



МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ  
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

1000 София, бул. "Княз Дондуков" № 52 Телефон: (02) 98591 Факс: (02) 9870827

Изх. № 91-10-39  
Дата 22.07.09

ДО  
ДИРЕКЦИЯ "ОУИ" –.....

*Относно: вътреобщностно движение на стоки от територията на страната до територията на държава членка в рамките на независимата икономическа дейност на данъчнозадължените лица, с оглед измененията и допълненията на ЗДДС - чл. 6, ал. 3., т.3 от закона.*

На основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от Закона за националната агенция за приходите и във връзка с измененията на Закона за данък върху добавената стойност, в сила от 01.01.2009г. /ЗИД на ЗДДС, обн. ДВ бр. 106 от 12.12.2008г./ изразявам следното становище относно данъчното третиране на вътреобщностното движение на стоки в рамките на независимата икономическа дейност на данъчнозадължените лица.

**Вътреобщностен трансфер на стока, приравнен на доставка на стока**

По силата на допълнението п чл. 6, ал.3 от ЗДДС, въведено с новата т.3 на същия, за възмездна доставка на стока за целите на този закон се смята и изпращането или транспортирането на стоки, произведени, извлечени, обработени, закупени, придобити или внесени на територията на страната от данъчно задължено лице в рамките на неговата икономическа дейност, когато стоките се изпращат или транспортират за целите на неговата икономическа дейност от или за негова сметка от територията на страната до територията на друга държава членка. За целите на настоящото указание това вътреобщностно движение на стоките ще бъде наричано за краткост „трансфер на стоки“.

До 01.01.2009г., когато влиза в сила този текст, без правна уредба по ЗДДС бяха част от случаите, при които данъчнозадължено по този закон лице транспортираше в рамките на своята икономическа дейност стоки от територията на страната до територията на друга държава членка, като този трансфер не беше свързан с прехвърлянето на собственост върху тези стоки или фактическото им получаване от друго лице. Тази законова празнота водеше до изключването на обхвата на облагането с данък върху добавената стойност определени обороти при такова движение на стоки и затрудняване на данъчния контрол.

Такива са случаите например, когато данъчнозадължено лице транспортира /само или чрез трето лице/ собствените си стоки от територията на страната, до територията на друга държава – членка, където ги складира, включително когато яма в тази държава обект, по смисъла на ЗДДС. Лицето не е регистрирано за целите на ДДС в тази държава членка. Продажбата на стоките се извършва в последствие. При този трансфер за лицето, до влизане в сила на изменението на ЗДДС /01.01.2009г./ не възникваше задължение за декларирането му във VIES – декларациите на лицето, поради което движението на стоката излизаше извън обсега на данъчния контрол. Освен това на част от държавите членки прагът за регистрация за целите на ДДС по общия ред е по-висок от прага за регистрация по вътреобщностното придобиване /ВОП/, поради което оборотът от доставките на тези стоки оставаше извън обхвата на данъчното облагане, включително и при добросъвестност на данъчно задължените лица.

Случаи на такъв трансфер /по чл.6, ал.3, т.3 от ЗДДС/, биха били и тези, при които регистрираното по ЗДДС лице, извършващо трансфера, има обект на територията на държавата – членка, в която завършва транспорта. Трансферираните стоки са предназначени за икономическата дейност на лицето, извършвана чрез този обект, но лицето не е регистрирано за целите на ДДС в държавата членка по местозавършването на транспорта.

По силата на допълнението на ЗДДС, въведено с чл. 6, ал.3, т.3 от същия, данъчното третиране на трансфера на стоки е следното:

### **1. Данъчно третиране на трансфера на стоки, извършен от регистрирано по ЗДДС лице**

Ако лицето, което извършва трансфер на стоки, е регистрирано по ЗДДС, и е регистрирано за целите на ДДС на територията на държавата членка, в която завършва транспорта, налице е вътреобщностна доставка (ВОД) по чл. 7, ал.4 от ЗДДС.

**В случай, че лицето, което извършва трансфер на стоки, е регистрирано по ЗДДС, но не е регистрирано за целите на ДДС на територията на другата държава – членка, това движение на стоките, по силата на чл. 6, ал.3, т.3 от ЗДДС, във връзка с чл. 17, ал.2 от ЗДДС е приравнено на възмездна доставка с място на изпълнение на територията на страната.** Извън редките случаи, предвиждани доставката да има характер на освободена съгласно Глава четвърта на ЗДДС, налице ще е **облагасма доставка с данъчна ставка двадесет процента.**

Следва да се има предвид, че стоките трябва задължително да бъдат изпратени и транспортът на същите да започва от територия на страната и да завършва на територията на друга държава членка. Не е от значение в случая дали при транспортирането на тези стоки се преминава и през територията на трети страни. Важното е двете крайни точки да са на териториите на две различни държави членки на ЕС, като отправна точка е територията на страната. В този аспект, не е налице доставка по чл. 6, ал.3, т.3 от ЗДДС в случаите на трансфер с отправна точка от друга държава членка, като стоките преминават през България и транспортът завършва в друга държава членка.

**Данъчното събитие** на доставката е датата на започването на транспорта, по аргумент от чл. 25, ал.3, т.2 от ЗДДС и аналогично с чл.25, ал.3, т.3 от ЗДДС.

**Данъчната основа** на тази доставка, съгласно чл. 27, ал.1, т.1 от ЗДДС, не може да е по-ниска от данъчната основа при придобиването на стоката или от себестойността ѝ, а в случаите, когато стоката е внесена - от данъчната основа при вноса.

**Право на приспадане на данъчен кредит** за получените стоки и услуги, които лицето използва за целите на извършени от него облагаеми доставки по чл. 6, ал.3, т.3 от ЗДДС, е налице при условията на Глава седма от ЗДДС.

**Документирането на доставката** по чл. 6, ал.3, т.3, на основание чл.117, ал.1, т.3 от ЗДДС следва да се извърши с протокол, който следва да бъде издаден не по-късно от 15 дни от датата, на която данъкът е станал изнекуем, т.е. не по-късно от петнадесет дни от започване на транспорта.

**Изключения от режима:** Независимо от посоченото по-горе, не е налице доставка по чл. 6, ал.3, т.3 от ЗДДС в случаите на изпращане на вещи за само временна употреба, изброени в чл. 7, ал. 5 от ЗДДС. Въпреки, че цитираната алинея регламентира случаите, при които не е налице вътреобщностна доставка, следва да се счита, че същата е приложима и относно доставките по чл. 6, ал. 3, т. 3 от ЗДДС. В част от тези случаи /чл.7, ал.5, т.1 -7 от ЗДДС/ не е налице трансфер, а доставка, облагаема по специален ред. В останалата част от случаите, предвидените в този текст изключения /чл.7, ал.5, т. 8-10 от ЗДДС/ визират случаи, при които изпращането е временно, като е предвидено връщане на стоките на територията на страната, като тези обстоятелства не дават възможност трансфера да се характеризира като облагаема операция. **Документирането на изключенията** при трансфера на стоки по чл. 7, ал.5, т.8-10 от ЗДДС следва да се доказва от данъчно задълженото лице - например като се отразява в регистър на основание чл. 123, ал. 2 от ЗДДС, който осигурява информацията, регламентирана в чл. 121, ал. 8 от

ППЗДДС. По аргумент от чл. 7, ал. 6 във връзка с чл.6, ал.3, т.3 от ЗДДС, когато условията по ал. 5, т. 8 - 10 от ЗДДС отпадат, смята се, че към този момент е извършена възмездна облагаема доставка по чл. 6, ал. 3, т. 3 от ЗДДС, данъчното третиране на която е съгласно изложеното по-горе.

Когато се установи, че лицето е декларирало ВОД относно даден трансфер, но в държавата членка на територията на която завършва транспорта лицето не е регистрирано за целите на ДДС, е налице доставка по чл. 6, ал. 3, т. 3 от ЗДДС и е изискуем данък с данъчна ставка 20 % върху данъчна основа, определена съгласно чл. 27, ал.1, т.1 от ЗДДС, който следва да бъде начислен за данъчния период, през който изтича 15 – дневния срок от започването на транспорта. В случай, че лицето е регистрирано за целите на ДДС в другата държава-членка, но не е декларирало ВОИ, следва да се предприемат действия с оглед установяването на фактите за законосъобразно облагане на операцията, включително при необходимост извършване на обмен на информация със съответната държава-членка. Ако се установи, че не е налице ВОД, следва да се приложи чл. 6, ал. 3, т. 3 от ЗДДС.

При извършването на контрол на регистрирано по ЗДДС лице може да бъде установено, че лицето е изпратило или транспортирало стоки от територията на страната до територията на друга държава-членка и не е отразило доставки на стоки нито в дневника за продажби, нито в Справката - декларация и VIES - декларацията за съответните периоди, нито в регистъра по чл. 123 от ЗДДС. Ако лицето в тази връзка се позовава на основанията на чл. 7, ал. 5, т. 8 - 10 от ЗДДС следва да се извърши облагане по чл. 6, ал.3, т.3 от ЗДДС, освен ако лицето не представи достатъчно доказателства, че е налице някое от обстоятелствата на чл. 7, ал. 5, т. 8 - 10 от ЗДДС, изключващи такава доставка.

## **2. Данъчно третиране на трансфера на стоки, извършен от нерегистрирано по ЗДДС лице**

В случай, че лицето, което извършва трансфер на стоки, не е регистрирано по ЗДДС, данъчната основа на извършените от същото доставки по чл. 6, ал.3, т.3 формират облагаем оборот за задължителна регистрация по чл. 96 от закона. Следва да се има предвид, че оборотът от тези доставки следва да се счита реализиран в данъчния период, през който е започнал транспортът. За тези доставки не е предвидено документирание с протокол по чл.117 от ЗДДС.

Аналогично на изложеното в т. 1 на настоящото становище, няма да се формира облагаем оборот от трансфер, попадащ в хинотезите на чл. 7, ал. 5, т. 8-10 от ЗДДС. За доказването на тези обстоятелства от данъчнозадълженото лице са допустими всички относими доказателства и доказателствени средства по ДОНК, като доказателствената тежест е за данъчно задълженото лице.

**ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА  
НАЦИОНАЛНАТА АГЕНЦИЯ ЗА  
ПРИХОДИТЕ**

**/МАРИЯ МУРГИНА/**