които да гарантират последователна, непротиворечива и съвместима с правото на ЕС практика на приходната администрация.

В наложилата се практика на органите по приходите се възприема, че за да е налице доставка на стока по смисъла на чл. 6 от *Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС)*, осъществена реално между две лица, е необходимо да бъде доказан фактът на предаване на стоката именно между тях. Стриктно прилагана тази концепция обаче не държи сметка за житейски възможните и законово уредените случаи на т. нар. „транзитни продажби“, при които поради самата същност на възникналите между страните по доставката отношения, определяща се от съдържанието на взаимно поетите права и задължения, такова предаване между точно тези две лица не е налице.

III. Практика на Съда на ЕС по дело C-159/14, „КОЕЛА-Н“ ЕООД

Отправна точка при третирането на случаите, при които **стоката не се предава директно на получателя по доставка, а се превозва до негов клиент или не се предава на получателя по доставката от прекия му доставчик, а от негов предходен такъв**, е постановеното Определение от 15.07.2015 г. по дело C-159/2014 г. („КОЕЛА-Н“ ЕООД).

В т. 1 от диспозитива на определението Съдът изрично подчертава, че член 14, параграф 1 от *Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (Директивата за ДДС)* трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчната администрация на държава членка да приеме, че няма извършена доставка на стоки, като последица от което е налице пречка купувачът да приспадне платения при покупката данък върху добавената стойност, по съображение че купувачът не е получил закупената от него стока, а я е изпратил директно на трето лице, на което я е препродал, или по съображение че прекият доставчик на купувача не е получил закупената от него стока, а я е изпратил директно на купувача.

Във връзка с горното, действащата правна уредба и предходни указания на изпълнителния директор на НАП, включително относно **ограничаването на правото на приспадане на данъчен кредит в хипотезите на липса на доставка**, е необходимо



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

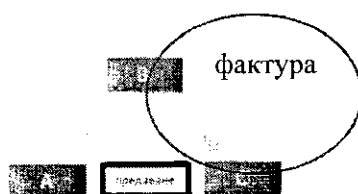
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

да се има предвид следното:

IV. Конструкция на транзитните продажби

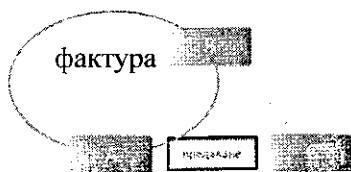
Цитираното Определение разглежда две основни хипотези на т.нар. **“транзитни продажби“**:

- в единия случай прекият доставчик не предава стоката пряко на получателя по фактурата (купувач), а е наредил на своя доставчик (на предходния доставчик) да предаде същата на посочения във фактурата получател (купувач).



(където *A* е предходен доставчик, *B* – пряк доставчик и *C* е купувач)

- другата възможна хипотеза е когато прекият доставчик не предава директно стоката на купувача, посочен в издадената от него фактура, а на негов клиент. Графично тази хипотеза може да се изобрази със същата, посочена по-горе графика, а именно



(където *A* е прекият доставчик, *B* – лицето, посочено като купувач във фактурата, *C* е клиент на *B*)

По същество двете хипотези са резултат от една и съща фактическа ситуация, разгледана в зависимост от обстоятелството кое от лицата във веригата е обект на контролно производство.

При посочените хипотези и съобразно цитираното определение на Съда на ЕС **не следва да се отказва правото на приспадане на данъчен кредит единствено поради това**, че между *A* и *B* в първия случай и между *B* и *C* във втория, няма реално предаване на стоките.



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

Изразът „транзитни продажби“ тук се използва единствено и само за целите на настоящото указание и не се припокрива със специфичния едноименен термин от търговското право. Под условно възприетия за целите на настоящото указание термин „транзитна продажба“ се приема продажбата на една и съща стока, при която стоката не се предава директно от доставчика на получателя, а същата се превозва до получателя с начална точка на превоза база на предходен доставчик, или не се предава на получателя, а се превозва директно до база на негов клиент.

Даденото по-горе определение е по-широко от легалното такова. Последното се съдържа в чл. 329 от ТЗ, съгласно който страните могат да уговорят продавачът да предаде стоката на посоченото от купувача трето лице (ал. 1). Алинея втора на цитираната разпоредба уточнява, че продавачът е длъжен да съобщи на купувача за изпращането на стоката на третото лице, като му изпрати и препис от документите, придружаващи стоката.

В този смисъл чл. 329 от ТЗ разглежда хипотезата, при която още при самото сключване на договора е известно, че изпълнението ще стане чрез предаване на стоката на трето лице. Такава договорка обаче е възможно да настъпи и по-късно, след сключване на договора, и това следва от разпоредбите на *Закона за задълженията и договорите*, срв. напр. чл. 75, които придават валидност на изпълнението, направено на трето лице по нареждане (т.нар. в правната теория „делегация за плащане“) или със съгласие на кредитора. В този смисъл в настоящото указание под транзитна продажба следва да се разбират и двата случая.

V. Данъчно третиране по ЗДДС на транзитните продажби

Необходимо е да се подчертае, че предпоставките, при които възниква и може да бъде упражнено правото на приспадане на данъчен кредит, са уредени изрично и изчерпателно от специалния материален данъчен закон, като правните разпоредби, принадлежащи към други правни отрасли, не следва да се използват **като единствено основание за непризнаване** на правото на приспадане на данъчен кредит.

Така от фактическа страна е възможно да са се осъществили именно отношения, които сочат за наличие на „транзитна продажба“, и съответно са налице доказателства за осъществяването на последователни доставки към първия купувач и от него към негов клиент, при които ще възникне и следва да се признае правото на



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

приспадане на данъчен кредит. Следва да се има предвид, че във връзка с упражняването на правото на приспадане на данъка върху добавената стойност понятието „доставка на стока” по смисъла на Директивата за ДДС не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещ от определено лице, което овластява друго лице да се разпорежда фактически с нея като собственик. В този контекст във всеки отделен случай в зависимост от установените в хода на ревизията факти е необходимо да се прецени дали са доказателства, които да удостоверяват прехвърлянето на правото на разпореждане със съответната вещ като собственик, спрямо лицето, което претендира право на данъчен кредит по съответната доставка.

Съгласно нормата на чл. 6 от ЗДДС доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. Доколкото при стоки, представляващи родово определени вещи, прехвърлянето на собствеността на стоката става чрез тяхното индивидуализиране, обичайно извършвано чрез предаване, в аспект на определяне на данъчното събитие по ЗДДС при транзитните продажби следва да се приеме, че с предаването на стоката от А на С се извършва (изпълнява) както доставката от А към В, така и доставката от В към С, съответно възникват данъчните събития и на двете доставки.

VI. Доказателства и доказателствени средства

1. Доказателства за прехвърляне на правото за разпореждане като собственик

С оглед изложеното при констатации за липса на транспортиране и реално предаване на стоката между доставчик и получател по издадената фактура следва да бъдат изискани от лицето обяснения относно съответното обстоятелство и при позоваване на „транзитна доставка“ да се изследват всички относими към такова правоотношение доказателства. Във всички случаи, при които в хода на ревизионното производство се твърди или, без изрично да се квалифицира като такава, се сочат доказателства, според които страните по дадена доставка са уговорили друг начин на изпълнение на тази доставка, различен от прякото предаване на стоката, и следователно са налице последователни доставки, които представляват „транзитна продажба“, органите по приходите е необходимо да изследват дали твърденията на лицата



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

отговарят на действително осъществилите се отношения. Уговорките за предаване на стоката на трето лице не е задължително да бъдат в сключен между страните писмен договор. Допустимо е това да е уговорено в кореспонденция между страните, включително по електронен път. Възможни са и устни уговорки, особено при трайни търговски отношения между страните. Достоверността на твърдение за такава договореност следва да се преценява с оглед наличните писмени доказателства относно транспорта, фактурирането и разплащането, които следва да водят до същия непротиворечив извод.

2. Доказателства относно транспортирането на стоките

Необходимо е да е налице реален превоз на едни и същи стоки от продавача до крайния получател, като участниците в тези последователни доставки предоставят релевантни доказателства за постигнатите уговорки и начина на уреждане на правоотношенията между тях, респективно поетите и изпълнени задължения като насрещна престация по конкретна доставка. Събраните в хода на ревизията доказателства, които могат да бъдат придружаващи стоката документи като заявки, товарителници, стокови разписки, кантарни бележки, приемо-предавателни протоколи и др., следва да удостоверяват фактическо движение на стоките между А и С.

Изброените документи не следва да са налице едновременно във всеки конкретен случай, нито са изброени изчерпателно, което налага органите по приходите да извършват преценка на събраните доказателства съобразно тяхното съдържание, а не изхождайки от тяхната форма и наименование.

3. Доказателства относно плащането

В тези случаи от особено значение е и проследяването на паричния поток във връзка с конкретната доставка. При обичайното прехвърляне на собственост, съпроводено с предаване на стоката между страните по доставката, липсата на плащане към момента на доставката не би могло да се счита за обстоятелство, обуславящо извод за нейната реалност. В случаите обаче, когато между А и В, съответно между В и С, няма както предаване на стока, така и разплащане, това би следвало да се прецени като сериозна индичия за данъчна злоупотреба. В тези случаи обяснението на лицата за наличие на транзитна доставка би било спорно, а ако е лишено от икономическа и житейска логика – недостоверно.



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

VII. Данъчни злоупотреби

Настоящото указание има за цел да преодолее възможния формализъм при разглеждането на конкретните специфични отношения във връзка с разпореждането с дадена стока, без необходимост от фактическото ѝ предаване, за целите на облагането с данък върху добавената стойност и упражняване правото на приспадане на данъчен кредит. Последното обаче не означава, че при твърдения и данни за подобно движение на стоките следва автоматично да се признава правото на приспадане на данъчен кредит, без извършване на съвкупна преценка на доказателствата в тяхната цялост.

Приходната администрация може да откаже да признае право на приспадане, когато установи, че това право се упражнява с цел злоупотреба и данъчна измама. Съдът на ЕС многократно в свои актове е приемал, че борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби безспорно е цел, призната и насърчавана от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и че правните субекти не могат с измамна цел или с цел злоупотреба да се позовават на нормите на правото на Съюза, поради което националните административни и съдебни органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че това право се претендира с измамна цел или с цел злоупотреба. Едновременно с това Съдът посочва, че съгласно трайно установената съдебна практика режимът на правото на приспадане, предвиден в Директивата, не допуска данъчно задължено лице, което не е знаело и не е могло да знае, че съответната сделка е част от извършена от доставчика данъчна измама или че друга сделка по веригата преди или след тази на данъчно задълженото лице е свързана с измама с ДДС, да бъде санкционирано като не му бъде признато право на приспадане.

Горните принципи станаха становища на Съда на ЕС органите по приходите е необходимо да следват във всяко едно осъществявано от тях производство.

ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА НАА



/ГАЛИЯ ДИМИТРОВА/