

Дължим ли ДДС, ако предадем вещта при предварителен договор?

Брой 4
Юни 2016 г.



В този брой:

[Въведение](#)

[Практика на приходната администрация](#)

[Практика на Върховния административен съд](#)

[Практически аспекти и заключение](#)

[За информация](#)

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

В четвъртия брой за 2016 година представяме акценти от административната и съдебна практика, разглеждаща въпроса как следва да се третира фактическото предоставяне на вещь по предварителен договор за целите на облагането с ДДС.

Въведение

В практиката предварителният договор¹ се е наложил като организационен инструмент в процеса по сключване на престационни договори с определени вещи (предимно за покупко-продажбата на недвижими имоти). Страните използват предварителния договор, от една страна, за да подготвят във времето сключването на окончателния договор (с оглед събиране на необходимите документи, отстраняване на пречки за сключването на окончателния договор и т.н.), а от друга, за да подсигурят² сключването на сделката при предварително

уговорените условия.

В някои случаи предварителният договор предвижда вещта да бъде фактически предадена на бъдещия купувач преди окончателният договор да бъде сключен, т.е. преди правото на собственост върху вещта да бъде прехвърлено. Настоящият материал се фокусира върху ДДС аспектите на подобно фактическо предаване на вещь по предварителен договор, като представя кратък преглед на избрана административна и съдебна практика по темата.

[Начало](#)



Практика на приходната администрация

Въпросът за ДДС третирането при фактическо предоставяне на стока по предварителен договор от гледна точка на доставчика е разгледан в [Разяснение № 96-00-29 от 17.02.2016 г.](#) при следната фактическа обстановка: Две български дружества сключват предварителен договор за покупко-продажба на земя и сгради, като се уговарят дружеството, желаещо да закупи недвижимите имоти, да заплати определена част от уговорената цена при подписването на предварителния договор, а останалата договорена сума да бъде изплатена за 48 месеца на равни месечни вноски. Уговорено е собствеността върху имотите да бъде прехвърлена с нотариален акт до десет дни след изплащане на последната вноска. Същевременно, фактическото владение върху недвижимите имоти ще бъде предадено на дружеството, желаещо да закупи недвижимите имоти, в петдневен срок от подписването на предварителния договор.

При тази фактическа обстановка, приходните органи излагат становището, че фактическото предоставяне на недвижимите имоти следва да се разглежда като данъчно събитие за ДДС цели (доставка на стока) по смисъла на чл. 6, ал. 2, т. 2 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС)³. За да стигне до този извод, приходната администрация цитира като приложима практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС), според която понятието за доставка на стока не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещь от определено лице, което овластява друго лице да се разпорежда фактически с нея като собственик. Според органа, на датата на фактическото предоставяне за дружеството доставчик възниква задължение за

облагане на доставката, т.е. към този момент ДДС следва да се начисли върху цялото възнаграждение по сделката.

Същевременно, от прегледа на практиката на Върховния административен съд (ВАС) прави впечатление, че Националната агенция за приходите (НАП) може да възприема и различна позиция, когато спорът касае признаването на данъчен кредит на получателя по фактури, издадени за пълната стойност на вещи при тяхното фактическо предаване по предварителен договор. В някои такива случаи, приходните органи оспорват правото на дружеството „купувач“ да приспадне данъчен кредит с аргументи за още ненастъпило данъчно събитие (и съответно, липса на основание за начисляване на ДДС), като начисляват лихва до момента, в който правото на собственост върху съответните вещи е прехвърлено .

[Начало](#)



Практика на Върховния административен съд

Практиката на ВАС по темата също не е еднозначна.

Така, в [Решение на ВАС № 16330 от 09.12.2013 г.](#) Съдът постановява, че фактическото предоставяне на стока (товарен автомобил) по предварителен договор за покупко-продажба следва да се разглежда като доставка на стока за целите на облагането с ДДС. По този начин ВАС отхвърля аргумента на органа по приходите, че преди да е прехвърлена собствеността върху превозното средство, не е налице данъчно събитие и съответно, получателят няма право да приспадне ДДС, който според органа е неправомерно начислен. Съдът счита, че в процесния случай с фактическото предаване на стоката доставчикът е овластил получателя да се разпорежда с нея като собственик, поради което приетото разрешение е в съответствие с практиката на СЕС по тълкуването на понятието „*доставка на стока*“⁴. В тази връзка, следните акценти по делото заслужават внимание:

- По делото е установено, че към момента на сключване на предварителния договор процесният автомобил е бил запориран, като е прието, че това е причината страните да не сключат договор с нотариална заверка на подписите.
- Впоследствие, предварителният договор за покупко-продажба е бил обявен за окончателен с решение на Кюстендилския районен съд.

Не става ясно до каква степен горните обстоятелства са повлияли на решението на съда. С решението си ВАС потвърждава като краен извод решението на административния съд, като единствено посочва, че доставката следва да се третира като доставка на стока по смисъла на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС⁵, а не (както е постановил първоинстанционният съд) съгласно правилото на чл. 6, ал. 2, т. 2 от ЗДДС.

В друго, по-скорошно свое решение ([Решение № 1124 от 03.02.2016 г.](#)), ВАС достига до противоположен краен извод. Относимият към настоящата дискусия спорен въпрос по делото отново касае правото на данъчно задължено лице жалбоподател да приспадне данъчен кредит по фактура, издадена при фактическото предаване на стока (недвижим имот) по предварителен договор за покупко-продажба.

И в това решение на Съда се застъпва позицията, че на база установените по делото факти извършеното фактическо предаване на стоката **не е** извършено по силата на договор, *в който е предвидено прехвърляне на правото на собственост върху нея под отлагателно условие или срок*, т.е. разпоредбата на чл. 6, ал. 2, т. 2 от ЗДДС не е относима към фактите по делото⁶.

Същевременно, Съдът също така не намира основание да класифицира фактическото предоставяне на недвижимия имот във владение на жалбоподателя като доставка на стока по смисъла на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС.

При този изход се потвърждава позицията на органа по приходите по делото за липса на данъчно събитие (доставка на стока) до момента на формалното прехвърляне на собствеността върху вещта и съответно законосъобразността на начислената лихва за периода от приспадането на данъчния кредит по процесната фактура до възникване на основанията за упражняване на това право (прехвърлянето на собствеността върху недвижимия имот).

[Начало](#)



Практически аспекти и заключение

С оглед на изложеното в настоящия материал, трудно може да се говори за наличие на яснота в практиката на приходните органи и на съда по въпроса за това как следва да се третира фактическото предоставяне на стока по предварителен договор

за покупко-продажба за целите на облагането с ДДС. Това създава несигурност и потенциални рискове за данъчно задължени лица, извършващи или планиращи подобни сделки.

Наистина, определянето на това дали и кога е налице доставка на стока по смисъла на ЗДДС често изисква съобразяване на набор от факти и обстоятелства, което от своя страна предполага отделен анализ за всеки конкретен случай.

Считаме, че особено внимание следва да се обърне на икономическия смисъл на фактическото предоставяне на стоката и по-специално дали този акт дава на получателя права да се разпорежда като собственик. Случаите, които са близки по съдържание до продажбата на разсрочено плащане (например предвиждащи задължение за прехвърляне на собствеността със заплащане на последната вноска), по-скоро следва да се третираят като ДДС доставки при предаването на вещта.

Ще се радваме да се свържете с нас, ако имате запитване или нужда от практическо съдействие във връзка с разгледания въпрос.

Бележки

1. Предварителният договор е договор, с който страните се уговарят да сключат друг, „окончателен“ договор.
2. С оглед преобразуващото право по чл. 19, ал. 3 от Закона за задълженията и договорите, даващо възможност на всяка от страните по предварителния договор да предяви иск пред съда за сключване на окончателен договор.
3. Съгласно чл. 6, ал. 2, т. 2. от ЗДДС за доставка на стока се смята и фактическото предоставяне на стока по договор, в който е предвидено прехвърляне на правото на собственост върху нея под отлагателно условие или срок.
4. ВАС посочва като релевантни решения на СЕС по дела C-320/88, *SAFE*, C-291/92, *Armbrecht*, C-185/01, *Auto Lease Holland Recueil*, C-111/05, *Aktiebolaget NN*.
5. Съгласно чл. 6, ал. 1 от ЗДДС, доставка на стока е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката.
6. За разлика от предварителния договор, при договора, поставен под отлагателно условие или срок, с настъпването на уговорения модалитет се проявява автоматично действието му, без да е необходимо сключването на окончателен договор.

За информация

Иван Въргулев

Директор, Данъчни услуги

Тел: + 359 (2) 9697 700

Факс: + 359 (2) 9697 878

ivargoulev@kpmg.com

Мартин Длъгнеков

Асистент мениджър, Данъчни услуги

Тел: + 359 (2) 9697 700

Факс: + 359 (2) 9697 878

mdlagnekov@kpmg.com



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

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

© 2016 КПМГ България ООД, българско дружество с ограничена отговорност и фирма-членка на КПМГ мрежата от независими фирми-членки, асоциирани с КПМГ Интернешънъл Кооператив („КПМГ Интернешънъл“), швейцарско юридическо лице. Всички права запазени.