ЕВРОПЕЙСКА КОМИСИЯ
ГЕНЕРАЛНА ДИРЕКЦИЯ
„ДАНЪЧНО ОБЛАГАНЕ И МИТНИЧЕСКИ СЪЮЗ“
„Косвено данъчно облагане и данъчна администрация“
„Данък върху добавената стойност“

Публикувано през декември 2019 г.

Обяснителни бележки

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.“)

Директива (ЕС) 2018/1910 на Съвета

Регламент за изпълнение (ЕС) 2018/1912 на Съвета

Регламент (ЕС) 2018/1909 на Съвета

Декларация за отказ от отговорност: Настоящите обяснителни бележки нямат правно обвързващ характер и съдържат единствено практически и неофициални насоки за прилагането на правото на ЕС въз основа на становищата на генерална дирекция „Данъчно облагане и митнически съюз“ на Комисията.

Настоящите обяснителни бележки имат за цел да осигурят по-добро разбиране на някои части от законодателството на ЕС в областта на ДДС. Те са изготвени от службите на Комисията и както е посочено в декларацията за отказ от отговорност на първа страница, нямат правно обвързващ характер.

Настоящите обяснителни бележки не са изчерпателни. Това означава, че макар чрез тях да се предоставя подробна информация по редица въпроси, може да има елементи, които не са обхванати в настоящия документ.

Целесъобразно и препоръчително е всеки ползвател на обяснителните бележки, проявяващ интерес към определена тема, да прочетете цялата глава, в която се разглежда този конкретен въпрос.

- **Защо са необходими обяснителните бележки?**

Целта на настоящите обяснителни бележки е да се осигури **по-добро разбиране на законодателството, прието на равнището на ЕС**, в този конкретен случай: i) Директива (ЕС) 2018/1910 на Съвета за изменение на Директива 2006/112/ЕО и ii) Регламент за изпълнение (ЕС) 2018/1912 на Съвета за изменение на Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011.

- **Какво ще намерите в обяснителните бележки?**

Обяснителните бележки трябва да се разглеждат като **насоки**, които може да се използват за разясняване на практическото прилагане на новите правила във връзка с режима на складиране на стоки до поискване от клиента, верижните сделки, освобождаването на вътреобщностните доставки на стоки и доказателството за превоз за целите на това освобождаване (т. нар. „бързи решения за 2020 г.“). Те спомагат за разбирането на разпоредбите на Директива (ЕС) 2018/1910 на Съвета и на Регламент за изпълнение (ЕС) 2018/1912 на Съвета.

- **Характерни черти на обяснителните бележки**

Обяснителните бележки са плод на съвместни усилия: въпреки че са издадени от генерална дирекция „Данъчно облагане и митнически съюз“ на Европейската комисия (ГД „Данъчно облагане и митнически съюз“), те са резултат от обсъждания както с държавите членки, така и с предприятията в рамките съответно на Групата за бъдещето на ДДС и Експертната група по ДДС. Макар приносът на Групата за бъдещето на ДДС и Експертната група по ДДС до голяма степен да е отчетен при изготвянето на бележките, следва да се припомни, че в крайна сметка службите на Комисията не са обвързани от изразените от държавите членки или от предприятията становища.

Настоящите обяснителни бележки нямат правно обвързващ характер. Бележките не изразяват официалната позиция на Европейската комисия и Комисията не е обвързана със становищата, изразени в тях.

Обяснителните бележки не заменят указанията (насоките) на Комитета по ДДС, които имат своя собствена роля. Освен това тяхното естество е различно: обяснителните бележки отразяват позициите на ГД „Данъчно облагане и митнически съюз“, а указанията на Комитета по ДДС са одобрени от Комитета по ДДС — консултативен комитет, съставен от представители на държавите членки и на Комисията. Въпреки това, за да се предостави цялата налична информация по темата, тук са включени и няколко указания относно „бързите решения за 2020 г.“, вече одобрени от Комитета по ДДС към момента на публикуване на настоящите обяснителни бележки. Следва да се обърне внимание, че заглавието на всяко от тези указания препраща към заглавието на съответния раздел от работния документ на Комитета по ДДС (който не е включен в настоящите обяснителни бележки), на който се основават указанията.

Националните данъчни администрации също могат да издадат собствени насоки за прилагането на новите правила за ДДС относно „бързите решения за 2020 г.“.

Бележките не са изчерпателни: включени са само онези въпроси, по които е преценено, че е желателно да се предоставят разяснения.

Те подлежат на допълнения и актуализации: бележките не представляват завършен окончателен текст, те отразяват състоянието в определен момент в съответствие с наличното знание и опит.

Първоначалната версия на Обяснителните бележки беше съставена на английски език. Тъй като термините, използвани в графиките, все още са на първоначалния език, в настоящия документ е представен техният превод:

A, B, C: А, Б, В

MS (Member State): ДЧ (държава членка)

Taxable person(s): данъчнозадължено лице (данъчнозадължени лица)

Transport of goods: превоз на стоки

Stock: складиране

Supply: доставка

Status or location not relevant: статутът и местонахождението са без значение

Substitution: заместване

Not supplied within 12m (months) after arrival: недоставени в срок от 12 м. (месеца) от пристигането

3rd country: 3-а държава

Loss or destruction: загуба или унищожаване

Physical flow: физически поток

Contractual flow: договорен поток

Warehouse: склад

СЪДЪРЖАНИЕ

1. КЛЮЧОВИ ЕЛЕМЕНТИ НА ПРОМЕНИТЕ НА ДДС В ЕС, КОИТО ВЛИЗАТ В СИЛА ПРЕЗ 2020 Г. 11

1.1. Общ контекст 11

1.2. Относими правни актове 11

2. РЕЖИМЪТ НА СКЛАДИРАНЕ НА СТОКИ ДО ПОИСКВАНЕ ОТ КЛИЕНТА 13

2.1. Относими разпоредби 13

2.2. Какво се постига с разпоредбите? 13

2.3. Различни сценарии — примери 15

2.3.1. Общ случай, обхванат от опростяването 15

2.3.2. Заместване на клиента 16

2.3.3. Доставка на друго лице 19

2.3.4. Връщане на стоките 21

2.3.5. Надвишаване на срока от 12 месеца 23

2.3.6. Стоки, изпратени в друга държава членка 24

2.3.7. Изнесени стоки 27

2.3.8. Унищожаване или загуба на стоките 28

2.4. Опростяване чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента и национални правила за ДДС 30

2.5. Подробни въпроси, произтичащи от тези разпоредби 30

2.5.1. Указания, съгласувани от Комитета по ДДС 30

2.5.2. Задължителна система ли е опростяването чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента? Може ли дадено предприятие да избере да не го прилага? 32

2.5.3. Каква е връзката между членове 17 и 17а от ДД? 32

2.5.4. В случаите, когато опростяването чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента не се прилага, винаги ли е задължително/разрешено предприятието, извършващо прехвърлянето на стоки, да се регистрира за целите на ДДС в държавата членка на пристигане на стоките във връзка с извършените в нея вътреобщностни придобивания? Каква е положението, когато тези вътреобщностни придобивания са освободени? 33

2.5.5. Кога предприятието, което изпраща стоки от една държава членка до друга в рамките на опростяването под режим на складиране до поискване от клиента, е задължено да се регистрира за целите на ДДС в държавата членка на пристигане на стоките? 35

2.5.6. Разликата между „необходими условия за прилагане на опростяването чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента“ и „допълнителни задължения, свързани с опростяването чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента“ 35

2.5.7. Може ли опростяването да се прилага, ако доставчикът е регистриран за целите на ДДС (но не е установен) в държавата членка, до която са изпратени стоките? 36
2.5.8. Може ли опростяването да се прилага, в случай че предвиденото придобиващо лице е регистрирано за целите на ДДС (но не е установено) в държавата членка, до която се изпращат стоките? 36
2.5.9. Може ли опростяването да се прилага, в случай че предвиденото придобиващо лице осъществява превоза от името на доставчика? 36
2.5.10. Какво трябва да се счита за „доставка“ за предвиденото придобиващо лице? 37
2.5.11. Може ли опростяването да се прилага по отношение на няколко предвидени придобиващи лица? 37
2.5.12. В случай на заместване следва ли вече да е сключен нов договор по времето, когато първият бива отменен? 38
2.5.13. Съществува ли възможност за частично заместване? 38
2.5.14. Какво означава „други приложими условия“ за заместването? Кой момент следва да бъде взет предвид? 39
2.5.15. Как да се действа при множество заместявания? 39
2.5.16. Как да се определи 12-месечният срок? 39
2.5.17. Как да се определи 12-месечният срок в случай на стоки в насипно състояние? 40
2.5.18. В какъв формат може или следва да бъдат водени регистрите? 41
2.5.19. Може ли държавите членки да налагат допълнителни задължения във връзка с регистъра на складодържателя, когато той е трето лице? 41
2.5.20. Как да се декларират в обобщената декларация складиране на стоки до поискване от клиента и заместване (или няколко заместявания), които са осъществени в рамките на един и същ период, за който се отнася обобщената декларация? (Също и в случая, когато складиране на стоки до поискване от клиента и връщане на стоки са осъществени през един и същ период, за който се отнася обобщената декларация.) 42
2.5.21. Практически пример в глобален план по отношение на обобщената декларация 43
2.5.22. Какво означава фразата „промяна в представената информация“ в член 262, параграф 2 от ДД? 47
2.5.23. Какво следва да се разбира под „самоличност“ на предвиденото придобиващо лице по смисъла на член 17а, параграф 2, буква г) от ДД? 49
2.5.24. Предвидени ли са преходни мерки за превозите, започващи преди и пристигащи след влизането в сила на опростяването чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента? 49

2.5.25. Може ли доставчик, който не е установен в ЕС, да използва опростяването чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента? Приложимо ли е освобождаването по митнически режим 42 („МР 42“) за внос на стоки, за които впоследствие се прилага режим на складиране на стоки до поискване от клиента? 50
2.5.26. Самоличност на предвиденото придобиващо лице — как трябва доставчикът да научава самоличността му? Достатъчен ли е договорът за продажба? 50
2.5.27. Какво означава терминът „споразумение“ в член 17a, параграф 2, буква а) от ДД? Винаги ли това е договор за продажба? 50
2.5.28. Изпълнени ли са условията за режима на складиране на стоки до поискване от клиента, ако стоките, които ще бъдат доставени на предвиденото придобиващо лице, трябва първо да бъдат сортирани от трето лице в склада? 51
2.5.29. Какво следва и какво не следва да се счита за склад за целите на опростяването чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента? 51
2.5.30. Може ли регистърът или регистрите да бъдат поддържани от трето лице (например складодържател) от името на доставчика и/или предвиденото придобиващо лице? 52
2.5.31. В случай на превоз, започващ през месец 1 и завършващ през месец 2, какъв е относимият период за целите на обобщената декларация? 52
3. ВЕРИЖНИТЕ СДЕЛКИ 53
3.1. Относима разпоредба: 53
3.2. Контекст 53
3.3. Какво се постига с разпоредбата? 53
3.4. Различни сценарии — примери 54
3.4.1. Пример 1 — обикновен случай на верижна сделка 54
3.4.2. Пример 2 — по-сложен случай, включващ отделни превози 55
3.5. Отнасяне на превоза към една от доставките във веригата — обяснения за примери 1 и 2 55
3.5.1. Отнасянето на превоза в пример 1 56
3.5.2. Отнасянето на превоза в пример 2 57
3.6. Подробни въпроси, произтичащи от тази разпоредба 59
3.6.1. Указания, одобрени от Комитета по ДДС 59
3.6.2. Какъв е обхватът на тази разпоредба? 60
3.6.3. Кой може да бъде междинен оператор? 60
3.6.4. Кой не може да бъде междинен оператор? 61
3.6.5. Какво означава изразът „изпраща или превозва стоките сам или чрез трето лице[, действащо] от негово име“? 61
3.6.6. Доставчик във веригата, различен от междинния оператор, осъществява превоза на стоките от името на междинния оператор 62

3.6.7. Няколко лица участват в превоза на стоките 62
3.6.8. Превоз на етапи и прекъсвания по веригата 64
3.6.9. Доказателство за организацията на превоза 69
3.6.10. Междинният оператор трябва да съобщи своя идентификационен номер за целите на ДДС на доставчика си 70
3.6.11. По какъв начин междинният оператор следва да съобщи своя идентификационен номер за целите на ДДС 71
3.6.12. Доказателство за съобщаване на идентификационния номер за целите на ДДС 71
3.6.13. Какво следва, ако междинният оператор и неговият доставчик не могат да докажат съобщаването на номера? 72
3.6.14. Кога трябва междинният оператор да съобщи номера? 72
3.6.15. Какво следва, ако междинният оператор има множество идентификационни номера за целите на ДДС? 73
3.6.16. Какво следва, ако междинният оператор не съобщи на доставчика си идентификационен номер за целите на ДДС? 74
3.6.17. Опростяване за триъгълните сделки 74
3.6.17.1. Повече от три оператора във веригата 76
3.6.17.2. Последваща доставка на стоките след триъгълната сделка 77
3.6.18. Последното лице във веригата е краен клиент 79
4. ОСВОБОЖДАВАНЕ НА ВЪТРЕОБЩНОСТНИТЕ ДОСТАВКИ НА СТОКИ 81
4.1. Относима разпоредба: 81
4.2. Какво се постига с разпоредбата? 81
4.3. Подробни въпроси, произтичащи от член 138, параграфи 1 и 1а от ДД 82
4.3.1. Указания, одобрени от Комитета по ДДС 82
4.3.2. Какво се случва, ако придобиващото лице не посочи на доставчика своя идентификационен номер за целите на ДДС, издаден от държава членка, различна от тази, от която се изпращат или превозват стоките? 84
4.3.3. Какво се случва, когато придобиващото лице е подало искане до данъчните органи за получаване на идентификационен номер за целите на ДДС, но към момента, в който доставчикът трябва да издаде фактурата, не е получило този идентификационен номер за целите на ДДС? 84
4.3.4. В някои държави членки се прави разграничение между идентификационен номер за целите на ДДС, валиден само за определени вътрешни сделки, и идентификационен номер за целите на ДДС, който в съответствие с член 215 от ДД съдържа префикс, с който може да се идентифицира издалата го държава членка. Може ли за целите на

освобождаването по член 138 от ДД да се използват и двата номера? 85
4.3.5. Кой идентификационен номер за целите на ДДС трябва да се използва за прилагане на освобождаването по член 138 от ДД, когато придобиващото лице е част от група за целите на ДДС в съответствие с член 11 от ДД? 85
4.3.6. Какво означава изразът „освен ако доставчикът може да оправдае по надлежен начин допуснатата от него нередност [пропуск] пред компетентните органи“ в член 138, параграф 1а от ДД? 85
5. ДОКАЗАТЕЛСТВО ЗА ПРЕВОЗ 87
5.1. Относима разпоредба: 87
5.2. Какво се постига с разпоредбата? 87
5.3. Подробни въпроси, произтичащи от тази разпоредба 88
5.3.1. Указания, одобрени от Комитета по ДДС 88
5.3.2. Какво става с действащите национални правила на държавите членки относно доказателството за превоз след влизането в сила на член 45а от РИ? Тези национални правила ще продължат ли да се прилагат? 89
5.3.3. Какво следва, ако не са изпълнени условията на презумпцията за превоза, предвидени в член 45а от РИ? Това означава ли, че в такъв случай освобождаването по член 138 от ДД няма да се прилага? 89
5.3.4. Какво следва, ако данъчният орган може да докаже, че един от документите, изброени в член 45а, параграф 3 от РИ, който е представен като доказателство, съдържа невярна информация или дори е подправен? Може ли продавачът все още да се позовава на презумпцията за изпращане или превоз? 89
5.3.5. Какво следва, ако за превоза доставчикът или придобиващото лице използват собствени превозни средства? 89
5.3.6. Какво трябва да се счита за „писмена декларация“ от придобиващото лице за целите на член 45а, параграф 1, буква б), подточка i) от РИ? В какъв вид (на хартиен и/или електронен носител) ще я приемат данъчните органи, например електронно писмо или подписан оригинален документ? 90
5.3.7. В какъв вид (на хартиен и/или електронен носител) данъчните органи ще приемат посочените в член 45а, параграф 3 от РИ документи, които се използват като доказателство за изпращане или превоз? 90
5.3.8. Какво следва, ако придобиващото лице не представи на продавача писмената декларация, посочена в член 45а, параграф 1, буква б), подточка i) от РИ, до десетия ден от месеца, следващ доставката? 90
6. ОТНОСИМИ ПРАВНИ РАЗПОРЕДБИ 91
6.1. Директива за ДДС (по-горе наричана „ДД“) 91

6.2. Регламент за изпълнение относно ДДС (по-горе наричан „РИ“) 94

1. Ключови елементи на промените на ДДС в ЕС, които влизат в сила през 2020 г.

1.1. Общ контекст

В заключенията си от 8 ноември 2016 г.[1] Съветът прикани Комисията да представи предложения за някои подобрения в действащата система на ДДС. Във връзка с това бяха посочени четири области.

На първо място, **идентификационният номер за целите на ДДС** на клиента, определен от държава членка, различна от тази, в която са започнали изпращането или превозът на стоките, следва да съставлява допълнително материалноправно условие за прилагане на освобождаването по отношение на вътреобщностна доставка на стоки.

На второ място, Комисията бе приканена да предложи единни критерии и подходящи законодателни подобрения, които да доведат до по-голяма правна сигурност и хармонизирано прилагане на правилата за ДДС при определянето на третирането за целите на ДДС на **верижните сделки**, включително на триъгълните (наричани също „тристранни“) сделки.

На трето място, Комисията беше приканена да направи анализ и да предложи варианти за изменение на правилата за ДДС, за да се даде възможност опростяването чрез **режим на складиране на стоки до поискване от клиента** да се прилага по-хармонизирано в ЕС.

На четвърто място, Комисията бе приканена да продължи да проучва възможностите за установяване на обща рамка от препоръчителни критерии за документните доказателства, необходими за предявяване на искане за **освобождаване на вътреобщностни доставки на стоки**.

На 4 октомври 2017 г. Комисията предложи изменения на Директивата за ДДС и на Регламента за изпълнение относно ДДС за четирите горепосочени области. Съответните изменения бяха приети от Съвета на 4 декември 2018 г.[2].

1.2. Относими правни актове

Правните актове, с които се въвеждат измененията на ДДС, разглеждани в настоящите обяснителни бележки, включват:

а) Директива (ЕС) 2018/1910 на Съвета от 4 декември 2018 г. 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;

---

[1] https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12764-2016-INIT/bg/pdf

[2] Промените влизат в сила на 1 януари 2020 г.

б) 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;

в) Регламент (ЕС) 2018/1909 на Съвета от 4 декември 2018 г. за изменение на Регламент (ЕС) № 904/2010 по отношение на обмена на информация за целите на наблюдението на правилното прилагане на режима на складиране на стоки до поискване от клиента

Всички относими законови разпоредби са цитирани в края на обяснителните бележки с текстовете, приложими от **1 януари 2020 г.**

Когато се прави позоваване на член от Директивата за ДДС (Директива 2006/112/ЕО със съответните изменения), позоваването е придружено от инициалите „**ДД**“. Когато се споменава Регламентът за изпълнение относно ДДС (Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 със съответните изменения), позоваването на членове от него е придружено от инициалите „**РИ**“. Във всички останали други случаи се уточнява към кой правен акт се отнася позоваването.

2. РЕЖИМЪТ НА СКЛАДИРАНЕ НА СТОКИ ДО ПОИСКВАНЕ ОТ КЛИЕНТА

2.1. Относими разпоредби

Членовете на Директивата за ДДС, отнасящи се до опростяването чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента, са следните:

- **член 17а:** (основна разпоредба) съдържа правилата за опростяването;
- **член 243, параграф 3:** установява задължението за водене на определени регистри за целите на складирането на стоки до поискване от клиента;
- **член 262, параграф 2:** определя задължението в обобщената декларация да се представя информация за идентификационния номер за целите на ДДС на предвиденото придобиващо лице, за което се превозват стоките под режим на складиране на стоки до поискване от клиента, както и за всяка промяна в представената информация, която би могла да настъпи.

Член 54а от РИ установява по-подробни правила относно регистрите, водени за целите на режима на складиране на стоки до поискване от клиента.

2.2. Какво се постига с разпоредбите?

Формулировката „режим на складиране на стоки до поискване от клиента“ се отнася за случаите, в които данъчнозадължено лице изпраща или превозва стоки до склад в друга държава членка за предвидено придобиващо лице, чиято самоличност и идентификационен номер за целите на ДДС са известни към момента на превоза или изпращането и което има право да тегли стоки от този склад по свое усмотрение, когато се прехвърля собствеността върху стоките.

Съгласно действащите правила на ЕС в областта на ДДС се счита, че дадено предприятие (данъчнозадължено лице), което придвижва стоките си от една държава членка в склад, намиращ се на територията на друга държава членка, е осъществило освободена вътреобщностна доставка в държавата членка на тръгване на стоките (отправната държава членка). Същевременно това предприятие трябва да отчита ДДС върху вътреобщностно придобиване на стоки в държавата членка, в която пристигат стоките. На практика това означава, че предприятие, което придвижва стоки до друга държава членка, трябва също така да спазва задълженията във връзка с ДДС в държавата членка на пристигане (регистрация за целите на ДДС, подаване на справка-декларация за ДДС и отчитане на дължимия ДДС върху вътреобщностното придобиване във въпросната справка-декларация).

Когато стоките се прехвърлят от една държава членка към склад, намиращ се на територията на друга държава членка, с цел на по-късен етап да бъдат доставени на клиент, предприятието, което прехвърля и впоследствие доставя тези стоки, освен да декларира вътреобщностно придобиване на стоки трябва обикновено също и да отчита ДДС върху (вътрешната) доставка в държавата членка, в която се намира складът (освен ако се прилага механизмът за обратно начисляване, обикновено на основание на член 194 от ДД).

С опростяването чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента, прието от Съвета, за предприятията, придвижващи стоки между две държави членки с цел те да бъдат доставени на по-късен етап на вече известно предвидено придобиващо лице, се премахва административната тежест, свързана със

задължението за спазване на изискванията за ДДС в държавата членка по местонахождението на склада.

Опростяването **не** обхваща случаите, когато дадено предприятие прехвърля стоки от една държава членка в друга, без все още да му е известно предвиденото придобиващо лице в тази държава членка.

С приетия вариант се установява, че:

- в момента на изпращане или превозване на стоките до склада, намиращ се в друга държава членка, не се осъществява вътреобщностна доставка, нито вътреобщностно придобиване;
- освободена вътреобщностна доставка в държавата членка на тръгване и облагаемо вътреобщностно придобиване в държавата членка, в която се намира складът, се осъществяват едва на по-късен етап, когато на придобиващия се прехвърли правото на собственост върху стоките.

За да може това опростяване да се прилага за режима на складиране на стоки до поискване от клиента, трябва да бъдат изпълнени определени условия:

- както доставчикът[3], така и предвиденото придобиващо лице да са данъчнозадължени лица;
- доставчикът да не е установил своята стопанска дейност и да няма постоянен обект на територията на държавата членка, до която са изпратени или превозени стоките;
- доставчикът да вписва изпращането/превоза на стоките в регистър;
- стоките да се превозват от една държава членка до друга с цел да бъдат доставени там на по-късен етап и след пристигането им на предвиденото придобиващо лице (за което са предназначени стоките);
- доставчикът да посочва идентификационния номер за целите на ДДС на предвиденото придобиващо лице в своята обобщена декларация (само тези данни, но не и стойността на стоките), подавана за периода, през който се осъществява превозът на стоките;
- предвиденото придобиващо лице да е идентифицирано за целите на ДДС в държавата членка, в която се прехвърлят стоките;
- самоличността и идентификационният номер за целите на ДДС на предвиденото придобиващо лице да са известни на доставчика в момента, в който започва изпращането или превозът;
- стоките да се превозват от една държава членка към друга, което изключва от обхвата на опростяването вноса, износа и доставките в рамките на една държава членка.

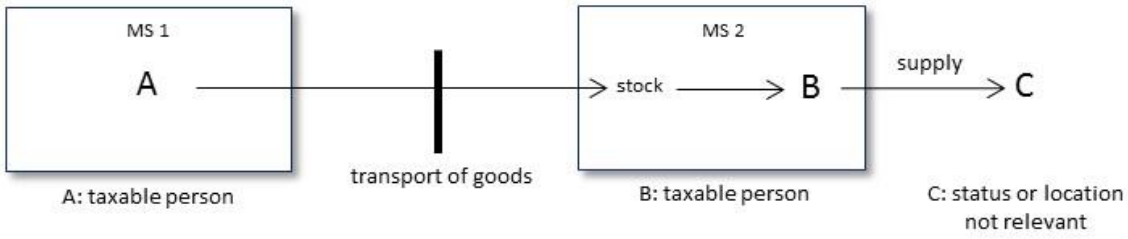
[3] Тук думата „доставчик“ се отнася до данъчнозадълженото лице, изпращащо или превозващо стоките, самò или чрез трето лице, действащо от негово име, в съответствие с член 17а, параграф 2, буква а) от ДД. Същата дума в същия смисъл се използва и в други случаи в рамките на настоящите обяснителни бележки в разделите, отнасящи се до режима на складиране на стоки до поискване от клиента.

Следва да се отбележи, че съществуват и задължения, чието неизпълнение не означава, че опростяването не би могло (или вече не може) да се приложи (въпреки че може да се прилагат наказания/санкции на национално равнище). Такъв е например случаят със задължението предвиденото придобиващо лице давпише описанието и количеството на предназначените за него стоки в регистъра, който се изисква да води (член 243, параграф 3, втора алинея от ДД и член 54а, параграф 2, буква б) от РИ).

2.3. Различни сценарии — примери

Във всички следващи примери се посочва, че предприятие А, което прехвърля стоки от държава членка 1 към държава членка 2, е установено в държава членка 1. Трябва да се подчертае, че макар обичайният случай да е този, това само по себе си не е условие за прилагането на опростяването чрез режим на складиране до поискване от клиента. От друга страна, условие за прилагането на опростяването е изискването предприятие А да не е установило своята стопанска дейност и да няма постоянен обект на територията на държава членка 2.

2.3.1. Общ случай, обхванат от опростяването



Случай:

- Предприятие А, което е установено в държава членка 1 (и не е установено в държава членка 2), през месец януари превозва стоки до държава членка 2 под режим на складиране до поискване от клиента. Тези стоки са предназначени за предприятие Б, което е идентифицирано в държава членка 2 (установено е там или по друг начин).
- През месец септември същата година предприятие Б придобива правото на собственост върху стоките или върху част от тях.
- Предприятие Б може да използва стоките например в своя производствен процес или да ги препродаде на предприятие В (положението, представено на графиката). Статутът на предприятие В (данъчнозадължено лице или физическо лице) и мястото му на установяване/местоживеенето сами по себе си не са от значение за прилагането на правилата относно режима на складиране на стоки до поискване от клиента.

Третиране за целите на ДДС на режима на складиране на стоки до поискване от клиента:

- През месец януари предприятие А трябва да впише превоза на стоките във водения от него регистър (член 17а, параграф 2, буква г) и член 243, параграф 3, първа алинея от ДД, както и член 54а, параграф 1 от РИ).
- В своята обобщена декларация предприятие А трябва да посочи идентификационния номер за целите на ДДС на предприятие Б, тъй като това

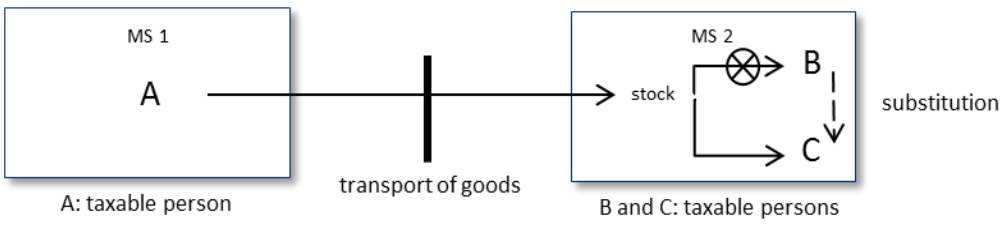
е лицето, на което са изпратени стоките под режим на складиране до поискване от клиента (член 17а, параграф 2, буква г) и член 262, параграф 2 от ДД).

- През месец януари предвиденото придобиващо лице трябва да впише във водения от него регистър пристигането на стоките в склада (член 243, параграф 3, втора алинея от ДД и член 54а, параграф 2 от РИ). В случай че предвиденото придобиващо лице не е складодържателят, съгласно член 54а, параграф 2, втора алинея от РИ не е необходимо датата на пристигане да се вписва в регистъра на предвиденото придобиващо лице. Съответно данъчните органи ще трябва да открият тази дата в регистъра, воден от складодържателя — трето лице (за данъчни или търговски цели, вж. раздел 2.5.19). През месец септември за предприятие А се счита, че осъществява освободена вътреобщностна доставка в държава членка 1, а за предприятие Б — че осъществява вътреобщностно придобиване в държава членка 2 (член 17а, параграф 3 от ДД).
- Изискуемостта на ДДС настъпва не по-късно от 15 октомври (членове 67 и 69 от ДД).
- Предприятие А ще трябва да декларира вътреобщностната доставка в своята справка-декларация за ДДС и да отчете сделката в своята обобщена декларация, като посочи предприятие Б като лицето, придобиващо стоките, както и данъчната основа за тази вътреобщностна доставка.
- Предприятие Б ще трябва да отчете дължимия ДДС върху вътреобщностното придобиване посредством своята справка-декларация за ДДС.
- Предприятие А ще трябва да впише необходимите данни във водения от него регистър, за да го актуализира (член 243, параграф 3, първа алинея от ДД и член 54а, параграф 1, буква е) от РИ).
- Предприятие Б ще трябва да впише придобитите стоки във водения от него регистър към момента на придобиване на правото на собственост върху тях (член 243, параграф 3, втора алинея от ДД и член 54а, параграф 2, буква г) от РИ).

Други съображения

- Доставката от предприятие Б за предприятие В на стоки, изтеглени от склада, следва свои собствени правила („вътрешна“ доставка в държава членка 2, вътреобщностна доставка, износ) и попада извън обхвата на мярката за опростяване чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента.

2.3.2. Заместване на клиента



Случай:

- Предприятие А, което е установено в държава членка 1 (но не е установено в държава членка 2), през месец януари превозва стоки под режим на складиране до поискване от клиента до държава членка 2. Тези стоки са предназначени за предприятие Б, което е идентифицирано в държава членка 2 (установено е там или по друг начин).
- През септември същата година в договора за складиране на стоки до поискване от клиента между предприятие А и предприятие Б са внесени промени (или той дори е прекратен). Въпреки това стоките, които все още не са продадени на предприятие Б, остават в държава членка 2. В същото време предприятие А договаря режим на складиране на стоки до поискване от клиента с предприятие В, което също е идентифицирано в държава членка 2 (установено е там или по друг начин). Този режим обхваща стоките, които са на склад в държава членка 2[4]. Стоките може да бъдат превозени до друго място за складиране в държава членка 2 или физически да останат на същото място за складиране, като се променят само договорните споразумения между предприятие А и предприятие Б и съответно между предприятие А и предприятие В.

Третиране за целите на ДДС на режима на складиране на стоки до поискване от клиента:

- През месец януари предприятие А трябва да впише превоза на стоките във водения от него регистър (член 17а, параграф 2, буква г) и член 243, параграф 3, първа алинея от ДД и член 54а, параграф 1 от РИ).
- В своята обобщена декларация предприятие А трябва да посочи идентификационния номер за целите на ДДС на предприятие Б, тъй като това е лицето, на което са изпратени стоките под режим на складиране до поискване от клиента (член 17а, параграф 2, буква г) и член 262, параграф 2 от ДД).
- През месец януари предвиденото придобиващо лице трябва да впише във водения от него регистър пристигането на стоките в склада (член 243, параграф 3, втора алинея от ДД и член 54а, параграф 2 от РИ). В случай че предвиденото придобиващо лице не е складодържателят, съгласно член 54а, параграф 2, втора алинея от РИ не е необходимо датата на пристигане на стоките да се вписва в регистъра на предвиденото придобиващо лице. Съответно данъчните органи ще трябва да открият тази дата в регистъра, воден от складодържателя — трето лице (за данъчни или търговски цели, вж. раздел 2.5.19).
- По отношение на стоките, върху които предприятие Б е придобило право на собственост преди изменението или прекратяването на договора за складиране на стоки до поискване от клиента, се прилагат правилата, разгледани в раздел 2.3.1 по-горе.
- През месец септември, когато е изменен/прекратен договорът за складиране на стоки до поискване от клиента, между предприятие А и предприятие Б не

[4] Този договор би могъл да обхваща например и стоки, които все още се намират в държава членка 1. Въпросните стоки обаче няма да бъдат обхванати от правилата за „заместване“, а от режима на складиране на стоки до поискване от клиента на общо основание.

са осъществени нито вътреобщностна доставка, нито вътреобщностно придобиване за онази част от стоките, върху която предприятие Б не е придобило право на собственост преди промяната на договора.

- Що се отнася до заместването (замяната) на предприятие Б с предприятие В, не се счита, че предприятие А е осъществило „вътреобщностна доставка на стоки съгласно член 17 от ДД“ в държава членка 1, нито „вътреобщностно придобиване на стоки съгласно член 21 от ДД“ в държава членка 2, при условие че са изпълнени две условия (член 17а, параграф 6 от ДД):
  1] ако се прилагат общите условия за опростяването чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента (член 17а, параграф 6, буква а) от ДД). Това предполага, наред с другото, че предприятие В има право, въз основа на действащо споразумение с предприятие А, да придобие право на собственост върху стоките. Въпреки че понятието „заместване“ не е предвидено в Директивата за ДДС, то предполага, че предприятие Б вече няма договорни правомощия да придобие правото на собственост върху стоките и че за тази цел са били сключени необходимите договорености с предприятие А. Освен това предприятие В трябва да бъде данъчнозадължено лице, идентифицирано в държава членка 2, а предприятие А трябва да посочи идентификационния номер за целите на ДДС на предприятие В в обобщената декларация за периода, през който се извършва заместването[5];
  2] ако предприятие А впише заместването на предприятие Б с предприятие В във водения от него регистър (член 17а, параграф 6, буква б) и член 243, параграф 3, първа алинея от ДД и член 54а, параграф 1, буква д) от РИ).
- Заместването ще окаже влияние върху съответните регистри в съответствие с член 54а, параграф 1, буква д) и член 54а, параграф 2, букви а), б) и в) от РИ.

Други съображения

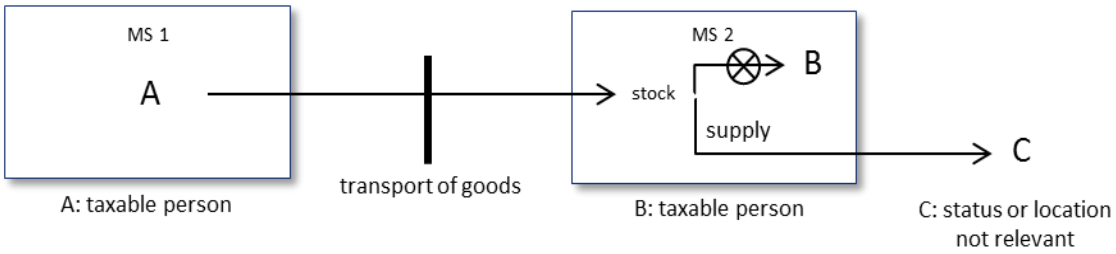
- При описаното положение е необходимо заместването (заместване на предприятие Б от предприятие В) да се извърши, преди стоките да бъдат изтеглени от предприятие В (т.е. доставени на предприятие В).
- Също така се изисква в момента, когато режимът на складиране на стоки до поискване от клиента с предприятие Б престане да съществува, предприятие А вече да е идентифицирало предвиденото придобиващо лице В, което замества предприятие Б, и да е сключило договор с него (по отношение на момента на сключване на договора с предприятие В вж. раздел 2.5.12).
- Срокът от 12 месеца, посочен в член 17а, параграф 4 от ДД (вж. също раздел 2.3.5), не започва да тече отново в момента на заместването. Този срок започва да тече от момента на първоначалното пристигане на стоките в държавата членка, до която са били изпратени или превозени. Това е единственият приложим срок и той не се удължава с разпоредбата относно заместването (член 17а, параграф 6 от ДД), нито с която и да било друга разпоредба. Освен това в правилото, което би се прилагало, ако условията за заместването не са изпълнени (член 17а, параграф 7 от ДД), изрично се

[5] Трябва да се посочат както идентификационният номер за целите на ДДС на предишния получател (в примера — предприятие Б), така и идентификационният номер за целите на ДДС на новия получател (в примера — предприятие В).

споменава за „срока, посочен в параграф 4“ (т.е. член 17а, параграф 4 от ДД), което потвърждава, че това е единственият приложим срок. Това се потвърждава още веднъж от факта, че във водения от доставчика регистър трябва да се впише идентификационният номер за целите на ДДС на лицето, което замества първоначалното предвидено придобиващо лице, но относимата разпоредба (член 54а, параграф 1, буква д) от РИ) не предвижда да бъде посочена датата на самото заместване.

- Когато не са изпълнени условията за заместването, но предприятие А (от примера) все пак достави стоките от склада на предприятие В, възниква случаят, описан в раздел 2.3.3 (доставка на друго лице).

2.3.3. Доставка на друго лице



Случай:

- Предприятие А, което е установено в държава членка 1 (и не е установено в държава членка 2), през месец януари превозва стоки под режим на складиране до поискване от клиента до държава членка 2. Тези стоки са предназначени за предприятие Б, което е идентифицирано в държава членка 2 (установено е там или по друг начин).
- През септември предприятие А доставя стоките на предприятие В (например понеже предприятие В е готово да заплати по-висока цена) и в резултат на това прекратява договора за складиране на стоки до поискване от клиента с предприятие Б. В примера е възможен и случай, в който предприятие А и предприятие Б запазват договора за складиране на стоки до поискване от клиента за други (видове) стоки, различни от доставяните на предприятие В.
- Стоките се придвижват директно (пряко) до предприятие В, което към момента на първоначалното придвижване на стоките от държава членка 1 не е било посочено като предвиденото придобиващо лице **и** което не е заместило първоначалното предвидено придобиващо лице в съответствие с член 17а, параграф 6 от ДД.

Третиране за целите на ДДС на режима на складиране на стоки до поискване от клиента:

- През месец януари предприятие А трябва да впише превоза на стоките във водения от него регистър (член 17а, параграф 2, буква г) и член 243, параграф 3, първа алинея от ДД, както и член 54а, параграф 1 от РИ).
- В своята обобщена декларация предприятие А трябва да посочи идентификационния номер за целите на ДДС на предприятие Б, тъй като това

е лицето, на което са изпратени стоките под режим на складиране до поискване от клиента (член 17а, параграф 2, буква г) и член 262, параграф 2 от ДД).

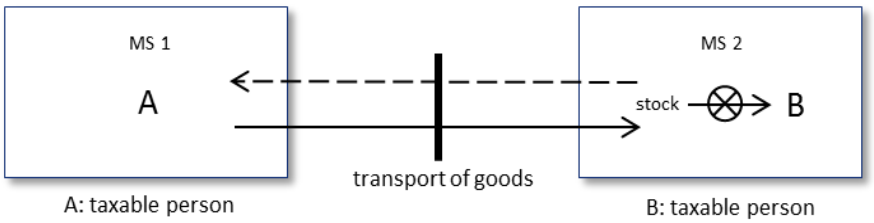
- През месец януари предвиденото придобиващо лице трябва да впише във водения от него регистър пристигането на стоките в склада (член 243, параграф 3, втора алинея от ДД и член 54а, параграф 2 от РИ). В случай че предвиденото придобиващо лице не е складодържателят, съгласно член 54а, параграф 2, втора алинея от РИ не е необходимо датата на пристигане на стоките да се вписва в регистъра на предвиденото придобиващо лице. Съответно данъчните органи ще трябва да открият тази дата в регистъра, воден от складодържателя — трето лице (за данъчни или търговски цели, вж. раздел 2.5.19).
- По отношение на стоките, върху които предприятие Б е придобило право на собственост преди изменението или прекратяването на договора за складиране до поискване от клиента, се прилагат правилата, разгледани в раздел 2.3.1 по-горе.
- През септември, когато съответните стоки са продадени на предприятие В и в резултат на това договорът за складиране до поискване от клиента между предприятие А и предприятие Б е изменен/прекратен, между предприятие А и предприятие Б не са осъществени нито вътреобщностна доставка, нито вътреобщностно придобиване за онази част от стоките, върху която предприятие Б не е придобило право на собственост. Когато е необходимо, предприятие Б (или складодържателят – в хипотезата и случаите, посочени в член 54а, параграф 2, втора алинея от РИ, вж. раздел 2.5.19), ще трябва да внесе промяна във водения от него регистър във връзка със стоките, доставени на предприятие В (член 54а, параграф 2, букви б) и д) от РИ).
- Пак през септември условията за режима на складиране на стоки до поискване от клиента престават да бъдат изпълнени по отношение на стоките, посочени в предходната точка. Тъй като предприятие А и предприятие В са договорили продажба на стоки, а не договор за складиране на стоки до поискване от клиента, разпоредбите относно заместването, разгледани в раздел 2.3.2, не се прилагат по отношение на стоките, доставени на предприятие В. Поради това се счита, че за стоките, доставени на предприятие В, е извършено прехвърляне на стоки от държава членка 1 в държава членка 2 по смисъла на член 17 от ДД. Тъй като условията престават да бъдат изпълнени за тези стоки, се счита, че прехвърлянето е осъществено непосредствено преди доставката за предприятие В (член 17а, параграф 7, втора алинея от ДД).
- Въпреки че понятието „непосредствено преди“ не е изрично обяснено в Директивата за ДДС, в рамките на цялостното функциониране на системата следва да се разбира, че то означава „в деня на доставката, извършена от предприятие А за предприятие В“.
- По отношение на стоките, продадени на предприятие В, се счита, че предприятие А осъществява освободена вътреобщностна доставка в държава членка 1 и вътреобщностно придобиване в държава членка 2 (както е посочено по-горе, други стоки биха могли да останат предмет на договора за складиране до поискване от клиента между предприятие А и предприятие Б). Данъчното събитие настъпва през септември, а изискуемостта настъпва не по-късно от 15 октомври. За да декларира осъщественото от него вътреобщностно придобиване в държава членка 2, предприятие А трябва да бъде идентифицирано за целите на ДДС в държава членка 2.

- Предприятие А ще трябва да декларира вътреобщностната доставка в своята справка-декларация за ДДС в държава членка 1 и да отчете сделката в своята обобщена декларация, като посочи себе си чрез своя идентификационен номер за целите на ДДС в държава членка 2, както и данъчната основа (член 76 от ДД).
- Предприятие А трябва също така да отчете дължимия ДДС върху осъщественото от него вътреобщностно придобиване чрез своята справка-декларация за ДДС в държава членка 2.
- Предприятие А ще трябва да впише необходимите данни във водения от него регистър, за да го актуализира (член 243, параграф 3, първа алинея от ДД и член 54а, параграф 1, буква ж) от РИ).

Други съображения

- Доставката от предприятие А за предприятие В следва свои собствени правила („вътрешна“ доставка в държава членка 2, вътреобщностна доставка, износ) и попада извън обхвата на мярката за опростяване чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента.

2.3.4. Връщане на стоките



Случай:

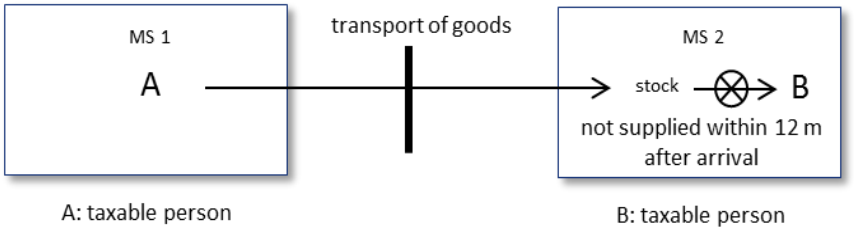
- Предприятие А, което е установено в държава членка 1 (и не е установено в държава членка 2), през месец януари превозва стоки под режим на складиране до поискване от клиента до държава членка 2. Тези стоки са предназначени за предприятие Б, което е идентифицирано в държава членка 2 (установено е там, или по друг начин).
- През месец септември същата година се постига споразумение предприятие А да вземе обратно оставащите стоки, които не са били продадени или използвани от предприятие Б, и да ги превози от държава членка 2 обратно в държава членка 1.

Третиране за целите на ДДС на режима на складиране на стоки до поискване от клиента

- През месец януари предприятие А трябва да впише превоза на стоките във водения от него регистър (член 17а, параграф 2, буква г) и член 243, параграф 3, първа алинея от ДД и член 54а, параграф 1 от РИ).
- В своята обобщена декларация предприятие А трябва да посочи идентификационния номер за целите на ДДС на предприятие Б, тъй като това е лицето, на което са изпратени стоките под режим на складиране до поискване от клиента (член 17а, параграф 2, буква г) и член 262, параграф 2 от ДД).
- През месец януари предвиденото придобиващо лице трябва да впише във водения от него регистър пристигането на стоките в склада (член 243, параграф 3, втора алинея от ДД и член 54а, параграф 2 от РИ). В случай че предвиденото придобиващо лице не е складодържателят, съгласно член 54а, параграф 2, втора алинея от РИ не е необходимо датата на пристигане на стоките да се вписва в регистъра на предвиденото придобиващо лице. Съответно данъчните органи ще трябва да открият тази дата в регистъра, воден от складодържателя — трето лице (за данъчни или търговски цели, вж. раздел 2.5.19).
- По отношение на стоките, върху които предприятие Б действително е придобило право на собственост, се прилагат правилата, разгледани в раздел 2.3.1 по-горе.
- Що се отнася до стоките, върху които предприятие Б не е придобило право на собственост, между предприятие А и предприятие Б не са осъществени нито вътреобщностна доставка, нито вътреобщностно придобиване.
- Що се отнася до върнатите стоки, отново се счита, че не са налице нито вътреобщностна доставка съгласно член 17 от ДД, осъществена от предприятие А в държава членка 1, нито вътреобщностна доставка съгласно член 17 от ДД, осъществена от предприятие А в държава членка 2, ако предприятие А впише връщането на стоките във водения от него регистър съгласно член 243, параграф 3, първа алинея от ДД и член 54а, параграф 1, буква з) от РИ (член 17а, параграф 5, буква б) от ДД).
- Освен това предприятие А ще трябва да отбележи идентификационния номер за целите на ДДС на предприятие Б в своята обобщена декларация, както и знак, указващ, че стоките са били върнати (член 262, параграф 2 от ДД, тъй като става въпрос за „промяна в представената информация“[6]). Следва да се отбележи, че в случай на връщане на стоки това отбелязване в обобщената декларация не трябва да се разглежда като материалноправно условие, за да продължи да се прилага опростяването (вж. също раздел 2.5.6).
- Предвиденото придобиващо лице (или складодържателят — в случая по член 54а, параграф 2, втора алинея от РИ), ще трябва да внесе промяна във водения от него регистър (член 54а, параграф 2, буква д) от РИ).

[6] Вж. също раздел 2.5.22.

2.3.5. *Надвишаване на срока от 12 месеца*



Случай:

- Предприятие А, което е установено в държава членка 1 (и не е установено в държава членка 2), на 5 януари година N превозва стоки под режим на складиране до поискване от клиента до държава членка 2. Стоките пристигат в държава членка 2 на същата дата. Тези стоки са предназначени за предприятие Б, което е идентифицирано в държава членка 2 (установено е там или по друг начин).
- Година по-късно (година N + 1) стоките или част от тях все още не са доставени на предприятие Б, но продължават да се намират на територията на държава членка 2[7].

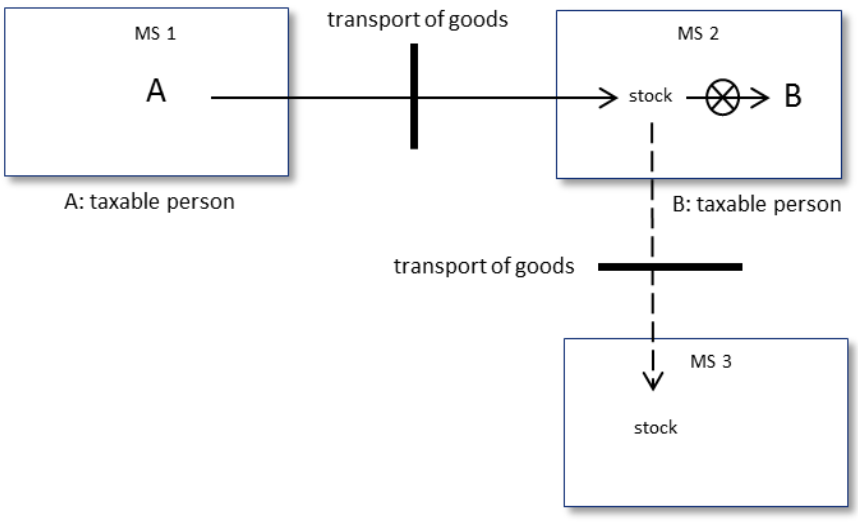
Третиране за целите на ДДС на режима на складиране на стоки до поискване от клиента

- Предприятие А трябва на 5 януари от година N да впише превоза на стоките във водения от него регистър (член 17а, параграф 2, буква г) и член 243, параграф 3 от ДД и член 54а, параграф 1 от РИ).
- В своята обобщена декларация предприятие А трябва да посочи идентификационния номер за целите на ДДС на предприятие Б, тъй като това е лицето, на което са изпратени стоките под режим на складиране до поискване от клиента (член 17а, параграф 2, буква г) и член 262, параграф 2 от ДД).
- Предвиденото придобиващо лице трябва на 5 януари от година N да впише във водения от него регистър пристигането на стоките в склада (член 243, параграф 3, втора алинея от ДД и член 54а, параграф 2 от РИ). В случай че предвиденото придобиващо лице не е складодържателят, съгласно член 54а, параграф 2, втора алинея от РИ не е необходимо датата на пристигане на стоките да се вписва в регистъра на предвиденото придобиващо лице. Съответно данъчните органи ще трябва да открият тази дата в регистъра, воден от складодържателя — трето лице (за данъчни или търговски цели, вж. раздел 2.5.19).
- По отношение на стоките, върху които предприятие Б е придобило право на собственост преди изтичането на 12-месечния срок, се прилагат правилата, разгледани в раздел 2.3.1 по-горе.

[7] По отношение на 12-месечния срок вж. раздели 2.5.16 и 2.5.17.

- До края на 6 януари година N + 1 (за правилното изчисляване на 12-месечния срок вж. раздели 2.5.16 и 2.5.17) предприятие Б не е придобило право на собственост върху стоките или част от тях. За тези оставащи стоки между предприятие А и предприятие Б не са осъществени нито вътреобщностна доставка, нито вътреобщностно придобиване.
- Считано от 7 януари година N + 1 — деня след изтичането на 12-месечния срок, условията за режима на складиране на стоки до поискване от клиента престават да бъдат изпълнени и се счита, че предприятие А осъществява прехвърляне на оставащите стоки по смисъла на член 17 от ДД от държава членка 1 в държава членка 2 (член 17а, параграф 4 от ДД).
- За предприятие А се счита, че осъществява освободена вътреобщностна доставка съгласно член 17 от ДД в държава членка 1 и вътреобщностно придобиване съгласно член 21 от ДД в държава членка 2. Данъчното събитие настъпва на 7 януари година N + 1, а изискуемостта настъпва не по-късно от 15 февруари година N + 1 (членове 67 и 69 от ДД). За да декларира осъщественото от него вътреобщностно придобиване в държава членка 2, предприятие А трябва да бъде идентифицирано за целите на ДДС в държава членка 2.
- Предприятие А ще трябва да декларира считаната за вътреобщностна доставка сделка в своята справка-декларация за ДДС в държава членка 1 и да отчете сделката в своята обобщена декларация, като посочи себе си чрез своя идентификационен номер за целите на ДДС в държава членка 2, както и данъчната основа за доставката (член 76 от ДД).
- Предприятие А ще трябва да отчете дължимия ДДС върху осъщественото от него вътреобщностно придобиване чрез своята справка-декларация за ДДС в държава членка 2.
- Както регистрите на предприятие А, така и регистрите на предвиденото придобиващо лице трябва ясно да отразяват положението на стоките, за които 12-месечният срок е бил надвишен (член 243, параграф 3, първа алинея от ДД и член 54а, параграф 1, буква в) и параграф 2, буква в) от РИ).

2.3.6. <u>Стоки, изпратени в друга държава членка</u>



Случай:

- Предприятие А, което е установено в държава членка 1 (и не е установено в държава членка 2), през месец януари превозва стоки под режим на складиране до поискване от клиента до държава членка 2. Тези стоки са предназначени за предприятие Б, което е идентифицирано в държава членка 2 (установено е там или по друг начин).
- През месец септември същата година предприятие А връща (част от) стоките, които не са били доставени на предприятие Б, от склада, но не ги превозва обратно до държава членка 1. Вместо това стоките се превозват до държава членка 3, където те се складират от името на предприятие А (положението, представено на графиката).
- Този случай се различава от случая, в който оставащите стоки се превозват в контекста на продажбата им на предприятие В, установено в държава членка 3 (случаят, разгледан в раздел 2.3.3 по-горе).

Третиране за целите на ДДС на режима на складиране на стоки до поискване от клиента

- През месец януари предприятие А трябва да впише превоза на стоките във водения от него регистър (член 17а, параграф 2, буква г) и член 243, параграф 3, първа алинея от ДД и член 54а, параграф 1 от РИ).
- В своята обобщена декларация предприятие А трябва да посочи идентификационния номер за целите на ДДС на предприятие Б, тъй като това е лицето, на което са изпратени стоките под режим на складиране до поискване от клиента (член 17а, параграф 2, буква г) и член 262, параграф 2 от ДД).
- През месец януари предвиденото придобиващо лице трябва да впише във водения от него регистър пристигането на стоките в склада (член 243, параграф 3, втора алинея от ДД и член 54а, параграф 2 от РИ). В случай че предвиденото придобиващо лице не е складодържателят, съгласно член 54а, параграф 2, втора алинея от РИ не е необходимо датата на пристигане на стоките да се вписва в регистъра на предвиденото придобиващо лице. Съответно данъчните органи ще трябва да открият тази дата в регистъра, воден от складодържателя — трето лице (за данъчни или търговски цели, вж. раздел 2.5.19).
- По отношение на стоките, върху които предприятие Б действително е придобило право на собственост, се прилагат правилата, разгледани в раздел 2.3.1 по-горе.
- През септември, когато оставащите стоки се превозват до държава членка 3, условията за режима на складиране на стоки до поискване от клиента престават да бъдат изпълнени по отношение на превоза от държава членка 1 до държава членка 2. Следователно се осъществява прехвърляне на стоки от държава членка 1 в държава членка 2 по смисъла на член 17 от ДД. Условията престават да бъдат изпълнени и поради това се счита, че се осъществява прехвърляне непосредствено преди да започне изпращането или превозът до държава членка 3 (член 17а, параграф 7, трета алинея от ДД).
- Въпреки че понятието „непосредствено преди“ не е изрично обяснено в Директивата за ДДС, в рамките на цялостното функциониране на системата следва да се разбира, че то означава „в деня, в който започва изпращането или превозът до държава членка 3“.

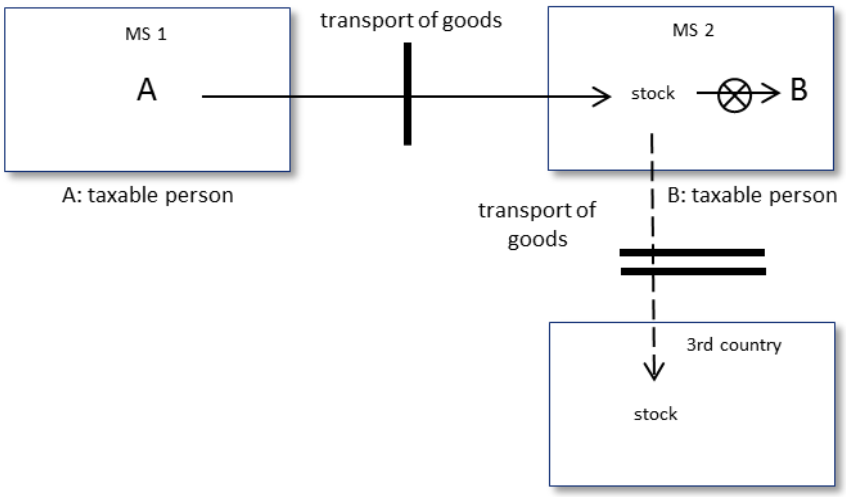
- Счита се, че предприятие А осъществява освободена вътреобщностна доставка в държава членка 1 (член 17 от ДД) и вътреобщностно придобиване в държава членка 2 (член 21 от ДД) на оставащите стоки. Данъчното събитие настъпва през септември, а изискуемостта настъпва не по-късно от 15 октомври (членове 67 и 69 от ДД). За да декларира осъщественото от него вътреобщностно придобиване в държава членка 2, предприятие А трябва да бъде идентифицирано за целите на ДДС в държава членка 2.
- Предприятие А ще трябва да декларира доставката в своята справка-декларация за целите на ДДС в държава членка 1 и да отчете сделката в своята обобщена декларация, като посочи себе си чрез своя идентификационен номер за целите на ДДС в държава членка 2, както и данъчната основа за доставката (член 76 от ДД).
- Предприятие А ще трябва да отчете дължимия ДДС върху осъщественото от него вътреобщностно придобиване чрез своята справка-декларация за ДДС в държава членка 2.
- Предприятие А ще трябва също така да впише необходимите данни във водения от него регистър, за да го актуализира (член 243, параграф 3, първа алинея от ДД и член 54а, параграф 1, буква ж) от РИ). Предприятие Б (или складодържателят — в случаяпо член 54а, параграф 2, втора алинея от РИ — вж. раздел 2.5.19) също ще трябва да актуализира своя регистър (член 54а, параграф 2, буква д) от РИ).

Други съображения

- През месец септември предприятие А осъществява друго прехвърляне от държава членка 2 към държава членка 3 във връзка с превоза на стоките до държава членка 3. Поради това се счита, че предприятие А осъществява освободена вътреобщностна доставка съгласно член 17 от ДД в държава членка 2 и вътреобщностно придобиване съгласно член 21 от ДД в държава членка 3. За последното данъчно събитие предприятието ще трябва да бъде идентифицирано за целите на ДДС в държава членка 3. Твърденията в справките-декларации за ДДС и обобщените декларации следват обичайните правила и сами по себе си не са свързани с правилата относно опростяването чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента.
- Може да се окаже, че този втори превоз на стоки от държава членка 2 към държава членка 3 попада в обхвата на правилата относно режима на складиране на стоки до поискване от клиента, при условие че са изпълнени всички необходими условия. За тази цел обаче се изисква предприятие А да не е установено в държава членка 3; трябва да има налице действащо споразумение с предвиденото придобиващо лице което трябва да е идентифицирано в държава членка 3; предприятие А трябва да впише превоза във водения от него регистър и също така трябва да посочи новото предвидено придобиващо лице в обобщената декларация, която подава в държава членка 2. Всяко подобно ново положение трябва да бъде подложен на напълно отделна оценка.
- В случай че стоките се продават директно на предприятие В (извън обхвата на режима на складиране на стоки до поискване от клиента) в държава членка 3, вътреобщностната доставка в държава членка 2 и вътреобщностното придобиване в държава членка 3 следват обичайните правила и отново не са свързани с правилата относно опростяването чрез

режим на складиране на стоки до поискване от клиента (вж. също раздел 2.3.3.).

2.3.7. Изнесени стоки



Случай:

- Предприятие А, което е установено в държава членка 1 (и не е установено в държава членка 2), през месец януари превозва стоки под режим на складиране до поискване от клиента до държава членка 2. Тези стоки са предназначени за предприятие Б, което е идентифицирано в държава членка 2 (установено е там или по друг начин).
- През месец септември същата година предприятие А изнася стоките, които не са били доставени на предприятие Б, извън Европейския съюз с оглед на по-нататъшни дейности.

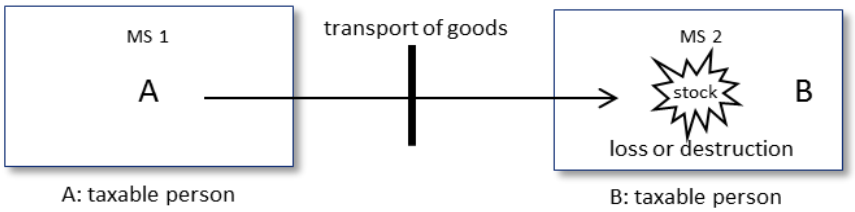
Третиране за целите на ДДС на режима на складиране на стоки до поискване от клиента

- През месец януари предприятие А трябва да впише превоза на стоките във водения от него регистър (член 17а, параграф 2, буква г) и член 243, параграф 3, първа алинея от ДД и член 54а, параграф 1 от РИ).
- В своята обобщена декларация предприятие А трябва да посочи идентификационния номер за целите на ДДС на предприятие Б, тъй като това е лицето, на което са изпратени стоките под режим на складиране до поискване от клиента (член 17а, параграф 2, буква г) и член 262, параграф 2 от ДД).
- През месец януари предвиденото придобиващо лице трябва да впише във водения от него регистър пристигането на стоките в склада (член 243, параграф 3, втора алинея от ДД и член 54а, параграф 2 от РИ). В случай че предвиденото придобиващо лице не е складодържателят, съгласно член 54а, параграф 2, втора алинея от РИ не е необходимо датата на пристигане на стоките да се вписва в регистъра на предвиденото придобиващо лице.

Съответно данъчните органи ще трябва да открият тази дата в регистъра, воден от складодържателя — трето лице (за данъчни или търговски цели, вж. раздел 2.5.19).

- По отношение на стоките, върху които предприятие Б действително е придобило право на собственост, се прилагат правилата, разгледани в раздел 2.3.1 по-горе.
- През септември, когато оставащите стоки биват превозени извън Европейския съюз, условията за режима на складиране на стоки до поискване от клиента престават да бъдат изпълнени. Следователно се осъществява прехвърляне на оставащите стоки от държава членка 1 в държава членка 2 по смисъла на член 17 от ДД. Тъй като след износа условията престават да бъдат изпълнени, се счита, че се осъществява прехвърляне непосредствено преди изпращането или превозването до трета държава (член 17а, параграф 7, трета алинея от ДД).
- Въпреки че понятието „непосредствено преди“ не е изрично обяснено в Директивата за ДДС, в рамките на цялостното функциониране на системата следва да се разбира, че то означава „в деня, в който започва изпращането или превозът“.
- За предприятие А се счита, че осъществява освободена вътреобщностна доставка съгласно член 17 от ДД в държава членка 1 и вътреобщностно придобиване съгласно член 21 от ДД в държава членка 2. Данъчното събитие настъпва през септември, а изискуемостта настъпва не по-късно от 15 октомври (членове 67 и 69 от ДД). За да декларира осъщественото от него вътреобщностно придобиване в държава членка 2, предприятие А трябва да бъде идентифицирано за целите на ДДС в държава членка 2.
- Предприятие А ще трябва да декларира вътреобщностната доставка в своята справка-декларация за ДДС в държава членка 1 и да отчете сделката в своята обобщена декларация, като посочи себе си чрез своя идентификационен номер за целите на ДДС в държава членка 2, както и данъчната основа за доставката (член 76 от ДД).
- Предприятие А ще трябва да отчете дължимия ДДС върху осъщественото от него вътреобщностно придобиване чрез своята справка-декларация за ДДС в държава членка 2.
- Предприятие А ще трябва да впише необходимите данни във водения от него регистър, за да го актуализира (член 243, параграф 3, първа алинея от ДД и член 54а, параграф 1, буква ж) от РИ). Предприятие Б (или складодържателят — в случая по член 54а, параграф 2, втора алинея от РИ — вж. раздел 2.5.19) също ще трябва да актуализира своя регистър (член 54а, параграф 2, буква д) от РИ).

2.3.8. Унищожаване или загуба на стоките



Случай:

- Предприятие А, което е установено в държава членка 1 (и не е установено в държава членка 2), през месец януари превозва стоки под режим на складиране до поискване от клиента до държава членка 2. Тези стоки са предназначени за предприятие Б, което е идентифицирано в държава членка 2 (установено е там или по друг начин).
- През месец септември същата година и преди предприятие Б да придобие право на собственост върху всички получени стоки, останалата част от стоките е унищожена при пожар.

Третиране за целите на ДДС на режима на складиране на стоки до поискване от клиента:

- През месец януари предприятие А трябва да впише превоза на стоките във водения от него регистър (член 17а, параграф 2, буква г) и член 243, параграф 3, първа алинея от ДД и член 54а, параграф 1 от РИ).
- В своята обобщена декларация предприятие А трябва да посочи идентификационния номер за целите на ДДС на предприятие Б, тъй като това е лицето, на което са изпратени стоките под режим на складиране до поискване от клиента (член 17а, параграф 2, буква г) и член 262, параграф 2 от ДД).
- През месец януари предвиденото придобиващо лице трябва да впише във водения от него регистър пристигането на стоките в склада (член 243, параграф 3, втора алинея от ДД и член 54а, параграф 2 от РИ). В случай че предвиденото придобиващо лице не е складодържателят, съгласно член 54а, параграф 2, втора алинея от РИ не е необходимо датата на пристигане на стоките да се вписва в регистъра на предвиденото придобиващо лице. Съответно данъчните органи ще трябва да открият тази дата в регистъра, воден от складодържателя — трето лице (за данъчни или търговски цели, вж. раздел 2.5.19).
- По отношение на стоките, върху които предприятие Б действително е придобило право на собственост, се прилагат правилата, разгледани в раздел 2.3.1 по-горе.
- През месец септември, когато са унищожени оставащите стоки, условията за режима на складиране на стоки до поискване от клиента по отношение на тези стоки престават да бъдат изпълнени. Поради това се счита, че е осъществено прехвърляне на стоки от държава членка 1 в държава членка 2 по смисъла на член 17 от ДД. Тъй като условията за опростяване чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента престават да бъдат изпълнени, се счита, че прехвърлянето е осъществено в деня, в който стоките действително са били унищожени, или ако е невъзможно да бъде определена тази дата — в деня, в който е било установено, че стоките са унищожени (член 17а, параграф 7, четвърта алинея от ДД).
- За предприятие А се счита, че осъществява освободена вътреобщностна доставка на унищожените стоки съгласно член 17 от ДД в държава членка 1 и вътреобщностно придобиване съгласно член 21 от ДД в държава членка 2.
- Данъчното събитие настъпва през септември, а изискуемостта настъпва не по-късно от 15 октомври (членове 67 и 69 от ДД). За да декларира

осъщественото от него вътреобщностно придобиване в държава членка 2, предприятие А трябва да бъде идентифицирано за целите на ДДС в държава членка 2.

- Предприятие А ще трябва да декларира вътреобщностната доставка в своята справка-декларация за ДДС в държава членка 1 и да отчете сделката в своята обобщена декларация, като посочи себе си чрез своя идентификационен номер за целите на ДДС в държава членка 2. Данъчната основа е покупната цена или — при липсата на покупна цена — себестойността на стоките (член 76 от ДД).
- Предприятие А ще трябва да отчете дължимия ДДС върху осъщественото от него вътреобщностно придобиване чрез своята справка-декларация за ДДС в държава членка 2. Ще се прилага разпоредбата на член 185, параграф 2 от ДД и унищожаването на стоките няма да води до изключване или ограничаване на правото на приспадане на ДДС върху вътреобщностното придобиване, при условие че това унищожаване е „надлежно доказано или потвърдено“.
- Предприятие А ще трябва да впише необходимите данни във водения от него регистър, за да го актуализира (член 243, параграф 3, първа алинея от ДД и член 54а, параграф 1, буква ж) от РИ). Предприятие Б (или складодържателят — в случая по член 54а, параграф 2, втора алинея от РИ вж. раздел 2.5.19) също ще трябва да актуализира своя регистър (член 54а, параграф 2, буква е) от РИ).

2.4. Опростяване чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента и национални правила за ДДС

Мярката за опростяване чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента, предвидена в член 17а от ДД, влиза в сила от 1 януари 2020 г. и трябва да се прилага от всички държави членки. Това означава, че всички други възможни национални разпоредби по отношение на режима на складиране на стоки до поискване от клиента, които се отклоняват от разпоредбите на членове 17 и 17а от ДД, не са в съответствие със законодателството на ЕС. Държавите членки нямат възможност да прилагат никакви отклоняващи се национални правила по отношение на презграничните случаи на складиране на стоки до поискване от клиента дори ако тези национални правила са по-общи или по-гъвкави за предприятията, отколкото предвидените в членове 17 и 17а от ДД.

2.5. Подробни въпроси, произтичащи от тези разпоредби

2.5.1. Указания, съгласувани от Комитета по ДДС

Указания, произтичащи от 113-ото заседание на Комитета по ДДС от 3 юни 2019 г.

3. НОВО ЗАКОНОДАТЕЛСТВО — ВЪПРОСИ, СВЪРЗАНИ С ПРИЛАГАНЕТО НА НАСКОРО ПРИЕТИТЕ РАЗПОРЕДБИ НА ЕС ОТНОСНО ДДС

3.1 Произход: Комисия

Относими разпоредби: членове 17а, 36а, член 138, параграфи 1 и 1а, член 243, параграф 3 и член 262, параграф 2 от Директивата за ДДС;
членове 45а и 54а от Регламента за изпълнение относно ДДС

Предмет: прилагане на пакета за бързи решения: Директива (ЕС) 2018/1910 на Съвета и Регламент за изпълнение (ЕС) 2018/1912 на Съвета (Документ taxud.c.1(2019)3533969 — работен документ № 968)

Документ B — taxud.c.1(2019)7898019 — работен документ № 973

Режим на складиране на стоки до поискване от клиента: как да бъдат третирани малките загуби (раздел 3.1.1.)[8]

Комитетът по ДДС почти единодушно е приел, че малките загуби на стоки под режим на складиране до поискване от клиента (член 17а от Директивата за ДДС) в резултат на самото естество на стоката, на непредвидими обстоятелства или на разрешение или разпореждания от страна на компетентните органи не водят до прехвърляне на тези стоки по смисъла на член 17 от Директивата за ДДС.

Освен това Комитетът по ДДС с голямо мнозинство е приел, че за целите на режима на складиране на стоки до поискване от клиента под „малки загуби“ следва да се разбират загуби, които са под 5 % в стойностно или количествено изражение от цялата наличност към датата след пристигането на мястото на складиране, на която стоките действително са били извадени от склада или унищожени или — ако е невъзможно да бъде определена тази дата — към датата, на която е било установено, че стоките са унищожени или липсващи.

Документ C — taxud.c.1(2019)7898957 — Работен документ № 974

Режим на складиране на стоки до поискване от клиента: складът за целите на режима на складиране на стоки до поискване от клиента да се счита ли за постоянен обект на доставчика (раздел 3.1.2.)?[9]

1. Комитетът по ДДС единодушно е потвърдил, че опростяването чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента, предвидено в член 17а от Директивата за ДДС, се прилага независимо дали данъчнозадълженото лице, което прехвърля стоките (наричано по-долу „доставчикът“), е идентифицирано за целите на ДДС в държавата членка, до която са били превозени стоките в рамките на този режим.

2. Комитетът по ДДС обаче единодушно потвърждава, че когато доставчикът е установил стопанската си дейност или има постоянен обект в държавата членка на пристигане на стоките, предвиденото в член 17а от Директивата за ДДС опростяване чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента не се прилага.

Комитетът по ДДС единодушно е приел, че това е така, независимо дали постоянният обект на доставчика взема реално участие (по смисъла на член 192а от Директивата за ДДС) в доставката на стоки, осъществена от доставчика.

---

[8] Това подзаглавие е свързано със съответния раздел от Работен документ № 968 на Комитета по ДДС.

[9] Това подзаглавие е свързано със съответния раздел от Работен документ № 968 на Комитета по ДДС.

3. Комитетът по ДДС единодушно е приел, че когато складът, до който се превозват стоките под режим на складиране до поискване от клиента, е притежаван и управляван от лице или лица, различни от доставчика, този склад не се разглежда като постоянен обект на доставчика.

4. Комитетът по ДДС с голямо мнозинство е приел, че когато складът, до който се превозват стоки от друга държава членка с цел тези стоки да бъдат доставени на по-късен етап на определен клиент, е притежаван (или нает) и управляван пряко от доставчика с негови собствени средства, намиращи се в държавата членка, в която се намира складът, този склад се разглежда като негов постоянен обект.

От друга страна, Комитетът по ДДС с голямо мнозинство е приел, че когато този склад не се управлява от доставчика с негови собствени средства или когато тези средства не се намират действително в държавата членка, в която се намира складът, въпреки че складът е притежаван (или нает) от доставчика, той не може да се счита за негов постоянен обект.

2.5.2. Задължителна система ли е опростяването чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента? Може ли дадено предприятие да избере да не го прилага?

Опростяването е приложимо, при условие че са изпълнени всички условия, предвидени в член 17а, параграф 2 от ДД. Ако по някаква причина едно от условията не е изпълнено, се осъществява „прехвърляне“ по смисъла на член 17 от ДД, в резултат на което са налице вътреобщностна доставка в държавата членка на тръгване и вътреобщностно придобиване (съгласно член 21 от ДД) в държавата членка на пристигане.

Следователно системата сама по себе си не е задължителна, тъй като предприятието може да избере дали да прилага опростяването чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента, като изпълни или не необходимите условия, предвидени за този режим в член 17а от ДД. Ако тези условия не са изпълнени, прехвърлянето на стоките в друга държава членка ще попада в приложното поле на членове 17 и 21 от ДД и последващата доставка за предвиденото придобиващо лице ще съставлява вътрешна доставка в държавата членка, в която са пристигнали стоките. Разбира се, това означава, че доставчикът трябва да бъде идентифициран за целите на ДДС в тази държава членка. Съответният идентификационен номер за целите на ДДС трябва да бъде използван от доставчика/данъчнозадълженото лице, който/което придвижва стоките от една държава членка към друга, за да декларира (сделката, считана за) вътреобщностно придобиване във връзка с „прехвърлянето“ на собствените му стоки и последващата доставка на тези стоки. Разбира се, основната цел на опростяването е била именно да се избегне необходимостта доставчикът да бъде идентифициран в държавата членка, в която се превозват стоките.

2.5.3. Каква е връзката между членове 17 и 17а от ДД?

В член 17, параграф 1 от ДД е дадено определение на понятието „прехвърляне в друга държава членка“ и то е приравнено на доставка на стоки (която трябва да бъде последвана от считана за вътреобщностно придобиване на стоки сделка на основание член 21 от ДД).

В член 17, параграф 2 от ДД са изброени редица изключения, при които превозът на стоки от една държава членка в друга държава членка не се „счита за прехвърляне в

друга държава членка“. В този случай превозът на стоките не се счита за доставка на стоки (наричан общо „сделка без прехвърляне“).

В член 17а от ДД е въведено понятието „режим на складиране на стоки до поискване от клиента“ за целите на тази разпоредба. За да е налице „режим на складиране на стоки до поискване от клиента“ по смисъла на член 17а от ДД, трябва да са изпълнени редица условия. В този случай режимът на складиране на стоки до поискване от клиента не се третира като доставка на стоки.

Би могло да се постави въпросът дали в случай че условията за режима на складиране на стоки до поискване от клиента престанат да бъдат изпълнени, би било възможно да се премине от хипотезата на член 17а от ДД към хипотезата на член 17, параграф 2 от ДД и да се твърди, че е налице „сделка без прехвърляне“. С други думи, дали би могло да се предвиди, че след като първоначално е започнало да прилага режима на складиране на стоки до поискване от клиента, данъчнозадълженото лице може да премине към друга хипотеза и да твърди, че ако условията за това опростяване престанат да бъдат изпълнени, би се прилагала някоя от конкретните хипотези, изброени в член 17, параграф 2 от ДД.

Според службите на Комисията това не би било възможно, като се има предвид текстът на член 17а, параграф 7 от ДД, който предвижда, че ако условията за опростяването чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента престанат да бъдат изпълнени, „*се счита, че е извършено прехвърляне на стоки съгласно член 17“*. Всъщност единствените случаи на прехвърляне на практика са тези, които попадат в приложното поле на член 17, параграф 1 от ДД, тъй като според буквалния текст на член 17, параграф 2 от ДД в него се разглеждат случаите, които „не се счита[т] за прехвърляне в друга държава членка“.

2.5.4. <u>В случаите, когато опростяването чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента не се прилага, винаги ли е задължително/разрешено предприятието, извършващо прехвърлянето на стоки, да се регистрира за целите на ДДС в държавата членка на пристигане на стоките във връзка с извършените в нея вътреобщностни придобивания? Каква е положението, когато тези вътреобщностни придобивания са освободени?</u>

Въпреки че се повдига в контекста на опростяването чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента, въпросът, разгледан в този раздел, е по-широк и в действителност се отнася до задължението за регистрация за целите на ДДС в държавата членка, в която е осъществено вътреобщностно придобиване, освободено в съответствие с член 140, буква в) от ДД. По тази причина съответните насоки по този въпрос се намират в раздел 4.3.1. от настоящите обяснителни бележки под заглавието „*Освобождаване на вътреобщностна доставка на стоки в съчетание с незадължителното обратно начисляване, предвидено в член 194 (раздел 3.3.3.)*“.

С оглед на ясното разбиране на въпроса, на първо място следва да се обясни, че:

1) съгласно член 194 от ДД държавите членки могат да определят, че ако даден доставчик не е установен на тяхна територия, придобиващото лице е платецът на ДДС (това обичайно се нарича „обратно начисляване“). В този случай придобиващото лице начислява (отчита) ДДС (вместо данъкът да се начисли от доставчика) и го приспада в една и съща справка-декларация за ДДС.

2) Съгласно член 140, буква в) от ДД вътреобщностните придобивания на стоки са освободени от ДДС, когато в съответствие с критериите, посочени в членове 170 и 171 от ДД, лицето, придобиващо стоките, във всички случаи има право на пълно възстановяване на дължимия ДДС за вътреобщностното придобиване. Един от критериите в горепосочените членове е въпросното лице да не извършва никакви други доставки в държавата членка, където е осъществено вътреобщностното придобиване, освен доставките, за които придобиващото лице е платец на ДДС по силата на обратното начисляване.

Когато се извършва „прехвърляне“ на стоки от държава членка 1 в държава членка 2, последвано от последваща доставка на въпросните стоки в държава членка 2, а условията, предвидени в член 17а от ДД за опростяването чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента, не са изпълнени, комбинацията от членове 17, 21 и 194 (ако държава членка 2 се е възползвала от възможността, предвидена в тази разпоредба) може да доведе до: i) доставка на стоки съгласно член 17 от ДД в държава членка 1, осъществена от данъчнозадълженото лице, което придвижва стоките от една държава членка до друга държава членка; ii) сделка, считана за вътреобщностно придобиване по смисъла на член 21 от ДД, осъществена в държава членка 2 от данъчнозадълженото лице, което придвижва стоките от една държава членка в друга държава членка; iii) последваща „вътрешна“ доставка под режим на обратно начисляване, по която платец на ДДС ще бъде придобиващото лице. Следователно посочената в подточка ii) сделка, считана за вътреобщностно придобиване, ще бъде освободена съгласно член 140, буква в) от ДД (при условие че лицето, извършващо вътреобщностното придобиване, би имало право на пълно възстановяване на ДДС върху това вътреобщностно придобиване, ако то е било обложено с данък).

Беше повдигнат въпросът дали в случая, описан в предходния параграф, предприятието, осъществяващо прехвърлянето на стоки, би могло или следва да бъде идентифицирано за целите на ДДС във връзка с осъществяваните освободени вътреобщностни придобивания в държавата членка на пристигане на стоките.

Отговорът на този въпрос е, че дори ако вътреобщностното придобиване е освободено, предприятието трябва да се регистрира за целите на ДДС в държавата членка, в която е осъществено вътреобщностното придобиване (на основание на член 214, параграф 1, буква б) от ДД). Не съществува възможност за освобождаване на предприятията от това задължение (съгласно член 272 от ДД) и държавите членки не могат да отказват регистрацията.

Освен това регистрацията може да бъде необходима за целите на член 138, параграф 1 от ДД (в редакцията му, която е в сила от 1 януари 2020 г.), съгласно който освобождаването от ДДС на сделка, считана за вътреобщностна доставка на стоки, извършена в държавата членка на тръгване на стоките от данъчнозадълженото лице, което придвижва стоките от една държава членка до друга държава членка, е приложимо ако въпросното лице е идентифицирано за целите на ДДС в друга държава членка.

2.5.5. <u>Кога предприятието, което изпраща стоки от една държава членка до друга в рамките на опростяването под режим на складиране до поискване от клиента, е задължено да се регистрира за целите на ДДС в държавата членка на пристигане на стоките?</u>

В рамките на опростяването чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента доставчикът (данъчнозадълженото лице, което придвижва стоките от една държава членка до друга държава членка) избягва регистрацията за целите на ДДС (както и подаването на справка-декларация за ДДС и отчитането на дължимия ДДС) в държавата членка, до която превозва стоките с цел да ги достави на по-късен етап на предвиденото придобиващо лице.

Когато обаче условията, необходими за прилагането на режима на складиране на стоки до поискване от клиента, престанат да бъдат изпълнени, доставчикът е задължен незабавно да се регистрира за целите на ДДС.

Има случаи, в които за доставчика е предвидимо, че той ще бъде длъжен да се регистрира за целите на ДДС в държавата членка, до която е превозил стоките под режим на складиране на стоки до поискване от клиента: например в случаите, когато 12-месечният срок скоро ще бъде превишен. Също и когато доставчикът реши да извърши доставка на трето лице или да изпрати стоките в друга държава членка.

Поради това, като се вземе предвид възможната продължителност на националните процедури, свързани с регистрацията за целите на ДДС, е препоръчително доставчикът да поиска регистрационен (идентификационен) номер за целите на ДДС веднага щом узнае, че опростяването ще престане да се прилага спрямо него.

Разбира се, има случаи, в които доставчикът не може да знае предварително, че ще бъде задължен да се регистрира за целите на ДДС: например в случаи на унищожаване или кражба на стоки. Важно е да се подчертае, че доставчикът, който действа добросъвестно, не трябва да бъде наказван в такива случаи и че трябва да се спазва неутралността на данъка.

2.5.6. <u>Разликата между „необходими условия за прилагане на опростяването чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента“ и „допълнителни задължения, свързани с опростяването чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента“</u>

Трябва да се прави разграничение, от една страна, между условията, които задължително трябва да бъдат изпълнени, за да се счита, че съществува режим на складиране на стоки до поискване от клиента (материалноправните условия), и от друга страна, допълнителните задължения, свързани с този режим. Първите са условията, предвидени в член 17а, параграф 2 от ДД; в случай че някое от тях не е изпълнено, от това следва, че опростяването чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента, предвидено в член 17а от ДД, не се прилага. Вторите са всички други задължения, установени от законодателството във връзка с опростяването чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента; фактът, че някое от тях не е изпълнено, не възпрепятства прилагането на това опростяване, макар че в този случай може да се прилагат наказания на национално равнище.

<u>Пример</u>: въз основа на член 17а, параграф 2, буква г) от ДД доставчикът трябва да впише във водения от него регистър превоза на стоките под режим на складиране на

стоки до поискване от клиента (вж. член 243, параграф 3, първа алинея от ДД и член 54а, параграф 1 от РИ) и да посочи в своята обобщена декларация идентификационния номер за целите на ДДС на предвиденото придобиващо лице (член 262, параграф 2 от ДД). Това са някои от условията (изброени в член 17а, параграф 2 от ДД), които трябва да бъдат изпълнени, за да се прилага опростяването.

Ако продължим с примера, предвиденото придобиващо лице трябва да впише във водения от него регистър „описанието и количеството на стоките, предназначени за него“ (член 243, параграф 3, втора алинея от ДД и член 54а, параграф 2 от РИ). Това обаче не е условие за прилагането на опростяването съгласно член 17а, параграф 2 от ДД; това е само задължение, произтичащо от член 243, параграф 3 от ДД. Неизпълнението на това задължение не възпрепятства прилагането на режима на складиране на стоки до поискване от клиента. Разбира се, в този случай може да се прилагат наказания на национално равнище.

И накрая, при връщане и заместване условията, посочени в член 17а, параграф 5 от ДД в първия случай и в член 17а, параграф 6 от ДД във втория, трябва да се разглеждат като материалноправни условия, които са необходими, за да продължи да се прилага опростяването чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента. С други думи, в случай на връщане и заместване се счита, че ако не са изпълнени посочените по-горе условия, е налице прехвърляне по смисъла на член 17 от ДД.

2.5.7. Може ли опростяването да се прилага, ако доставчикът е регистриран за целите на ДДС (но не е установен) в държавата членка, до която са изпратени стоките?

Законодателството определя, че доставчикът не следва да е установил стопанската си дейност, нито да има постоянен обект в държавата членка, до която се изпращат или превозмат стоките (член 17а, параграф 2, буква б) от ДД). Това означава, че регистрацията за целите на ДДС на доставчика в държавата членка на склада не е достатъчна сама по себе си, за да се изключи прилагането на опростяването; от значение е дали той е установил стопанската си дейност или дали има постоянен обект в тази държава членка.

2.5.8. Може ли опростяването да се прилага, в случай че предвиденото придобиващо лице е регистрирано за целите на ДДС (но не е установено) в държавата членка, до която се изпращат стоките?

Предвижда се също така, че лицето, на което трябва да бъдат доставени стоките, трябва да бъде идентифицирано за целите на ДДС в държавата членка на склада (член 17а, параграф 2, буква в) от ДД). Следователно не е необходимо предвиденото придобиващо лице да е установено в държавата членка, в която те се складират; достатъчно е идентифициране за целите на ДДС.

2.5.9. Може ли опростяването да се прилага, в случай че предвиденото придобиващо лице осъществява превоза от името на доставчика?

Разпоредбата на член 17а, параграф 2, буква а) от ДД посочва, че стоките трябва да бъдат изпратени или превозени от доставчика или „от трето лице от негово име“. Не е посочено допълнително кой следва да бъде това „трето лице“.

Правният текст не изключва възможността въпросното трето лице да бъде предвиденото придобиващо лице но е важно да се подчертае, че в този случай то следва да превозва стоките „от името“ на доставчика, което означава, че доставчикът все още е собственикът на стоките по време на превоза и по времето, когато стоките се съхраняват в склада. Ако това не е така, това не би било случай на режим на складиране на стоки до поискване от клиента, а направо вътреобщностна доставка, последвана от вътреобщностно придобиване. Разбира се, задължение на доставчика е да докаже пред данъчната администрация, че са изпълнени условията за опростяване чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента.

2.5.10. Какво трябва да се счита за „доставка“ за предвиденото придобиващо лице?

Съгласно член 17а, параграф 2, буква а) от ДД стоките се изпращат или превозват до друга държава членка „с оглед доставка на посочените стоки там“ на по-късен етап на предвиденото придобиващо лице. Терминът „доставка“ трябва да се разбира в този контекст в смисъла, заложен в член 14 от ДД, а не въз основа на националното гражданско право. Това включва прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещ като собственик в съответствие с член 14, параграф 1 от ДД, но и другите случаи, изброени в член 14, параграф 2 от ДД. На практика прилагането на някои от случаите, посочени в член 14 от ДД (например прехвърлянето по разпореждане на публичния орган на собствеността върху стоките срещу заплащането на компенсация), по-скоро е изключение или не се използва изобщо в контекста на режима на складиране на стоки до поискване от клиента.

Въпреки това конкретен случай, който може да настъпи на практика в контекста на режима на складиране на стоки до поискване от клиента, е положението на комисионера (член 14, параграф 2, буква в) от ДД). Такъв комисионер получава комисиона, която се дължи, ако стоките бъдат продадени. За целите на ДДС това съставлява „доставка“ на стоките от притежателя им на комисионера дори ако това не е така въз основа на гражданското право. Също така, за целите на ДДС се предполага, че се осъществява друга „доставка“ между комисионера и лицето, придобиващо стоките.

Възможно е да възникне случай, в който предвиденото придобиващо лице е комисионер, който има множество клиенти и тегли за тях стоки от склада, за да бъдат продадени на тези клиенти. Беше повдигнат въпросът дали този случай би попадал в обхвата на опростяването чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента.

Отговорът е, че ако в този случай се счита, че доставките на стоки за целите на ДДС се осъществяват в рамките на понятието „комисионер“, режимът на складиране на стоки до поискване от клиента би бил приложим, доколкото са изпълнени всички условия. С други думи, посоченото в член 17а, параграф 2, буква в) от ДД „данъчнозадължено лице, за което стоките са предназначени да бъдат доставени“, може да бъде комисионер по смисъла на член 14, параграф 2, буква в) от ДД.

2.5.11. Може ли опростяването да се прилага по отношение на няколко предвидени придобиващи лица?

Действително е възможно доставчикът да изпраща или превозва стоки за няколко предвидени придобиващи лица. В този случай условията за прилагане на режима на складиране на стоки до поискване от клиента трябва да бъдат изпълнени за всяко

отделно придобиващо лице. По-конкретно, важно е стоките да бъдат идентифицирани като предназначени за конкретно предвидено придобиващо лице. Освен това всяко придобиващо лице трябва да отрази във водения от него регистър „описанието и количеството на стоките, предназначени за него“ (член 54a, параграф 2, буква б) от РИ), а доставчикът трябва да посочи в своя регистър стойността, описанието и количеството на стоките, съответстващи на всяко от предвидените придобиващи лица (член 54a, параграф 1, букви б) и г) от РИ).

2.5.12. <u>В случай на заместване следва ли вече да е сключен нов договор по времето, когато първият бива отменен?</u>

Изисква се с новото предвидено придобиващо лице да бъде сключен договор преди или едновременно с прекратяването на договора с предишното придобиващо лице. В този смисъл не трябва да има промеждутък между двата периода, през който стоките да останат в държавата членка на пристигане, без да са обхванати от режим на складиране на стоки до поискване от клиента. Ако това се случи, биха възникнали сделка, считана за вътреобщностна доставка по смисъла на член 17 от ДД, и съответно сделка, считана за вътреобщностно придобиване по смисъла на член 21 от ДД, и двете осъществени от данъчнозадълженото лице, което е придвижило стоките от една държава членка в друга, и не би било възможно да се извърши „заместване“ (по смисъла на опростяването чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента съгласно член 17a, параграф 6 от ДД).

2.5.13. <u>Съществува ли възможност за частично заместване?</u>

Действително се допуска частично заместване, при което предвиденото придобиващо лице бива заместено от друго в същата държава членка за част от стоките, които са били предмет на първоначалното споразумение за складиране на стоки до поискване от клиента. Трябва да бъдат изпълнени същите условия и в този контекст договорът отново следва да бъде сключен преди или едновременно с приключването на първоначалния договор по отношение на стоките, за които се отнася заместването.

В случай на такова частично заместване в обобщената декларация за периода, през който се осъществява заместването, трябва да се посочи идентификационният номер за целите на ДДС на новото предвидено придобиващо лице (без стойността на стоките) съгласно член 17a, параграф 6 от ДД (във връзка с член 17a, параграф 2, буква г) от ДД и член 262, параграф 2 от ДД). Това съставлява ново вписване в обобщената декларация за периода на заместването и не трябва да се разглежда или третира като поправка на предишната обобщена декларация, в която е било посочено първоначалното (понастоящем „заместено“) предвидено придобиващо лице. В случай че заместването или частичното заместване се извършва в рамките на същия обхванат от декларацията период, през който се извършва превозът на стоките за първоначалното предвидено придобиващо лице, тогава в обобщената декларация следва да се посочи идентификационният номер за целите на ДДС на предвиденото придобиващо лице, а на друг ред да се посочат идентификационните номера за целите на ДДС както на предвиденото придобиващо лице, така и на лицето, което го замества, като по този начин се отразят първоначалният превоз и последващото заместване (вж. също раздел 2.5.21).

Частичното заместване трябва да бъде вписано от доставчика в регистъра по член 243, параграф 3, първа алинея от ДД и член 54a, параграф 1 от РИ. Също така новото придобиващо лице трябва да изпълни своите собствени задължения във

връзка с регистъра (член 243, параграф 3, втора алинея от ДД и член 54а, параграф 2 от РИ).

2.5.14. Какво означава „други приложими условия“ за заместването? Кой момент следва да бъде взет предвид?

Член 17а, параграф 6 от ДД предвижда, че когато предвиденото придобиващо лице бъде заместено от друго, това заместване е вписано в регистъра на доставчика и „всички други приложими условия“ (по член 17а, параграф 2 от ДД) са изпълнени, не се счита, че е извършено прехвърляне по смисъла на член 17 от ДД. С други думи, за заместването трябва да бъдат изпълнени същите условия като тези за първоначалното положение на режим на складиране на стоки до поискване от клиента.

Трябва обаче да се има предвид, че изпълнението на тези условия следва да бъде оценено разумно (оттук и думата „приложими“ в правния текст) и обикновено към момента на заместването, а не към момента на първоначалния превоз. Например посоченото в член 17а, параграф 2, буква а) от ДД „споразумение“ между доставчика и новото придобиващо лице трябва да е налице към момента на заместването, но не и към момента на първоначалния превоз. Също така например, новото придобиващо лице трябва да бъде регистрирано в държавата членка, в която се намира складът към момента на заместването, но не непременно към момента на първоначалния превоз. По същия начин, доставчикът трябва да посочи идентификационния номер за целите на ДДС на новото придобиващо лицев обобщената декларация за периода, през който е осъществено заместването, но не и в обобщената декларация за периода на първоначалния превоз. Освен това е ясно, че заместването не е свързано с какъвто и да е „нов превоз“ на стоките, тъй като това, което е от значение, е първоначалният им превоз.

Както обаче вече бе разгледано в раздел 2.3.2, 12-месечният срок, посочен в член 17а, параграф 4 от ДД, започва да тече към момента на възникване на първоначалния режим на складиране на стоки до поискване от клиента и не започва да тече отново към момента на заместването. Като цяло стоките може да останат не повече от 12 месеца под режим на складиране на стоки до поискване от клиента.

2.5.15. Как да се действа при множество заместявания?

Особено положение е налице, когато се извършват няколко заместявания. Това може да се случи в рамките на само един обхванат от обобщената декларация период или в различни периоди. Въпросът как това следва да бъде декларирано в съответната обобщена декларация е разгледан по-подробно в раздел 2.5.20.

2.5.16. Как да се определи 12-месечният срок?

В член 17а, параграф 4 от ДД е заложен 12-месечен срок „след пристигането на стоките в държавата членка, до която те са били изпратени или превозени“. За целите на практическото прилагане на тази разпоредба е необходимо да се определи дали терминът „пристигане“ в тази разпоредба се отнася до момента, в който стоките физически се въвеждат на територията на държавата членка на местоназначението, или до момента, в който стоките пристигат в склада, в който ще бъдат съхранявани в тази държава членка. Въпреки че не е изрично посочено в законодателството, изглежда, че „пристигане“ по смисъла на член 17а, параграф 4 от ДД се отнася до пристигането на стоките в склада, където те се съхраняват в

държавата членка на местоназначението. Това съответства на задължението за вписване в регистъра на датата, на която стоките пристигат в склада, съгласно член 54а, параграф 1, буква в) и параграф 2), буква в) от РИ. Това се потвърждава и от факта, че за лицата може да е трудно да знаят точната дата на въвеждане на територията на държавата членка на местоназначението. Следователно критерият за „пристигане в склада“ съответства в по-голяма степен на принципа на правната сигурност.

Не са предвидени особени правила за изчисляване на 12-месечния срок. Поради това се прилагат общите правила на ЕС за определяне на срокове, дати и крайни срокове (Регламент (ЕИО, Евратом) № 1182/71). Това означава, че 12-месечният срок започва да тече от първия час на първия ден от срока и ще приключи с изтичането на последния час на същата дата като деня, от който тече срокът. За тази цел „първият ден от срока“ е денят, следващ деня на пристигането на стоките.

Практически пример: превозът на стоки при режим на складиране на стоки до поискване от клиента започва на 6 януари, понеделник, 2020 г. от държава членка А до държава членка Б и пристига същия ден на мястото за складиране в държавата членка Б. 12-месечният срок започва да тече на 7 януари 2020 г., вторник (00:00 часа), и изтича в края на четвъртък, 7 януари 2021 г. (24:00 часа).

2.5.17. Как да се определи 12-месечният срок в случай на стоки в насипно състояние?

Беше повдигнат въпросът кои счетоводни методи [LIFO (метод „последна входяща — първа изходяща стойност“) или FIFO (метод „първа входяща — първа изходяща стойност“)] трябва да се използват за определяне на 12-месечния срок по отношение на „насипните“ стоки. Законодателството относно режима на складиране на стоки до поискване от клиента не предвижда никакви правила в това отношение. От практическа гледна точка обаче изглежда, че методът FIFO би бил най-подходящата система за доказване на срока, през който стоките в насипно състояние са били държани под режим на складиране на стоки до поискване от клиента.

Определянето на 12-месечния срок трябва да се извърши поотделно за всяко предвидено придобиващо лице. Въпреки че в повечето случаи това не се нуждае от обяснение, може да възникне особено положение, в което например стоките в насипно състояние се поставят в само един физически резервоар, който се използва за две предвидени придобиващи лица.

Пример: масло се поставя под режим на складиране на стоки до поискване от клиента в само един резервоар за две различни предвидени придобиващи лица, наричани предприятие А и предприятие Б, в една и съща държава членка. Въпросът е как да се изчисли 12-месечният срок.

Дата:	Стоки, предназначени за предприятие А:	Стоки, предназначени за предприятие Б:	Изтегляне от предприятие А	Изтегляне от предприятие Б	Обем на резервоара	12-месечен срок
10.1.202	5 000 литра				5 000	

0 г.					литра	
15.3.2020 г.		3 000 литра			8 000 литра	
16.5.2020 г.			3 000 литра		5 000 литра	
18.8.2020 г.				2 000 литра	3 000 литра	
11.1.2021 г. [24:00 ч.]					3 000 литра	X за предприятие А
16.3.2021 г.					3 000 литра	X за предприятие Б

12-месечният срок изтича на 11 януари 2021 г. (в 24:00 ч.) по отношение на оставащите 2 000 литра (от общо 3 000 литра), които са били предназначени за предприятие А. От този момент нататък доставчикът трябва да бъде регистриран за целите на ДДС в държавата членка, в която се намира резервоарът. По отношение на останалите 1 000 литра, предназначени за предприятие Б, 12-месечният срок изтича на 16 март 2021 г. (24:00 ч).

В контекста на дадения пример и регистрацията на доставчика вж. раздел 2.5.7.

2.5.18. <u>В какъв формат може или следва да бъдат водени регистрите?</u>

Законодателството относно режима на складиране на стоки до поискване от клиента не предвижда в какъв формат следва да бъдат водени регистрите. За тази цел държавите членки трябва да определят относимите условия. Все пак би било разумно да се очаква държавите членки да прилагат известна гъвкавост и да не налагат твърде строги ограничения, например да изискват само отделен регистър, воден на хартиен носител, а да приемат например и електронни регистри.

Освен това, изглежда, следва да се приемат различни форми на електронен регистър. Съществениият елемент в случая е съответните данни да са лесно достъпни за данъчната администрация, която следва да е в състояние да извлича тези данни от електронната система на данъчнозадълженото лице без никакви затруднения.

На последно място, не следва да се изключва възможността един регистър да се води за няколко склада, в които се съхраняват стоки, предназначени за едно или повече предвидени придобиващи лица. В такива случаи следва да се прави много ясно разграничение между всеки склад и всяко предвидено придобиващо лице.

2.5.19. <u>Може ли държавите членки да налагат допълнителни задължения във връзка с регистъра на складодържателя, когато той е трето лице?</u>

Когато складодържателят е различен от предвиденото придобиващо лице може да се счита, че според правдоподобното тълкуване на член 54а, параграф 2 от РИ с него се изисква складодържателят да води регистър, в който да се отразяват елементите,

посочени в букви в), д) и е) от тази разпоредба. Това само по себе си не следва да представлява допълнителна тежест за складодържателя, тъй като тези данни ще трябва да се вписват в регистъра, който той трябва да води за търговски цели. По принцип текстът на член 273 от ДД допуска възможност за налагане на особени данъчни задължения за складодържателя във връзка с това („*Държавите членки могат да наложат други задължения (...)*“). Във всеки случай всякакви допълнителни задължения за складодържателя — трето лице, следва да бъдат пропорционални и обосновани.

2.5.20. Как да се декларират в обобщената декларация складиране на стоки до поискване от клиента и заместване (или няколко заместания), които са осъществени в рамките на един и същ период, за който се отнася обобщената декларация? (Също и в случая, когато складиране на стоки до поискване от клиента и връщане на стоки са осъществени през един и същ период, за който се отнася обобщената декларация.)

Съгласно член 262, параграф 2 от ДД както първоначалното прехвърляне на стоки под режим на складиране на стоки до поискване от клиента, така и „всяка промяна в представената информация“ (за по-подробно обяснение на това понятие вж. раздел 2.5.22) трябва да бъдат отразени в обобщената декларация. Това означава, че прехвърлянията на стоки под режим на складиране на стоки до поискване от клиента, заместванията на предвиденото придобиващо лице[10] и връщанията на стоки трябва да бъдат отразени в обобщената декларация. Следва да се отбележи обаче, че в случай на връщане на стоки това вписване в обобщената декларация не трябва да се разглежда като материалноправно условие, за да продължи да се прилага опростяването (вж. раздел 2.5.6).

Поради това в обобщената декларация трябва да бъде вписан идентификационният номер за целите на ДДС на всяко предвидено придобиващо лице , за което са извършени прехвърляния през периода, обхванат от тази декларация. Когато са осъществени няколко прехвърляния на стоки в рамките на един и същ период на деклариране за едно и също предвидено придобиващо лице с цел опростяване е подходящо неговият идентификационен номер за целите на ДДС да се посочи само веднъж. Когато обаче превозите на стоките са предназначени за различни предвидени придобиващи лица, всички съответни номера трябва да бъдат вписани в обобщената декларация.

В случай на заместванията всеки идентификационен номер за целите на ДДС на ново предвидено придобиващо лице трябва да бъде вписан в обобщената декларация дори ако в рамките на един и същ период на деклариране са извършени няколко последователни заместания. Това следва от член 17а, параграф 6 от ДД във връзка с член 17а, параграф 2, буква г) от ДД. За да може всяко последователно заместване да се третира като такова, в обобщената декларация за периода, в който са осъществени тези последователни заместания, трябва да се посочи идентификационният номер за целите на ДДС на всяко от новите предвидени придобиващи лица. Трябва да се посочат както идентификационният номер за целите на ДДС на предходното предвидено придобиващо лице, така и

[10] В конкретния случай на заместване задължението за отразяването му в обобщената декларация не произтича само от член 262, параграф 2 от ДД, но и от член 17а, параграф 6, буква а) от ДД във връзка с член 17а, параграф 2, буква г) от ДД.

идентификационният номер за целите на ДДС на новото предвидено придобиващо лице.

По отношение на връщането на стоки в обобщената декларация трябва да бъде посочен идентификационният номер за целите на ДДС на всеки клиент, за когото са били предназначени върнатите стоки, придружен от съответния знак (вж. примера в раздел 2.5.21). Тук съответният идентификационен номер за целите на ДДС на клиента е номерът на онзи клиент, за когото са били предназначени стоките към момента на започване на връщането на стоките (т.е. последното придобиващо лице в случай на заместване или замествания. В случай на няколко връщания — всеки път — на части от стоките за едно и също предвидено придобиващо лице през един и същ период е достатъчно идентификационният номер за целите на ДДС на това предвидено придобиващо лице да се посочи веднъж в обобщената декларация, придружен от знак.

Практически пример:

дружество А, установено в държава членка 1, което подава месечни обобщени декларации за вътреобщностни доставки, осъществява следните сделки (изброени в подточки по-долу):

Януари:

- дружество А изпраща от ДЧ 1 20 000 единици стоки до дружество Б в ДЧ 2 под режим на складиране на стоки до поискване от клиента.
- Дружество А решава, че 5 000 от единиците, обхванати от режима на складиране на стоки до поискване от клиента, договорен с дружество Б, ще бъдат поставени под режим на складиране на стоки до поискване от клиента с дружество В в ДЧ 2.
- 5 000 от единиците, обхванати от режима на складиране на стоки до поискване от клиента, договорен с дружество Б, са върнати на дружество А в ДЧ 1.

В обобщената декларация, представена за месец януари в държава членка 1, дружество А следва да впише следните данни:

- идентификационния номер за целите на ДДС на дружество Б в държава членка 2 без никакви суми;
- идентификационните номера за целите на ДДС на предприятия Б и В в държава членка 2 без никакви суми. Това ще покаже: i) че е осъществено заместване; ii) че дружество В е новото предвидено придобиващо лице; iii) че дружество В е заместило предприятие Б по отношение на стоките, които са предмет на заместването;
- идентификационния номер за целите на ДДС на дружество Б в държава членка 2 без суми, но със знак, показващ връщането на стоките.

За частично заместване вж. също раздел 2.5.13.

2.5.21. Практически пример в глобален план по отношение на обобщената декларация

Дружество А, установено в ДЧ 1, което подава месечни обобщени декларации за вътреобщностни доставки, осъществява сделките, изброени по-долу. За целите на

тези примери ще се приеме, че когато клиентът придобива право на собственост върху стоки, поставени под режим на складиране до поискване от клиента, изискуемостта на ДДС (уредена в член 67 от ДД, що се отнася до вътреобщностните доставки на стоки) настъпва през същия месец.

Януари:

1) дружество А изпраща от ДЧ 1 10 000 единици стоки на дружество Б в ДЧ 2 под режим на складиране до поискване от клиента;

2) дружество А изпраща от ДЧ 1 5 000 единици стоки на дружество В в ДЧ 2 под режим на складиране до поискване от клиента;

3) дружество А изпраща от ДЧ 1 10 000 допълнителни единици стоки на дружество Б в ДЧ 2 под режим на складиране до поискване от клиента;

4) дружество А решава, че 5 000 от единиците, обхванати от режима на складиране до поискване от клиента, договорен с дружество Б, ще бъдат поставени под режим на складиране до поискване от клиента с дружество В в ДЧ 2;

5) 5 000 от единиците, обхванати от режима на складиране на стоки до поискване от клиента, договорен с дружество Б, биват върнати на дружество А в ДЧ 1;

6) дружество Б придобива право на собственост върху 5 000 единици. Платено възнаграждение: 100 000 евро;

7) 2 000 единици, обхванати от режима на складиране на стоки до поискване от клиента, договорен с дружество В, биват продадени на дружество Г в ДЧ 2. Платено възнаграждение: 40 000 евро;

Февруари:

8) дружество А изпраща от ДЧ 1 10 000 единици до дружество Б в ДЧ 2 под режим на складиране на стоки до поискване от клиента;

9) дружество А изпраща от ДЧ 1 10 000 единици на дружество В в ДЧ 2 под режим на складиране на стоки до поискване от клиента;

10) дружество А изпраща 2 000 единици, които вече са били в ДЧ 2 под режима на складиране на стоки до поискване от клиента, договорен с дружество Б, на дружество Д в ДЧ 3, за да бъдат поставени под режим на складиране на стоки до поискване от клиента в тази държава;

11) дружество А изпраща от ДЧ 1 2 000 единици до дружество Г в ДЧ 2 под режим на складиране на стоки до поискване от клиента;

12) всички единици, изпратени на предприятие Г, биват върнати на предприятие А в ДЧ 1;

13) дружество А изпраща от ДЧ 1 5 000 единици до дружество Е в ДЧ 2 под режим на складиране на стоки до поискване от клиента;

14) предприятие Б придобива право на собственост върху 8 000 единици. Платено възнаграждение: 160 000 евро.

15) предприятие В придобива право на собственост върху 6 000 единици. Платено възнаграждение: 120 000 евро;

16) предприятие А връща в ДЧ 1 2 000 единици стоки, които са били изпратени по-рано на предприятие Е под режим на складиране на стоки до поискване от клиента;

17) 1 000 от единиците на предприятие Е са поставени под режим на складиране на стоки до поискване от клиента с предприятие З в ДЧ 2;

18) предприятие Е придобива право на собственост върху другите 2 000 единици. Платено възнаграждение: 40 000 евро;

19) предприятие А продава директно 5 000 единици, обхванати от режима на складиране на стоки до поискване от клиента, договорен с предприятие В, на предприятие Ж в ДЧ 3. Платено възнаграждение: 100 000 евро;

20) дружество А решава, че 2 000 единици, обхванати от режима на складиране на стоки до поискване от клиента, договорен с дружество Б, ще бъдат придвижени под режима на складиране на стоки до поискване от клиента, договорен с предприятие В, в ДЧ 2. По-късно през месец февруари същите тези 2 000 единици биват поставени под режим на складиране на стоки до поискване от клиента, договорен с дружество З, в ДЧ 2;

21) други 2 000 единици, обхванати от режима на складиране на стоки до поискване от клиента с дружество Б в ДЧ 2, биват придвижени под режима на складиране на стоки до поискване от клиента, договорен с дружество З, в ДЧ 2.

Информация, която дружество А трябва да впише в обобщените декларации

Януари:

В обобщената декларация, представена за месец януари в ДЧ 1, дружество А следва да впише следните данни:

– идентификационния номер за целите на ДДС на дружество Б в ДЧ 2 без никакви суми (този номер се посочва само веднъж и обхваща сделки 1 и 3);

– идентификационния номер за целите на ДДС на дружество В в ДЧ 2 без никакви суми (сделка 2);

– идентификационните номера за целите на ДДС на предприятия Б и В в ДЧ 2 на същия ред (сделка 4);

– идентификационния номер за целите на ДДС на дружество Б в ДЧ 2 със знак, показващ връщането на стоките, без никакви суми (сделка 5);

– идентификационния номер за целите на ДДС на дружество Б и сумата от 100 000 евро (сделка 6);

– собствения идентификационен номер за целите на ДДС на дружество А в ДЧ 2 с данъчната основа, определена за сделката, считана за вътреобщностна доставка съгласно член 76 от ДД (сделка 7). Идентификационният номер за целите на ДДС на дружество Г не трябва да се посочва за тази сделка, тъй като тя се счита за вътрешна доставка от дружество А за дружество Г в ДЧ 2.

Февруари:

В обобщената декларация, подавана за месец февруари в ДЧ 1, дружество А следва да включи следните данни:

– идентификационния номер за целите на ДДС на дружество Б в ДЧ 2 без никакви суми (сделка 8);

– идентификационния номер за целите на ДДС на дружество В в ДЧ 2 без никакви суми (сделка 9);

– собствения идентификационен номер за целите на ДДС на дружество А в ДЧ 2 с данъчната основа, определена за сделката, считана за вътреобщностна доставка съгласно член 76 от ДД (сделка 10). Освен това за тази сделка дружество А ще трябва да подаде обобщена декларация в ДЧ 2, в която да е посочен идентификационният номер за целите на ДДС на дружество Д в ДЧ 3, без да се вписват никакви суми;

– идентификационния номер за целите на ДДС на дружество Г в ДЧ 2 без никакви суми (сделка 11);

– идентификационния номер за целите на ДДС на дружество Г в ДЧ 2 със знак, показващ връщането на стоките, без никакви суми (сделка 12);

– идентификационния номер за целите на ДДС на дружество Е в ДЧ 2, без никакви суми (сделка 13);

– идентификационния номер за целите на ДДС на дружество Б и сумата от 160 000 евро (сделка 14);

– идентификационния номер за целите на ДДС на дружество В и сумата от 120 000 евро (сделка 15);

– идентификационния номер за целите на ДДС на дружество Е в ДЧ 2 със знак, показващ връщането на стоките, без никакви суми (сделка 16);

– идентификационните номера за целите на ДДС на дружества Е и З в ДЧ 2 на същия ред, без суми (сделка 17);

– идентификационния номер за целите на ДДС на дружество Е и сумата от 40 000 евро (сделка 18);

– собствения идентификационен номер за целите на ДДС на дружество А в ДЧ 2 с данъчната основа, определена за сделката, считана за вътреобщностна доставка съгласно член 76 от ДД (сделка 19). Тази сделка трябва да бъде обединена със сделка 10 на един и същи ред от обобщената декларация. Следователно ще има само един ред, в който е посочен идентификационният номер за целите на ДДС на дружество А в ДЧ 2 с обща данъчна основа, определена за двете сделки, считани за вътреобщностни доставки съгласно член 76 от ДД (сделки 10 и 19). Освен това за тази сделка (сделка 19) дружество А ще трябва да подаде обобщена декларация в ДЧ 2, в която да са посочени идентификационният номер за целите на ДДС на дружество Ж и сумата от 100 000 евро;

– идентификационните номера за целите на ДДС на дружества Б и В в ДЧ 2 на един и същ ред, както и идентификационните номера за целите на ДДС на дружества В и З в ДЧ 2 на друг ред, без никакви суми (сделка 20);

– идентификационните номера за целите на ДДС на дружества Б и З в ДЧ 2 на един и същ ред, без никакви суми (сделка 21).

2.5.22. Какво означава фразата „промяна в представената информация“ в член 262, параграф 2 от ДД?

Като цяло, съгласно разпоредбите на член 17, параграф 2, буква г) и член 262, параграф 2 от ДД, когато стоки се изпращат в рамките на режим на складиране на стоки до поискване от клиента от една държава членка до друга, данъчнозадълженото лице, което изпраща или превозва стоките (самò или чрез трето лице, действащо от негово име), трябва да посочи в своята обобщена декларация самоличността на данъчнозадълженото лице, за което са предназначени стоките[11] (предвиденото придобиващо лице), и неговия идентификационен номер за целите на ДДС, издаден му от държавата членка, до която са изпратени или превозени стоките (без да се посочва стойността на стоките). Това се изисква от законодателството по отношение на всяко прехвърляне (превоз на стоки), извършено от доставчик за предвидено придобиващо лице.

Посочените по-горе данни, вписани в обобщената декларация, предоставят на държавите членки, имащи отношение към сделката, информация относно следното:

i) факта, че данъчнозадълженото лице, което подава тази обобщена декларация, е осъществило (самò или чрез трето лице, действащо от негово име) прехвърляне (превоз) на стоки, които му принадлежат, от една държава членка от друга и че следователно има стоки, които се намират физически на територията на втората държава членка;

ii) факта, че тези стоки се съхраняват в държавата членка на пристигане, като са на разположение и вероятно ще бъдат придобити от данъчнозадълженото лице, чийто идентификационен номер за целите на ДДС е посочен в обобщената декларация;

iii) факта, че в обобщената декларация не е посочена никаква стойност, показва, че стоките са били изпратени под режим на складиране до поискване от клиента и следователно не представляват „обичайна“ вътреобщностна доставка.

Освен информацията, която трябва да бъде представена в обобщената декларация за „обичайните“ случаи на режим на складиране на стоки до поискване от клиента, на доставчика е вменено задължението да посочи в обобщената декларация и сведения относно „*всяка промяна в представената информация*“ (член 262, параграф 2 от ДД).

В правния текст не е постановено по-подробно какво обхваща това условие. Теоретично погледнато, и ако се възприеме подход на тълкуване в тесен смисъл — редица случаи, които могат да възникнат, след като стоките са били изпратени под режим на складиране до поискване от клиента до друга държава членка, биха могли да се считат за такава промяна, тъй като първоначално представената информация (която включва трите елемента, посочени по-горе) вече не би била точна.

Следва преглед на тези случаи:

[11] Вж. раздел 2.5.23.

– Стоки, изтеглени от предвиденото придобиващо лице заместване на това придобиващо лице, продажба на стоките на вътрешния пазар на клиент, различен от предвиденото придобиващо лице. Във всички тези случаи би могло да се счита, че е настъпила „промяна в представената информация“, като се има предвид, че стоките вече не са на разположение и вероятно няма да бъдат придобити от данъчнозадълженото лице, чийто идентификационен номер за целите на ДДС е бил посочен първоначално в обобщената декларация (вж. точка ii) по-горе)[12];

– Връщане на стоки на доставчика, стоки, продадени на клиент в друга държава членка, стоки, изнесени извън ЕС, загуба или унищожаване на стоките. В тези случаи би могло да се счита, че е настъпила „промяна в представената информация“, тъй като стоките вече не се намират физически на територията на държавата членка, до която първоначално са били изпратени или превозени (вж. подточка i) по-горе). Освен това и в този случай стоките вече не са на разположение и вероятно няма да бъдат придобити от данъчнозадълженото лице, чийто идентификационен номер за целите на ДДС е бил посочен първоначално в обобщената декларация (вж. точка ii) по-горе).

В повечето от описаните по-горе случаи опростяването чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента престава да се прилага (член 17a, параграф 7 от ДД) и се осъществява доставка (в случай на изтегляне на стоките от предвиденото придобиващо лице) или прехвърляне (по смисъла на член 17 от ДД). И двата случая съставляват едновременно вътреобщностна доставка, извършена от доставчика в първата държава членка, и вътреобщностно придобиване в държавата членка на първоначалното складиране. Тази доставка трябва да бъде посочена в обобщената декларация на доставчика (на основание на член 262, параграф 1, буква а) от ДД), с което се гарантира проследяването на стоките.

В резултат на това за предприятията би било объркващо и обременяващо да считат тези случаи за „промяна в представената информация“ и вписванията биха се припокривали, тъй като това би довело до още едно вписване в обобщената декларация (на основание на член 262, параграф 2 от ДД).

Има обаче два посочени по-горе случая, в които режимът на складиране на стоки до поискване от клиента продължава да се прилага (доколкото са изпълнени определени условия) и които следователно не водят до ново вписване в обобщената декларация на основание на член 262, параграф 1, буква а) от ДД: *заместването на предвиденото придобиващо лице* и *връщането на стоките*.

Поради това изглежда, че „промяната в представената информация“, посочена в член 262, параграф 2 от ДД, следва да бъде ограничена до тези два случая, тъй като ново вписване в обобщената декларация е необходимо, за да се гарантира физическото проследяване на стоките и правилното идентифициране на данъчнозадълженото лице, оправомощено да тегли стоките от склада. От правна гледна точка това тълкуване е в съответствие с член 17a, параграф 2, буква г) от ДД, в чиято разпоредба се посочва, че вписването в обобщената декларация е условие за опростяването чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента. Това

[12] Що се отнася по-специално до стоките, изтеглени от предвиденото придобиващо лице те вече са придобити от него и следователно вече са извън обхвата на режима на складиране на стоки до поискване от клиента.

тълкуване е в съответствие и с целта на правилата и води до много по-малка тежест за предприятията от онази, произтичаща от тълкуването в тесен смисъл.

2.5.23. <u>Какво следва да се разбира под „самоличност“ на предвиденото придобиващо лице по смисъла на член 17а, параграф 2, буква г) от ДД?</u>

Едно от условията по член 17а, параграф 2, буква г) от ДД за прилагане на опростяването чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента е задължението на доставчика да въведе в обобщената декларация самоличността на предвиденото придобиващо лице и неговия идентификационен номер за целите на ДДС, издаден му от държавата членка, до която са изпратени или превозени стоките.

На практика в обобщената декларация може да се въведе само идентификационният номер за целите на ДДС на предвиденото придобиващо лице. Така че въпросът е как да се изпълни изискването по член 17а, параграф 2, буква г) от ДД в обобщената декларация да се въведе самоличността на предвиденото придобиващо лице.

Идентифицирането на данъчнозадължено лице чрез индивидуален идентификационен номер за целите на ДДС означава на практика, че всеки номер се издава на едно конкретно данъчнозадължено лице. Държавите членки са длъжни да съхраняват в електронна система данните относно идентификационните данни [самоличността], дейността, правния статус [правната форма] и адреса на лицата, на които е бил издаден идентификационен номер за целите на ДДС (член 17, параграф 1, буква б) от Регламент (ЕС) № 904/2010 на Съвета от 7 октомври 2010 г. относно административното сътрудничество и борбата с измамите в областта на данъка върху добавената стойност).

С други думи самоличността на дадено данъчно задължено лице и неговият идентификационен номер за целите на ДДС са тясно свързани (и като правило са неделими) в системата.

Поради това изискването за въвеждане на самоличността на предвиденото придобиващо лице следва да се счита за изпълнено, когато в обобщената декларация се впише идентификационният номер за целите на ДДС на предвиденото придобиващо лице. Това се потвърждава от текста на член 262, параграф 2 от ДД, в който се посочва само идентификационният номер за целите на ДДС на предвиденото придобиващо лице без да се упоменава самоличността му.

2.5.24. <u>Предвидени ли са преходни мерки за превозите, започващи преди и пристигащи след влизането в сила на опростяването чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента?</u>

Правните разпоредби не предвиждат преходни мерки по отношение на превозите на стоки, които започват преди 1 януари 2020 г. и приключват след тази дата (датата на влизане в сила на режима на складиране на стоки до поискване от клиента). Въпреки това е необходимо да се гарантира единен подход в тези случаи. Във връзка с това, като се има предвид, че правилата за опростяване чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента и определението на този режим в тези правила отчитат факта, че „стоките са изпратени или превозени ... до друга държава членка“ (член 17а, параграф 2, буква а) от ДД), изглежда, че следва да се прилагат следните правила:

– ако превозът започва преди 1 януари 2020 г., режимът на складиране на стоки до поискване от клиента, въведен с член 17а от ДД, не може да се прилага дори когато пристигането на стоките в държавата членка на местоназначението настъпва след тази дата;

– в случай че превозът започва на 1 януари 2020 г. или след тази дата, се прилагат новите правила за опростяването чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента. Ако опростяването се прилага, трябва да се попълни съответно обобщената декларация за периода на деклариране, който включва началната дата на превоза.

2.5.25. Може ли доставчик, който не е установен в ЕС, да използва опростяването чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента? Приложимо ли е освобождаването по митнически режим 42 („МР 42“) за внос на стоки, за които впоследствие се прилага режим на складиране на стоки до поискване от клиента?

За целите на опростяването чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента доставчикът не може да е установил стопанската си дейност, нито да има постоянен обект в държавата членка, до която се превозват или изпращат стоките. Освен това изискване не е предвидено друго условие относно установяването на доставчика, който може да бъде установен в друга държава членка или другаде.

Би могло да се постави въпросът дали освобождаването, предвидено в член 143, параграф 1, буква г) и параграф 2 от ДД (т.нар. „освобождаване по МР 42“ за вноса) ще се прилага, в случай че вносът е последван от превоз под режим на складиране на стоки до поискване от клиента. Отговорът е, че тъй като към момента на вноса все още няма сигурност по отношение на каквито и да било доставки за което и да е придобиващо лице, освобождаването по МР 42 не може да бъде приложено. Следователно в този случай данъчнозадълженото лице, което придвижва стоките, би могло да предпочете да не прилага опростяването чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента, за да не загуби освобождаването при внос (на основание на член 143, параграф 1, буква г) от ДД).

2.5.26. Самоличност на предвиденото придобиващо лице — как трябва доставчикът да научава самоличността му? Достатъчен ли е договорът за продажба?

В Директивата за ДДС нямаособени правила по този въпрос, но договорът между доставчика и предвиденото придобиващо лице който е основанието за сделката под режим на складиране на стоки до поискване от клиента, следва да е достатъчен в това отношение. На доставчика трябва да са известни не само самоличността на предвиденото придобиващо лице но и неговият идентификационен номер за целите на ДДС, издаден му от държавата членка, до която се превозват стоките. Доставчикът трябва да въведе идентификационния номер за целите на ДДС на предвиденото придобиващо лице в своята обобщена декларация за периода, през който са превозени стоките.

2.5.27. Какво означава терминът „споразумение“ в член 17а, параграф 2, буква а) от ДД? Винаги ли това е договор за продажба?

Директивата за ДДС не предвижда, нито предписва вида на споразумението, което трябва да съществува между доставчика и предвиденото придобиващо лице.

Въпреки това е разумно да се приеме, че когато е налице договор между двете страни, съгласно който предвиденото придобиващо лице има право да взема от склада стоки от даден вид срещу заплащане на определена цена (като по този начин придобива право на собственост върху тези стоки), тогава условието по член 17а, параграф 2, буква а) от ДД относно „съществуващо [действащо] споразумение между двете данъчнозадължени лица“ е изпълнено.

2.5.28. Изпълнени ли са условията за режима на складиране на стоки до поискване от клиента, ако стоките, които ще бъдат доставени на предвиденото придобиващо лице, трябва първо да бъдат сортирани от трето лице в склада?

В Директивата за ДДС не е предвидено нищо по този въпрос; поради това не е изключено в този случай условията за опростяването чрез режим на стоки до поискване от клиента да може да бъдат изпълнени.

2.5.29. Какво следва и какво не следва да се счита за склад за целите на опростяването чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента?

Изглежда разумно да се приеме, че режимът на складиране на стоки до поискване от клиента по правило ще включва склад в държавата членка на пристигане, в който стоките се поставят и може да бъдат теглени от предвиденото придобиващо лице. Разпоредбата на член 54а, параграф 1, буква в) от РИ изрично налага на доставчика задължението да посочва адреса на склада и датата на пристигане на стоките в този склад. Подобен текст се съдържа в член 54а, параграф 2, буква в) от РИ относно регистъра, воден от предвиденото придобиващо лице.

За разлика от това наличието на склад не е посочено в член 17а, параграф 2 от ДД като условие за прилагането на опростяването чрез режим на складиране на стоки до поискване от клиента. Поради това може да се постави въпросът дали действително е необходим склад в обичайния смисъл на понятието като „място на складиране/съхраняване на стоки“, или в това отношение съществуват други възможности (например стоките да бъдат превозвани в камион между предвидените придобиващи лицаили дори в куфарче, когато стоките, за които се прилага режимът на складиране до поискване от клиента, са много малки изделия).

По мнение на службите на Комисията в тези случаи е вероятно да е налице само положение, при което доставчикът извършва „пряка“ доставка до придобиващото лице. Поради това, за да може да се приложи опростяването по член 17а от ДД, в тези случаи участващите страни следва да могат да докажат пред данъчните органи, че особеното положение (например складиране на стоки до поискване от клиента чрез камион) действително представлява режим на складиране на стоки до поискване от клиента по смисъла на член 17а, параграф 2 от ДД. Това наред с другото означава, че те трябва да докажат, че доставчикът остава собственик на стоките, както и че съществува споразумение между този доставчик и предвиденото придобиващо лице, съгласно което придобиващото лице има право да изтегли стоките на по-късен етап. Освен това в тези случаи ще се изисква регистрите на доставчика и на предвиденото придобиващо лице постоянно (в реално време) да отразяват мястото, където стоките се намират във всеки един момент, за да се даде възможност за подходящ контрол от страна на данъчните органи.

2.5.30. *Може ли регистърът или регистрите да бъдат поддържани от трето лице (например складодържател) от името на доставчика и/или предвиденото придобиващо лице?*

Допуска се трето лице да води регистъра, но съответните данъчнозадължени лица — доставчикът и предвиденото придобиващо лице — продължават да носят отговорност за изпълнението на това задължение (с изключение, в случая на предвиденото придобиващо лице на елементите, посочени в член 54а, параграф 2, букви в), д) и е) от РИ, когато са изпълнени условията, предвидени в член 54а, параграф 2, втора алинея от РИ).

2.5.31. *В случай на превоз, започващ през месец 1 и завършващ през месец 2, какъв е относимият период за целите на обобщената декларация?*

Подобно на посоченото в раздел 2.5.24 по отношение на преходните мерки, относимата дата тук е датата, на която започва превозът. Поради това идентификационният номер за целите на ДДС на предвиденото придобиващо лице ще трябва да бъде вписан от доставчика в обобщената декларация за месец 1.

3. ВЕРИЖНИТЕ СДЕЛКИ

3.1. Относима разпоредба:

член 36а от ДД.

3.2. Контекст

Верижните сделки по смисъла на член 36а от ДД се отнасят до последователни доставки на едни и същи стоки (което означава, че има две или повече поредни доставки), при които доставените стоки са предмет само на един вътреобщностен превоз между две държави членки.

Съгласно установената практика на Съда на Европейския съюз в тези случаи вътреобщностният превоз на стоките може да се отнесе само към една от доставките по веригата, която има възможност да се ползва от освобождаването за вътреобщностни доставки по член 138 от ДД[13].

Текстът на Директивата за ДДС в редакцията му отпреди 1 януари 2020 г. обаче не предвижда никакво конкретно правило за отнасянето на вътреобщностния превоз на стоките. В практиката на Съда на ЕС се съдържат известни насоки, но при всяко положение е било необходимо да се направи цялостна оценка на всички конкретни обстоятелства във всеки отделен случай.

Следователно в тези случаи не е било приложимо общо правило и преценката как вътреобщностната доставка на стоки да бъде отнесена към конкретна сделка от веригата е трябвало да се направи за всеки случай поотделно. Това положение би могло да доведе до различни подходи сред държавите членки и като резултат от тях — до случаи на двойно данъчно облагане или на необлагане, което лишава операторите от правна сигурност.

Новата разпоредба на член 36а от ДД предлага решение на този въпрос, като определя правила за отнасяне на вътреобщностния превоз на стоките към конкретна доставка в рамките на верига от сделки.

3.3. Какво се постига с разпоредбата?

С Директива (ЕС) 2018/1910 на Съвета в Директивата за ДДС се въвежда нов член 36а. В този член е разгледан въпросът коя е доставката, към която трябва да бъде отнесен вътреобщностният превоз или изпращане на стоките, когато се осъществява верижна сделка, т.е. коя доставка трябва да се счита за вътреобщностна доставка.

За да се прилага член 36а от ДД, трябва да са изпълнени следните условия:

- Стоките трябва да се доставят последователно. Поради това е необходимо във верижната сделка да участват най-малко три лица.
- Стоките трябва да се изпращат или превозват от една държава членка до друга държава членка. Поради това верижните сделки, включващи внос и

[13] Съдът на ЕС се произнася в този смисъл за първи път в решението си от 6 април 2006 г. по дело C-245/04, *Emag Handel Eder*.

износ, или включващи само доставки на територията на една държава членка, не са обхванати от разпоредбата.

- Стоките трябва да се превозват или изпращат директно от първия доставчик до крайния клиент във веригата.

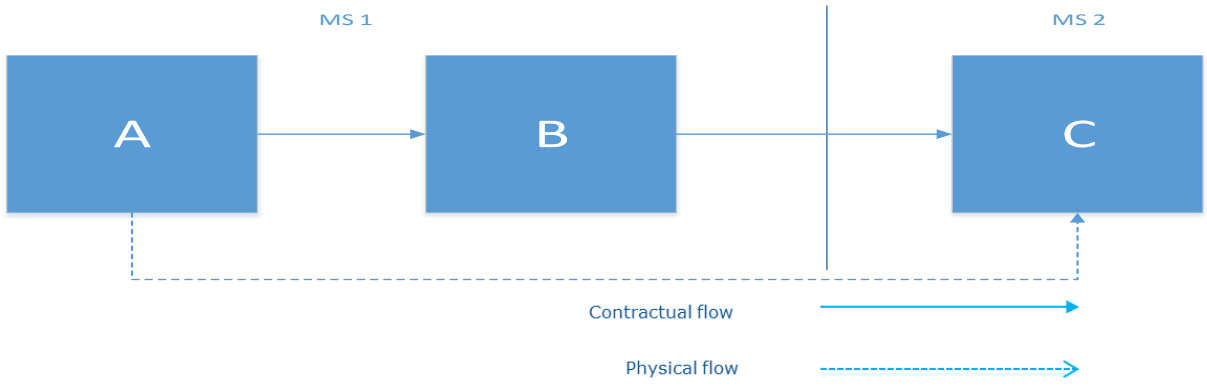
Ако тези условия са изпълнени, в член 36а, параграф 1 от ДД е установено следното общо правило: изпращането или превозът на стоките се отнасят към доставката, извършена **за** междинния оператор (наричан също „междинен доставчик“).

В член 36а, параграф 2 от ДД обаче е предвидена възможност за дерогация от общото правило. Такъв е случаят, когато междинният оператор съобщава на своя доставчик идентификационния номер за целите на ДДС, който му е издаден от държавата членка, от която се изпращат или превозват стоките. В този случай изпращането или превозът на стоките се отнасят към доставката, извършена **от** междинния оператор.

Определение на понятието за междинен оператор (доставчик) е дадено в член 36а, параграф 3 от ДД. Това е доставчикът във веригата, различен от първия доставчик във веригата, който изпраща или превозва стоките сам или чрез трето лице, действащо от негово име. За да докаже своя статут на междинен оператор, той ще трябва да съхранява доказателства, че е превозил стоките сам или че е уредил превоза им от трето лице, действащо от негово име.

3.4. Различни сценарии — примери

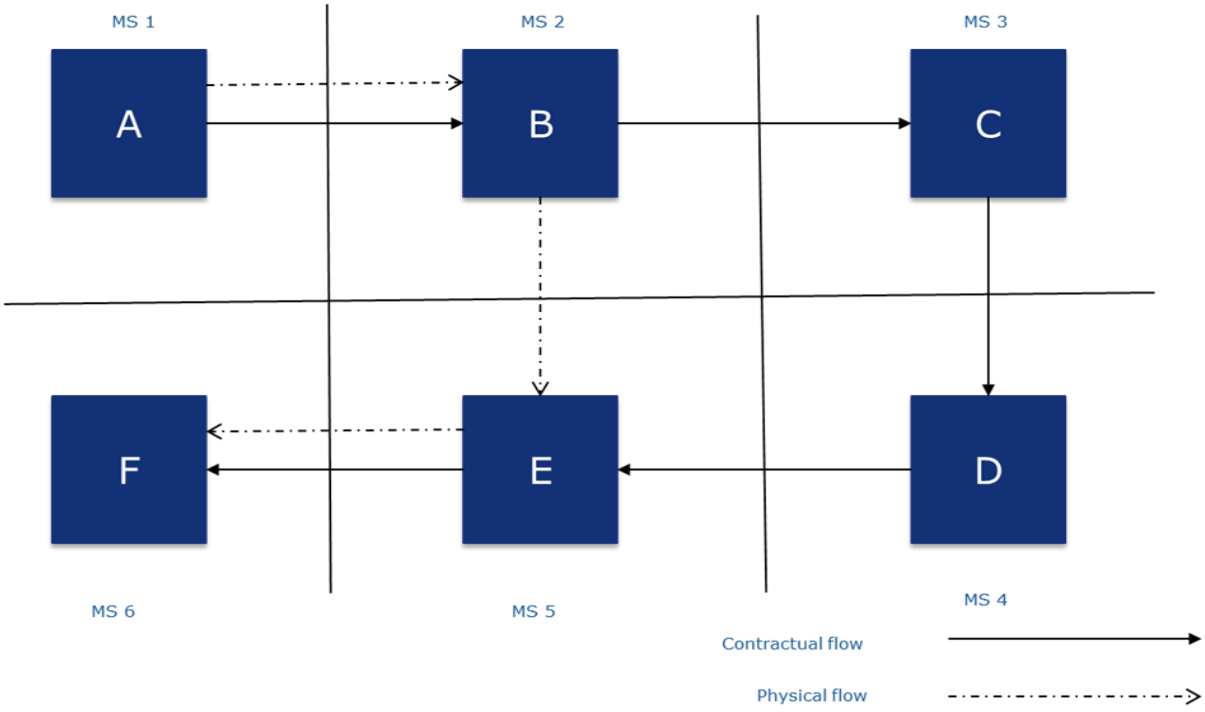
3.4.1. Пример 1 — обикновен случай на верижна сделка



Тук се извършват последователни доставки на стоки от предприятие А за предприятие Б и от предприятие Б за предприятие В, при които стоките се превозват само веднъж, от предприятие А в ДЧ 1 до предприятие В в ДЧ 2. Въпросът в разглеждания случай е да се определи дали вътреобщностният превоз трябва да бъде отнесен към доставката от предприятие А за предприятие Б или към доставката от предприятие Б за предприятие В.

Има обаче по-сложни случаи, които биха могли да включват дори няколко превоза на стоки в рамките на ЕС. В тези случаи е важно да се анализира кои сделки попадат в обхвата на мярката, въведена с член 36а, параграф 1 от ДД, и които не са обхванати от нея и съответно трябва да се разглеждат отделно. Следователно първото нещо, което трябва да се направи, е да се определят границите на верижната сделка.

3.4.2. *Пример 2 — по-сложен случай, включващ отделни превози*



В този пример са осъществени три отделни превоза: от предприятие А за предприятие Б, от предприятие Б за предприятие Д и от предприятие Д за предприятие Е. Приема се не само че превозите са осъществени последователно във времето, но също и че между тях има ясни прекъсвания, поради което е невъзможно те да се разглеждат като един превоз. В този случай доставката от предприятие А за предприятие Б и доставката от предприятие Д за предприятие Е попадат извън обхвата на въведената мярка за верижните сделки, тъй като те не отговарят на условията, посочени в член 36а, параграф 1 от ДД, по-специално за директен превоз от първия доставчик до крайния клиент във верига, състояща се от последователни доставки на същите стоки. Следователно доставките между предприятие А и предприятие Б и между предприятие Д и предприятие Е са „обичайни“ вътреобщностни доставки.

За разлика от тях сделките между предприятие Б, предприятие В, предприятие Г и предприятие Д са част от верижна сделка: стоките се доставят последователно между тези четири лица, стоките се изпращат или превозват от една държава членка (ДЧ 2) до друга държава членка (ДЧ 5) и стоките се превозват директно от първия доставчик (предприятие Б) до крайния клиент (предприятие Д) във веригата.

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

3.5. Отнасяне на превоза към една от доставките във веригата — обяснения за примери 1 и 2

В член 36а, параграф 1 от ДД е установено общото правило. Превозът ще бъде отнесен **само** към доставката, извършена за „**междинния оператор**“.

От това правило може да се изведе едно първо заключение, а именно, че превозът или изпращането могат да бъдат отнесени само към една доставка. Следователно

другите доставки по веригата ще следват правилата за доставки на стоки без превоз и ще се категоризират като вътрешни доставки в държавата членка на тръгване на стоките или в държавата членка на пристигане на стоките.

Второто заключение, което може да се изведе от правилото, е, че за да може превозът или изпращането на стоките да се отнесат към една доставка, е необходимо да се определи „междинният оператор“ съгласно определението, посочено в раздел 3.3 по-горе.

Следва да се отбележи, че приложното поле на правилата в член 36а от ДД е ограничено до изясняването на въпроса към коя сделка във веригата се отнася превозът. Тези правила нямат отражение върху задължението за данъчно облагане, което се определя съгласно общите правила.

3.5.1. Отнасянето на превоза в пример 1

В това положение ще считаме, че междинният оператор е предприятие Б. Това означава, че предприятие Б изпраща или превозва стоките от ДЧ 1 до ДЧ 2 самò (от свое име, а не от името на друго лице по веригата) или чрез трето лице, действащо от негово име.

Общото правило в член 36а, параграф 1 от ДД е, че изпращането или превозът на стоките се отнасят само към доставката, извършена за междинния оператор. Следователно вътреобщностната доставка на стоки ще бъде доставката от предприятие А за предприятие Б. В това положение предприятие Б ще трябва да представи на предприятие А своя идентификационен номер за целите на ДДС, издаден му от държава членка, различна от ДЧ 1, за да може доставката, извършена от предприятие А, да се ползва от освобождаването по член 138 от ДД. Предприятие Б ще осъществи вътреобщностно придобиване на стоките в ДЧ 2. Доставката от предприятие Б за предприятие В ще бъде вътрешна доставка в ДЧ 2 и предприятие Б ще дължи в ДЧ 2 ДДС, начислен върху тази доставка[14]. Предприятие Б ще трябва да бъде регистрирано в ДЧ 2 и да подаде справка-декларация за ДДС в тази държава членка.

Обаче, както се вижда в пример 1, предприятие Б е установено в ДЧ 1. Има вероятност ДЧ 1 да му е издала идентификационен номер за целите на ДДС и ако случаят е такъв, то може да избере да представи на предприятие А този идентификационен номер, вместо идентификационния си номер за целите на ДДС, издаден му от държава членка, различна от ДЧ 1. В този случай вместо общото правило в член 36а, параграф 1 от ДД приложимата норма би била тази по член 36а, параграф 2 от ДД. Следователно изпращането или превозът на стоките ще бъдат отнесени не към доставката, извършена за предприятие Б, а към доставката, извършена от предприятие Б.

В този случай предприятие А ще извърши вътрешна доставка за предприятие Б в ДЧ 1. Предприятие Б ще осъществи вътреобщностна доставка на стоки за предприятие В в ДЧ 1. Предприятие В ще осъществи вътреобщностно придобиване

[14] Освен ако ДЧ 2 се е възползвала от възможността, предвидена в член 194 от ДД. Ако случаят е такъв, предприятие В ще подлежи на облагане с ДДС в рамките на механизма за обратно начисляване.

на стоки в ДЧ 2. Следователно не е необходимо предприятие Б да е идентифицирано в ДЧ 2, нито трябва да представя справка-декларация за ДДС в тази държава членка.

3.5.2. Отнасянето на превоза в пример 2

Както е обяснено по-горе, в този пример само доставките между предприятия Б, В, Г и Д са част от верижната сделка.

а) Първият доставчик по веригата организира изпращането или превоза[15]

Правната разпоредба изрично изключва първия доставчик от понятието „междинен оператор“. Следователно такива случаи са изключени от приложното поле на правилото, установено в член 36а от ДД.

В тази връзка следва да се има предвид, че първият доставчик участва само в една сделка в рамките на верижната сделка — извършената от него доставка. Следователно, ако първият доставчик е този, който организира изпращането или превоза на стоките, превозът или изпращането могат да бъдат отнесени само към сделката, в която участва той, т.е. доставката, извършена от него. Съответно тази сделка ще бъде вътреобщностната доставка на стоки, освободена от облагане в съответствие с член 138 от ДД, ако са изпълнени предвидените в посочения член условия.

В схемата, представена в пример 2, верижната сделка включва превоза на стоки от ДЧ 2 до ДЧ 5 директно от предприятие Б за предприятие Д и включва доставките между предприятията Б, В, Г и Д, така че предприятие Б се явява първият доставчик във веригата. Следователно, ако предприятие Б организира превоза или изпращането на стоките, този превоз ще бъде отнесен към доставката, извършена от предприятие Б за предприятие В, което води до вътреобщностна доставка на стоки от предприятие Б в ДЧ 2, освободена от ДДС (ако са изпълнени условията по член 138 от ДД), и до вътреобщностно придобиване от страна на предприятие В, облагаемо в ДЧ 5. Доставките от предприятие В за предприятие Г и от предприятие Г за предприятие Д ще бъдат в този случай вътрешни сделки в ДЧ 5.

Както е посочено по-горе, доставката на стоки от предприятие А за предприятие Б, която води до специален превоз от ДЧ 1 до ДЧ 2 директно от предприятие А за предприятие Б, е изключена от верижната сделка. Доставката от предприятие А за предприятие Б по своето естество е вътреобщностна доставка на стоки в ДЧ 1, освободена от ДДС (ако са изпълнени условията по член 138 от ДД), която води до вътреобщностно придобиване от страна на предприятие Б, облагаемо в ДЧ 2.

б) Крайният клиент във веригата организира изпращането или превоза

Крайният клиент във веригата също не може да бъде междинният оператор. Това е така, защото той никога не може да отговори на условието да бъде „**доставчик** във веригата“, както е посочено в член 36а, параграф 3 от ДД. Следователно случаите, в

[15] В рамките на този раздел от обяснителните бележки, когато се говори за данъчнозадължено лице „организиращо превоза“ на стоки, трябва да се разбира, че то означава данъчнозадължено лице, което превозва стоките самò (от свое име) или чрез трето лице, действащо от негово име. В тази връзка вж. раздел 3.6.5.

които крайният клиент във веригата организира превоза, са изключени от приложното поле на правилото, установено в член 36а от ДД.

Крайният клиент участва само в една сделка в рамките на веригата — получената от него доставка. Следователно, ако той организира изпращането или превоза на стоките, това изпращане или превоз може да бъде отнесено само към тази сделка — доставката, извършена за крайния клиент.

Ако се върнем към пример 2, виждаме, че верижната сделка включва доставките между предприятията Б, В, Г и Д, така че предприятие Д е крайният клиент във веригата. Следователно, ако предприятие Д организира превоза или изпращането на стоките, превозът или изпращането ще бъдат отнесени към доставката, извършена от предприятие Г за предприятие Д, което води до вътреобщностна доставка на стоки от предприятие Г в ДЧ 2, освободена от ДДС (ако са изпълнени условията по член 138 от ДД), и до вътреобщностно придобиване от страна на предприятие Д, облагаемо в ДЧ 5. Доставките от предприятие Б за предприятие В и предприятие В за предприятие Г ще представляват вътрешни сделки в ДЧ 2.

Както е посочено по-горе, доставката на стоки от предприятие Д за предприятие Е се изключва от верижната сделка, тъй като включва специален превоз от предприятие Д до предприятие Е, който се различава от превоза от предприятие Б до предприятие Д. Доставката от предприятие Д за предприятие Е е вътреобщностна доставка на стоки в ДЧ 5, освободена от ДДС (ако са изпълнени условията по член 138 от ДД), което води до вътреобщностно придобиване, осъществено от предприятие Е, облагаемо в ДЧ 6.

в) Оператор във веригата, различен от първия доставчик или от крайния клиент, организира изпращането или превоза

Сега ще направим анализ на това, което се случва, когато в пример 2 междинният оператор е предприятие В или предприятие Г.

Както вече беше посочено, в член 36а, параграф 1 от ДД е установено общото правило: превозът се отнася към доставката, извършена за междинния оператор (който не може да бъде първият или последният участник във веригата на доставките).

В член 36а, параграф 2 от ДД обаче е предвидена дерогация от общото правило. В случай че междинният оператор съобщи на своя доставчик идентификационния номер за целите на ДДС, издаден му от държавата членка, от която се изпращат или превозват стоките, то изпращането или превозът ще бъдат отнесени към доставката на стоки, извършена от този междинен оператор.

Ако например междинният оператор е предприятие В, от общото правило следва, че превозът ще бъде отнесен към доставката, извършена за междинния оператор, т.е. доставката от предприятие Б за предприятие В. Съответно доставката от предприятие Б ще съставлява вътреобщностна доставка на стоки в ДЧ 2, освободена от ДДС (ако са изпълнени условията по член 138 от ДД), и ще е налице вътреобщностно придобиване от страна на предприятие В, облагаемо в ДЧ 5. Доставките от предприятие В за предприятие Г и от предприятие Г за предприятие Д ще съставляват вътрешни сделки в ДЧ 5.

Сделката, съм която се отнася превозът обаче, би се променила, ако предприятие В съобщи на своя доставчик, т.е. предприятие Б, идентификационния номер за целите на ДДС, издаден му държавата членка, от се изпращат или превозват стоките, т.е. ДЧ 2. В такъв случай изпращането или превозът ще бъдат отнесени към доставката, извършена от предприятие В, т.е. към доставката от предприятие В за предприятие Г.

Следователно ще бъдат налице вътреобщностна доставка на стоки от предприятие В в ДЧ 2, освободена от ДДС (ако са изпълнени условията по член 138 от ДД), и вътреобщностно придобиване от страна на предприятие Г, облагаемо в ДЧ 5. Доставката от предприятие Б за предприятие В ще съставлява вътрешна сделка в ДЧ 2, а доставката от предприятие Г за предприятие Д ще съставлява вътрешна сделка в ДЧ 5.

3.6. Подробни въпроси, произтичащи от тази разпоредба

3.6.1. Указания, одобрени от Комитета по ДДС

Указания, произтичащи от 113-ото заседание на Комитета по ДДС от 3 юни 2019 г.

3. НОВО ЗАКОНОДАТЕЛСТВО — ВЪПРОСИ, СВЪРЗАНИ С ПРИЛАГАНЕТО НА НАСКОРО ПРИЕТИТЕ РАЗПОРЕДБИ НА ЕС ОТНОСНО ДДС

3.1 Произход: Комисия

Относими разпоредби: членове 17a, 36a, член 138, параграфи 1 и 1a, член 243, параграф 3 и член 262, параграф 2 от Директивата за ДДС; членове 45a и 54a от Регламента за изпълнение относно ДДС

Предмет: прилагане на пакета за бързи решения: Директива (ЕС) 2018/1910 на Съвета и Регламент за изпълнение (ЕС) 2018/1912 на Съвета (Документ taxud.c.1(2019)3533969 — работен документ № 968)

Документ D — taxud.c.1(2019)7899573 — Работен документ № 975

Верижни сделки: в комбинация с прилагане на опростяването по член 141 (триъгълни сделки) (раздел 3.2.1.)[16]

1. Комитетът по ДДС с единодушие е приел, че когато едни и същи стоки се доставят последователно и тези стоки се изпращат или превозват от една държава членка до друга държава членка директно от първия доставчик до крайния клиент във веригата, по веригата от сделки само данъчнозадълженото лице, извършващо вътреобщностното придобиване (наричано по-нататък „лицето X“), може да се ползва, при спазване на всички условия, от опростяването за триъгълните сделки, предвидено в член 141 от Директивата за ДДС.

[16] Това подзаглавие е свързано със съответния раздел от Работен документ № 968 на Комитета по ДДС. В раздел 3.6.17 от настоящите обяснителни бележки може да се намери повече информация относно взаимодействието между правилата за верижните сделки и правилата относно опростяването за триъгълните сделки.

2. Комитетът за целите на ДДС почти единодушно е приел, че в случая, описан в точка 1, условието по член 141, буква в) от Директивата за ДДС се счита за изпълнено, когато стоките се изпращат или превозват директно от държава членка, различна от тази, която е издала идентификационния номер за целите на ДДС, използван от лицето X за целите на вътреобщностното придобиване, до мястото, посочено от лицето, за което лицето X извършва последващата доставка (наричано по-нататък „лицето Y“).

3. Комитетът по ДДС почти единодушно е приел, че фактът, че лицето Y осъществява последваща доставка на стоките за друго лице в рамките на веригата, не оказва влияние върху прилагането на опростяването за триъгълните сделки спрямо сделките, осъществени от лицето X. За да се прилага това опростяване обаче, трябва да са изпълнени всички условия по член 141 от Директивата за ДДС, което според почти единодушното мнение на Комитета по ДДС изисква лицето Y да бъде идентифицирано за целите на ДДС в държавата членка, в която се дължи ДДС върху тази последваща доставка и в която то е определено съгласно член 197 от Директивата за ДДС за платец на ДДС, дължим върху тази доставка.

3.6.2. Какъв е обхватът на тази разпоредба?

Има някои сделки, които не са обхванати от член 36а от ДД.

Както е посочено в раздел 3.3, стоките трябва да се изпращат или превозват от една държава членка до друга държава членка. Поради това верижните сделки, включващи внос и износ или включващи само доставки на територията на една държава членка, не са обхванати от разпоредбата.

Освен това член 36а, параграф 4 от ДД изключва прилагането на правилото за верижните сделки в случаите, обхванати от член 14а от ДД. Следователно правилото не е приложимо в случаите, когато данъчнозадължено лице улеснява чрез използването на електронен интерфейс, например пазар, платформа, портал или други подобни средства:

а) дистанционните продажби (наричани също „продажби от разстояние“) на стоки, внасяни от трети територии или трети държави под формата на пратки със собствена стойност, ненадвишаваща 150 евро, или

б) доставките на стоки в рамките на Общността от данъчнозадължено лице, неустановено в рамките на Общността, на данъчно незадължено лице.

В тези случаи се счита, че стоките е получило и доставило самото данъчнозадължено лице, което улеснява доставката; правилата относно верижните сделки в член 36а от ДД обаче не могат да се прилагат към тези доставки.

3.6.3. Кой може да бъде междинен оператор?

Междинният оператор е от изключителна важност за прилагането на правилото. В зависимост от избрания от този междинен оператор вариант изпращането или превозът на стоките ще бъдат отнесени към доставката, извършена за него, или към доставката, извършена от него.

Следователно, след като бъде установено наличие на верижна сделка, следващата стъпка е да се определи кой е междинният оператор.

Както е посочено в раздел 3.3, в член 36 а, параграф 3 от ДД е определено, че „междинен оператор (доставчик)“ означава доставчик във веригата, различен от първия доставчик във веригата, който изпраща или превозва стоките сам или чрез трето лице, действащо от негово име.

3.6.4. Кой не може да бъде междинен оператор?

Както е обяснено в раздел 3.5.2 при анализа на пример 2, междинен оператор не може да бъде нито първият доставчик, нито крайният клиент във веригата. Първият доставчик е изрично изключен от текста на разпоредбата, а крайният клиент не е доставчик по веригата. Следователно никой от тях не може да бъде междинен оператор.

Следва да се отбележи, че ако те са лицата, които организират превоза на стоките, не съществуват съмнения по въпроса как да бъде отнесен вътреобщностният превоз на стоки. Ако първият доставчик го е организирал, превозът ще бъде отнесен към извършената от него доставка. Ако крайният клиент е лицето, което е организирало превоза, то превозът ще бъде отнесен към извършената за него доставка.

3.6.5. Какво означава изразът „изпраща или превозва стоките сам или чрез трето лице[, действащо] от негово име“?

Чрез този израз се възпроизвежда текстът в член 138, параграф 1 от ДД, в който се посочва „доставката на стоки, изпратени или превозени ... от или от името на продавача или лицето, придобиващо стоките“. Следователно тълкуването му следва да съвпада с тълкуването на посочената разпоредба.

По принцип междинният оператор ще бъде доставчикът по веригата, който организира (директно той самият или чрез трето лице, действащо от негово име) превоза на стоките; лицето, което превозва стоките самò (от свое име) или сключва договор за превоз с трето лице, действащо от негово име.

В това отношение генералният адвокат Kokott в заключението си по делото *Herst*[17] заключава, че „[...] *при отнасянето на единственото трансгранично движение на стоки към определена доставка във верига от сделки от решаващо значение е кой носи риска от случайно погиване при трансграничния превоз на стоката. Тази доставка е освободената вътреобщностна доставка, чието място е там, където започва превозът.*“. Следователно според нея междинният оператор е данъчнозадълженото лице в рамките на веригата, което носи риска от погиване или увреждане на стоките по време на превоза[18].

Този критерий обаче в някои случаи може да доведе до известни практически трудности. Например може да се окаже, че рискът от случайно погиване на стоките се разделя между продавача и купувача на някои етапи от превоза в зависимост от използваните условия ИНКОТЕРМС. В такива случаи би било трудно да се

---

[17] Заключение на генералния адвокат J. Kokott, представено на 3 октомври 2019 г. по дело C-401/18, *Herst, s.r.o.* срещу *Odvolací finanční ředitelství*, точка 79.

[18] Независимо от факта, че въпросното данъчнозадължено лице може да има застрахователен договор, така че да получи обезщетение в случай на загуба (погиване) или увреждане на стоките.

определи само едно данъчнозадължено лице в рамките на веригата, което носи риска от погиване или увреждане на стоките по време на целия превоз.

При тези обстоятелства, за да се определи кой е междинният оператор, най-подходящият критерий е този на данъчнозадълженото лице в рамките на веригата, което превозва стоките самò или урежда необходимите уговорки с трето лице за превоза на стоките, като сключва договор с това трето лице. Това е така, освен ако в такива случаи въпросното данъчнозадължено лице може да докаже пред данъчните органи степен, че в действителност превозът е осъществен или договорът е сключен от името на друго данъчнозадължено лице във веригата, което всъщност носи риска от случайно погиване на стоките по време на превоза.

В тази връзка следва да се подчертае, че фактът, че едно от лицата по веригата плаща за превоза, сам по себе си не е достатъчен, за да се заключи, че това лице е междинният оператор. Това лице би могло да плати цената за превоза например като частично плащане на извършената за него доставка.

3.6.6. Доставчик във веригата, различен от междинния оператор, осъществява превоза на стоките от името на междинния оператор

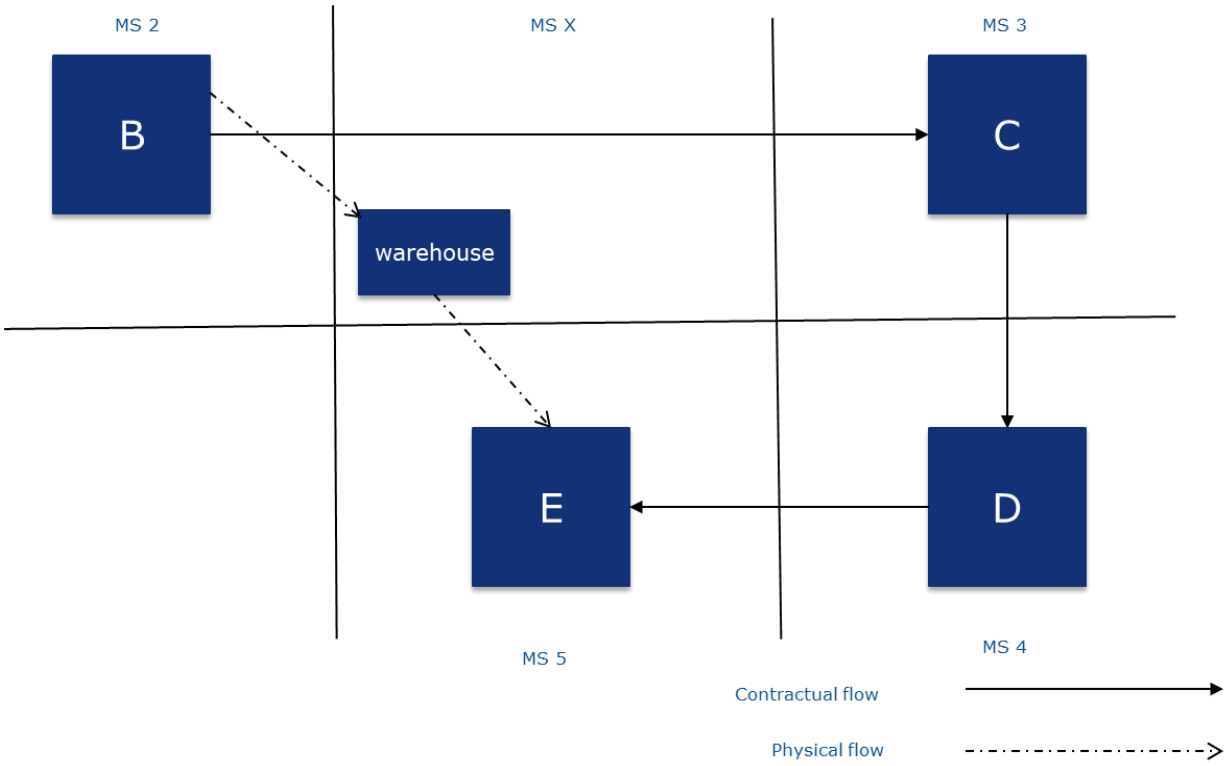
Междинният оператор може да превозва стоките сам или чрез друго лице, действащо от негово име. Не е задължително лицето, което превозва стоките от името на междинния оператор, да бъде трето лице извън веригата или дружество, специализирано в превоза на стоки. Това може да бъде всеки един от другите доставчици, участващи във верижната сделка, или дори крайният клиент.

Например един от междинните доставчици по веригата може да поиска от първия доставчик да превози стоките до крайния клиент. В такъв случай най-важният елемент ще бъде да се прецени кое от данъчнозадължените лица по веригата отговаря на условията в раздел 3.6.5. Това данъчнозадължено лице ще бъде междинният оператор по смисъла на член 36а от ДД.

3.6.7. Няколко лица участват в превоза на стоките

Възможно е междинният оператор, определен в съответствие с критериите в раздел 3.6.5, да е сключил договор за превоза с повече от едно лице.

За да онагледим това положение, ще използваме следния пример (**пример 3**):



В пример 3 междинният оператор е предприятие В. Предприятие В може да сключи с различни лица договор за превоза на стоките с камион от обекта на предприятие Б в ДЧ 2 до пристанище в друга държава членка (ДЧ Х), за превоза на тези стоки с кораб до ДЧ 5 и за превоза с камион на посочените стоки от пристанището в ДЧ 5 до обекта на предприятие Д. Доколкото предприятие В е единственото лице, отговорно за трите договора, то остава междинният оператор. Разбира се, трябва да има непрекъснатост на превоза, така че целият маршрут да може да се разглежда като един от ДЧ 2 до ДЧ 5, а не като три отделни превоза.

Този факт не се променя, ако например превозът на стоките от обекта на предприятие Б до пристанището в ДЧ Х се осъществява със средства на предприятие Б, при условие че междинният оператор — предприятие В, е лицето, което е организирало превоза (съгласно критериите в раздел 3.6.5).

До различен извод може да се достигне, ако превозът от обекта на предприятие Б в ДЧ 2 до пристанището в ДЧ Х е организиран от предприятие В, но другите два превоза (превозът с кораб от ДЧ Х до ДЧ 5 и превозът с камион от пристанището в ДЧ 5 до обекта на предприятие Д) са организирани от другия доставчик, предприятие Г. В този случай не можем да приложим правилата за верижните сделки за цялата верига предприятия Б—В—Г—Д, тъй като не е осъществен един превоз, а два отделни превоза. Всъщност в този случай не може да се твърди, че стоките са изпратени или превозени „директно от първия доставчик до крайния клиент във веригата“ (т.е. от предприятие Б до предприятие Д), както се изисква съгласно член 36а, параграф 1 от ДД. Този пример може да доведе до различни възможности в зависимост от това дали верижната сделка за целите на прилагането на правилата по член 36а от ДД е връзката между предприятия Б—В—Г, или връзката между предприятия В—Г—Д.

Първо, възможно е положение, при което предприятие В само̀ да организира превоза до определена от него точка в ДЧ Х и да направи това без връзка с последващата доставка за предприятие Г. От тази точка в ДЧ Х предприятие Г

организира превоза на стоките, за да ги достави на предприятие Д. С други думи, стоките първо се превозват от предприятие Б до предприятие В и едва по-късно, чрез друг превоз, от предприятие В до предприятие Д. В този случай следва да разглеждаме отделно сделката между предприятие Б и предприятие В, от една страна, и връзката между предприятия В—Г—Д, от друга. Само връзката между предприятия В—Г—Д ще съставлява верижна сделка за целите на прилагането на правилата по член 36а от ДД. Доставката от предприятие Б за предприятие В ще съставлява вътреобщностна доставка от предприятие Б в ДЧ 2 и вътреобщностно придобиване от страна на предприятие В в ДЧ Х. Връзката между предприятия В—Г—Д ще съставлява верижна сделка, в която предприятие Г е междинният оператор. Ако е приложимо общото правило по член 36а, параграф 1 от ДД, предприятие В ще извършва вътреобщностна доставка в ДЧ Х, предприятие Г ще извършва вътреобщностно придобиване в ДЧ 5, а доставката от предприятие Г за предприятие Д ще съставлява вътрешна сделка в ДЧ 5.

Второ, възможно е положение, при което предприятие В самò да организира превоза от обекта на предприятие Б до точка в ДЧ Х, определена от предприятие Г, и да направи това във връзка с доставката, извършена от предприятие В за предприятие Г, а едва по-късно, чрез различен превоз, организиран от предприятие Г, стоките да бъдат доставени и превозени от предприятие Г до предприятие Д. Ако случаят е такъв, верижната сделка за целите на прилагането на правилата по член 36а от ДД е връзката между предприятията Б—В—Г, така че сделката между предприятие Г и предприятие Д ще се разглежда отделно. Предприятие В ще бъде междинният оператор във веригата на предприятията Б—В—Г. Ако предприятие В е съобщило на предприятие Б своя идентификационен номер за целите на ДДС в ДЧ 2, то тогава ще се прилага правилото по член 36а, параграф 2 от ДД. Доставката от предприятие Б за предприятие В ще съставлява вътрешна доставка в ДЧ 2, предприятие В ще извърши вътреобщностна доставка в ДЧ 2, а предприятие Г ще извърши вътреобщностно придобиване в ДЧ Х. Сделката между предприятие Г и предприятие Д ще доведе до вътреобщностна доставка на стоките в ДЧ Х, осъществена от предприятие Г, и до вътреобщностно придобиване на стоките в ДЧ 5, осъществено от предприятие Д.

3.6.8. Превоз на етапи и прекъсвания по веригата

При разглеждането на пример 2 в раздел 3.4.2 беше посочено, че доставките от предприятие А за предприятие Б и от предприятие Д за предприятие Е са изключени от веригата, тъй като са налице „ясни прекъсвания“ на превоза.

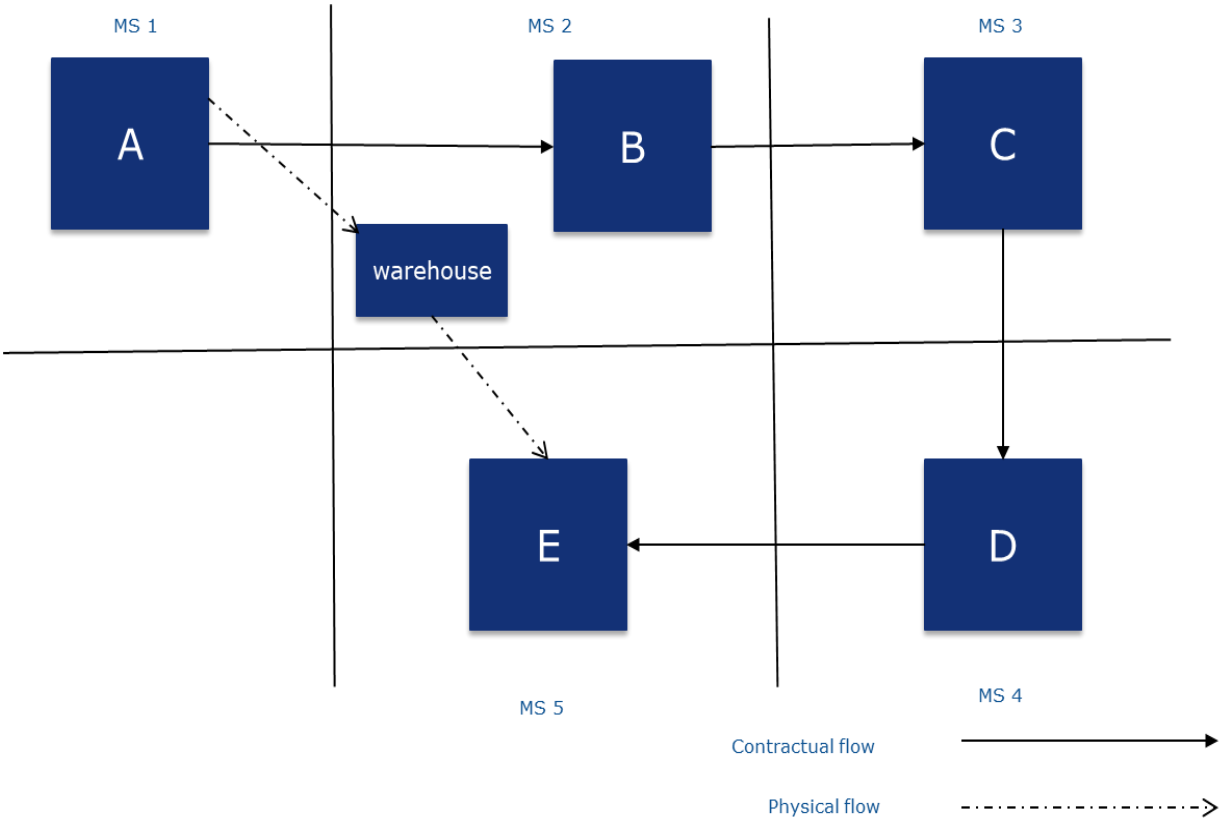
Следователно, когато става въпрос за превоз с междинни спирки, е важно да се анализира кога е налице ясно прекъсване, което води до отделни превози, и кога операцията може да се разглежда като един превоз.

Например положение, при което веригата е прекъсната, е положението, анализирано в предходния раздел 3.6.7, където има две отделни „движения“ на стоките между различни държави членки, като операторът, който организира превоза, е различен за всяко „движение“. В този случай правилата, предназначени за верижните сделки, не може да се приложат към всички сделки между предприятия Б—В—Г—Д, а само към сделките между предприятия Б—В—Г или към сделките между предприятия В—Г—Д, тъй като правилото за един превоз не може да се приложи към цялата група от сделки.

Въпреки това фактът, че са използвани различни превозни средства, така че стоките се претоварват например от камион на кораб или между различни камиони, не променя непременно оценката на превоза като един превоз.

Освен това, ако стоките се превозват от ДЧ 2 до ДЧ 5, но част от тях са разтоварени в ДЧ X, за останалата част от стоките, които продължават непосредствено към ДЧ 5, се счита, че се превозват директно от ДЧ 2 до ДЧ 5 за целите на прилагането на правилата за верижните сделки, при условие че междинният оператор е организирал целия превоз.

За да анализираме възможностите за прекъсване на веригата, ще се съсредоточим върху следния пример (**пример 4**):



Налице са две движения на стоките: от предприятие А в ДЧ 1 до склад в ДЧ 2 и от склада в ДЧ 2 до предприятие Д в ДЧ 5. Кога можем да разглеждаме двете движения като един превоз и кога — като различни превози? Ще анализираме различни сценарии:

а) *Сценарий 1*: Чрез този сценарий бихме искали да подчертаем, че за да се определи дали е налице прекъсване на веригата, от решаващо значение са споразуменията, сключени от лицата към момента на движенията на стоките.

За да се счита, че при този сценарий е налице един превоз за целите на прилагането на правилото по член 36а от ДД, следва да са изпълнени определени условия. На

първо място, необходимо е един оператор измежду предприятията Б, В или Г да организира и двете движения[19] в качеството на междинен оператор.

Възможно е обаче дори ако един от тях организира и двете движения, тези две движения да не могат да се разглеждат като един превоз. Например нека допуснем, че предприятие Б организира и двете движения. Когато стоките пристигат в ДЧ 2, предприятие Б не е сключило споразумение с предприятие В във връзка с продажбата на стоките. На по-късен етап то сключва споразумение за продажбата на стоките с предприятие В, предприятие В прави същото с предприятие Г, а предприятие Г — с предприятие Д, и стоките се превозват от предприятие Б (в ДЧ 2) до предприятие Д (в ДЧ 5). В този случай ще се счита, че веригата на предприятия А—Б—В—Г—Д е била прекъсната, дори ако предприятие Б е операторът, който е организирал двете движения на стоките.

Ето защо, когато стоките бъдат превозени от ДЧ 1 до ДЧ 2, ще са налице вътреобщностна доставка от предприятие А в ДЧ 1 и вътреобщностно придобиване от предприятие Б в ДЧ 2. Поредицата от сделки между предприятия Б, В, Г и Д води до един вътреобщностен превоз от ДЧ 2 до ДЧ 5, който ще бъде отнесен към доставката, осъществена от предприятие Б (няма друга възможност, тъй като предприятие Б е първият доставчик във веригата от предприятия Б—В—Г—Д). Последващите доставки от предприятие В за предприятие Г и от предприятие Г за предприятие Д ще съставляват вътрешни сделки в ДЧ 5.

От друга страна, ако когато (или непосредствено след като) придобие стоките от предприятие А, предприятие Б вече е сключило споразумение с предприятие В относно продажбата на стоките и му е известно, преди стоките да бъдат придвижени, че те трябва да бъдат превозени до предприятие Д в ДЧ 5, то тогава фактът, че са налице две движения на стоките, по принцип не е пречка да се счита, че поредицата от сделки съставлява верижна сделка, така че двете движения на стоките (при условие че съществува непрекъснатост между тях, както е посочено в пример 3 от раздел 3.6.7) могат да се считат за един превоз за целите на член 36а от ДД. В този случай предприятие А ще бъде първият доставчик, предприятие Д — крайният клиент, а предприятие Б, което е организирало единния превоз, състоящ се от две движения, ще бъде междинният оператор.

б) *Сценарий 2*: До различно заключение ще бъде достигнато, ако първото „движение“ е организирано от предприятие Б, а второто „движение“ е организирано от предприятие В. В този случай всяко движение съставлява превоз и са възможни два варианта.

Първо, възможно е предприятие Б да е организирало превоза на стоките до склада в ДЧ 2, като тези стоки са предназначени за предприятие В във връзка с доставка, договорена между предприятията Б и В. В този случай сделките между предприятията А—Б—В може да се считат за верижна сделка, в която предприятие Б е междинният оператор. Ако се прилага общото правило по член 36а, параграф 1 от ДД, ще са налице вътреобщностна доставка от предприятие А в ДЧ 1, вътреобщностно придобиване от предприятие Б в ДЧ 2 и вътрешна доставка от предприятие Б за предприятие В в ДЧ 2. Тогава по отношение на сделките между

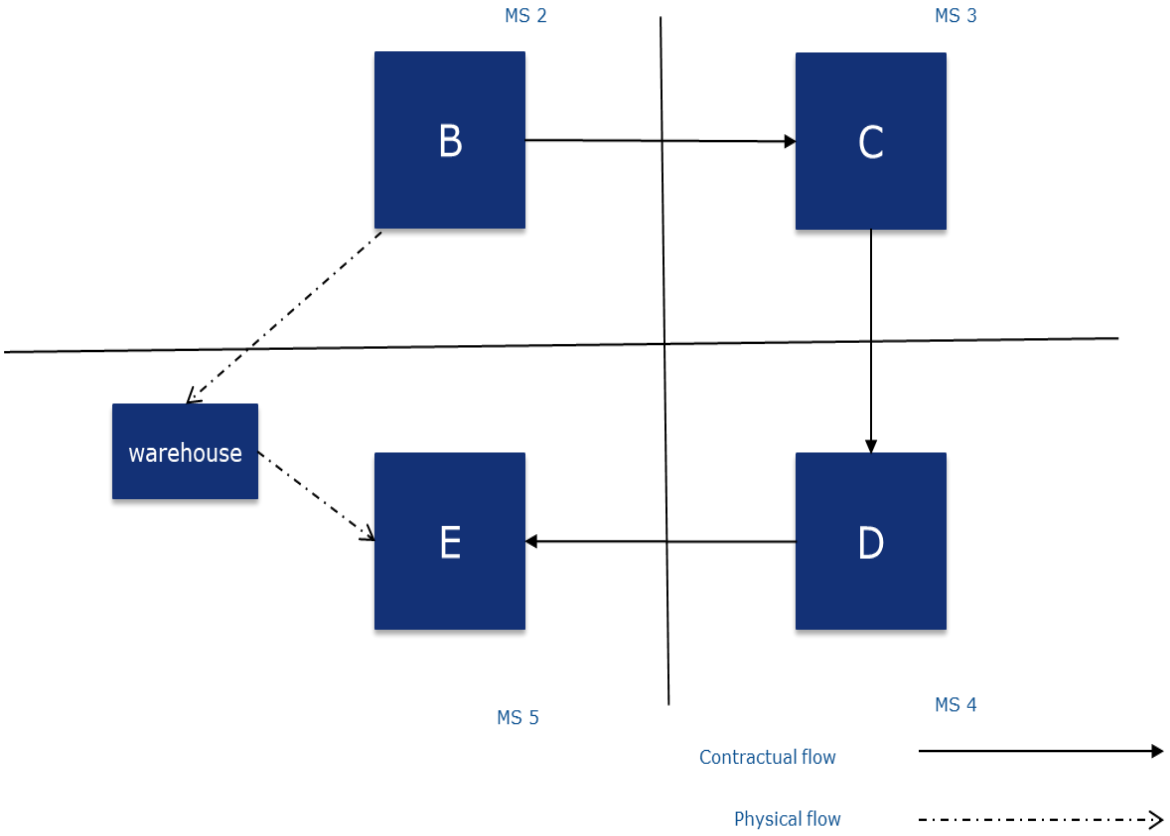
[19] Ако или предприятие А, или предприятие Д организира двете движения, съществува възможност те да се разглеждат като един превоз, но при всички случаи правилото по член 36а от ДД няма да се прилага, тъй като няма да има междинен оператор по смисъла на тази разпоредба.

предприятия В—Г—Д предприятие В — понеже то е първият доставчик и то организира превоза — ще извършва вътреобщностна доставка в ДЧ 2, предприятие Г ще извършва вътреобщностно придобиване в ДЧ 5, а доставката от предприятие Г за предприятие Д ще съставлява вътрешна сделка в ДЧ 5.

Второ, ако стоките, чийто превоз е организиран от предприятие Б до склада в ДЧ 2, всъщност са предназначени за самото предприятие Б и съответно превозът не се осъществява във връзка с доставка от предприятие Б за предприятие В, то тогава ще трябва да извадим от веригата доставката от предприятие А за предприятие Б, така че ще са налице вътреобщностна доставка от предприятие А в ДЧ 1 и вътреобщностно придобиване от предприятие Б в ДЧ 2. Сделките между предприятията Б, В, Г и Д ще съставляват верижна сделка, в която предприятие Б е първият доставчик, предприятие Д е крайният клиент, а предприятие В е междинният оператор. Ако предприятие В съобщи идентификационния си номер за целите на ДДС, издаден му от ДЧ 2, на предприятие Б, тогава ще се прилага правилото по член 36а, параграф 2 от ДД и спрямо всички доставки между предприятията А—Б—В—Г—Д ще се прилага абсолютно същото третиране за целите на ДДС, както в предходната точка.

Ако обаче във втория разглеждан случай предприятие В не съобщи идентификационния си номер по ДДС, издаден му от ДЧ 2, на предприятие Б, тогава ще се прилага общото правило по член 36а, параграф 1 от ДД. Доставката от предприятие А за предприятие Б не се променя, но доставката от предприятие Б за предприятие В ще води до вътреобщностна доставка от предприятие Б в ДЧ 2 и до вътреобщностно придобиване от предприятие В в ДЧ 5, последвани от вътрешни доставки в ДЧ 5 от предприятие В за предприятие Г и от предприятие Г за предприятие Д. Поради това, ако предприятие В иска да приложи общото правило по член 36а, параграф 1 от ДД, то ще трябва да съобщи на предприятие Б идентификационен номер за целите на ДДС, издаден му от държава членка, различна от ДЧ 2, така че предприятие Б да е наясно, че трябва да третира доставката за предприятие В като вътреобщностна доставка, а не като вътрешна доставка в ДЧ 2.

в) *Сценарий 3*: Както в случая по сценарий 1, чрез този сценарий бихме искали да подчертаем, че 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 стоките. За този сценарий ще използваме друг пример (**пример 5**):



Стоките се превозват от обекта на предприятие Б в ДЧ 2 до склад в ДЧ 5. Лицето, организиращо този превоз, е предприятие В. Към момента на превоза предприятие Б е продало стоките на предприятие В, но предприятие В няма сключено споразумение за продажбата на стоките с когото и да било. По-късно, след като стоките са пристигнали в ДЧ 5, предприятие В сключва споразумение за продажбата на стоките с предприятие Г, а предприятие Г — с предприятие Д. Лицето, което организира превоза на стоките от склада до обекта на предприятие Д в ДЧ 5, е предприятие В.

В този случай трябва да се обърне внимание на договорното положение на стоките в момента на осъществяване на първоначалния превоз. По време на осъществяването на вътреобщностния превоз собственик на стоките е предприятие В. Не се осъществяват последователни доставки на едни и същи стоки, а само една доставка от предприятие Б за предприятие В. Следователно се осъществява вътреобщностна доставка на стоки в ДЧ 2 от предприятие Б, последвана от вътреобщностно придобиване на стоки от предприятие В в ДЧ 5. Тази вътреобщностна доставка на стоки ще бъде освободена от облагане, ако са изпълнени условията по член 138 от ДД.

В този случай не е налице верижна сделка. Доставките от предприятие В за предприятие Г и от предприятие Г за предприятие Д ще съставляват вътрешни сделки в ДЧ 5 и в двата случая.

След анализ на различните обяснени сценарии, свързани с превоза на етапи и прекъсванията по веригата, може да се заключи, че когато има няколко движения на стоките или няколко лица участват в превоза, е важно да се проучат обстоятелствата за всеки отделен случай, за да се определи дали може да се прилагат правилата за верижни сделки. Съществените въпроси за целта ще бъдат да се определи къде се

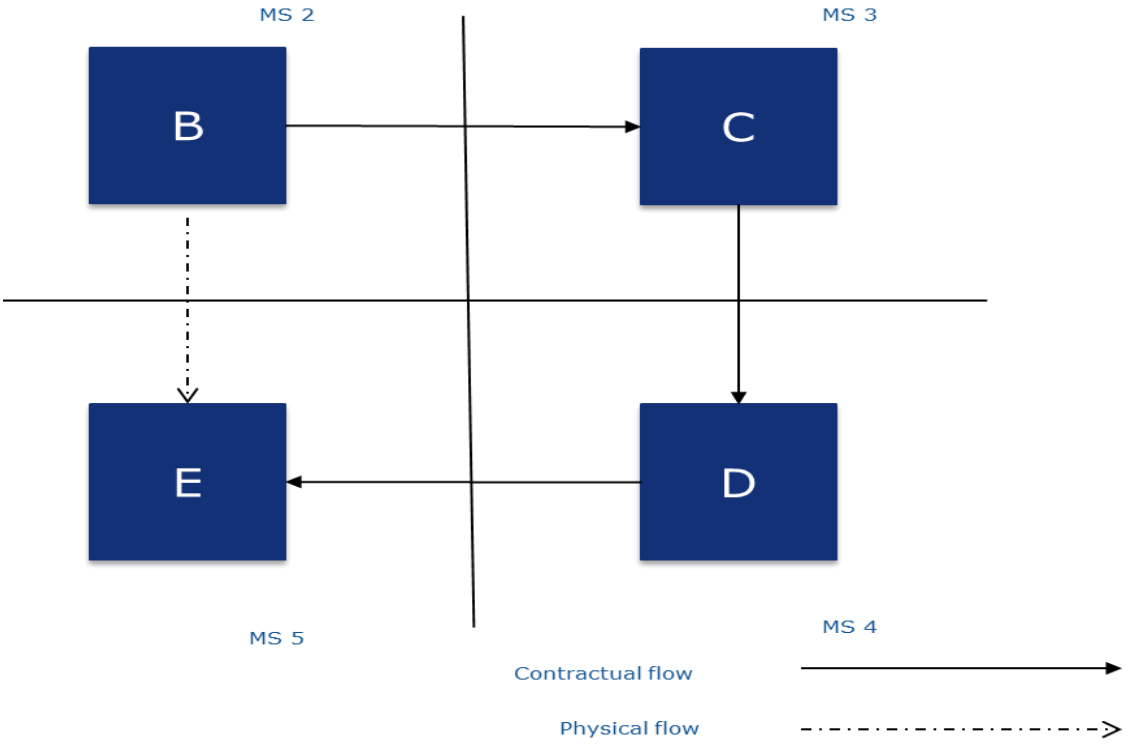
намират стоките, а не къде се намират доставчиците, и какви сделки са осъществени при извършването на движенията на стоките.

3.6.9. Доказателство за организацията на превоза

Междинният оператор трябва да съхранява доказателства, че е превозил или изпратил стоките сам (от свое име) или чрез трето лице, действащо от негово име. Тези доказателства са необходими, за да се установи, че той е междинният оператор и съответно към коя сделка във веригата се отнася превозът. Това доказателство обаче е различно и трябва да бъде оценявано отделно от доказателството, което е необходимо, за да може той да се ползва от освобождаването по член 138, параграф 1 от ДД. Лицето, прилагащо освобождаването, което може да съвпада или да не съвпада с междинния оператор, действително ще трябва да представи пред данъчните органи доказателство за това, че условията за прилагане на това освобождаване са изпълнени[20].

Следователно са необходими два различни вида доказателства: доказателството за организацията на превоза (т.е. доказателство, че превозът е извършен „от“ или „от името на“ определено данъчнозадължено лице) и доказателството за самия превоз (т.е. доказателство, че стоките действително са били превозени от една държава членка до друга).

Ще използваме следния пример (**пример 6**), за да се разбере по-добре защо са необходими две различни доказателства:



[20] Следователно, когато превозът се отнася към доставката, извършена за междинния оператор, доставчикът ще трябва да съхранява доказателства за превоза, за да обоснове освобождаването на вътреобщностната доставка. Освен това, за да се ползва от презумпцията по член 45а, параграф 1, буква б) от РИ, доставчикът ще трябва да притежава изискваните в тази разпоредба документи.

Ще приемем, че превозът на стоките се отнася към доставката, извършена за междинния оператор, и че междинният оператор е предприятие В. Превозът се отнася към доставката, извършена за предприятие В, така че вътреобщностната доставка е тази, която се извършва от предприятие Б за предприятие В. За да може предприятие Б да приложи освобождаването, тъй като то не организира превоза на стоките, по принцип ще има нужда от: i) идентификационния номер за целите на ДДС, издаден на предприятие В от държава членка, различна от ДЧ 2; ii) доказателство, че стоките са били превозени от ДЧ 2 до друга държава членка; и iii) доказателство, че стоките са били превозени от предприятие В или от трето лице, действащо от негово име (тъй като за прилагането на освобождаването съгласно член 138, параграф 1 от ДД се изисква стоките да са били превозени от доставчика, от придобиващото лице или от трето лице, действащо от името на когото и да било от тях).

Съответно предприятие В ще трябва да докаже пред предприятие Б не само, че превозът е бил извършен, но и че то го е организирало (или с други думи, че превозът е бил извършен от негово име — или лично от него, или от трето лице). Следва да се отбележи, че ако според доказателствата превозът е бил организиран от предприятие Г, а не от предприятие В, то тогава междинният оператор би бил предприятие Г. В този случай вътреобщностният превоз ще се отнася към доставката, извършена от предприятие В за предприятие Г, или към доставката, извършена от предприятие Г за предприятие Д, но не може да се отнася към доставката от предприятие Б за предприятие В. Последната посочена доставка ще съставлява вътрешна сделка в ДЧ 2 и предприятие Б ще трябва да начисли ДДС за предприятие В. Следователно предприятие В трябва да представи на предприятие Б доказателство, че то е организирало превоза, което е допълнително и различно доказателство от това за самия факт, че превозът е извършен.

3.6.10. Междинният оператор трябва да съобщи своя идентификационен номер за целите на ДДС на доставчика си

За да приложи правилото, предвидено в член 36а, параграф 2 от ДД, междинният оператор трябва да съобщи **на доставчика си** идентификационния номер за целите на ДДС, издаден му от държавата членка, от която се изпращат или превозват стоките.

В член 36а, параграф 2 от ДД няма изискване за съобщаване на този номер на съответните данъчни администрации, а само на доставчика.

Междинният доставчик трябва да съобщи идентификационния номер по ДДС на доставчика си; без значение е дали ще го съобщи на някого от останалите участници във верижната сделка.

В нашия пример 2, ако предприятие Г е междинният оператор и то съобщи на предприятие В идентификационния номер за целите на ДДС, който му е издаден (на предприятие Г) от ДЧ 2, тогава превозът ще се отнася към доставката, извършена от предприятие Г за предприятие Д. Всяко съобщаване от страна на предприятие Г на идентификационния му номер за целите на ДДС на предприятие Б или предприятие Д няма да е от значение за целите на член 36а, параграф 2 от ДД. Следователно, ако предприятие Г съобщи този номер на предприятие Б или предприятие Д, но не го съобщи на предприятие В, тогава ще се прилага общото правило и превозът или изпращането ще се отнасят към доставката, извършена от предприятие В за предприятие Г.

3.6.11. По какъв начин междинният оператор 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, 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 оператор 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 оператор 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 оператор би могъл да съобщи на доставчика, 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 оператор 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 оператор да съобщава идентификационния си номер за целите на ДДС за всяка отделна сделка, за да се гарантира правилното прилагане на освобождаването.

3.6.12. Доказателство за съобщаване на идентификационния номер за целите на ДДС

Междинният оператор 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.

Въпреки това, дори ако междинният оператор или неговият доставчик не са в състояние да представят каквито и да било доказателства, че междинният оператор 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 оператор, 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 (освен ако сделката е освободена от ДДС; в такъв случай фактурата следва да включва позоваване на приложимата разпоредба от Директивата за ДДС или на съответната национална разпоредба, или всякакво друго позоваване, показващо, че доставката на стоки или услуги е освободена от облагане съгласно член 226, параграф 11 от ДД).

Органите на съответните държави членки следва също така да могат да проверят дали поведението на доставчика и на междинния оператор съответства на това, което е посочено във фактурата. Така например, ако според фактурата доставчикът е начислил ДДС върху сделката, този ДДС следва да бъде вписан в неговите дневници за ДДС, ако той е длъжен да води такива, както и в неговата справка-декларация за ДДС.

3.6.13. Какво следва, ако междинният оператор и неговият доставчик не могат да докажат съобщаването на номера?

В случай че междинният оператор и неговият доставчик не могат да докажат, че междинният оператор е съобщил на своя доставчик идентификационния номер за целите на ДДС, издаден му от държавата членка, от която се изпращат или превозват стоките, и условията, посочени в раздел 3.6.12 по-горе, не са изпълнени, може да се приеме, че условията за прилагане на правилото по член 36а, параграф 2 от ДД не са изпълнени и ще се прилага общото правило по член 36а, параграф 1 от ДД.

3.6.14. Кога трябва междинният оператор да съобщи номера?

В член 36а от ДД не е уточнено кога трябва идентификационният номер за целите на ДДС да бъде съобщен на доставчика. По принцип изглежда, че при обичайни обстоятелства съобщаването следва да се извърши, преди да настъпи данъчното събитие.

В случай че междинният оператор 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 общото правило по член 36а, параграф 1 от ДД, така че превозът на стоките ще се отнася към доставката, извършена за междинния оператор, и тя ще бъде вътреобщностната доставка. Следователно доставчикът няма да начислява ДДС на междинния оператор, при условие че междинният оператор 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 оператор или от друго лице, действащо от негово име.

Възможно е обаче междинният оператор 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 оператор следва да 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 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 период, доставчикът просто ще поправи фактурата в съответствие с приложимите национални правила, като в този случай ще приложи освобождаването на сделката от ДДС (ако са изпълнени всички условия), и няма да декларира никакъв размер на ДДС в своята справка-декларация за ДДС за тази доставка.

Ако номерът бъде съобщен след данъчното събитие и след крайния срок за подаване на справка-декларация за ДДС за този период, доставчикът пак може да поправи фактурата съгласно съответните национални правила, като в този случай ще приложи освобождаването от ДДС, ако всички условия са изпълнени. Доставчикът ще поправи справка-декларацията за ДДС съгласно процедурите, установени в съответната държава членка.

3.6.15. Какво следва, ако междинният оператор има множество идентификационни номера за целите на ДДС?

В нашия пример 2, ако предприятие В е междинният оператор, е възможно то да има идентификационен номер за целите на ДДС, издаден от държавата членка, в която е установено (ДЧ 3), плюс идентификационен номер за целите на ДДС, издаден от държавата членка на тръгване на стоките (ДЧ 2), и идентификационен номер за целите на ДДС, издаден от държавата членка на пристигане на стоките (ДЧ 5).

Фактът, че предприятие 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 сделки, включващи доставчици, които са установени в тази държава членка, и/или стоки, които се намират там. То 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. Последиците от избора на един или друг идентификационен номер за целите на ДДС обаче не са неутрални.

Вече сме анализирали последиците от това предприятие В да предостави идентификационния номер за целите на ДДС, издаден от ДЧ 2. В този случай доставката от предприятие Б за предприятие В ще съставлява вътрешна доставка в ДЧ 2, а превозът на стоките ще се отнася към доставката, извършена от предприятие В. Следователно предприятие В ще извърши вътреобщностна доставка в ДЧ 2 (която е освободена от облагане, ако са изпълнени условията по член 138 от ДД).

Предприятие В обаче може да предостави на предприятие Б своя идентификационен номер за целите на ДДС, издаден от ДЧ 5. В този случай се прилага общото правило по член 36а, параграф 1 от ДД и превозът се отнася към доставката за предприятие В. Вътреобщностната доставка от предприятие Б за предприятие В ще бъде освободена от облагане. Предприятие В ще извърши вътреобщностно придобиване в ДЧ 5.

В случай че предприятие В предостави на предприятие Б своя идентификационен номер за целите на ДДС, издаден от ДЧ 3, отново се прилага общото правило по

член 36а, параграф 1 от ДД и превозът се отнася към доставката за предприятие В. Вътреобщностната доставка от предприятие Б за предприятие В ще бъде освободена от облагане, тъй като член 138 от ДД изисква само идентификационен номер за целите на ДДС, издаден от държава членка, различна от тази държава членка, от която започва изпращането или превозът на стоките.

Съгласно член 40 от ДД предприятие В ще извърши вътреобщностно придобиване на стоки 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. Съгласно член 41 от ДД обаче ДЧ 3 също би могла да обложи с данък вътреобщностното придобиване, тъй като номерът, под който предприятие В е извършило придобиването, е бил идентификационен номер за целите на ДДС, издаден от ДЧ 3. За да избегне двойното данъчно облагане, предприятие В ще трябва да докаже пред данъчните органи в ДЧ 3, че ДДС е бил начислен върху придобиването в съответствие с член 40 от ДД, т.е. в държавата членка, в която завършва изпращането или превозът на стоките (ДЧ 5).

3.6.16. Какво следва, ако междинният оператор не съобщи на доставчика си идентификационен номер за целите на ДДС?

Възможно е междинният оператор да не съобщи на доставчика си идентификационен номер за целите на ДДС. В пример 2 ще приемем, че предприятие В е междинният оператор и че то не е съобщило идентификационен номер за целите на ДДС на предприятие Б. В този случай предприятие Б ще трябва да начисли ДДС върху сделката с предприятие В.

Фактът, че стоките са напуснали територията на ДЧ 2 и че предприятие В е данъчнозадължено лице, действащо в това качество, не е достатъчен, за да се предостави освобождаване от ДДС на вътреобщностната доставка. Член 138, параграф 1, буква б) от ДД изисква като условие за освобождаване на вътреобщностната доставка предприятие В да посочи на предприятие Б своя идентификационен номер за целите на ДДС, издаден от държава членка, различна от тази на тръгване на стоките. Тъй като предприятие В не е направило това, предприятие Б ще трябва да начисли ДДС върху вътреобщностната доставка.

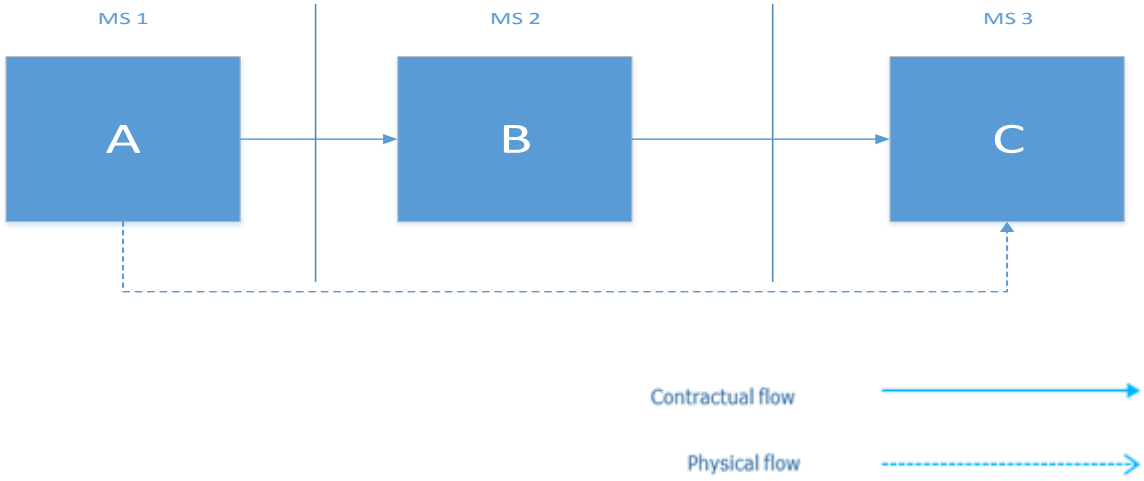
Следва да се отбележи, че данъчното облагане на вътреобщностната доставка в ДЧ 2 не представлява пречка за облагане на вътреобщностното придобиване от страна на предприятие В в ДЧ 5 съгласно член 40 от ДД и член 16 от РИ.

Предприятие В може да поправи това положение, като на по-късен етап съобщи своя идентификационния номер за целите на ДДС. То може да съобщи на предприятие Б своя идентификационен номер за целите на ДДС, издаден от ДЧ 2, ДЧ 3 или ДЧ 5, като последствията от това са обяснени в предходния раздел. След това ще се прилагат правилата за поправка на фактурите, установени в ДЧ 2.

3.6.17. Опростяване за триъгълните сделки

Както вече беше посочено, приложното поле на правилата в член 36а от ДД е ограничено до изясняването на въпроса към коя сделка във веригата се отнася превозът. Тези правила нямат отражение върху задължението за данъчно облагане, което се определя съгласно общите правила. Те нямат отражение и върху възможността да се прилага опростяването, предвидено за триъгълните сделки, когато са изпълнени всички условия по член 141 от ДД.

Нека разгледаме обикновена верижна сделка, при която може да се приложи опростяването за триъгълните сделки, в следния пример (**пример 7)**:



Предприятие Б е междинният оператор. Общото правило по член 36а, параграф 1 от ДД е, че превозът или изпращането се отнасят към доставката, извършена за междинния оператор, т.е. към доставката, извършена от предприятие А за предприятие Б. Следователно предприятие А ще извърши вътреобщностна доставка в ДЧ 1, а предприятие Б ще извърши вътреобщностно придобиване в ДЧ 3. Ще анализираме дали са изпълнени изискванията, предвидени в член 141 от ДД, за да се приложи опростяването за триъгълните сделки:

а) вътреобщностното придобиване на стоките се извършва от данъчнозадължено лице (предприятие Б), което не е установено в съответната държава членка (ДЧ 3), а е идентифицирано за целите на ДДС в друга държава членка (ДЧ 2);

б) придобиването на стоките се извършва с цел последваща доставка на тези стоки в съответната държава членка (ДЧ 3) от предприятие Б;

в) стоките се превозват директно от държава членка (ДЧ 1), различна от тази, в която предприятие Б е идентифицирано (ДЧ 2), до лицето, за което то трябва да извърши последващата доставка (предприятие В);

г) лицето, за което трябва да се извърши последващата доставка (предприятие В), е друго данъчнозадължено лице, идентифицирано в съответната държава членка (ДЧ 3);

д) предприятие В е определено в съответствие с член 197 от ДД като платец на дължимия ДДС върху доставката, извършена от предприятие Б.

Следователно условията за прилагане на опростяването за триъгълните сделки са изпълнени. В резултат на това данъчното облагане на сделката ще се осъществи, както следва:

– Предприятие А ще извърши вътреобщностна доставка в ДЧ 1. Тази доставка ще бъде освободена от облагане, ако са изпълнени всички условия по член 138 от ДД.

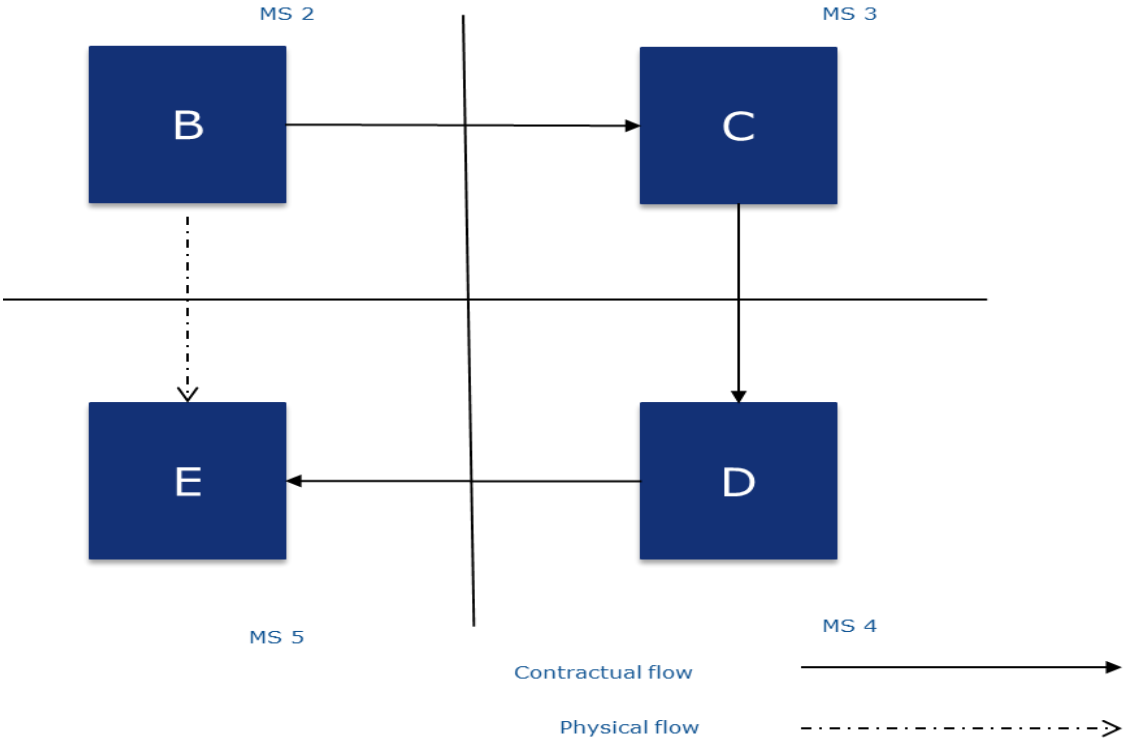
– Предприятие Б ще извърши вътреобщностно придобиване в ДЧ 3. Върху това придобиване няма да се начисли ДДС в резултат на прилагането на член 141 от ДД.

– Предприятие Б ще извърши вътрешна доставка за предприятие В в ДЧ 3. Предприятие В ще бъде платец на ДДС върху тази доставка в съответствие с член 197 от ДД.

– Следователно няма да е необходимо предприятие Б да се регистрира и да отчита ДДС нито в ДЧ 1, нито в ДЧ 3. Освен това, за да се гарантира, че предприятие Б не се облага с данък в ДЧ 2 поради вътреобщностно придобиване, то трябва да отговаря на условията, предвидени в член 42 от ДД.

3.6.17.1. Повече от три оператора във веригата

Отново ще използваме нашия пример с четири оператора във веригата (**пример 8**):



В нашия пример 8 предприятие В е междинният оператор. Предприятие В съобщава на предприятие Б своя идентификационен номер за целите на ДДС, издаден от ДЧ 2. Следователно вместо общото правило по член 36а, параграф 1 от ДД се прилага правилото по член 36а, параграф 2 от ДД, така че превозът се отнася към доставката, извършена от предприятие В. По този начин доставката, извършена от предприятие Б за предприятие В, ще съставлява вътрешна доставка в ДЧ 2, а доставката, извършена от предприятие В за предприятие Г, ще съставлява вътреобщностна доставка на стоки, освободена от облагане в ДЧ 2 (ако условията по член 138 от ДД са изпълнени).

Вътреобщностното придобиване се извършва от предприятие Г, което не е установено в ДЧ 5 — държавата членка на пристигане на стоките — но е регистрирано в ДЧ 4. Стоките са придобити от предприятие Г за целите на последваща доставка на стоки за предприятие Д в същата държава членка — ДЧ 5. Стоките са превозени директно от държава членка (ДЧ 2), различна от тази, в която

предприятие Г е идентифицирано за целите на ДДС (ДЧ 4), до лицето, за което то трябва да извърши последващата доставка (предприятие Д). Предприятие Д е данъчнозадължено лице, идентифицирано за целите на ДДС в ДЧ 5. Следователно, ако предприятие Д е платецът на ДДС, дължим върху доставката, извършена от лицето, което не е установено в ДЧ 5 (предприятие Г) в съответствие с член 197 от ДД, се прилага правилото по член 141 от ДД.

В този случай не следва да се начислява ДДС върху вътреобщностното придобиване, извършено от предприятие Г в ДЧ 5. Съгласно член 197 от ДД платецът на ДДС върху доставката, извършена от предприятие Г за предприятие Д в ДЧ 5, ще бъде предприятие Д.

Следователно няма да е необходимо предприятие Г да се регистрира или да отчита ДДС в ДЧ 5. Освен това, за да се гарантира, че предприятие Г не се облага с данък в ДЧ 4 поради вътреобщностно придобиване, то следва да отговаря на условията, предвидени в член 42 от ДД.

3.6.17.2. Последваща доставка на стоките след триъгълната сделка

В нашия пример 8 предприятие В беше междинният оператор. Предприятие В съобщава на предприятие Б идентификационния си номер за целите на ДДС, издаден от ДЧ 3, а не идентификационния си номер за целите на ДДС, издаден от ДЧ 2. За целите на примера приемаме, че предприятие Г е идентифицирано за целите на ДДС не само в ДЧ 4, но и в ДЧ 5. В този случай ще се прилага общото правило за верижните сделки и превозът ще се отнася към доставката, извършена от предприятие Б за предприятие В. Предприятие В ще извършва вътреобщностно придобиване в ДЧ 5. С оглед на буквалния текст на член 141 от ДД може да се смята, че това освобождаване не може да се приложи за това вътреобщностно придобиване от страна на предприятие В. Това се дължи на факта, че може да се счита, че условието по член 141, буква в) от ДД не е изпълнено: стоките не се изпращат или превозват до лицето, за което предприятие В извършва доставката (предприятие Г), а до друго лице (предприятие Д), което се намира надолу по веригата. Ако това е така, предприятие В ще трябва да се регистрира в ДЧ 5 и да отчете ДДС върху вътреобщностното придобиване в ДЧ 5[21].

Въпреки това в този случай все пак би могло да се прилага освобождаването по член 141 от ДД.

Във връзка с това следва да се отбележи, че когато предприятие В — междинният оператор — продава стоките на предприятие Г, за предприятие В е без значение какво възнамерява да направи със стоките предприятие Г.

Предприятие В изпълнява задълженията си по отношение на предприятие Г, като изпраща стоките до мястото, уговорено помежду им. Това място може да бъде обектът на предприятие Г или склад, управляван от трето лице. То би могло да бъде

[21] Ако обаче освобождаването по член 140, буква в) от ДД се прилага (какъвто би бил случаят, ако ДЧ 5 приложи предвидената в член 194 от ДД възможност за обратно начисляване по отношение на последващата доставка между предприятие В и предприятие Г), тогава предприятие В би било длъжно да се регистрира в ДЧ 5 заради извършеното вътреобщностно придобиване, но няма да бъде длъжно да отчете това вътреобщностно придобиване, тъй като придобиването ще бъде освободено от облагане.

и обектът на предприятие Д в резултат на сделка между предприятие Г и предприятие Д, която не е непременно известна на предприятие В.

Съответно предприятие В отговаря на изискванията на член 141 от ДД, тъй като то изпраща стоките на определеното от предприятие Г място. Фактът, че е налице продажба от предприятие Г на предприятие Д, която може да е известна или не на предприятие В, не засяга изпълнението от страна на предприятие В на изискванията за прилагане на освобождаването.

Бихме могли да разгледаме разликите между този сценарий (триъгълна сделка между предприятие Б, предприятие В и предприятие Г, макар стоките да са изпратени на предприятие Д) и случая, когато е налице триъгълна сделка между предприятие Б, предприятие В и предприятие Г, стоките се изпращат до обекта на предприятие Г и е налице последваща доставка от предприятие Г за предприятие Д извън верижната сделка.

И в двата случая вътреобщностното придобиване на стоки от страна на предприятие В в ДЧ 5 ще бъде освободено от облагане и няма да е необходимо предприятие В да се регистрира там. В тези случаи предприятие Г ще трябва да се регистрира в ДЧ 5 и би било платец на ДДС върху вътрешната доставка, която предприятие В извършва за него в тази държава членка.

Освен това трябва да се вземе предвид член 42, буква б) от ДД. Това означава, че и в двата случая предприятие В ще трябва да изпълни „задълженията, изложени в член 265 по отношение на представянето на обобщена декларация“, така че предприятие В ще трябва да впише в обобщената си декларация, подавана в ДЧ 3, последващата доставка за предприятие Г и идентификационния номер за целите на ДДС на предприятие Г в ДЧ 5. Иначе и в двата случая предприятие В би било платец на ДДС в ДЧ 3 за извършеното вътреобщностно придобиване, като се има предвид, че за това придобиване е използвало номера за целите на ДДС, издаден от ДЧ 3 (член 41 от ДД).

Доставката от предприятие Г за предприятие Д при всички случаи ще съставлява вътрешна доставка, облагаема с данък в ДЧ 5.

Както е видно, за предприятие В, предприятие Г и предприятие Д няма разлика дали се прилага опростяването за триъгълните сделки, когато стоките се изпращат на предприятие Д, и в случая на прилагане на опростяването за триъгълните сделки, когато стоките се изпращат на предприятие Г, което на по-късен етап продава и изпраща стоките на предприятие Д. Въпреки това, ако не се прилага опростяването, предприятие В ще бъде задължено да се регистрира и да отчете ДДС в ДЧ 5.

След анализ на горепосочените обстоятелства може да се счита, че в този случай (в пример 8) всички условия за прилагане на опростяването за триъгълните сделки са изпълнени, ако предприятие В превозва стоките до мястото в ДЧ 5, което предприятие Г му е посочило, и предприятие Г е идентифицирано за целите на ДДС в тази ДЧ 5. Условието по член 141, буква в) от ДД е изпълнено, тъй като стоките се превозват директно до мястото, което предприятие Г е посочило на предприятие В.

Следователно вътреобщностното придобиване на стоки от страна на предприятие В в ДЧ 5 следва да бъде освободено от облагане и няма да е необходимо предприятие В да се регистрира в ДЧ 5. Предприятие Г би било платец на ДДС в ДЧ 5 по отношение на вътрешната доставка, извършена в тази държава членка от

предприятие В за предприятие Г, а доставката от предприятие Г за предприятие Д също би била вътрешна доставка, облагаема в ДЧ 5. За целите на член 42 от ДД предприятие В би било длъжно да подаде обобщена декларация в ДЧ 3, която показва идентификационния номер за целите на ДДС на предприятие Г, издаден от ДЧ 5.

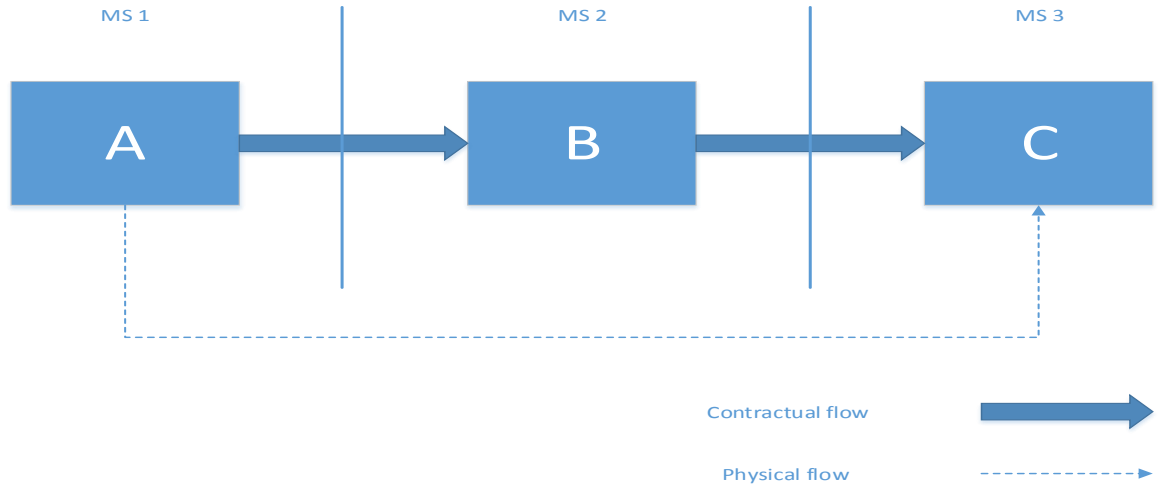
В обобщение, правилата за верижните сделки се прилагат независимо от броя на участващите във веригата лица. Опростяването за триъгълните сделки обаче е приложимо само когато при сделките между три лица в тази верига са изпълнени всички условия за това опростяване. На практика само едно от данъчнозадължените лица, участващи във веригата от сделки, т.е. лицето в тази верига, което извършва вътреобщностното придобиване, може евентуално да се ползва от опростяването за триъгълните сделки. В примера, посочен по-горе, това ще бъде предприятие В, докато предприятие Г не може да се ползва от опростяването.

3.6.18. Последното лице във веригата е краен клиент

Както беше посочено в раздел 3.3, минималният брой лица, участващи в една верижна сделка, е три. Не е необходимо обаче всички те да са данъчнозадължени лица.

В действителност е възможно последното лице във веригата бъде данъчно незадължено лице, т.е. краен клиент. Следователно бихме могли да приложим правилата относно верижните сделки към случай, в който данъчнозадължено лице А продава стоки на данъчнозадължено лице Б, което продава същите стоки на данъчно незадължено физическо лице В. Превозът се извършва директно от лице А до лице В от ДЧ 1 до ДЧ 3.

Пример 9:



В този случай единственото лице, което може да бъде междинен оператор, за да прилага правилата относно верижните сделки, е предприятие Б.

Ако се прилага общото правило, превозът ще се отнася към доставката, извършена от предприятие А за предприятие Б. Следователно доставката от предприятие А ще съставлява вътреобщностна доставка на стоки, освободена от облагане в ДЧ 1 (ако условията по член 138 от ДД са изпълнени), и предприятие Б ще извърши

вътреобщностно придобиване в ДЧ 3. Доставката от лице Б за лице В ще съставлява вътрешна сделка в ДЧ 3.

Ако лице Б — междинният оператор — съобщи на лице А идентификационния номер за целите на ДДС, който му е издаден от държавата членка, от която се изпращат или превозват стоките (ДЧ 1), тогава изпращането или превозът ще се отнасят към извършената от него доставка, т.е. към доставката от лице Б за лице В. Доставката от лице А за лице Б ще съставлява вътрешна сделка, облагаема в ДЧ 1. Доставката от лице Б за лице В се определя като продажба на стоки от разстояние, подлежаща на данъчно облагане в ДЧ 3, освен ако са изпълнени условията по член 34 от ДД, като в такъв случай сделката ще бъде обложена с данък в ДЧ 1.

4. ОСВОБОЖДАВАНЕ НА ВЪТРЕОБЩНОСТНИТЕ ДОСТАВКИ НА СТОКИ

4.1. Относима разпоредба:

член 138 от ДД.

4.2. Какво се постига с разпоредбата?

Изменението на член 138 от ДД се състои от 2 елемента:

- преструктуриран е параграф 1 и е добавено ново условие;
- добавен е параграф 1а.

Член 138, параграф 1 от ДД

Във връзка с член 138, параграф 1 от ДД трябва да се вземе предвид следното:

- Съдържанието на член 138, параграф 1, буква а) от ДД съответства на съдържанието на член 138, параграф 1 в редакцията, която е приложима до 31 декември 2019 г.

- В буква б) е установено ново условие за прилагането на освобождаването, което се състои от два елемента, а именно:

    - данъчнозадълженото лице или данъчно незадълженото юридическо лице, за което е извършена доставката, е идентифицирано за целите на ДДС в държава членка, различна от тази, в която започва изпращането или превозът на стоките,

    и

    - това данъчнозадължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, за което е извършена доставката, е посочило този идентификационен номер за целите на ДДС на доставчика.

    Що се отнася до първия елемент, следва да се отбележи, че идентификационният номер за целите на ДДС на данъчнозадълженото лице или на данъчно незадълженото юридическо лице, за което е извършена доставката, не трябва непременно да бъде идентификационен номер за целите на ДДС, издаден от държавата членка, до която се превозват стоките; достатъчно е той да е идентификационен номер за целите на ДДС, издаден от държава членка, различна от тази, в която започва изпращането или превозът.

    Що се отнася до втория елемент, следва да се отбележи, че начинът, по който идентификационният номер за целите на ДДС се споделя между договарящите се лица, не е разписан в правния текст. Ето защо това следва да бъде оставено на преценката на договарящите се лица и да не подлежи на каквито и да било формални изисквания (например използването на специален документ). Подобно на посоченото по-горе в контекста на член 36а, параграф 2 от ДД, от факта, че доставчикът е посочил идентификационния номер за целите на ДДС на своя клиент във фактурата, може да се приеме, че клиентът е посочил идентификационния си номер за целите на ДДС на доставчика.

Член 138, параграф 1а от ДД

Що се отнася до член 138, параграф 1а от ДД, трябва да се подчертае, че към член 138 е добавен нов параграф 1а, съгласно който освобождаването, предвидено в параграф 1, не се прилага, когато доставчикът не е изпълнил задължението по членове 262 и 263 от ДД за подаване на обобщена декларация или когато вече подадената от него обобщена декларация не съдържа точната информация за тази доставка съгласно изискванията на член 264 от ДД, освен ако доставчикът може да оправдае по надлежен начин допуснатия от него пропуск пред компетентните органи.

4.3. Подробни въпроси, произтичащи от член 138, параграфи 1 и 1а от ДД

4.3.1. Указания, одобрени от Комитета по ДДС

Указания, произтичащи от 113-ото заседание на Комитета по ДДС от 3 юни 2019 г.

3. НОВО ЗАКОНОДАТЕЛСТВО — ВЪПРОСИ, СВЪРЗАНИ С ПРИЛАГАНЕТО НА НАСКОРО ПРИЕТИТЕ РАЗПОРЕДБИ НА ЕС ОТНОСНО ДДС

3.1 Произход: Комисия

Относими разпоредби: членове 17а, 36а, член 138, параграфи 1 и 1а, член 243, параграф 3 и член 262, параграф 2 от Директивата за ДДС; членове 45а и 54а от Регламента за изпълнение относно ДДС.

Предмет: прилагане на пакета за бързи решения: Директива (ЕС) 2018/1910 на Съвета и Регламент за изпълнение (ЕС) 2018/1912 на Съвета (Документ taxud.c.1(2019)3533969 — работен документ № 968)

Документ E — taxud.c.1(2019)7900313 — Работен документ № 976

Освобождаване на вътреобщностна доставка на стоки: взаимодействие с Директивата за възстановяване на ДДС (раздел 3.3.1.)[22]

Комитетът по ДДС единодушно е потвърдил, че с изменението, въведено с Директива (ЕС) 2018/1910 на Съвета от 4 декември 2018 г., в текста на член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС се добавя материалноправно условие за прилагането на освобождаването на вътреобщностна доставка на стоки. Комитетът за целите на ДДС единодушно е приел, че това допълнение означава, че когато придобиващото стоките лице не посочи идентификационния си номер за целите на ДДС на доставчика или когато посоченият идентификационен номер за целите на ДДС е издаден от държавата членка, от която са изпратени или превозени стоките, условията за прилагане на освобождаването по член 138 трябва да се считат за неизпълнени и доставчикът няма друга възможност, освен да начисли ДДС.

Документ F — taxud.c.1(2019)7900872 — Работен документ № 977

Освобождаване на вътреобщностна доставка на стоки: прилагане на член 138, параграф 1а (раздел 3.3.2.)[23]

[22] Това подзаглавие е свързано със съответния раздел от Работен документ № 968 на Комитета по ДДС.

1. Комитетът по ДДС единодушно е признал, че фактът, че освобождаването, предвидено в член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС, не се прилага в случаи на неспазване от страна на доставчика, както е посочено в параграф 1а, фактически може да бъде установен едва след изтичането на определен период от извършването и фактурирането на доставката.

В действителност Комитетът по ДДС единодушно е приел, че е неизбежно да има промеждутък между момента, в който доставката е извършена и фактурирана на придобиващото лице, и момента, в който доставчикът трябва да изпълни предвиденото в членове 262 и 263 от Директивата за ДДС задължение да подаде обобщена декларация. Комитетът по ДДС също така е приел единодушно, че не може да се избегне наличието на промеждутък между момента, в който доставчикът е трябвало да подаде обобщената декларация, и момента, в който данъчните органи предприемат действия, тъй като такива действия може да бъдат предприети само ако обобщената декларация не е била подадена или ако се установи, че подадената обобщена декларация не съдържа вярната информация.

2. Комитетът по ДДС единодушно е приел, че следователно доставчикът може да освободи доставката от облагане към момента на извършването ѝ, ако са спазени условията в член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС, тъй като те са единствените относими условия към момента на доставката, за да се определи дали се прилага освобождаването.

Що се отнася до случаите, предвидени в член 138, параграф 1а от Директивата за ДДС, Комитетът по ДДС почти единодушно е приел, че освобождаването може да бъде отменено с обратна сила само ако и когато данъчните органи установят неизпълнение от страна на доставчика на предвиденото в членове 262 и 263 от Директивата за ДДС задължение да подаде обобщена декларация или когато вече подадената от него обобщена декларация не съдържа вярната информация за съответната доставка съгласно изискванията по член 264 от Директивата за ДДС, освен ако този доставчик може да оправдае по надлежен начин допуснатия от него пропуск пред компетентните органи.

Документ G — taxud.c.1(2019)7901495 — Работен документ № 978

Освобождаване на вътреобщностна доставка на стоки: в съчетание с незадължителното обратно начисляване, предвидено в член 194 (раздел 3.3.3.)[24]

Когато се счита, че се извършва прехвърляне на стоки в съответствие с член 17 от Директивата за ДДС, тъй като стоките под режим на складиране на стоки до поискване от клиента вече не отговарят на условията да останат под този режим, Комитетът по ДДС единодушно е приел, че:

а) когато данъчнозадълженото лице, което извършва прехвърлянето, все още не е идентифицирано за целите на ДДС в държавата членка, в която стоките за първи път са били поставени под режима на складиране на стоки до поискване

---

[23] Това подзаглавие е свързано със съответния раздел от Работен документ № 968 на Комитета по ДДС.

[24] Това подзаглавие е свързано със съответния раздел от Работен документ № 968 на Комитета по ДДС.

от клиента, то трябва да се идентифицира в тази държава членка заради сделката, считана за вътреобщностно придобиване, която е извършило там;

б) тази идентификация е необходима в съответствие с член 214, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС и не може да не се изисква от въпросната държава членка, дори ако сделката, считана за вътреобщностно придобиване, е освободена съгласно член 140, буква в) от Директивата за ДДС.

Представеното тук указание *„Освобождаване на вътреобщностна доставка на стоки: в съчетание с незадължителното обратно начисляване, предвидено в член 194 (раздел 3.3.3.)“* е свързано с въпроса, разгледан в раздел 2.5.4 от настоящите обяснителни бележки. Има препратка към този раздел.

4.3.2. Какво се случва, ако придобиващото лице не посочи на доставчика своя идентификационен номер за целите на ДДС, издаден от държава членка, различна от тази, от която се изпращат или превозват стоките?

В случай че придобиващото лице не посочи на доставчика своя идентификационен номер за целите на ДДС, или ако посоченият идентификационен номер за целите на ДДС е издаден от държавата членка, от която се изпращат или превозват стоките, най-малко едно от условията за прилагане на освобождаването по член 138 от ДД (по-специално условието, посочено в член 138, параграф 1, буква б) от ДД) няма да бъде изпълнено и доставчикът трябва да начисли ДДС.

Такъв ще бъде случаят дори когато са изпълнени всички други условия за прилагане на освобождаването и доставчикът има основания да смята, например поради вида или количеството на доставяните стоки, че клиентът е данъчнозадължено лице или данъчно незадължено юридическо лице.

Фактът, че доставчикът начислява ДДС върху доставката, тъй като условията на член 138 от ДД не са изпълнени, не оказва влияние върху третирането за целите на ДДС на вътреобщностното придобиване, извършено от клиента в държавата членка, в която завършва изпращането или превозът на стоките (член 16 от РИ).

Когато придобиващото лице, което може да докаже, че е било данъчнозадължено лице, действащо в това качество към момента на придобиването, може на по-късен етап да посочи на своя доставчик идентификационен номер за целите на ДДС, издаден от държава членка, различна от тази, от която се изпращат или превозват стоките, и няма данни за измама или злоупотреба, доставчикът ще поправи фактурата в съответствие с правилата, установени в относимото национално законодателство.

4.3.3. Какво се случва, когато придобиващото лице е подало искане до данъчните органи за получаване на идентификационен номер за целите на ДДС, но към момента, в който доставчикът трябва да издаде фактурата, не е получило този идентификационен номер за целите на ДДС?

Когато към момента, в който доставчикът издава фактурата, придобиващото лице не е било в състояние да посочи на доставчика идентификационен номер за целите на ДДС, тъй като данъчните органи все още обработват искането на придобиващото лице за получаване на такъв номер, доставчикът не може да приложи освобождаването по член 138 от ДД, тъй като не са изпълнени всички условия.

След като придобиващото лице получи идентификационния номер за целите на ДДС, може да се направи поправка на фактурата при условията, обяснени в последния параграф от раздел 4.3.2 по-горе.

4.3.4. В някои държави членки се прави разграничение между идентификационен номер за целите на ДДС, валиден само за определени вътрешни сделки, и идентификационен номер за целите на ДДС, който в съответствие с член 215 от ДД съдържа префикс, с който може да се идентифицира издалата го държава членка. Може ли за целите на освобождаването по член 138 от ДД да се използват и двата номера?

Не. За целите на член 138 от ДД е приложим само идентификационният номер за целите на ДДС с префикс, с който може да се идентифицира издалата го държава членка. Това е единственият идентификационен номер за целите на ДДС, който държавата членка на идентификация вписва в базата данни VIES (система за обмен на информация за ДДС) и следователно единственият идентификационен номер за целите на ДДС, който доставчикът може да провери.

4.3.5. Кой идентификационен номер за целите на ДДС трябва да се използва за прилагане на освобождаването по член 138 от ДД, когато придобиващото лице е част от група за целите на ДДС в съответствие с член 11 от ДД?

Съдът на ЕС е постановил, че в резултат на прилагането на член 11 от ДД националното законодателство, прието въз основа на тази разпоредба, позволява на лицата, и по-специално на дружествата, които са обвързани едно с друго от финансови, икономически и организационни връзки, вече да не бъдат третирани като отделни данъчнозадължени лица за целите на ДДС, а като едно данъчнозадължено лице. Следователно, когато дадена държава членка прилага тази разпоредба, лицето или лицата, които са тясно обвързани по смисъла на член 11 от ДД, не могат да бъдат третирани поотделно като данъчнозадължено лице или лица по смисъла на член 9 от ДД. От това следва, че третирането като едно данъчнозадължено лице не допуска лицата, които са така тясно свързани, да продължат да бъдат идентифицирани като отделни данъчнозадължени лица[25].

Това означава, че фактически само групата за целите на ДДС има идентификационен номер за целите на ДДС, който трябва да се използва за освобождаването по член 138 от ДД.

4.3.6. Какво означава изразът „освен ако доставчикът може да оправдае по надлежен начин допуснатата от него нередност [пропуск] пред компетентните органи“ в член 138, параграф 1а от ДД?

В съображение 7 от Директива (ЕС) 2018/1910 на Съвета от 4 декември 2018 г. Съветът подробно е изложил целта на разпоредбата по следния начин: „Освен това декларацията VIES е изключително важна за уведомяване на държавата членка на пристигане за наличието на стоките на територията ѝ, и следователно е ключов елемент от борбата с измамите в Съюза. Поради това, държавите членки следва да гарантират, че когато доставчикът не изпълнява задълженията си по отношение на декларацията VIES, освобождаването не се прилага, освен когато доставчикът е

[25] Вж. решението на Съда на ЕС от 22 май 2008 г. по дело *Ampliscientifica Srl/ Ministero dell'Economia e delle Finanze,* дело C-162/07, ECLI:EU:C:2008:301.

действал добросъвестно, т.е. когато той може да оправдае по надлежен начин пред компетентните данъчни органи всички допуснати от него нередности [пропуски] във връзка с обобщената декларация, което може да включва и предоставяне към този момент на вярната информация, изисквана съгласно член 264 от Директива 2006/112/ЕО.“.

В първата част на член 138, параграф 1а от ДД е установен принципът, че в случай на неспазване на членове 262, 263 и 264 от ДД освобождаването не се прилага. От последната част на член 138, параграф 1а от ДД следва, че освобождаването все пак се прилага, когато доставчикът може да оправдае по надлежен начин допуснатия от него пропуск пред компетентните органи.

Последната част на параграф 1а предполага случаи на неспазване на изискванията от страна на доставчика, които се разглеждат поотделно за всеки случай от компетентните органи на държавата членка, в която е извършена доставката.

Въпреки това би могло да се счита, че пропускът, допуснат от доставчика, е оправдан по надлежен начин в следните случаи (освен ако данъчните органи имат основания да смятат, че пропускът е част от схема за измама), при условие че след като е разбрал за грешката, довела до този пропуск, доставчикът поправи тази грешка:

- доставчикът по погрешка не е включил освободената от облагане вътреобщностна доставка в обобщената декларация, обхващаща периода, през който е извършена доставката, но я е включил в обобщената декларация, обхващаща следващия период;

- доставчикът е включил освободената от облагане вътреобщностна доставка в обобщената декларация, обхващаща периода, през който е извършена доставката, но е допуснал неволна грешка по отношение на стойността на въпросната доставка;

- преструктуриране на дружеството, което придобива стоките, е довело до нова фирма (наименование) и нов идентификационен номер за целите на ДДС, но старата фирма и идентификационен номер за целите на ДДС продължават да съществуват в рамките на кратък междинен период; доставчикът по погрешка е включил в обобщената декларация сделките с този стар идентификационен номер за целите на ДДС.

5. ДОКАЗАТЕЛСТВО ЗА ПРЕВОЗ

5.1. Относима разпоредба:

член 45а от РИ.

5.2. Какво се постига с разпоредбата?

Член 45а от РИ предвижда, че условие за освобождаване на вътреобщностна доставка на стоки съгласно член 138 от ДД, а именно, стоките да са били изпратени или превозени от държава членка до местоназначение извън нейната територия, но на територията на Общността, се приема за изпълнено в случаите, посочени в член 45а, параграф 1, буква а) или буква б).

Това означава също така, че:

- фактът, че доставката попада в една от хипотезите по буква а) или буква б), сам по себе си не е достатъчен, за да бъде тя освободена по член 138 от ДД. Приема се, че е изпълнено едно основно условие, но за да бъде приложимо освобождаването, трябва да бъдат изпълнени и другите условия, посочени в член 138 от ДД;

- не е възможно обратното прилагане на презумпцията. С други думи, фактът, че условията на презумпцията не са изпълнени, не означава автоматично, че освобождаването по член 138 от ДД не се прилага. В такъв случай задължение на доставчика ще бъде да докаже пред данъчните органи, че условията за освобождаването (включително по отношение на превоза) са изпълнени. С други думи, когато презумпцията не се прилага, положението ще остане същото, каквото е било преди влизането в сила на член 45а от РИ.

В член 45а, параграф 2 от РИ е установено, че данъчният орган може да обори презумпцията по параграф 1, а именно, че стоките са били изпратени или превозени от държава членка до местоназначение извън нейната територия, но на територията на Общността.

Оборването на презумпцията следователно предполага, че данъчните органи са в състояние да предоставят необходимите сведения, доказващи, че всъщност стоките не са били изпратени или превозени от държава членка до местоназначение извън нейната територия, но на територията на Общността. Такъв например може да бъде случаят, когато по време на проверка данъчните органи установят, че стоките все още се намират в склада на доставчика, или когато разполагат със сведения за произшествие по време на превоза, което е довело до унищожаването на стоките, преди те да напуснат територията.

Когато данъчните органи разполагат с необходимите сведения да оборят презумпцията (с оглед естеството на сведенията, необходими за постигането на тази цел), очевидно освобождаването по член 138 от ДД не се прилага. В този контекст „оборване на презумпцията“ означава, че данъчните органи разполагат с доказателства, които показват, че превозът на стоките не е бил извършен.

„Оборването на презумпцията“ е различно от случая, в който даден данъчен орган може да докаже, че един от документите, изброени в член 45а, параграф 3 от РИ, който се представя като доказателство, съдържа невярна информация или дори е подправен. От това ще следва, че условията за попадане в една от хипотезите по

параграф 1, буква а) или буква б) не са изпълнени. Следователно доставчикът вече не може да се позовава на презумпцията, че изпращането или превозът са извършени от държава членка до местоназначение извън нейната територия, но на територията на Общността. Въпреки това доставчикът все още може да е в състояние да представи други документи, посочени в член 45а от РИ, което ще му даде възможност да се ползва от презумпцията (освен ако данъчните органи отново докажат, че тези документи са неверни или подправени), или да представи достатъчно доказателства в подкрепа на това, че условията за освобождаване по член 138 от ДД са изпълнени.

5.3. Подробни въпроси, произтичащи от тази разпоредба

5.3.1. Указания, одобрени от Комитета по ДДС

Указания, произтичащи от 113-ото заседание на Комитета по ДДС от 3 юни 2019 г.

3. НОВО ЗАКОНОДАТЕЛСТВО — ВЪПРОСИ, СВЪРЗАНИ С ПРИЛАГАНЕТО НА НАСКОРО ПРИЕТИТЕ РАЗПОРЕДБИ НА ЕС ОТНОСНО ДДС

3.1 Произход: Комисия

Относими разпоредби: членове 17а, 36а, член 138, параграфи 1 и 1а, член 243, параграф 3 и член 262, параграф 2 от Директивата за ДДС; членове 45а и 54а от Регламента за изпълнение относно ДДС

Предмет: прилагане на пакета за бързи решения: Директива (ЕС) 2018/1910 на Съвета и Регламент за изпълнение (ЕС) 2018/1912 на Съвета (Документ taxud.c.1(2019)3533969 — работен документ № 968)

Документ H- taxud.c.1(2019) 7901898 — Работен документ № 979

Освобождаване на вътреобщностна доставка на стоки: значение на термина „независими“ във връзка с доказателството за превоз (раздел 3.3.4.)[26]

Комитетът по ДДС почти единодушно е приел, че когато се установява дали за целите на член 45а, параграф 1, буква а) и буква б), подточка ii) от Регламента за изпълнение относно ДДС две лица са „независими“,

а) двете лица не се считат за „независими“, когато споделят една и съща юридическа правосубектност; и

б) се използват критериите, описани в член 80 от Директивата за ДДС, така че лицата, по отношение на които съществуват „семейни или други близки лични връзки, връзки по управлението, собствеността, членството, финансови или юридически връзки“, не може да се считат за независими едно от друго.

[26] Това подзаглавие е свързано със съответния раздел от Работен документ № 968 на Комитета по ДДС.

5.3.2. Какво става с действащите национални правила на държавите членки относно доказателството за превоз след влизането в сила на член 45а от РИ? Тези национални правила ще продължат ли да се прилагат?

Държавите членки са длъжни да прилагат разпоредбите на член 45а от РИ. Това означава, че когато са изпълнени условията, предвидени в тази разпоредба, доставчикът ще има право да се ползва от съответната презумпция. Освен това държавите членки биха могли да установят в националното си законодателство в областта на ДДС и други презумпции по отношение на доказателството за превоз, които да са по-гъвкави от презумпцията, предвидена в член 45а от РИ. Ако това е така, доставчикът би могъл да се ползва от презумпциите в член 45а от РИ и/или от тези в националното законодателство в областта на ДДС, при условие че са изпълнени съответните условия. Във връзка с това може да продължат да се прилагат съществуващите национални правила в областта на ДДС, определящи условия по отношение на доказателството за превоз, които са по-гъвкави от предвидените в член 45а от РИ.

5.3.3. Какво следва, ако не са изпълнени условията на презумпцията за превоза, предвидени в член 45а от РИ? Това означава ли, че в такъв случай освобождаването по член 138 от ДД няма да се прилага?

Фактът, че условията за попадане в една от хипотезите, заложени в член 45а, параграф 1, буква а) или буква б) от РИ, не са изпълнени, не означава автоматично, че освобождаването по член 138 от ДД няма да се прилага. В този случай доставчикът ще трябва да докаже пред данъчните органи, че условията за освобождаване (включително по отношение на превоза) по член 138 от ДД са изпълнени.

5.3.4. Какво следва, ако данъчният орган може да докаже, че един от документите, изброени в член 45а, параграф 3 от РИ, който е представен като доказателство, съдържа невярна информация или дори е подправен? Може ли продавачът все още да се позовава на презумпцията за изпращане или превоз?

Когато данъчният орган може да докаже, че един от документите, представен като доказателство, съдържа невярна информация или дори е подправен, продавачът вече не може да се позовава на презумпцията поради факта, че не са изпълнени условията за попадане в една от хипотезите по член 45а, параграф 1, буква а) или буква б) от РИ.

Въпреки това продавачът може все пак да е в състояние да представи други документи, посочени в член 45а от РИ, което би му позволило да се ползва от презумпцията (освен ако данъчните органи отново докажат, че тези документи са неверни или подправени), или да представи достатъчно доказателства, за да докаже, че са изпълнени условията за освобождаване по член 138 от ДД.

5.3.5. Какво следва, ако за превоза доставчикът или придобиващото лице използват собствени превозни средства?

В този случай презумпцията не се прилага, тъй като няма да бъде спазено изискването, посочено в член 45а, параграф 1, буква а) и буква б), подточка ii) от РИ по отношение на непротиворечащите си доказателства, които трябва да бъдат

издадени от две различни лица, които са независими едно от друго, т.е. от продавача и от придобиващото лице.

5.3.6. Какво трябва да се счита за „писмена декларация“ от придобиващото лице за целите на член 45а, параграф 1, буква б), подточка i) от РИ? В какъв вид (на хартиен и/или електронен носител) ще я приемат данъчните органи, например електронно писмо или подписан оригинален документ?

Всеки документ, който съдържа всички сведения, посочени в член 45а, параграф 1, буква б), подточка i) от РИ, се счита за „писмена декларация“ по смисъла на тази разпоредба.

В РИ не са предвидени особени правила по отношение на вида, в който трябва да бъде представена писмената декларация. Би било разумно да се очаква, че държавите членки ще бъдат гъвкави в това отношение и няма да налагат строги ограничения, например да изискват само документ на хартиен носител, а ще приемат и електронна версия дотолкова, доколкото тя съдържа цялата информация, която се изисква съгласно член 45а, параграф 1, буква б), подточка i) от РИ.

5.3.7. В какъв вид (на хартиен и/или електронен носител) данъчните органи ще приемат посочените в член 45а, параграф 3 от РИ документи, които се използват като доказателство за изпращане или превоз?

В РИ не са предвидени особени правила относно вида, в който трябва да бъдат представени документите, които трябва да бъдат приети като доказателство за изпращане или превоз, посочени в член 45а, параграф 3 от РИ. Би било разумно да се очаква, че държавите членки ще бъдат гъвкави в това отношение и няма да налагат строги ограничения, например да изискват само документи на хартиен носител, а ще приемат и електронна версия на тези документи.

5.3.8. Какво следва, ако придобиващото лице не представи на продавача писмената декларация, посочена в член 45а, параграф 1, буква б), подточка i) от РИ, до десетия ден от месеца, следващ доставката?

Целта на 10-дневния срок е да се определи точен срок, в който придобиващото лице да представи на продавача писмената декларация, а не продавачът да бъде наказан и лишен от възможността да се ползва от презумпцията, когато придобиващото лице не е представило навреме писмената декларация. Поради тази причина дори ако придобиващото лице представи на продавача писмената декларация след крайния срок, продавачът ще може да се позове на презумпцията, при условие че са изпълнени всички останали условия по член 45а от РИ.

6. ОТНОСИМИ ПРАВНИ РАЗПОРЕДБИ

6.1. Директива за ДДС (по-горе наричана „ДД“)

„Член 17а

1. Прехвърлянето от данъчнозадължено лице на стоки, представляващи част от неговите стопански активи, в друга държава членка под режим на складиране на стоки до поискване от клиента, не се третира като възмездна доставка на стоки.

2. За целите на настоящия член се счита, че е налице режим на складиране на стоки до поискване от клиента, когато са спазени следните условия:

а) стоките са изпратени или превозени от данъчнозадължено лице или от трето лице[, действащо] от негово име[,] до друга държава членка с оглед доставка на посочените стоки там — на по-късен етап и след пристигането им — на друго данъчнозадължено лице, което има право да придобие собствеността върху тези стоки в съответствие със съществуващо споразумение между двете данъчнозадължени лица;

б) данъчнозадълженото лице, изпращащо или превозващо стоките, не е установило своята стопанска дейност, нито има постоянен обект в държавата членка, до която са изпратени или превозени стоките;

в) данъчнозадълженото лице, за което стоките са предназначени да бъдат доставени, е идентифицирано за целите на ДДС в държавата членка, до която са изпратени или превозени стоките, и неговата самоличност, както и идентификационният номер по ДДС, издаден му от тази държава членка, са известни на данъчнозадълженото лице, посочено в буква б), към момента, в който започва изпращането или превозът;

г) данъчнозадълженото лице, изпращащо или превозващо стоките, вписва изпращането на стоките в регистъра по член 243, параграф 3 и въвежда самоличността на данъчнозадълженото лице, придобиващо стоките, и идентификационния номер по ДДС, издаден му от държавата членка, до която са изпратени или превозени стоките, в обобщената декларация по член 262, параграф 2.

3. Когато са изпълнени условията, предвидени в параграф 2, се прилагат следните правила към момента на прехвърляне на правото за разпореждане със стоките като собственик на данъчнозадълженото лице, посочено в параграф 2, буква в), при условие че прехвърлянето се извърши в срока, посочен в параграф 4:

а) счита се, че е извършена доставка на стоки в съответствие с член 138, параграф 1 от данъчнозадълженото лице, което е изпратило или превозило стоките самò или чрез трето лице[, действащо] от негово име[,] в държавата членка, от която са били изпратени или превозени стоките;

б) счита се, че е извършено вътреобщностно придобиване на стоки от данъчнозадълженото лице, на което тези стоки са доставени в държавата членка, до която са били изпратени или превозени стоките.

4. Ако в срок от 12 месеца след пристигането на стоките в държавата членка, до която те са били изпратени или превозени, тези стоки не са били доставени на данъчнозадълженото лице, за което са били предназначени посочено в параграф 2, буква в) и параграф 6, и не е възникнало никое от обстоятелствата, предвидени в параграф 7, се счита, че е извършено прехвърляне по смисъла на член 17 в деня,

следващ изтичането на 12-месечния срок.

5. Не се счита, че е извършено прехвърляне по смисъла на член 17, когато са изпълнени следните условия:

а) правото за разпореждане със стоките не е било прехвърлено и тези стоки са били върнати в държавата членка, от която са били изпратени или превозени, в рамките на срока, посочен в параграф 4; и

б) данъчнозадълженото лице, изпратило или превозило стоките, впише връщането им в регистъра, предвиден в член 243, параграф 3.

6. Когато в рамките на срока, посочен в параграф 4, данъчнозадълженото лице, посочено в параграф 2, буква в), бъде заместено от друго данъчнозадължено лице, не се счита, че е извършено прехвърляне по смисъла на член 17 към момента на заместването, при условие че:

а) всички други приложими условия в параграф 2 са изпълнени; и

б) заместването е вписано от данъчнозадълженото лице, посочено в параграф 2, буква б), в регистъра, предвиден в член 243, параграф 3.

7. Когато в рамките на срока, посочен в параграф 4, някое от условията, определени в параграфи 2 и 6, престане да бъде изпълнено, се счита, че е извършено прехвърляне на стоки съгласно член 17 в момента, когато съответното условие вече не е изпълнено.

Ако стоките са доставени на лице, различно от данъчнозадълженото лице, посочено в параграф 2, буква в) или в параграф 6, се счита, че условията, определени в параграфи 2 и 6, са престанали да бъдат изпълнени непосредствено преди такава доставка.

Ако стоките са изпратени или превозени до държава, различна от държавата членка, от която те са били преместени [придвижени] първоначално, се счита, че условията, определени в параграфи 2 и 6, са престанали да бъдат изпълнени непосредствено преди да започне такова изпращане или превоз.

В случай на унищожаване, загуба или кражба на стоките се счита, че условията, определени в параграфи 2 и 6, са престанали да бъдат изпълнени в деня, в който стоките действително са били преместени или унищожени, или ако е невъзможно да бъде определена тази дата — в деня, в който е било установено, че стоките са унищожени или липсващи.“;

Член 36а

1. Когато едни и същи стоки са предмет на последователни доставки и те се изпращат или превозват от една държава членка до друга държава членка директно от първия доставчик до крайния клиент във веригата, изпращането или превозът се отнасят само към доставката, извършена за междинния оператор.

2. Чрез дерогация от параграф 1, изпращането или превозът се отнасят само към доставката на стоки от междинния оператор, когато междинният оператор е съобщил на своя доставчик идентификационния номер по ДДС, който му е издаден от държавата членка, от която стоките са изпратени или превозени.

3. За целите на настоящия член „междинен доставчик“ означава доставчик във

веригата, различен от първия доставчик във веригата, който изпраща или превозва стоките сам или чрез трето лице[, действащо] от негово име.

4. Настоящият член не се прилага за случаите, обхванати от член 14а.“;

Член 138

„1. Държавите членки освобождават доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън съответната им територия, но на територията на Общността, от или от името на продавача или лицето, придобиващо стоките, когато са изпълнени следните условия:

а) стоките са доставени на друго данъчнозадължено лице или на данъчно незадължено юридическо лице, действащо в това си качество в държава членка, различна от тази, в която започва изпращането или превозът на стоките;

б) данъчнозадълженото лице или данъчно незадълженото юридическо лице, за което е извършена доставката, е идентифицирано за целите на ДДС в държава членка, различна от тази, в която започва изпращането или превозът на стоките, и е посочило този идентификационен номер по ДДС на доставчика.“;

„1а. Освобождаването, предвидено в параграф 1, не се прилага, когато доставчикът не е изпълнил задължението, посочено в членове 262 и 263, да представи обобщена декларация или когато представената от него обобщена декларация не съдържа точната информация за тази доставка съгласно изискванията на член 264, освен ако доставчикът може да оправдае по надлежен начин допуснатата от него нередност пред компетентните органи.“;

...

Член 243

...

3. Всяко данъчнозадължено лице, което прехвърля стоки под режим на складиране на стоки до поискване от клиента, посочен в член 17а, води регистър, който позволява на данъчните органи да проверяват правилното прилагане на този член.

Всяко данъчнозадължено лице, на което се доставят стоки под режим на складиране на стоки до поискване от клиента, посочен в член 17а, води регистър на тези стоки.“

Член 262

1. Всяко данъчнозадължено лице, идентифицирано за целите на ДДС, представя обобщена декларация за следното:

а) придобиващите лица, идентифицирани за целите на ДДС, на които е доставило стоки в съответствие с условията по член 138, параграф 1 и член 138, параграф 2, буква в)

б) лицата, идентифицирани за целите на ДДС, на които е доставило стоки, които са му били доставени чрез вътреобщностно придобиване на стоки посочено в член 42;

в) данъчнозадължените лица и данъчно незадължените юридически лица, идентифицирани за целите на ДДС, на които е предоставило услуги, различни от услуги, които са освободени от ДДС в държавата членка, в която сделката е облагаема, и за които получателят дължи плащане на данъка съгласно член 196.

2. В допълнение към информацията, посочена в параграф 1, всяко данъчнозадължено лице представя информация за идентификационния номер по ДДС на данъчнозадължените лица, за които са предназначени стоките, изпратени или превозени под режим за складиране на стоки до поискване от клиента в съответствие с условията по член 17а, и за всяка промяна в представената информация.“;

6.2. Регламент за изпълнение относно ДДС (по-горе наричан „РИ“)

Член 45а

1. За прилагането на освобожданията по член 138 от Директива 2006/112/ЕО се приема, че стоките са изпратени или превозени от държава членка до местоназначение извън нейната територия, но на територията на Общността, в някой от следните случаи:

а) продавачът посочва, че стоките са били изпратени или превозени от него или от трето лице за негова сметка [от негово име] и че или продавачът разполага с най-малко две от непротиворечащите си доказателства, посочени в параграф 3, буква а), издадени от две различни лица, които са независими едно от друго, от продавача и от придобиващото лице, или продавачът разполага само с едно от доказателствата, посочени в параграф 3, буква а), в съчетание с някое от непротиворечащите си доказателства, посочени в параграф 3, буква б), с които се потвърждава изпращането или превозът на стоките и които са издадени от две различни лица, независими едно от друго, от продавача и от придобиващото лице;

б) продавачът притежава следното:

i) 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

ii) най-малко две от непротиворечащите си доказателства, посочени в параграф 3, буква а), издадени от две различни лица, независими едно от друго, от продавача и от придобиващото лице, или само едно от доказателствата, посочени в параграф 3, буква а), в съчетание с някое от

непротиворечащите си доказателства, посочени в параграф 3, буква б), с които се потвърждава изпращането или превозът на стоките и които са издадени от две различни лица, независими едно от друго, от продавача и от придобиващото лице.

Придобиващото лице предоставя на продавача писмената декларация, посочена в буква б), подточка i) до десетия ден на месеца, следващ доставката.

2. Данъчният орган може да обори презумпцията по параграф 1.

3. За целите на параграф 1 за доказателства за изпращането или превоза се приемат следните документи:

а) документи във връзка с изпращането или превоза на стоките, като подписана товарителница, коносамент, фактура за въздушен товарен превоз или фактура от превозвача на стоките;

б) следните документи:

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

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

iii) разписка, издадена от складодържател в държавата членка на местоназначение, с която се потвърждава съхранението на стоките в тази държава членка.“;

Член 54а

1. Регистърът, посочен в член 243, параграф 3 от Директива 2006/112/ЕО, който трябва да води всяко данъчнозадължено лице, което прехвърля стоки при режим на складиране на стоки до поискване от клиента, съдържа следната информация:

а) държавата членка, от която стоките са били изпратени или превозени, и датата на изпращане или превозване на стоките;

б) идентификационния номер по ДДС на данъчнозадълженото лице, за което са предназначени стоките, издаден от държавата членка, към която се изпращат или превозват стоките;

в) държавата членка, към която се изпращат или превозват стоките, идентификационния номер по ДДС на складодържателя, адреса на склада, в който стоките се съхраняват след пристигането, и датата на пристигането на стоките в склада;

г) стойността, описанието и количеството на стоките, пристигнали в склада;

д) идентификационния номер по ДДС на данъчнозадълженото лице, което замества лицето, посочено в буква б) от настоящия параграф, при условията, посочени в член 17а, параграф 6 от Директива 2006/112/ЕО;

е) данъчната основа, описанието и количеството на доставените стоки и датата, на която е извършена доставката на стоките, посочена в член 17а, параграф 3,

буква а) от Директива 2006/112/ЕО, както и идентификационния номер по ДДС на купувача;

ж) данъчната основа, описанието и количеството на стоките, и датата, на която е било изпълнено някое от условията и съответното основание в съответствие с член 17а, параграф 7 от Директива 2006/112/ЕО;

з) стойността, описанието и количеството на върнатите стоки и датата на връщането на стоките, посочени в член 17а, параграф 5 от Директива 2006/112/ЕО.

2. Регистърът, посочен в член 243, параграф 3 от Директива 2006/112/ЕО, който трябва да води всяко данъчнозадължено лице, на което се доставят стоки при режим на складиране на стоки до поискване от клиента, съдържа следната информация:

а) идентификационния номер по ДДС на данъчнозадълженото лице, което прехвърля стоки при режим на складиране на стоки до поискване от клиента;

б) описанието и количеството на стоките, предназначени за него;

в) датата, на която пристигат в склада стоките, предназначени за него;

г) данъчната основа, описанието и количеството на стоките, които са му били доставени, и датата, на която е извършено вътреобщностното придобиване на стоките, посочено в член 17а, параграф 3, буква б) от Директива 2006/112/ЕО;

д) описанието и количеството на стоките и датата, на която те са били преместени от склада по нареждане на данъчнозадълженото лице, посочено в буква а);

е) описанието и количеството на унищожените или липсващите стоки и датата на унищожаването, загубата или кражбата на стоките, пристигнали преди това в склада, или датата, на която е било установено, че стоките са унищожени или че липсват.

Когато стоките са изпратени или превозени при режим на складиране на стоки до поискване от клиента до складодържател, различен от данъчнозадълженото лице, на което е било предназначено да бъдат доставени стоките, не е необходимо в регистъра на това данъчнозадължено лице да се вписва информацията, посочена в първа алинея, букви в), д) и е).“.