



ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ ДОСТАВКИ НА СТОКА (В СИЛА ОТ 01.01.2020 Г.)

I. ОТНОСИМА РАЗПОРЕДБА И ЦЕЛ

Относитима разпоредба

Част четвърта „а“ с чл. 65а от ЗДДС – Определяне на вътреобщностната доставка при последователни доставки на стока – нови - ДВ, бр. 96 от 2019 г., в сила от 01.01.2020 г.

Внимание! Разпоредбата на чл. 65а от ЗДДС се прилага при последователни доставки на стока, когато стоката е пристигнала или превозът ѝ е завършил след 1 януари 2020 г. (§ 32 от ПЗР към ЗИД на ЗКПО, обн. - ДВ, бр. 96 от 2019 г.). Следва да се има предвид, че преди тази дата при последователни доставки на една и съща стока, която е предмет на един-единствен вътреобщностен транспорт, е приложимо тълкуването на Съда на Европейския съюз в решение по дело C-245/04, Emag Handel, което е аналогично на установеното правило с новата разпоредба на чл. 65а от ЗДДС, и вътреобщностното движение на стоката следва да бъде отнесено само към една от доставките във веригата и само за тази доставка се прилага режимът на вътреобщностна доставка на стока на основание на правната уредба на чл. 7 от ЗДДС, в сила от 01.01.2007 г.

Цел

Налице е търговска практика, при която една и съща стока, която директно се транспортира от територията на една държава членка, до територията на друга държава членка, преди доставката си до крайния получател, е предмет на няколко последователни доставки. В тези случаи в данъчната практика на държавите членки съществуваше неяснота относно това, за кого от данъчно задължените лица, участващи в последователната верига от доставки, е налице вътреобщностна доставка, съответно за кого – вътреобщностно придобиване, може ли по отношение на няколко доставки, осъществени с едно директно транспортиране, да се приложи режимът на вътреобщностните доставки (нулева ставка на данъка) или този режим е приложим само за една от тях, а останалите доставки следва да се третираат като доставки, подчинени на режима на държавата членка, от която започва или на тази, в която завършва транспортирането на тази стока. По тези въпроси Съдът на Европейския съюз се произнесе по преюдициално запитване с решение по дело C-245/04, Emag Handel. В последствие, с цел хармонизирано прилагане от държавите членки на правилата за ДДС при определяне на третирането за целите на ДДС на последователните доставки на стока и за да се



ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ ДОСТАВКИ НА СТОКА (В СИЛА ОТ 01.01.2020 Г.)

увеличи правната сигурност за данъчно задължените лица, в този аспект беше установено общо правило с чл. 36а от *Директива (ЕС) 2018/1910 на Съвета от 4 декември 2018 година за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на хармонизирането и опростяването на някои правила от системата на данъка върху добавената стойност за данъчно облагане на търговията между държавите членки*, като чл. 65а от ЗДДС и свързаните с него други промени в ЗДДС, в сила от 01.01.2020 г., имат за цел да имплементират тези промени.

Най-общо казано правилото за данъчното третиране на последователни доставки на стока, която се транспортира директно от една държава членка до друга държава членка, е:

- при такива доставки е налице една единствена доставка, която ще има третиране на трансгранична операция – вътреобщностна доставка или дистанционна продажба, в зависимост от това от името на кое от лицата се организира транспортът и идентификационният си номер, издаден от коя държава членка предоставя това лице на своя доставчик. Лицето, организиращо (от чието име се организира) транспорта, е нормативно обозначено като междинен доставчик;

- доставката/ките, която предшества/т тази трансгранична операция е/са с място на изпълнение в държавата членка, от която транспортът започва, съответно от която е изпратена стоката;

- доставката/ките, която следва/т трансграничната операция е/са с място на изпълнение в държавата членка, в която транспортът завършва, където стоката пристига.

II. ОПРЕДЕЛЕНИЯ, УСЛОВИЯ И ОБХВАТ

Последователни доставки на стока са доставките на една и съща стока във верига, включваща и **междинен доставчик**, която се изпраща или транспортира от една държава членка до друга държава членка директно от **първия доставчик** до **крайния получател** във веригата (чл. 65а, ал. 1 от ЗДДС).

Междинен доставчик е доставчикът във верига от последователни доставки на стока, различен от първия доставчик във веригата, който изпраща или транспортира стоката сам или чрез трето лице, действащо от негово име (чл. 65а, ал. 2 от ЗДДС).



ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ ДОСТАВКИ НА СТОКА (В СИЛА ОТ 01.01.2020 Г.)

Внимание! За да докаже своя статут на междинен доставчик, съответното данъчно задължено лице ще трябва да съхранява доказателства, че е превозило стоката само или че е осъществило превоза ѝ чрез трето лице, действащо от негово име.

Условия и обхват:

1. В последователните доставки на стока участват най-малко три лица.
2. Стоката трябва да се изпраща или транспортира от една държава членка до друга държава членка. Поради това последователните доставки на стока, включващи внос или износ, или включващи само доставки на територията на една държава членка, не са обхванати от разпоредбата.
3. Стоката трябва да се изпраща или транспортира директно от първия доставчик до крайния получател във веригата.

Важно!

Междинен доставчик не може да бъде нито първият доставчик, нито крайният получател във веригата. Първият доставчик е изрично изключен, видно от текста на разпоредбата на чл. 65а, ал. 2 от ЗДДС, а крайният получател не е „доставчик във веригата“, както е посочено в тази разпоредба. Следователно никой от тях не може да бъде междинен доставчик.

Първият доставчик участва само в една доставка в рамките на последователни доставки на стока – извършената от него доставка. Следователно, ако първият доставчик е този, който организира изпращането или транспортирането на стоката, това изпращане или транспортиране може да бъде отнесено само към доставката, в която участва той, т.е. доставката, извършена от него. Съответно тази доставка ще бъде вътреобщностната доставка на стока, облагаема с нулева ставка в съответствие с чл. 53 от ЗДДС, ако са изпълнени условията, предвидени в чл. 7 и в чл. 53 от ЗДДС.

Крайният получател участва само в една доставка в рамките на веригата от последователни доставки на стока – получената от него доставка. Следователно, ако той организира изпращането или транспортирането на стоката, това изпращане или



ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ ДОСТАВКИ НА СТОКА (В СИЛА ОТ 01.01.2020 Г.)

транспортиране може да бъде отнесено само към тази доставка – доставката, извършена за крайния получател. Следователно случаите, в които крайният получател във веригата организира изпращането или транспортирането на стоката, са изключени от приложното поле на правилото, установено в чл. 65а от ЗДДС.

III. ОПРЕДЕЛЯНЕ НА ВЪТРЕОБЩНОСТНАТА ДОСТАВКА ПРИ ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ ДОСТАВКИ НА СТОКА

Основно правило (установено в чл. 65а, ал. 3 от ЗДДС): когато условията за последователни доставки на стока, установени в чл. 65а, ал. 1 от ЗДДС, са изпълнени, за прилагане на нулева ставка на данъка за вътреобщностна доставка по чл. 53, ал. 1 от ЗДДС, изпращането или транспортирането на стоката се отнася само за доставката, извършена **към** междинния доставчик, т.е. тази, по която самият той е получател.

Изключение от основното правило (установено в чл. 65а, ал. 4 от ЗДДС): когато междинният доставчик е съобщил на своя доставчик идентификационния номер по ДДС, който му е издаден от държавата членка, от която стоката е изпратена или транспортирана, за прилагане на нулева ставка на данъка за вътреобщностна доставка по чл. 53, ал. 1 от ЗДДС, изпращането или транспортирането се отнася само към доставката на стоката, извършена от междинния доставчик, т.е. тази, по която самият той е доставчик.

IV. ОПРЕДЕЛЯНЕ НА МЯСТОТО НА ИЗПЪЛНЕНИЕ НА ОСТАНАЛИТЕ ДОСТАВКИ ВЪВ ВЕРИГАТА ОТ ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ ДОСТАВКИ НА СТОКА (чл. 65а, ал. 5 от ЗДДС)

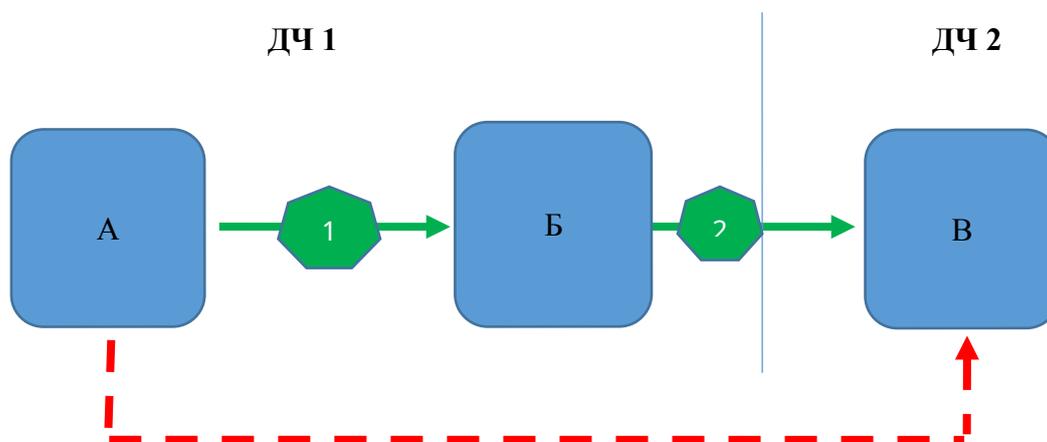
1. Доставките, извършени **преди доставката**, за която се отнася изпращането или транспортирането на стоката, са с място на изпълнение **в държавата членка, от която е изпратена или транспортирана стоката** (чл. 65а, ал. 5, т. 1 от ЗДДС);

2. Доставките, извършени **след доставката**, за която се отнася изпращането или транспортирането на стоката, са с място на изпълнение **в държавата членка, в която стоката е пристигнала или превозът ѝ е завършил** (чл. 65а, ал. 5, т. 2 от ЗДДС).

ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ ДОСТАВКИ НА СТОКА (В СИЛА ОТ 01.01.2020 Г.)

V. ПРИМЕРИ ЗА ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ ДОСТАВКИ НА СТОКА

1. Пример 1 – последователни доставки на стока между три лица (минималният брой лица, за да се приложи чл. 65а от ЗДДС)



Поток на доставките: 

Поток на движение на стоките: 

В пример 1 се извършват две последователни доставки на стока от „А“ за „Б“ и от „Б“ за „В“, при които стоката се транспортира само веднъж, от първия доставчик „А“ в държава членка (ДЧ) 1 до крайния получател „В“ в ДЧ 2.

А. В случай че в пример 1 „Б“ изпраща или транспортира стоките от ДЧ 1 до ДЧ 2 сам или чрез трето лице, действащо от негово име, то той е междинният доставчик по смисъла на чл. 65а, ал. 2 от ЗДДС.

Внимание! В пример 1 „Б“ е единственото лице, което може да бъде междинен доставчик, за да прилага правилата на чл. 65а от ЗДДС относно последователните доставки на стока.

В разглеждания случай по пример 1 са възможни две хипотези:

а) в случай че междинният доставчик „Б“ предостави на първия доставчик „А“ свой идентификационен номер за целите на ДДС (ИН за ДДС), който му е издаден от държава членка, различна от ДЧ 1, в съответствие с основното правило в чл. 65а, ал. 3 от ЗДДС, че



ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ ДОСТАВКИ НА СТОКА (В СИЛА ОТ 01.01.2020 Г.)

изпращането или транспортирането на стоката се отнася само за доставката, извършена към междинния доставчик, то ще е налице ВОД с място на изпълнение в ДЧ 1, извършена от „А“, съответно вътреобщностно придобиване (ВОП) от „Б“ или в ДЧ 2, където стоките са пристигнали, или в ДЧ, издала идентификационния му номер, ако не е ДЧ 2, където завършва транспортирането.

Втората доставка – между „Б“ и „В“, ще е с място на изпълнение в ДЧ 2, тъй като е извършена след доставката, за която се отнася изпращането или транспортирането на стоката. За „Б“ освен задължението за регистрация за целите на ДДС в ДЧ 2 ще възникне задължение и за подаване на справка-декларация за ДДС в тази ДЧ.

Внимание! В пример 1, ако ДЧ 2 е България и „Б“, като данъчно задължено лице, установено в ДЧ 1, не е регистрирано за целите на ЗДДС на някое от основанията, различни от чл. 97а и 97б от ЗДДС, за извършеното от него вътреобщностно придобиване по чл. 65а от ЗДДС и облагаема доставка с място на изпълнение на територията на страната с получател „В“ ще възникне задължение за подаване на заявление за задължителна регистрация, независимо от облагаемия оборот и от стойността на извършените облагаеми ВОП с място на изпълнение на територията на страната, на основание новите разпоредби на чл. 96, ал. 9 от ЗДДС (нова - ДВ, бр. 96 от 2019 г., в сила от 01.01.2020 г., изм. - ДВ, бр. 104 от 2020 г., в сила от 01.07.2021 г., **изм. - ДВ, бр. 14 от 2022 г., в сила от 18.02.2022 г.**) и чл. 99, ал. 7 от ЗДДС, в сила от 01.01.2020 г. Доколкото в разглежданата хипотеза последващата доставка към „В“ е с място на изпълнение на територията на страната, следва „Б“ да се регистрира по чл. 96, ал. 9 от ЗДДС, която обезсмисля регистрация по чл. 99, ал. 7 от ЗДДС. Задължението за подаване на заявление за регистрация е в 7-дневен срок преди датата, на която данъкът за облагаемата доставка на стоки или услуги става изискуем (чл. 96, ал. 9 от ЗДДС, в сила от 01.01.2020 г., изм. - ДВ, бр. 104 от 2020 г., в сила от 01.07.2021 г., изм. - ДВ, бр. 14 от 2022 г., в сила от 18.02.2022 г.) или не по-късно от 7 дни преди датата на възникване на обстоятелство по чл. 65а от ЗДДС (чл. 99, ал. 8 от ЗДДС, в сила от 01.01.2020 г.).

б) втората възможност за междинния доставчик „Б“, който, както се вижда в пример 1, е установен в ДЧ 1, е да избере да съобщи на първия доставчик „А“ своя ИН за ДДС от ДЧ 1, вместо своя ИН за ДДС, издаден му от държава членка, различна от ДЧ 1. В този случай вместо основното правило при последователни доставки на стока (чл. 65а, ал. 3 от ЗДДС), приложимо



ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ ДОСТАВКИ НА СТОКА (В СИЛА ОТ 01.01.2020 Г.)

би било правилото на изключението от него (чл. 65а, ал. 4 от ЗДДС). Следователно изпращането или транспортирането на стоката ще бъде отнесено не към доставката, извършена към междинния доставчик „Б“, а към доставката, извършена от него.

При тази хипотеза по пример 1, първата доставка на стоката, между първия доставчик „А“ и междинния доставчик „Б“, е доставка на стока без транспорт с място на изпълнение в ДЧ 1. Съответно изпращането или транспортирането се отнася само към втората доставка на стоката между междинния доставчик „Б“, който ще осъществи ВОД с място на изпълнение в ДЧ 1 за крайния получател от веригата „В“. В този случай не е необходимо междинният доставчик „Б“ да е идентифициран за целите на ДДС в ДЧ 2, нито трябва да представя справка-декларация за ДДС в тази държава членка. Крайният получател „В“ от пример 1 ще осъществи ВОП в ДЧ 2. В случай че ДЧ 2 е България и „В“ не е регистриран по ЗДДС, за него ще възникне задължение за регистрация по ЗДДС на основанията, посочени в първата хипотеза.

Б. В случай че в пример 1 първият доставчик „А“ във веригата изпраща или транспортира стоките от ДЧ 1 до ДЧ 2 сам или чрез трето лице, действащо от негово име

Разпоредбата на чл. 65а, ал. 2 от ЗДДС изрично изключва първия доставчик от понятието „междинен доставчик“. Следователно такива случаи са изключени от приложното поле на правилото, установено в чл. 65а от ЗДДС.

В тази връзка следва да се има предвид, че първият доставчик участва само в една доставка в рамките на последователни доставки на стока – извършената от него доставка. Следователно, ако първият доставчик е този, който изпраща или транспортира стоките сам или чрез трето лице, действащо от негово име, превозът или изпращането могат да бъдат отнесени само към доставката на стока, в която участва той, т.е. извършената от него доставка. Съответно тази доставка ще бъде ВОД на стоки, ако са изпълнени условията за ВОД.

В. В случай че в пример 1 крайният получател във веригата „В“ сам или чрез трето лице, действащо от негово име, изпраща или транспортира стоките от ДЧ 1 до ДЧ 2

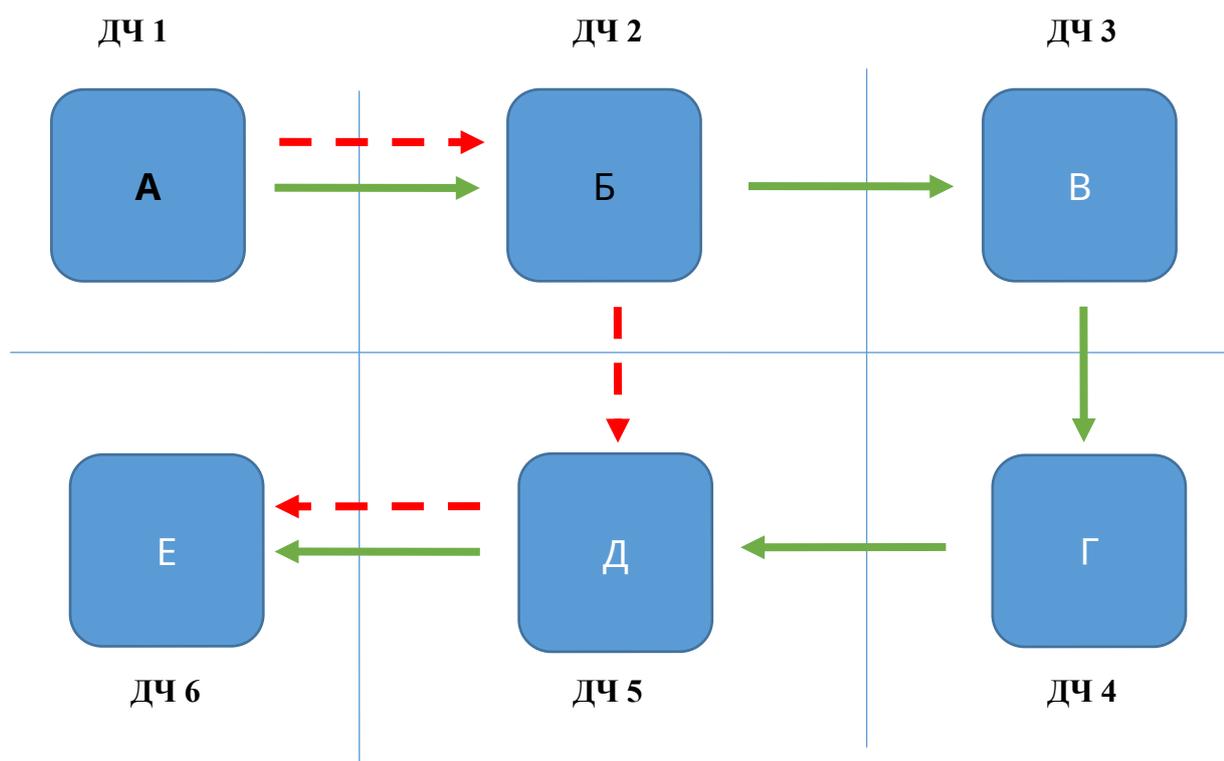
Крайният получател във веригата, също като първия доставчик в нея, не може да бъде междинният доставчик. Това е така, защото той никога не може да отговори на условието да бъде „доставчик във веригата“, както е посочено в чл. 65а, ал. 2 от ЗДДС. Следователно случаите, в които крайният получател във веригата изпраща или транспортира стоките сам или

ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ ДОСТАВКИ НА СТОКА (В СИЛА ОТ 01.01.2020 Г.)

чрез трето лице, действащо от негово име, са изключени от приложното поле на правилото, установено в чл. 65а от ЗДДС.

Крайният получател участва само в една доставка на стока в рамките на веригата – получената от него доставка. Следователно, ако той организира изпращането или транспортирането на стоката, това изпращане или транспортиране може да бъде отнесено само към тази доставка – доставката, извършена за крайния получател.

2. Пример 2 – последователни доставки на стока между повече от три лица от различни ДЧ и с отделни превози



Поток на доставките: 

Поток на движение на стоките: 

В пример 2 са осъществени три отделни транспортирания: от „А“ за „Б“, от „Б“ за „Д“ и от „Д“ за „Е“. Приема се не само, че транспортът е осъществен последователно във времето, но



ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ ДОСТАВКИ НА СТОКА (В СИЛА ОТ 01.01.2020 Г.)

също и че има ясни прекъсвания при транспортирането, поради което е невъзможно да се разглежда като директно транспортиране. В този случай доставката от „А“ за „Б“ и доставката от „Д“ за „Е“ попадат извън обхвата на последователни доставки на стока, тъй като те не отговарят на условията, посочени в чл. 65а, ал. 1 от ЗДДС, по-специално за директно транспортиране от първия доставчик до крайния получател във верига, състояща се от последователни доставки на същите стоки. Следователно доставките между „А“ и „Б“ и между „Д“ и „Е“ са ВОД-ВОП.

За разлика от тях доставките между „Б“, „В“, „Г“ и „Д“ отговарят на условията за последователни доставки на стока: стоката се доставя последователно между тези четири лица, стоката се изпраща или транспортира от една държава членка (ДЧ 2) до друга държава членка (ДЧ 5) и стоката се транспортира директно от първия доставчик („Б“) до крайния получател („Д“) във веригата.

Следователно тези три доставки между тези четири лица трябва да бъдат разгледани с цел транспортът да бъде отнесен към само една от тях.

А. В случай че в пример 2 „Б“ изпраща или транспортира стоката от ДЧ 2 до ДЧ 5 сам или чрез трето лице, действащо от негово име

„Б“ се явява първият доставчик във веригата. Следователно, ако „Б“ организира изпращането или транспортирането на стоката, този превоз ще бъде отнесен към доставката, извършена от „Б“ за „В“, което води до ВОД на стоки от „Б“ в ДЧ 2, ако са изпълнени условията за ВОД, и до ВОП от страна на „В“ в ДЧ 5. Доставките от „В“ за „Г“ и от „Г“ за „Д“ ще бъдат в този случай доставки с място на изпълнение в ДЧ 5.

Доставката на стоки от „А“ за „Б“, която води до отделен превоз от ДЧ 1 до ДЧ 2 директно от „А“ за „Б“, е изключена от режима по чл. 65а от ЗДДС. Доставката от „А“ за „Б“ по своето естество е ВОД на стоки в ДЧ 1, ако са изпълнени условията за ВОД, която води до ВОП от страна на „Б“ в ДЧ 2.

Б. В случай че в пример 2 „Д“ сам или чрез трето лице, действащо от негово име, изпраща или транспортира стоката от ДЧ 2 до ДЧ 5

В пример 2 режимът за последователни доставки на стока включва доставките между „Б“, „В“, „Г“ и „Д“, така че „Д“ е крайният получател във веригата. Следователно, ако „Д“ организира транспортирането или изпращането на стоката, те ще бъдат отнесени към



ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ ДОСТАВКИ НА СТОКА (В СИЛА ОТ 01.01.2020 Г.)

доставката, извършена от „Г“ за „Д“, което води до ВОД на стоки от „Г“ в ДЧ 2, ако са изпълнени условията за ВОД, и до ВОП от страна на „Д“ в ДЧ 5. Доставките от „Б“ за „В“ и от „В“ за „Г“ ще представляват доставки с място на изпълнение в ДЧ 2.

Доставката на стоки от „Д“ за „Е“ се изключва от режима по чл. 65а от ЗДДС, тъй като включва превоз от „Д“ до „Е“, който се различава от превоза от „Б“ до „Д“. Доставката от „Д“ за „Е“ е ВОД на стоки в ДЧ 5, ако са изпълнени условията за ВОД, съответно до ВОП, осъществено от „Е“ в ДЧ 6.

В. Доставчик във веригата, различен от първия доставчик или от крайния получател, организира изпращането или транспортирането

В случай че в пример 2 междинният доставчик е „В“, от основното правило при последователни доставки на стока (чл. 65а, ал. 3 от ЗДДС) следва, че транспортът ще бъде отнесен към доставката, извършена за междинния доставчик, т.е. доставката от „Б“ за „В“. Съответно доставката от „Б“ ще бъде вътреобщностна доставка на стоки в ДЧ 2, ако са изпълнени условията за ВОД, и ще е налице вътреобщностно придобиване от „В“ с място на изпълнение в ДЧ 5. Доставките от „В“ за „Г“ и от „Г“ за „Д“ ще бъдат с място на изпълнение в ДЧ 5.

Доставката, към която се отнася транспортът обаче, би се променила, ако „В“ съобщи на своя доставчик, т.е. „Б“, идентификационния номер за целите на ДДС, издаден му държавата членка, от която се изпраща или превозва стоката, т.е. ДЧ 2. В такъв случай изпращането или транспортирането ще бъдат отнесени към доставката, извършена от „В“, т.е. към доставката от „В“ за „Г“ (чл. 65а, ал. 4 от ЗДДС).

Следователно ще бъдат налице вътреобщностна доставка на стоки от „В“ в ДЧ 2, ако са изпълнени условията за ВОД, и вътреобщностно придобиване от „Г“ с място на изпълнение в ДЧ 5. Доставката от „Б“ за „В“ ще бъде с място на изпълнение в ДЧ 2 (чл. 65а, ал. 5, т. 1 от ЗДДС), а доставката от „Г“ за „Д“ ще бъде с място на изпълнение в ДЧ 5 (чл. 65а, ал. 5, т. 2 от ЗДДС).

VI. ДОКАЗАТЕЛСТВО ЗА ОРГАНИЗИРАНЕТО НА ИЗПРАЩАНЕТО ИЛИ ТРАНСПОРТИРАНЕТО НА СТОКАТА



ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ ДОСТАВКИ НА СТОКА (В СИЛА ОТ 01.01.2020 Г.)

- доказателство, че транспортът е извършен „от“ или „от името на“ определено данъчно задължено лице:

Междинният доставчик трябва да съхранява доказателства, че е транспортирал или изпратил стоката сам (от свое име) или чрез трето лице, действащо от негово име. Тези доказателства са необходими, за да се установи, че той е междинният доставчик и съответно към коя доставка във веригата се отнася превозът.

- доказателство за самото транспортиране (т.е. доказателство, че стоката действително е била превозена от една държава членка до друга):

При условията на последователни доставки на стока, лицето, прилагащо нулева ставка за ВОД, което може да съвпада или да не съвпада с междинния доставчик, ще трябва да представи пред данъчните органи доказателствата, предвидени в чл. 53, ал. 2, т. 2 от ЗДДС, че стоката действително е била превозена извън територията на страната, (заедно с документа за доставката, определен с чл. 45, т. 1, б. „а“ от ППЗДДС, във връзка с чл. 53, ал. 2, т. 1 от ЗДДС), а именно:

1. документи за изпращането или транспортирането на стоката от територията на страната до територията на друга държава членка, определени с чл. 45а, параграф 1, буква б) от **Регламент за изпълнение (ЕС) 2018/1912 на Съвета от 4 декември 2018 г. за изменение на Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 по отношение на някои освобождавания при вътреобщностни сделки**, или

2. документи за изпращането или транспортирането на стоката от територията на страната до територията на друга държава членка, определени с чл. 45, т. 2, б. „а“ от ППЗДДС, когато не прилага презумпцията по чл. 45а от **Регламент за изпълнение (ЕС) 2018/1912 на Съвета от 4 декември 2018 г. за изменение на Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 по отношение на някои освобождавания при вътреобщностни сделки**.



ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ ДОСТАВКИ НА СТОКА (В СИЛА ОТ 01.01.2020 Г.)

Внимание!

Когато прилага презумпцията по чл. 45а от *Регламент за изпълнение (ЕС) 2018/1912 на Съвета от 4 декември 2018 г. за изменение на Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 по отношение на някои освобождавания при вътреобщностни сделки* документите за изпращането или транспортирането на стоката от територията на страната до територията на друга държава членка (по т. 1 по-горе) са следните:

1) писмена декларация от придобиващото лице, в която се заявява, че стоките са били изпратени или превозени от придобиващото лице или от трето лице за негова сметка, и се посочва държавата членка на местоназначение на стоките; в тази писмена декларация трябва да се посочат: датата на съставяне; името и адресът на придобиващото лице; количеството и естеството на стоките; датата и мястото на пристигане на стоките; при доставка на превозно средство – идентификационният номер на превозното средство; както и идентификационни данни на лицето, което приема стоките от името на придобиващото лице; **и**

2) а) най-малко две непротиворечащи си доказателства във връзка с изпращането или транспортирането на стоките, като подписана товарителница, коносамент, фактура за въздушен товарен превоз или фактура от превозвача на стоките, издадени от две различни лица, независими едно от друго, от продавача и от придобиващото лице, **или**

б) само едно от доказателствата по б. а) в съчетание с някое от следните непротиворечащи си доказателства, с които се потвърждава изпращането или транспортирането на стоките и които **са издадени от две различни лица, независими едно от друго, от продавача и от придобиващото лице:**

- застрахователна полица във връзка с изпращането или превоза на стоките или банкови документи, доказващи заплащането на превоза или изпращането на стоките;

- официални документи, издадени от публичен орган, като например нотариус, с които се потвърждава пристигането на стоките в държавата членка на местоназначение;

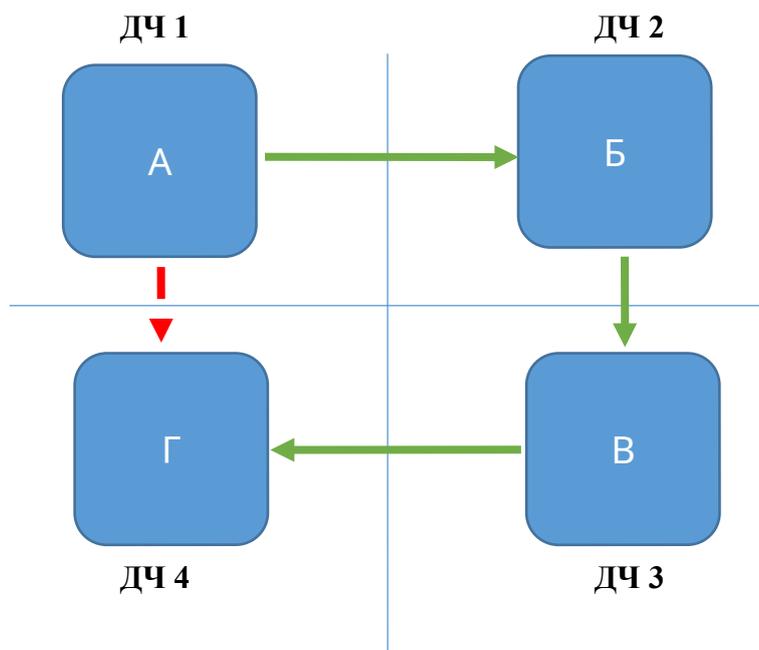
- разписка, издадена от складодържател в държавата членка на местоназначение, с която се потвърждава съхранението на стоките в тази държава членка.

Когато не прилага презумпцията по чл. 45а от *Регламент за изпълнение (ЕС) 2018/1912 на Съвета от 4 декември 2018 г. за изменение на Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 по отношение на някои освобождавания при вътреобщностни сделки* документите за изпращането или транспортирането на стоката от територията на страната до територията на друга държава членка (по т. 2 по-горе) са следните:

- транспортен документ или писмено потвърждение от получателя или упълномощено от него лице, удостоверяващи, че стоките са получени на територията на друга държава членка; в писменото потвърждение се посочват дата и място на получаване, вид и количество на стоката, вид, марка и регистрационен номер на превозното средство, с което е извършен транспортът, име на лицето, предало стоките, и длъжностното му качество, име на лицето, получило стоките, **и длъжностното му качество.**



ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ ДОСТАВКИ НА СТОКА (В СИЛА ОТ 01.01.2020 Г.)



Поток на доставките:



Поток на движение на стоката:



В този пример се приема, че междинният доставчик е „Б“, и че транспортирането на стоката се отнася към доставката, извършена за междинния доставчик. Поради това, вътреобщностната доставка е тази, която се извършва от „А“ за „Б“.

За да може „А“ да приложи нулева ставка на ДДС за ВОД, тъй като не организира транспортирането на стоката, по принцип ще има нужда от:

- 1) идентификационния номер за целите на ДДС, издаден на „Б“ от държава членка, различна от ДЧ 1;
- 2) доказателство, че стоката е била превозена от ДЧ 1 до друга държава членка; и
- 3) доказателство, че стоката е била превозена от „Б“ или от трето лице, действащо от негово име (тъй като за прилагането на правилата за ВОД се изисква стоката да е била превозена от доставчика, от получателя или от трето лице, действащо от името на когото и да било от тях).



ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ ДОСТАВКИ НА СТОКА (В СИЛА ОТ 01.01.2020 Г.)

Съответно „Б“ ще трябва да докаже пред „А“ не само, че транспортът е бил извършен, но и че той го е организиран (транспортът е бил извършен или лично от него, или от трето лице, действащо от негово име). В случай че според доказателствата транспортът е бил организиран от „В“, а не от „Б“, то тогава междинният доставчик би бил „В“. В този случай вътреобщностният транспорт ще се отнася към доставката, извършена от „Б“ за „В“, или към доставката, извършена от „В“ за „Г“, но не може да се отнася към доставката от „А“ за „Б“. Последната посочена доставка ще бъде с място на изпълнение в ДЧ 1 и „А“ би бил задължен да начисли ДДС за „Б“. Следователно „Б“ трябва да представи на „А“ доказателство, че той е организиран транспорта, което е допълнително и различно доказателство от това за самия факт, че транспортът е извършен.

VII. СЪОБЩАВАНЕ ОТ МЕЖДИННИЯ ДОСТАВЧИК НА СВОЯ ДОСТАВЧИК НА ИДЕНТИФИКАЦИОННИЯ СИ НОМЕР ЗА ЦЕЛИТЕ НА ДДС

За да приложи изключението от основното правило (чл. 65а, ал. 4 от ЗДДС), междинният доставчик трябва да съобщи на своя доставчик идентификационния номер за целите на ДДС, който му е издаден от държавата членка, от която стоката е изпратена или транспортирана.

В пример 2, ако „Г“ е междинният доставчик и той съобщи на „В“ идентификационния номер за целите на ДДС, който му е издаден (на „Г“) от ДЧ 2, тогава транспортирането ще се отнася към доставката, извършена от „Г“ за „Д“. Всяко съобщаване от страна на „Г“ на идентификационния му номер за целите на ДДС на „Б“ или „Д“ няма да е от значение за целите на чл. 65а, ал. 4 от ЗДДС. Следователно, ако „Г“ съобщи този номер на „Б“ или „Д“, но не го съобщи на „В“, тогава ще се прилага основното правило (чл. 65а, ал. 3 от ЗДДС) и транспортът или изпращането ще се отнасят към доставката, извършена от „В“ за „Г“.

1. ПО КАКЪВ НАЧИН МЕЖДИННИЯТ ДОСТАВЧИК СЛЕДВА ДА СЪОБЩИ СВОЯ ИДЕНТИФИКАЦИОНЕН НОМЕР ЗА ЦЕЛИТЕ НА ДДС

Не е необходимо съобщаването на идентификационния номер за целите на ДДС да се извършва по особен ред. То може да се извърши по всеки начин, който позволява да се докаже,



ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ ДОСТАВКИ НА СТОКА (В СИЛА ОТ 01.01.2020 Г.)

че доставчикът е получил информацията. Във връзка с това може да е достатъчно да се извърши обмен на електронни писма.

Лицата са свободни да се договорят как да се извърши това съобщаване. Не е необходимо то да се извършва за всяка отделна сделка. Възможно е междинният доставчик само веднъж да посочи на доставчика си идентификационния номер за целите на ДДС, който следва да се използва за всички доставки до определена държава членка. Ако междинният доставчик получава доставки от един и същ доставчик, например в държава членка 1 и в държава членка 2, той може да посочи само веднъж на доставчика си идентификационния номер за целите на ДДС, който ще бъде използван за доставките до държава членка 1, както и идентификационния номер за целите на ДДС, който ще бъде използван за доставките до държава членка 2, който би могъл да бъде същият или различен номер.

Междинният доставчик би могъл да съобщи на доставчика си, че от определен момент идентификационният номер за целите на ДДС, който ще бъде използван за доставки до конкретна държава членка, ще бъде различен от използвания досега. Междинният доставчик също така може да избере за конкретни доставки да използва идентификационен номер за целите на ДДС, различен от този, който „обикновено“ използва. Следователно, ако е съобщил на доставчика си определен идентификационен номер за целите на ДДС, който следва да се използва за всички доставки до дадена държава членка, той може да информира доставчика, че за конкретна доставка ще използва различен идентификационен номер за целите на ДДС. Доставчикът от своя страна може да изиска от междинния доставчик да съобщава идентификационния си номер за целите на ДДС за всяка отделна доставка, за да се гарантира правилното прилагане на освобождаването.

2. ДОКАЗАТЕЛСТВО ЗА СЪОБЩАВАНЕ НА ИДЕНТИФИКАЦИОННИЯ НОМЕР ЗА ЦЕЛИТЕ НА ДДС

Междинният доставчик и неговият доставчик трябва да съхраняват доказателство за съобщаването на номера и да го представят пред данъчните органи, когато това бъде поискано от тях, за да се провери изрядното прилагане на правилото. Следователно, за да се докаже, че идентификационният номер за целите на ДДС е бил съобщен, е необходим някакъв вид писмено съобщение по електронен път или по друг начин.



ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ ДОСТАВКИ НА СТОКА (В СИЛА ОТ 01.01.2020 Г.)

Въпреки това, дори ако междинният доставчик или неговият доставчик не са в състояние да представят каквито и да било доказателства, че междинният доставчик е съобщил на доставчика си идентификационния номер за целите на ДДС, издаден му от държавата членка, от която се изпращат стоките, ще се счита, че това е така, ако са изпълнени следните условия:

1) идентификационният номер за целите на ДДС на междинния доставчик, издаден от държавата членка, от която се изпращат или превозват стоките, е посочен във фактурата, издадена му от неговия доставчик, и

2) размерът на дължимия ДДС в държавата членка, от която се изпращат или превозват стоките, е вписан във фактурата (когато доставката е облагаема с нулева ставка на ДДС съгласно чл. 53, ал. 1 от ЗДДС, съответно освободена съгласно чл. 138, параграф 1 от Директивата за ДДС, фактурата следва да съдържа основанията за прилагането ѝ или на съответната национална разпоредба или на приложимата разпоредба от Директивата за ДДС, или всякакво друго позоваване, показващо, че доставката на стоки или услуги е освободена от облагане съгласно чл. 226, параграф 11 от Директивата за ДДС).

3. КАКВО СЛЕДВА, АКО МЕЖДИННИЯТ ДОСТАВЧИК И НЕГОВИЯТ ДОСТАВЧИК НЕ МОГАТ ДА ДОКАЖАТ СЪОБЩАВАНЕТО НА ИДЕНТИФИКАЦИОННИЯ НОМЕР ЗА ЦЕЛИТЕ НА ДДС?

В случай че междинният доставчик и неговият доставчик не могат да докажат, че междинният доставчик е съобщил на своя доставчик идентификационния номер за целите на ДДС, издаден му от държавата членка, от която се изпращат или транспортират стоките, и условията, посочени в т. 2 по-горе, не са изпълнени, може да се приеме, че условията за прилагане на правилото по чл. 65а, ал. 4 от ЗДДС не са изпълнени и ще се прилага основното правило по чл. 65а, ал. 3 от ЗДДС.

4. КОГА МЕЖДИННИЯТ ДОСТАВЧИК ТРЯБВА ДА СЪОБЩИ ИДЕНТИФИКАЦИОННИЯ НОМЕР ЗА ЦЕЛИТЕ НА ДДС?

В чл. 65а от ЗДДС не е уточнено кога трябва идентификационният номер за целите на ДДС да бъде съобщен на доставчика, когато извършената от него доставка е с място на



ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ ДОСТАВКИ НА СТОКА (В СИЛА ОТ 01.01.2020 Г.)

изпълнение на територията на страната. По принцип изглежда, че при обичайни обстоятелства съобщаването следва да се извърши, преди да настъпи данъчното събитие.

В случай че междинният доставчик не е съобщил на своя доставчик идентификационния си номер за целите на ДДС, издаден от държавата членка на тръгване на стоките до тази дата, тогава ще се прилага основното правило по чл. 65а, ал. 3 от ЗДДС, така че превозът на стоките ще се отнася към доставката, извършена за междинния доставчик, и тя ще бъде вътреобщностната доставка. Следователно доставчикът няма да начислява ДДС на междинния доставчик, при условие че междинният доставчик му е съобщил идентификационен номер за целите на ДДС, издаден от държава членка, различна от тази на тръгване на стоките, и че доставчикът се е уверил, че стоките се превозват до друга държава членка от междинния доставчик или от друго лице, действащо от негово име.

Възможно е обаче междинният доставчик по погрешка да съобщи неправилен идентификационен номер за целите на ДДС. Такъв би бил случаят, когато например той е дал на доставчика си указания винаги да прилага идентификационния му номер за целите на ДДС, издаден от държавата членка на тръгване на стоките, но за тази конкретна доставка той е искал да бъде използван идентификационният му номер за целите на ДДС, издаден от държавата членка на местоназначение на стоките. В този случай междинният доставчик може да съобщи този идентификационен номер за целите на ДДС, издаден от държавата членка на местоназначение на стоките, дори след възникването на данъчното събитие.

Последиците от това късно съобщаване за доставчика, ако същият следва да документира, отчита и декларира доставката по реда на ЗДДС, ще бъдат различни в зависимост от обстоятелствата по случая.

Ако номерът бъде съобщен след данъчното събитие, но преди крайния срок за подаване на справка-декларация за ДДС за този данъчен период, доставчикът ще коригира фактурата в съответствие с чл. 116, ал. 1 от ЗДДС, като я анулира и издаде нова, в която ще приложи нулева ставка на ДДС за доставката (ако са изпълнени всички условия), и ще отрази анулираната и новата фактура в дневника за продажби, в справка-декларацията за ДДС и във VIES-декларацията.

Ако номерът бъде съобщен след данъчното събитие и след крайния срок за подаване на декларациите по чл. 125, ал. 1 и 2 от ЗДДС и отчетните регистри по чл. 124 от ЗДДС за този



ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ ДОСТАВКИ НА СТОКА (В СИЛА ОТ 01.01.2020 Г.)

период, доставчикът може да коригира фактурата в съответствие с чл. 116, ал. 1, 4 и 5 от ЗДДС, като ще приложи нулева ставка на ДДС, ако всички условия са изпълнени. Корекциите в справка-декларацията за ДДС, VIES-декларацията и отчетните регистри по чл. 124 от ЗДДС се извършват по реда на чл. 126 от ЗДДС.

5. КАКВО СЛЕДВА АКО МЕЖДИННИЯТ ДОСТАВЧИК ИМА МНОЖЕСТВО ИДЕНТИФИКАЦИОННИ НОМЕРА ЗА ЦЕЛИТЕ НА ДДС?

В пример 2, ако „В“ е междинният доставчик, е възможно той да има идентификационен номер за целите на ДДС, издаден от държавата членка, в която е установен (ДЧ 3), плюс идентификационен номер за целите на ДДС, издаден от държавата членка на търговане на стоката (ДЧ 2), и идентификационен номер за целите на ДДС, издаден от държавата членка на пристигане на стоката (ДЧ 5).

Фактът, че „В“ има идентификационен номер за целите на ДДС, издаден от ДЧ 2, не го задължава да използва този идентификационен номер за целите на ДДС за доставки, включващи доставчици, които са установени в тази държава членка, и/или стоки, които се намират там. Той може да използва идентификационния номер за целите на ДДС, издаден от тази държава членка, или всеки идентификационен номер за целите на ДДС, издаден от която и да е друга държава членка. Последниците от избора на един или друг идентификационен номер за целите на ДДС обаче не са неутрални.

В случай че „В“ предостави своя идентификационен номер за целите на ДДС, издаден от ДЧ 2, то доставката от „Б“ за „В“ ще бъде с място на изпълнение в ДЧ 2, а транспортирането на стоката ще се отнася към доставката, извършена от „В“. Следователно „В“ ще извърши вътреобщностна доставка в ДЧ 2, ако са изпълнени условията за ВОД.

„В“ обаче може да предостави на „Б“ своя идентификационен номер за целите на ДДС, издаден от ДЧ 5. В този случай се прилага основното правило при последователни доставки на стока и транспортът се отнася към доставката за „В“. Доставка от „Б“ за „В“ ще бъде вътреобщностна доставка. „В“ ще извърши вътреобщностно придобиване в ДЧ 5.

В случай че „В“ предостави на „Б“ своя идентификационен номер за целите на ДДС, издаден от ДЧ 3, отново се прилага основното правило при последователни доставки на стока и транспортирането се отнася към доставката за „В“. Доставка от „Б“ за „В“ ще бъде



ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ ДОСТАВКИ НА СТОКА (В СИЛА ОТ 01.01.2020 Г.)

вътреобщностна доставка, тъй като за прилагането на този режим се изисква само идентификационен номер за целите на ДДС, издаден от държава членка, различна от тази държава членка, от която започва изпращането или транспортирането на стоките.

„В“ ще извърши вътреобщностно придобиване на стока в ДЧ 5 – държавата членка, в която завършва изпращането или превозът на стоките – така че вътреобщностното придобиване ще бъде обложено с данък в ДЧ 5. ДЧ 3 също би могла да обложи с данък вътреобщностното придобиване, тъй като номерът, под който „В“ е извършил придобиването, е бил идентификационен номер за целите на ДДС, издаден от ДЧ 3 (чл. 62, ал. 2 от ЗДДС). За да избегне двойното данъчно облагане, „В“ ще трябва да докаже пред данъчните органи в ДЧ 3, че ДДС е бил начислен върху придобиването, т.е. в държавата членка, в която завършва изпращането или превозът на стоките (ДЧ 5) – чл. 62, ал. 3 и 4 от ЗДДС.

6. КАКВО СЛЕДВА, АКО МЕЖДИННИЯТ ДОСТАВЧИК НЕ СЪОБЩИ НА ДОСТАВЧИКА СИ ИДЕНТИФИКАЦИОНЕН НОМЕР ЗА ЦЕЛИТЕ НА ДДС?

Възможно е междинният доставчик да не съобщи на доставчика си идентификационен номер за целите на ДДС. В пример 2 ще приемем, че „В“ е междинният доставчик и че той не е съобщил идентификационен номер за целите на ДДС на „Б“. В този случай „Б“ ще трябва да начисли ДДС върху доставката с „В“.

Фактът, че стоките са напуснали територията на ДЧ 2 и че „В“ е данъчно задължено лице, не е достатъчен, за да се приложат правилата за вътреобщностна доставка. Условие за вътреобщностна доставка е „В“ да посочи на „Б“ своя идентификационен номер за целите на ДДС, издаден от държава членка, различна от тази, от която стоката е изпратена или транспортирана (чл. 7, ал. 1 от ЗДДС - доп. ДВ, бр. 96 от 2019 г., в сила от 01.01.2020 г.). Тъй като „В“ не е направил това, „Б“ ще трябва да начисли ДДС.

Данъчното облагане в ДЧ 2 не представлява пречка за облагане на вътреобщностното придобиване от страна на „В“ в ДЧ 5 (чл. 62, ал. 1 от ЗДДС и чл. 16 от *Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 на Съвета от 15 март 2011 година за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност*).



ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ ДОСТАВКИ НА СТОКА (В СИЛА ОТ 01.01.2020 Г.)

„В“ може да коригира това положение, като на по-късен етап съобщи своя идентификационния номер за целите на ДДС. Той може да съобщи на „Б“ своя идентификационен номер за целите на ДДС, издаден от ДЧ 2, ДЧ 3 или ДЧ 5, като последствията от това са обяснени в предходната т. 5. След това ще се прилагат правилата за корекция на фактурите, установени в ДЧ 2.

VIII. ЗАДЪЛЖЕНИЕ ЗА РЕГИСТРАЦИЯ НА ДОСТАВЧИК ПРИ ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ ДОСТАВКИ НА СТОКА

Общо правило – чл. 65а, ал. 6 от ЗДДС, в сила от 01.01.2020 г.: При възникване на задължение за регистрация за целите на ДДС на някой от доставчиците в държавата членка, в която е мястото на изпълнение на доставката по чл. 65а, ал. 5 от ЗДДС, се прилагат правилата на тази държава членка.

Задължителна регистрация по ЗДДС в сила от 01.01.2020 г. на данъчно задължено лице, установено в друга държава членка, което **извършва вътреобщностно придобиване на стоки на територията на страната по чл. 65а от ЗДДС или извършва облагаеми доставки на стоки с място на изпълнение на територията на страната по чл. 65а, ал. 5 от ЗДДС, различни от тези, по които данъкът е изискуем от получателя:**

- **задължителна регистрация по ЗДДС на данъчно задължено лице, установено в друга държава членка – междинен доставчик или получател по доставка на стока, извършена от междинен доставчик, което извършва вътреобщностно придобиване на стоката на територията на страната по чл. 65а от ЗДДС (чл. 99, ал. 7 и 8 от ЗДДС, нови - ДВ, бр. 96 от 2019 г., в сила от 01.01.2020 г.)**

На регистрация по ЗДДС подлежи данъчно задължено лице, установено в друга държава членка, което извършва вътреобщностно придобиване на стоки на територията на страната по чл. 65а от ЗДДС, независимо от стойността на извършените облагаеми вътреобщностни придобивания по чл. 99, ал. 2 от същия закон, т.е. дори когато общата стойност на облагаемите вътреобщностни придобивания за текуща календарна година не надвишава 20 000 лв. (чл. 99, ал. 7 от ЗДДС). За тези лица задължението за регистрация по чл. 99, ал. 7 от ЗДДС възниква не по-късно от 7 дни преди датата на възникване на обстоятелство по чл. 65а от ЗДДС, чрез подаване на заявление за регистрация (чл. 99, ал. 8 от ЗДДС).



ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ ДОСТАВКИ НА СТОКА (В СИЛА ОТ 01.01.2020 Г.)

• **задължителна регистрация по ЗДДС** на данъчно задължено лице, установено в друга държава членка, което извършва облагаеми доставки на стоки с място на изпълнение на територията на страната по чл. 65а, ал. 5 от ЗДДС, различни от тези, по които данъкът е изискуем от получателя (**чл. 96, ал. 9 от ЗДДС, нова - ДВ, бр. 96 от 2019 г., в сила от 01.01.2020 г., изм. - ДВ, бр. 104 от 2020 г., в сила от 01.07.2021 г., изм. - ДВ, бр. 14 от 2022 г., в сила от 18.02.2022 г.**).

Всяко данъчно задължено лице, което не е установено на територията на страната и извършва облагаеми доставки на стоки с място на изпълнение на територията на страната по чл. 65а, ал. 5 от ЗДДС, независимо от облагаемия оборот по чл. 96, ал. 1 от ЗДДС, е длъжно в 7-дневен срок преди датата, на която данъкът за облагаемата доставка на стоки става изискуем, да подаде заявление за регистрация, освен в случаите, в които законът предвижда задължение за регистрация по чл. 97 от ЗДДС (извършва облагаеми доставки на стоки, които се монтират или инсталират на територията на страната от или за сметка на лицето), чл. 97б от ЗДДС (извършва доставки на далекосъобщителни услуги, услуги за радио- и телевизионно излъчване или услуги, извършвани по електронен път, с място на изпълнение на територията на страната) и чл. 98 от ЗДДС (извършва доставка на стоки с място на изпълнение на територията на страната съгласно чл. 20 от ЗДДС при условията на дистанционна продажба по чл. 14 от ЗДДС).

Предвид отмяната на разпоредбите на чл. 97б и 98 от ЗДДС, считано от 01.07.2021 г., задължението за регистрация по реда на чл. 96, ал. 9 от закона за данъчно задължено лице, което не е установено на територията на страната и извършва облагаеми доставки на стоки с място на изпълнение на територията на страната по чл. 65а, ал. 5 от ЗДДС, е налице, освен в случаите, в които законът предвижда задължение за регистрация по чл. 97 от ЗДДС или право на регистрация по чл. 154, 156 или 157а от закона (чл. 96, ал. 9 от ЗДДС – нова, ДВ, бр. 96 от 2019 г., изм., ДВ бр. 104 от 2020 г., в сила от 01.07.2021 г.). Съгласно изменението в ал. 9 на чл. 96 от ЗДДС, прието с ДВ – бр. 14 от 2022 г., считано от 18.02.2022 г. задължението за регистрация по реда на чл. 96, ал. 9 от закона за данъчно задължено лице, което не е установено на територията на страната и извършва облагаеми доставки на стоки с място на изпълнение на територията на страната по чл. 65а, ал. 5 от ЗДДС, е налице, освен в случаите, в които законът предвижда задължение за регистрация по чл. 97 от закона.



ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ ДОСТАВКИ НА СТОКА (В СИЛА ОТ 01.01.2020 Г.)

Внимание! Предвид специфичните условия за третиране на доставките като последователни доставки на стока (данъчно задълженото лице, което извършва облагаемо ВОП с място на изпълнение на територията на страната, извършва и облагаема доставка с място на изпълнение на територията на страната) е вероятно задължението за регистрация по чл. 96, ал. 9 от ЗДДС да обезсмисли („поглъща“) задължението за регистрация по чл. 99, ал. 7 от ЗДДС.

Внимание! Изменението в ал. 1 на чл. 96 от ЗДДС, прието с ДВ – бр. 58 от 2022 г., влиза в сила от 01 януари 2023 г., във връзка с предоставено на България, с решение на Съвета на ЕС № 13925/22 от 04.11.2022 г., разрешение да въведе специална мярка за дерогация от чл. 287 от *Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност.*

IX. ПРЕЦЕНКА ЗА ИЗПЪЛНЕНИЕ НА УСЛОВИЕТО СТОКАТА ДА Е ИЗПРАТЕНА ИЛИ ТРАНСПОРТИРАНА ОТ ЕДНА ДЪРЖАВА ЧЛЕНКА ДО ДРУГА ДЪРЖАВА ЧЛЕНКА ДИРЕКТНО ОТ ПЪРВИЯ ДОСТАВЧИК ДО КРАЙНИЯ ПОЛУЧАТЕЛ ВЪВ ВЕРИГАТА

Междинен доставчик ще бъде доставчикът по веригата, който организира превоза на стоката, като превозва стоката сам (от свое име) или сключва договор за превоз с трето лице, действащо от негово име.

Внимание!

Не е задължително лицето, което превозва стоката от името на междинния доставчик, да бъде трето лице извън веригата или дружество, специализирано в превоза на стоки. Това може да бъде всеки един от другите доставчици, участващи във веригата от последователни доставки на стоката, или дори крайният получател. Например един от доставчиците по веригата може да поиска от първия доставчик да превози стоката до крайния получател. В такъв случай най-важният елемент ще бъде да се прецени кое от данъчно задължените лица по веригата отговаря на условията да е изпратило или транспортирало стоката само или чрез



ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ ДОСТАВКИ НА СТОКА (В СИЛА ОТ 01.01.2020 Г.)

трето лице от негово име. Това данъчно задължено лице ще бъде междинният доставчик по смисъла на чл. 65а, ал. 2 от ЗДДС.

Възможно е междинният доставчик да е сключил договор за превоза с повече от едно лице. Например може да сключи с различни лица договор за превоза на стоката с камион от обекта на своя доставчик в една ДЧ до пристанище във втора държава членка, за превоза на тези стоки с кораб до трета ДЧ и за превоза с камион на посочените стоки от пристанището в третата ДЧ до обекта на крайния получател в третата ДЧ. Доколкото лицето в примера е единственото лице, отговорно за трите договора, то това лице е междинният доставчик, при условие че има непрекъснатост на превоза, така че целият маршрут да може да се разглежда като един от едната ДЧ до третата ДЧ, а не като три отделни превоза.

Важно! Фактът, че са използвани различни превозни средства, така че стоката се претоварва например от камион на кораб или между различни камиони, не променя непременно оценката на транспортирането като един превоз. Освен това, ако стоката се превозва от една ДЧ до трета ДЧ, но част от нея по маршрута на транспортирането ѝ е разтоварена в друга ДЧ, за останалата част от стоката, която продължава непосредствено към третата ДЧ, се счита, че се превозва директно от едната ДЧ до третата ДЧ за целите на прилагането на правилата за последователни доставки на стока, при условие че междинният доставчик е организиран целия транспорт.

В случай обаче, че превозът от обекта на своя доставчик в едната ДЧ до пристанището във втората ДЧ е организиран от едно лице във веригата от последователни доставки на стока, но другите два превоза (превозът с кораб от втората ДЧ до третата ДЧ и превозът с камион от пристанището в третата ДЧ до обекта на крайния получател в третата ДЧ) са организирани от друг доставчик, то в този случай не може да се приложат правилата за последователни доставки на стока за цялата верига, тъй като не може да се твърди, че стоката е изпратена или транспортирана „директно от първия доставчик до крайния получател във веригата“, както се изисква съгласно чл. 65а, ал. 1 от ЗДДС.

Внимание! Когато става въпрос за транспортиране с междинни спирания, е важно да се анализира кога е налице ясно прекъсване, което води до отделни превози, и кога операцията може да се разглежда като един превоз.



ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ ДОСТАВКИ НА СТОКА (В СИЛА ОТ 01.01.2020 Г.)

За да се определи дали е налице прекъсване на веригата, от решаващо значение са споразуменията, сключени от лицата към момента, в който се осъществяват движенията на стоката. Следва да се анализира договорното положение на стоките в момента на осъществяване на първоначалния превоз.

Следователно, когато има няколко движения на стоката или няколко лица участват в транспортирането, е важно да се проучат обстоятелствата за всеки отделен случай, за да се определи дали може да се прилагат правилата за последователни доставки на стока. Съществените въпроси за целта ще бъдат да се определи къде се намира стоката, а не къде се намират доставчиците, и какви доставки са осъществени при извършването на движенията на стоките.

Х. ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ МЕЖДУ ПРАВИЛАТА ЗА ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ ДОСТАВКИ НА СТОКА И ПРАВИЛАТА ЗА ОПРОСТЯВАНЕТО ЗА ТРИСТРАННИ ОПЕРАЦИИ

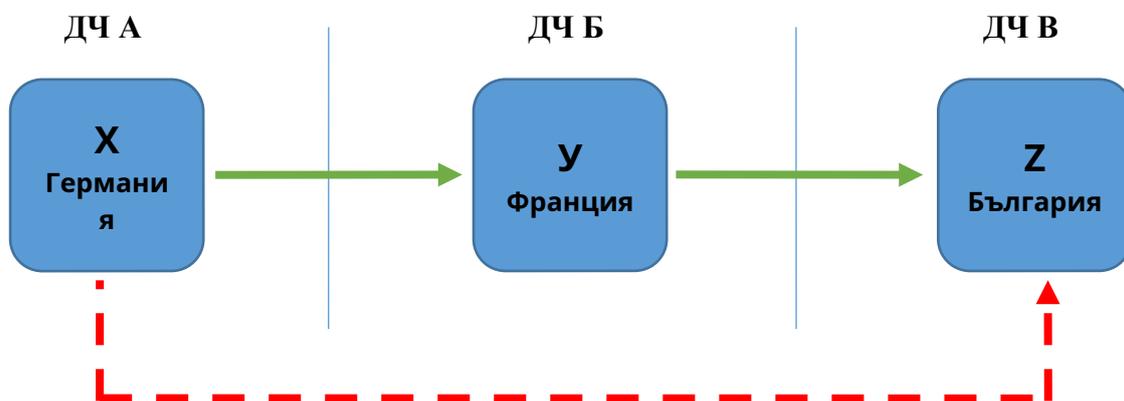
Приложното поле на правилата в чл. 65а от ЗДДС е ограничено до изясняването на въпроса към коя доставка във веригата се отнася транспортът.

Опростяването, предвидено за тристранна операция, извършена при последователни доставки на стока, се прилага, когато са изпълнени всички условия по чл. 15 от ЗДДС.

А. Последователни доставки на стока с минималния брой от три данъчно задължени лица, при които може да се приложи опростяването за тристранна операция

ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ ДОСТАВКИ НА СТОКА (В СИЛА ОТ 01.01.2020 Г.)

Пример: (използваните в примера означения са в съответствие с използваните в чл. 15 от ЗДДС и във фиш VIII.III.4 относно тристранните операции)



Поток на доставките: 

Поток на движение на стоките: 

В този пример ще приемем, че лицето „У“ е регистрирано за целите на ДДС и в Германия (държава членка А) и в България (държава членка В), но осъществява съответното ВОП под идентификационния си номер по ДДС, издаден от Франция (държава членка Б). В примера „У“ е междинният доставчик. Основното правило при последователни доставки на стока (чл. 65а, ал. 3 от ЗДДС) е, че изпращането или транспортирането се отнасят към доставката, извършена за междинния доставчик, т.е. към доставката, извършена от „Х“ за „У“. Следователно „Х“ ще извърши вътреобщностна доставка в ДЧ А, а „У“ ще извърши вътреобщностно придобиване в ДЧ В.

По отношение изпълнението на условията, предвидени в чл. 15 от ЗДДС, за да се приложи опростяването за тристранна операция съгласно примера, следва:

1. доставката на стока се извършва между три регистрирани за целите на ДДС лица („Х“, „У“ и „Z“) в три различни държави членки (ДЧ А, ДЧ Б и ДЧ В);
2. регистрирано лице в държава членка А (прехвърлител) (в примера – „Х“) извършва доставка на стока на лице, регистрирано в държава членка Б (посредник) (в примера – „У“), което след това извършва доставка на тази стока на лице, регистрирано в държава членка В (придобивач) (в примера – „Z“);
3. стоките се транспортират директно от А до В;



ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ ДОСТАВКИ НА СТОКА (В СИЛА ОТ 01.01.2020 Г.)

4. посредникът (в примера – „У“) не е регистриран за целите на ДДС в държавите членки А и В или същият е идентифициран за целите на ДДС в държава членка А или В, но е осъществил съответното вътреобщностно придобиване под идентификационен номер по ДДС, издаден от държава членка Б;

5. придобиващият (в примера – „Z“) начислява ДДС като получател по доставката.

Следователно условията за прилагане на опростяването за тристранна операция са изпълнени.

В резултат на това данъчното облагане на доставките ще се осъществи, както следва:

1. Лицето „X“ (прехвърлител) извършва ВОД с място на изпълнение на територията на ДЧ А, облагаема с нулева ставка или освободена от облагане (съгласно законодателството на ДЧ А), ако са изпълнени всички условия за ВОД.

2. Лицето „У“ (посредник) извършва ВОП с място на изпълнение на територията на ДЧ В (чл. 62, ал. 5 от ЗДДС). ВОП е освободено на основание чл. 65, ал. 2, т. 4 от ЗДДС, тъй като е извършено от лице, регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка (ДЧ Б).

3. Лицето „У“ (посредник) извършва доставка с място на изпълнение на територията на ДЧ В (чл. 17, ал. 3 от ЗДДС).

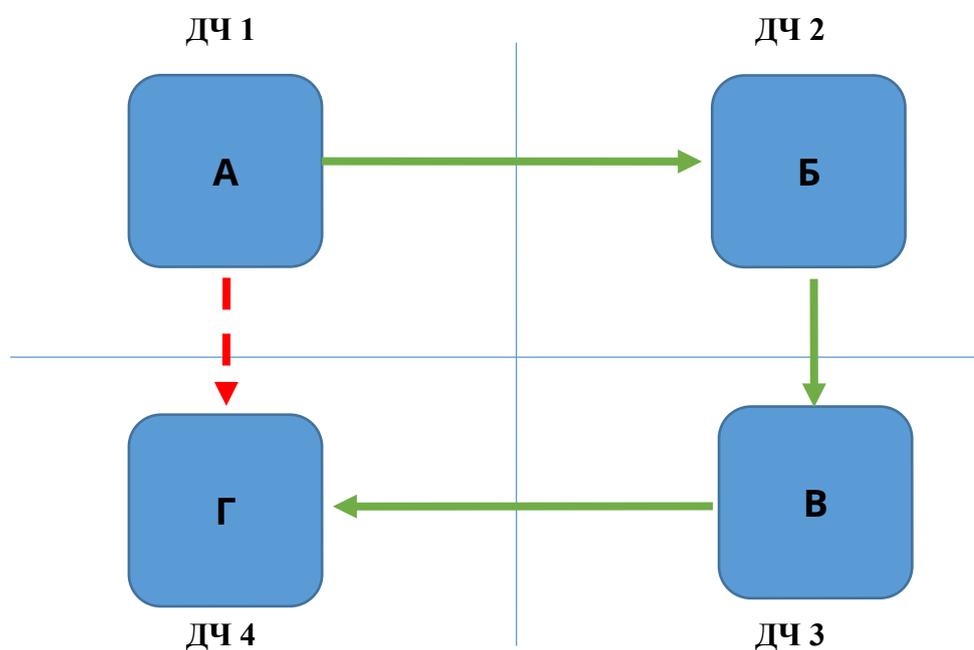
4. Лицето „Z“ е придобиващ по тристранна операция и по отношение на облагаемата доставка за него възниква задължение да начисли ДДС, на основание чл. 82, ал. 3 от ЗДДС.

От условията за прилагане на опростяването за тристранни операции следва, че няма да е необходимо лицето „У“ да се регистрира и да отчита ДДС нито в ДЧ А, нито в ДЧ В. Освен това, за да се гарантира, че лицето „У“ не се облага с данък в ДЧ Б поради вътреобщностно придобиване, то трябва да е извършило вътреобщностно придобиване за целите на последваща доставка на територията на държавата членка, където завършва изпращането или транспортирането на стоките за лицето, което ги придобива, и това лице е определено за лице-платец на ДДС, а лицето „У“ следва да декларира доставката във VIES-декларацията си (чл. 62, ал. 5 от ЗДДС).

Б. Последователни доставки на стоки с повече от три данъчно задължени лица и приложимост на правилата за опростяване за тристранна операция

Пример с четири лица във веригата от последователни доставки на стока:

ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ ДОСТАВКИ НА СТОКА (В СИЛА ОТ 01.01.2020 Г.)



Поток на доставките: 

Поток на движение на стоките: 

1. Междинният доставчик съобщава на своя доставчик идентификационен номер по ДДС, който му е издаден от държавата членка, от която стоката е изпратена или транспортирана

В примера „Б“ е междинният доставчик и съобщава на „А“ своя идентификационен номер за целите на ДДС, издаден от ДЧ 1.

Следователно, вместо основното правило при последователни доставки на стока (чл. 65а, ал. 3 от ЗДДС), се прилага изключението от него (чл. 65а, ал. 4 от ЗДДС), така че транспортът се отнася към доставката, извършена от „Б“. По този начин доставката, извършена от „А“ за „Б“, ще бъде доставка с място на изпълнение в ДЧ 1, а доставката, извършена от „Б“ за „В“, ще бъде вътреобщностна доставка на стоки в ДЧ 1, ако условията за ВОД са изпълнени.

Вътреобщностното придобиване се извършва от „В“, което не е установено в ДЧ 4 – държавата членка на пристигане на стоките, но е регистрирано в ДЧ 3. Стоките са придобити от „В“ за целите на последваща доставка за „Г“ в същата държава членка – ДЧ 4. Стоките са превозени директно от държава членка (ДЧ 1), различна от тази, под чийто идентификационен номер по ДДС „В“ извършва придобиването (ДЧ 3), до лицето, за което то трябва да извърши



ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ ДОСТАВКИ НА СТОКА (В СИЛА ОТ 01.01.2020 Г.)

последващата доставка („Г“). „Г“ е данъчно задължено лице, идентифицирано за целите на ДДС в ДЧ 4. Следователно, ако „Г“ е платецът на ДДС, дължим върху доставката, извършена от лицето, което не е установено в ДЧ 4 („В“), се прилага правилото за опростяване при тристранна операция (чл. 15 от ЗДДС).

В този случай не следва да се начислява ДДС върху вътреобщностното придобиване, извършено от „В“ в ДЧ 4. В примера, ако ДЧ 4 е България, съгласно 82, ал. 3 от ЗДДС платецът на ДДС върху доставката, извършена от „В“ за „Г“ в ДЧ 4, ще бъде „Г“.

Следователно няма да е необходимо „В“ да се регистрира или да отчита ДДС в ДЧ 4. Освен това, за да се гарантира, че „В“ не се облага с данък в ДЧ 3 поради вътреобщностно придобиване, ако ДЧ 3 е България, то следва да са изпълнени условията, предвидени в чл. 62, ал. 5 от ЗДДС.

2. Междинният доставчик съобщава на своя доставчик идентификационен номер по ДДС, който му е издаден от държава членка, различна от тази, от която стоката е изпратена или транспортирана

В примера „Б“ е междинният доставчик и съобщава на „А“ идентификационния си номер за целите на ДДС, издаден от ДЧ 2, а не идентификационния си номер за целите на ДДС, издаден от ДЧ 1. За целите на примера ще приемем, че „В“ е идентифициран за целите на ДДС не само в ДЧ 3, но и в ДЧ 4. В този случай ще се прилага основното правило за последователни доставки на стока и транспортирането ще се отнася към доставката, извършена от „А“ за „Б“. „Б“ ще извършва вътреобщностно придобиване в ДЧ 4.

В примера „Б“ изпълнява задълженията си по отношение на „В“, като изпраща стоката до мястото, уговорено помежду им в ДЧ 4. Това място може да бъде обектът на „В“ или склад, управляван от трето лице. То би могло да бъде и обектът на „Г“ в резултат на доставка между „В“ и „Г“, която не е непременно известна на „Б“.

Съответно „Б“ отговаря на изискванията на чл. 15 от ЗДДС, тъй като той изпраща стоката на определеното от „В“ място. Фактът, че е налице доставка от „В“ на „Г“, която може да е известна или не на „Б“, не засяга изпълнението от страна на „Б“ на изискванията за прилагане на освобождаването.

Разлики между сценарий на тристранна операция между „А“, „Б“ и „В“, макар стоката да е изпратена на „Г“ и случая, когато е налице тристранна операция между „А“, „Б“ и „В“,



ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ ДОСТАВКИ НА СТОКА (В СИЛА ОТ 01.01.2020 Г.)

стоката се изпраща до обекта на „В“ и е налице последваща доставка от „В“ за „Г“ извън верижната сделка:

И в двата случая вътреобщностното придобиване на стоки от страна „Б“ в ДЧ 4 ще бъде освободено от облагане и няма да е необходимо „Б“ да се регистрира там. В тези случаи „В“ ще трябва да се регистрира в ДЧ 4 и би било платец на ДДС върху доставката, която „Б“ извършва за него в тази държава членка.

И в двата случая „Б“ ще трябва да декларира доставката във VIES-декларацията си, подавана в ДЧ 2, като ще трябва да декларира в нея последващата доставка за „В“ и идентификационния номер за целите на ДДС на „В“ в ДЧ 4. Иначе и в двата случая „Б“ би било платец на ДДС в ДЧ 2 за извършеното вътреобщностно придобиване, като се има предвид, че за това придобиване е използвало номера за целите на ДДС, издаден от ДЧ 2 (чл. 62, ал. 2 от ЗДДС).

Доставката от „В“ за „Г“ и в двата случая ще бъде с място на изпълнение в ДЧ 4.

В случай че не се прилага опростяването за тристранна операция, „Б“ ще бъде задължено да се регистрира и да отчете ДДС в ДЧ 4.

Предвид посоченото може да се счита, че всички условия за прилагане на опростяването за тристранна операция са изпълнени, ако „Б“ превозва стоката до мястото в ДЧ 4, което „В“ му е посочил, и „В“ е идентифицирано за целите на ДДС в тази ДЧ 4. Вътреобщностното придобиване на стока от страна на „Б“ в ДЧ 4 следва да бъде освободено от облагане и няма да е необходимо „Б“ да се регистрира в ДЧ 4. „В“ би било платец на ДДС в ДЧ 4 по отношение на доставка с място на изпълнение в нея от „Б“ за „В“, а доставката от „В“ за „Г“ също би била доставка с място на изпълнение в ДЧ 4. „Б“ е длъжно да подаде VIES-декларация в ДЧ 2, в която да посочи идентификационния номер за целите на ДДС на „В“, издаден от ДЧ 4 (чл. 62, ал. 5 от ЗДДС).

Важно!

Единствено данъчно задълженото лице, извършващо вътреобщностното придобиване при последователни доставки на стока, може да бъде посредник в тристранна операция, при условие че са спазени и останалите условия в чл. 15 от ЗДДС.



ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ ДОСТАВКИ НА СТОКА (В СИЛА ОТ 01.01.2020 Г.)

Виж! Обяснителни бележки на Европейската комисия относно промените на ДДС в ЕС по отношение на режима на складиране на стоки до поискване от клиента, верижните сделки и освобождаването на вътреобщностните доставки на стоки („бързи решения за 2020 г.“), публикувани на страницата на НАП в интернет.