

# “ТРИСТРАННА ОПЕРАЦИЯ” И “ДИСТАНЦИОННА ПРОДАЖБА НА СТОКИ”, КАТО СПЕЦИАЛЕН РЕД ЗА ОБЛАГАНЕ С ДАНЪК ВЪРХУ ДОБАВЕНАТА СТОЙНОСТ НА ДОСТАВКИ НА СТОКИ, СВЪРЗАНИ С ВЪТРЕОБЩНОСТНАТА ТЪРГОВИЯ НА ТЕРИТОРИЯТА НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ

гл. ас. д-р Евелина Димитрова

Законът за данък върху добавената стойност (ЗДДС), в сила от 1 януари 2007 г., въведе тристранната операция и дистанционната продажба на стоки като специфични режими на облагане с данък върху добавената стойност (ДДС) на доставки, свързани с вътреобщностната търговия на стоки. Присъединяването на България към Европейския съюз (ЕС) наложи промени в данъчното законодателство, в т.ч. въвеждането на специални правила за облагането на верижни доставки на стоки, които включват транспортирането им от територията на една държава-членка на ЕС до територията на друга държава-членка (ДЧ)<sup>1</sup>. Във връзка с облагането с данък върху добавената стойност промените се изразиха в приемането на нов Закон за данък върху добавената стойност, нов Правилник за неговото прилагане (ППЗДДС) и няколко Наредби по приложението на закона<sup>2</sup>. Едновременно с това правото на Европейския съюз (ЕС) стана неделима част от правния ред, приложим на територията на България, като държава-членка<sup>3</sup>.

Извършената след 1 януари 2007 г. промяна, по отношение на елементите на данъка, се състоеше в установяването на **нови обекти на облагане**. Към доставката, с място на изпълнение на територията на България, като обект на облагане, се добавиха и такива доставки, които са резултат на трансграничната вътреобщностна търговия – **вътреобщностна доставка и вътреобщностно придобиване**. Едновременно с това ЗДДС въведе и **специалния ред за облагане с ДДС на верижните доставки на стоки, свързани с вътреобщностната търговия** – “тристранна операция” и “дистанционна продажба на стоки”<sup>4</sup>.

## 1. Тристранна операция

**Облагането с ДДС на поредица от сделки, имащи за предмет една и съща стока, които се транспортират от една държава-членка на ЕС (ДЧ) до друга се облагат с ДДС по правилата на различните ДЧ, на чиято територия се извършва вътреобщностната**

<sup>1</sup> Прецизността изисква след влизане в сила на Договора от Лисабон на 1 декември 2009 г. да се използват понятията Европейски съюз, право на ЕС, Съд на ЕС, но от съображения, че понятията Общността, Общностно право са се наложили в теорията и практиката, те също ще бъдат използвани.

<sup>2</sup> ЗДДС (Обн., ДВ., бр. 63 от 4 август 2006 г., в сила от 1 януари 2007 г.), ППЗДДС (Обн., ДВ., бр. 76/06 г., в сила от 1 януари 2007 г.), Наредба № Н-14 от 27.09.2006 г. за възстановяване на ДДС и акциз на дипломатически представителства, консулства, представителства на междуправителствени организации и членовете на техния персонал (Обн., ДВ., бр. 82 от 2006 г.).

<sup>3</sup> В мотивите на решение от 9 март 1978 г. по дело **106/77 (Simmenthal)**, сборник съдебна практика 1978, с. 00629. Съдът на Европейските общности е постановил, че пряката приложимост на правото на Общността означава, че нормите му трябва да бъдат прилагани изцяло и еднакво във всички държави-членки от датата на влизането им в сила за времето им на действие. Независимо, че след влизане в сила на Договора от Лисабон беше променено наименованието на правораздавателната система на Съюза, която като цяло получи името Съд на Европейския съюз, при цитирането на решенията, постановени преди тази дата, в статията Съдът ще се цитира като Съд на Европейските общности или, и при двете наименования, само Съдът.

<sup>4</sup> По смисъла на чл. 2 от Закона за статистика на вътреобщностната търговия със стоки (ЗСВОТС), Обн., ДВ., бр. 51/2006г., вътрешнообщностната търговия със стоки включва движението на стоки в резултат на изпращания и пристигания от и на територията на Република България

търговия. Едновременно с това е необходимо да се осигури свободното от данъчни и административни бариери движение на тези стоки, което поставя трудни за нормативно решение въпроси. За да се избегне в тези случаи двойното облагане с ДДС, както и възможността за данъчни измами и неплащане на данъци, е необходимо националните системи на ДДС да са хармонизирани, почти до степен на унифициране, с общи общностни правила.

За да се постигнат целите на единния Вътрешен пазар, функциониращ на територията на ЕС – елиминиране на факторите, изкривяващи конкуренцията на национално или общностно ниво; свободно движение на стоки, услуги и капитали; стабилност на приходите в бюджетите на ДЧ и на ЕС, общата система на ДДС е изработила механизъм за облагане с ДДС на верижни доставки на една и съща стока<sup>5</sup>.

Тези правила са точно възпроизведени в ЗДДС и в своята съвкупност изграждат специфичния ред за облагане на верижни трансгранични вътреобщностни доставки на стока. За дефинирането на този специфичен ред, ЗДДС въвежда понятието “тристранна операция”.

**Тристранната операция е поредица от две последователни доставки, при които движението на стоката не следва нейното документално оформяне.**

По смисъла на чл. 15 ЗДДС, тристранната операция е доставката на стоки между три регистрирани за целите на ДДС лица в три различни държави-членки на ЕС, за които са налице едновременно следните условия:

➤ Регистрираното лице в държава-членка (А) – **прехвърлител** извършва доставка на стоки на лице, регистрирано в друга държава-членка (Б) – **посредник**, което след това извършва доставка на тази стока на лице, регистрирано в трета страна-членка (В) – **придобивач**;

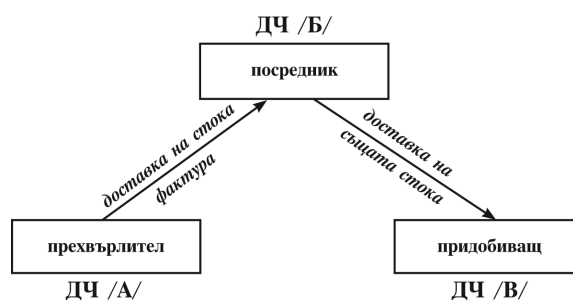
➤ Стоките се транспортират директно от територията на ДЧ (А) към територията на ДЧ (В);

➤ Посредникът не е регистриран за целите на ДДС в държавите-членки (А) и (В);

➤ Придобивачият начислява ДДС, като получател по доставката.

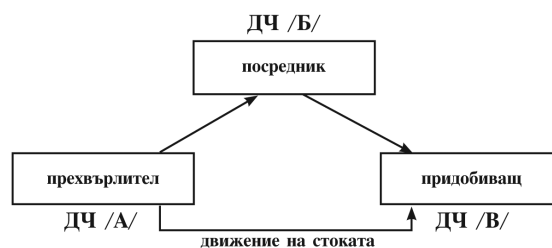
Схемата на доставките и движението на стоката показва, че нито при първата, нито при втората доставка има реално предаване на стоките, като de facto се извършва само документално оформяне на сделките<sup>6</sup> (фиг. 1).

Фиг. 1



Движението на стоката е от територията на ДЧ на прехвърлителя директно до територията на ДЧ на придобивачия (фиг. 2).

Фиг. 2



Като част от многообразните сделки по прехвърляне на права върху стоки, тристранната операция е специфична хипотеза на доставка в

<sup>5</sup> Общата система на ДДС в ЕС е сложно организирана съвкупност от разнородни по източници, правила, които трябва да бъдат въведени в националните системи на ДДС от ДЧ, за да бъде установен всеобщ данък върху потреблението, който не създава данъчни бариери за свободното движение на стоки, капитали, хора и услуги на територията на Вътрешния пазар и не изкривява конкурентната среда. С най-важно значение за облагането с ДДС е Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година **относно общата система на данъка върху добавената стойност, в сила от 1 януари 2007 г.** Обн., ОВ., L347 от 11.12.2006, с. 1–118; спец. бълг. издание: глава 09, том 03, с. 7–125.

<sup>6</sup> За изясняване същността на тристранната операция, неточно в данъчната литература, е възприето, че значението на двете доставки е да оформят документално изпълнението на “тристранна операция” по смисъла на ЗДДС. Верижните доставки са, възникнали по волята на страните, юридически факти, чрез които между тях се създава правна връзка (най-общо определена като гражданскоправна). За облагането на тези доставки законът установява система от правила, които в своята съвкупност не изграждат нов обект на облагане с ДДС, а специфичен ред за облагане на поредица от доставки на една и съща стока.

рамките на вътреобщностния стоков обмен. **За да се улесни търговията със стоки на територията на ЕС за облагането с ДДС на такава поредица от две доставки, е предвиден особен ред за начисляване на ДДС.**

Преди да бъдат разгледани двете части на тристранната операция от гледна точка на специфичния механизъм на облагане, дължимостта на ДДС и правилата за начисляване, е необходимо да се направи уточнение относно използваното от ЗДДС понятие „тристранна операция“, както и относно легалната му дефиниция.

С понятието дефинитивно се обобщава извършването на две последователни доставки на една и съща стока, като получателят по първата доставка е доставчик по втората доставка и стоката се транспортира директно от територията на държавата-членка на доставчика по първата доставка към територията на държавата-членка на получателя по втората доставка. Терминът „тристранна операция“, е заимстван от англоезичната литература, като превод на думите „triangulations“ или “triangular transactions”<sup>7</sup>. Директива 2006/112/ЕО (Директивата) не използва тези термини и не въвежда като самостоятелен обект на облагане т.нар. „тристранна операция“, а само определя правилата за облагане на поредицата от доставки, в т.ч. начисляване на данъка и упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит, **които дерогират приложението на общите правила за доставка на стоки.**

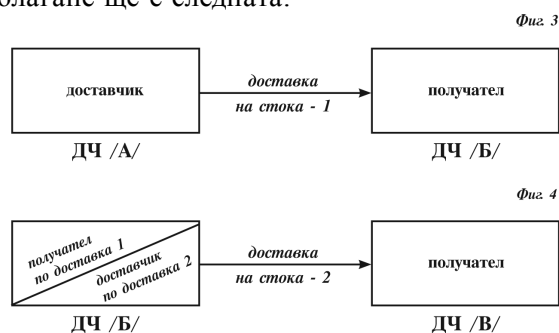
Създадено от доктрината, понятието е възпроизведено в законите за ДДС на отделните ДЧ<sup>8</sup>.

Поставя се въпросът за точността на термина на български език. От превода на думата –

триъгълен, с участието на три страни може да се направи погрешен извод за наличието на правна връзка между участниците в тази поредица от две сделки<sup>9</sup>. **Двете търговски сделки са самостоятелни и общото между тях е само участието на един и същ субект и в двете от тях.** Това обаче не означава, че за осъществяване на някоя от двете сделки по необходимост се явява и трето лице<sup>10</sup>. Без да се познава обаче същността на тристранната операция, само от използвания за нейното обозначаване термин може да се направи такъв погрешен извод<sup>11</sup>.

В случая, логично възниква следният въпрос – защо се налага въвеждането в ЗДДС на специфичен механизъм на облагане на тази последователност от сделки (доставки, като обект на облагане с ДДС), а не се облага всяка сделка самостоятелно, още повече, че това е възможно, ако страните изберат общия режим на облагане<sup>12</sup>.

За да се отговори на този въпрос е необходимо да се направят няколко уточнения: на първо място – верижните доставки се извършват в рамките на трансграничната вътреобщностна търговия, като страните по доставките са регистрирани за целите на ДДС в три различни ДЧ. Ако доставките бъдат обложени поотделно, то схемата на облагане ще е следната:



<sup>7</sup> Вж. English – Bulgarian Dictionary, Gaberoff, с. 1102 преводът на думата “triangular” като триъгълен, който става с участието на три страни (трима участници) стои в основата на българската дефиниция на тази разновидност на доставката, като обект на облагане. Използван е още немският термин “Dreiecksgeschäft”.

<sup>8</sup> За системата от норми, установяващи отклонения от общите правила при облагане на т.нар. “тристранна операция” вж. още в **Terra, Ben J.M., Wattel, P.J.** European Tax Law. Kluwer, 2008, с. 147, 168; **Farmer Paul, Lyal R.** EC Tax Law, 2003, с. 152 и сл.

<sup>9</sup> За да се изясни същността на „тристранната операция“ е по-подходящо за правопораждащия юридически факт, да се използва терминът „сделки“, а не „доставки“, като обект на облагане по смисъла на ЗДДС, за да се отграничи гражданскоправната връзка между страните.

<sup>10</sup> За разлика, например, от „комисионното правоотношение“, за осъществяването на което се явява и трето лице. Вж. **Герджиков, О.** Търговски сделки. С., Труд и право, 2000, с. 108.

<sup>11</sup> Независимо, че не става въпрос за израз с утвърдено правно значение, което в данъчния закон да е използвано в различен смисъл, то е важно от избора на думи и изрази в лексиката на ЗДДС да не се въвежда в заблуждение четящият, а и правоприлагащият, при недобро познаване на същността на съответния институт от механизма на данъка. По повод дефинирането на този специфичен ред за облагане на две последователни търговски сделки може да се обмисли използването на „верижна доставка“ или „верижни доставки“.

<sup>12</sup> Посредникът може да избере доставките да се обложат като две последователни доставки на една и съща стока, но не по правилата за облагане на “тристранна операция”, а самостоятелно. При този режим на облагане за него може да възникне задължение за регистрация по ДДС в държавата-членка (В), до чиято територия е транспортирана стоката.

По схемата на фиг. 3 и 4 доставчиците извършват само документално доставка на стока на територията на ДЧ (Б), респ. ДЧ (В), а получателите придобиват общностна стока<sup>13</sup>. Същевременно обаче, както е показано на фиг. 2 реално движение на стока от територията на ДЧ (А) към територията на ДЧ (Б) не се осъществява. Следователно, с оглед на дефинициите за вътреобщностна доставка (ВОД) и вътреобщностно придобиване (ВОП) на ЗДДС<sup>14</sup>, доставката по фиг. 3 има характеристиката на ВОД за доставчика, а за получателя по доставката, който получава стоките, на основание на общата презумпция за място на изпълнение на вътреобщностното придобиване по чл. 62, ал. 2 ЗДДС, възниква ВОП. Доставката по фиг. 4 няма характеристиката на ВОД за доставчика, а на вътрешна доставка, извършена на територията на ДЧ (В), поради което за него би възникнало задължение за регистрация по националния данъчен закон на държавата-членка на завършване на транспорта, а за получателя, тази доставка няма да има характеристиката на ВОП, а на вътрешна доставка на стоки<sup>15</sup>.

Като се следва реалното движение на стоката на територията на Общността – от територията на ДЧ (А) към територията на ДЧ (В) се осъществява класическата схема на ВОД, респ. ВОП за доставчика по първата доставка и получателя по втората доставка. **Но такава сделка по прехвърляне на правото на разпореждане като собственик върху стоката, няма. Между страните – (А) и (В) няма гражданско-правна връзка и следователно няма доставка по смисъла на ЗДДС<sup>16</sup>.**

Такава поредица от две сделки, извършени в рамките на вътреобщностната търговия е нормална търговска практика. **Но от гледна точка на данъчния закон, така организирани търговските връзки между субектите, не попадат в обхвата на общите понятия и правила за облагане на вътреобщностната търговия,**

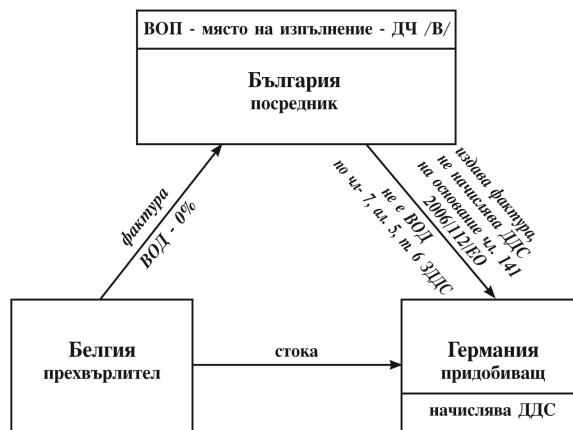
както на **Общата система на ДДС в ЕС, така и на ЗДДС. От друга страна се създават административни тежести, свързани със задължение за регистрация по ДДС в друга ДЧ, различна от тази, която е издала идентификационния номер по ДДС и където се извършва независимата икономическа дейност.**

За да бъде избегната тази допълнителна административна тежест, както и за да се преодолеят несъответствията в понятията, се налага или промяна на общите правила за облагане с ДДС, или изработване на специфичен механизъм на облагане на тези верижни доставки<sup>17</sup>.

Данъчният ефект на т.нар. “тристранна операция” може да се разгледа в примерната схема на фиг. 5, където:

- Доставчикът по първата доставка – **прехвърлител**, е регистрирано, за целите на ДДС, лице в Белгия – **ДЧ (А)**;
- Получателят по първата доставка и доставчик по втората доставка – **посредник** е регистрирано по ЗДДС лице в България – **ДЧ (Б)**;
- Получателят по втората доставка – **придобивач**, е регистрирано, за целите на ДДС, лице в Германия – **ДЧ (В)**;

Фиг. 5



<sup>13</sup> Вж. дефиницията на понятието “стоки на Европейската общност”, “стоки на Общността” в чл. 4, ал. 2 Закона за статистиката на вътреобщностната търговия със стоки.

<sup>14</sup> “Вътреобщностна доставка”, по смисъла на чл. 7, ал. 1 ЗДДС е доставката на стоки, транспортирани от територията на страната до територията на друга държава-членка, а “вътреобщностно придобиване” по чл. 13, ал. 1 ЗДДС е придобиването на стока, която се транспортира или изпраща до територията на страната от територията на друга държава-членка на ЕС.

<sup>15</sup> По смисъла на чл. 11 ЗДДС “доставчик” е лицето, което извършва доставката на стока или услуга, а “получател” е лицето, което получава стоката или услугата.

<sup>16</sup> Вж. определението за “доставка” на стока в чл. 6, ал. 1 ЗДДС.

<sup>17</sup> Не са редки случаите, когато за преодоляване на подобни несъответствия решението се търси в установяването на фикции за целите на данъчния закон.

При така избраната схема на верижни доставки, когато регистрираното за целите на ЗДДС в България лице, участва в тях като **посредник**, ще се открият най-ясно особеностите в данъчния режим на „тристранната операция”, спрямо режима на облагане, който ЗДДС предвижда за облагането на двете доставки поотделно, макар че за пълното изясняване е необходимо да бъдат разгледани и схемите, при които България е ДЧ на прехвърлителя и на посредника.

### **Първата част на “тристранната операция”**

При нея облагането следва правилата за начисляване на ДДС при вътреобщностна доставка, тъй като се счита, че прехвърлителят извършва ВОД към посредника<sup>18</sup>. Прилага се белгийското законодателство, което ако е въвело точно правилата на Общата система на ДДС за облагане на доставката на стоки, изпращани или превозвани от, или за сметка на, продавача или на придобиващото стоките лице от територията на Белгия до територията на друга ДЧ, следва да обложи доставката с нулева данъчна ставка<sup>19</sup>. Проблем за прехвърлителя може да възникне, в случаите, когато не той превозва стоката извън

територията на Белгия, ако в последствие се окаже, че стоките не са превозени до територията на другата ДЧ (в разглежданата схема – до България)<sup>20</sup>.

Ако обърнем схемата на фиг. 5 и България е ДЧ на прехвърлителя, като стоката се изпраща или транспортира от България към друга ДЧ, е възможно да бъде повдигнат спор пред национална юрисдикция дали за прехвърлителя е налице вътреобщностна доставка или следва да се приеме, че същият е извършил доставка на територията на страната. **Понятията за вътреобщностна доставка и вътреобщностно придобиване имат обективен характер и се прилагат независимо от целите и резултатите от съответните сделки**<sup>21</sup>. Определянето на вида на доставката, респ. дали тя следва да се обложи по специалните правила за облагане на “тристранна операция” по ЗДДС, зависи на първо място от това дали има характеристиката на вътреобщностна доставка, по смисъла на чл. 7 ЗДДС<sup>22</sup>. На следващо място, за доказване на фактите, чрез съвкупното осъществяване на които се извършва вътреобщностната доставка на стоки, е необходимо прехвърлителят да разполага с документите по чл. 45 ППЗДДС. На първо място – **документ за**

<sup>18</sup> Общата система на ДДС, определя за място на изпълнение на доставка на услуга мястото, където се намират стоките по време на започване на експедицията – чл. 8, пар. 1, б “а” и “б” от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 г. относно хармонизирането на законодателствата на държавите-членки за данъците върху оборота – обща система за данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОЖ 1977 L145/1). С преходните правила, въведени с влизане в сила на Директива 91/680/ЕЕС от 1 януари 1993 г., тези доставки се освободиха от облагане в държавата на изпращане, а се предвиди облагаемост в държавата на получаване по правилото на чл. 28с, А, пар. 1. След влизане в сила на Директива 2006/112/ЕО на Съвета правилата са възпроизведени в чл. 32 и чл. 138.

<sup>19</sup> Практиката на Съда, разгледана по-долу, не обсъжда схема, която се припокрива със схемата на “тристранна операция”, по смисъла на ЗДДС, но дава отговор на въпроси, свързани с верижни доставки на стоки, имащи значение за процедурата на този специален режим на облагане. По отношение на първата доставка от поредицата, с оглед на тълкуването, дадено от Съда, в т. 35, 36 на решение от 16 декември 2010 г. по дело **C-430/09**, може да се направи извода, че когато посредникът е изразил намерение да превози стоките до друга държава и се е представил с идентификационния си номер по ДДС от нея, прехвърлителят може да счита, че извършваната от него сделка представлява вътреобщностна доставка, ако не е бил уведомен от посредника, че стоката ще бъде препродадена на друго данъчнозадължено лице, преди да напусне страната.

<sup>20</sup> Във всеки конкретен случай на вътреобщностна доставка следва да бъдат съобразени условията на доставка, уговорени между страните, като с оглед и на общите условия за доставка в съответствие с базисните условия на доставка “**ИНКОТЕРМС**” да се отговори на следните въпроси, които имат пряко отношение към облагането с ДДС на доставката: кой ще организира транспорта и ще понесе разносните за пренасянето на стоката от мястото на производството или експедицията до мястото на доставката; кой ще понесе рисковете, ако предприетите действия за пренасянето на стоката не постигнат целта си или възникнат трудности при осъществяването им; кой и докъде ще понесе риска от евентуално погиване или повреждане на стоката по време на транспорта; кога продавачът ще се счита изпълнил задълженията си по доставката и в кой момент става прехвърлянето на собствеността върху стоката.

<sup>21</sup> В този смисъл вж. решение на СЕС по дело **C-245/04**, т. 28 и цитираните в него решения.

<sup>22</sup> За да е безспорно коя от двете верижни доставки в хипотезата на “тристранна операция” е с характеристиката на вътреобщностна доставка, ЗДДС въвежда правилото на чл. 7, ал. 4, т. 6, съгласно което не е вътреобщностна доставката от регистрирано по ЗДДС лице – посредник до придобиващия в тристранната операция.

**доставката**, съставен по повод осъществяването ѝ – фактура, в която, когато получателят е регистриран за целите на ДДС в друга държава-членка, се посочва този номер по ДДС на получателя, под който му е извършена доставката или протокол по чл. 117, ал.2 ЗДДС, или документ по чл. 168, ал. 8 ЗДДС, когато доставчикът е физическо лице, което не е едноличен търговец и не е регистрирано по закона. На второ място – **документи, доказващи изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на другата държава членка:** транспортен документ или писмено потвърждение от получателя или упълномощено от него лице, удостоверяващи, че стоките са получени на територията на другата държава членка – в случаите, когато транспортът е извършен от получателя или от трето лице за сметка на получателя. В писменото потвърждение се посочват дата и място на получаване, вид и количество на стоката, вид, марка и регистрационен номер на превозното средство, с което е извършен транспортът, име на лицето, предало стоките; транспортен документ, удостоверяващ, че стоките са получени на територията на другата държава членка – когато транспортът е извършен от доставчика или от трето лице, за сметка на доставчика. В този случай, регистрираното лице извършва ВОД на стока, за която се прилагат общите правила на ЗДДС – облагане с нулева данъчна ставка, на основание чл. 53, ал.1 ЗДДС, като прехвърлителят издава фактура на посредника, в която посочва ДДС номера на получателя (посредника). Доставката следва да се декларира във подадена VIES-декларация<sup>23</sup>.

В процеса на правоприлагане, особено значение има нормата на чл. 53, ал. 3 ЗДДС. Ако

доставчикът не се снабди с изброените по-горе документи до изтичането на календарния месец, следващ календарния месец, през който данъкът по доставката е станал изискуем, то доставката не се облага с нулева данъчна ставка като вътреобщностна доставка, а със стандартна ставка – 20%, с която се облагат доставките с място на изпълнение на територията на страната. Ако впоследствие доставчикът се снабди с документите по ППЗДДС, за него възниква правото да обложи доставката с нулева данъчна ставка по реда, определен в чл. 46 ППЗДДС. Преценката дали са налице предпоставките за облагане на първата доставка от схемата на тристранната операция като вътреобщностна доставка, както и дали доставчикът е действал добросъвестно и е взел всички разумни мерки в рамките на своите възможности, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не го довежда до участие в данъчна измама, е предоставена на националния орган или юрисдикция, която те следва да извършат при условията, предвидени за това от националното право<sup>24</sup>.

**За посредника по фиг. 5 – регистрирано лице по ЗДДС, първата доставка се счита за вътреобщностно придобиване, но не по смисъла на дефиницията за ВОП на чл. 13 ЗДДС, а на основание чл. 62, ал.2 ЗДДС<sup>25</sup>.**

Разпоредбата на чл.62, ал.5 ЗДДС дерогира приложението на чл. 62, ал.2 ЗДДС, когато за получателя са налице условията по чл. 62, ал.5 ЗДДС, а именно: посредникът в тристранната операция придобива стоките под идентификационния си номер по чл. 94, ал. 2 ЗДДС; посредникът осъществява последваща доставка на стоките до придобиващия в тристранната операция; посредникът издаде фактура за последващата

<sup>23</sup> VIES от (Value Added Tax Information Exchange System), която е електронната система за обмяна на база данни по ДДС между данъчните администрации на държавите-членки, която има за цел да осигури ефективно събиране на данъка чрез контрол върху начисляването му при вътреобщностните транзакции.

<sup>24</sup> Вж. още диспозитива на решение Съда от 16 декември 2010 г. по дело **C-430/09**.

<sup>25</sup> ЗДДС въвежда понятието за ВОП по неясен начин. От една страна дефиницията по чл. 13 ЗДДС изключва от обхвата на понятието доставките, при които стоката не се изпраща или транспортира до територията на страната. Ако се съобрази само тази разпоредба, то при доставката по фиг.3 за получателя няма да възникне ВОП. Но съгласно разпоредбата на чл. 62, ал. 2 ЗДДС, която определя правилата за място на изпълнение на ВОП, когато стоките не пристигат и превозът им не завършва на територията на страната, за получателя също възниква ВОП и той трябва да начисли ДДС по правилата за начисляване на ДДС от получателите по облагаеми доставки. Това вътрешно противоречие на дефинитивната разпоредба на чл. 13 ЗДДС с правилата за определяне на мястото на доставка при ВОП може да се преодолее чрез изменение на разпоредбата на чл. 62, ал. 2 ЗДДС, като хитотезата на придобиване на стока от регистрирано по ЗДДС в България лице на общностна стока, но на територията на стока не се определя като ВОП, но се приравнява по правни последици на вътреобщностното придобиване.

доставка, отговаряща на изискванията на чл. 114, в която посочи, че е посредник в тристранна операция и че данъкът по доставката се дължи от придобиващия в тристранната операция; посредникът декларира последващата доставка във VIES-декларацията си за съответния данъчен период.

При кумулативното наличие на тези обстоятелства посредникът няма да начислява ДДС, тъй като за него това е ВОП с място на изпълнение на територията на друга ДЧ. Документите, които удостоверяват обстоятелствата, придаващи на доставката характеристиката на ВОП, с място на изпълнение извън територията на страната, са изброени в чл. 9, ал. 2 ППЗДДС, а именно: фактура, издадена от прехвърлителя в тристранната операция, в която е посочен идентификационният му ДДС номер по чл. 94, ал. 2 ЗДДС; фактура по чл. 79, ал. 2, т.1 ЗДДС, издадена от посредника в тристранната операция, в която е посочен ДДС номерът на придобиващия в тристранната операция, издаден от държавата членка, където стоките пристигат; VIES-декларация за съответния данъчен период, в която е декларирана доставката, във връзка с която посредникът е издал фактурата; писмено потвърждение от придобиващия в тристранната операция, удостоверяващо, че стоките са получени, в което са посочени дата и място на получаване, вид и количество на стоката, вид, марка и регистрационен номер на превозното средство, с което е извършен транспортът, име на лицето, предало стоките<sup>26</sup>.

Важен въпрос, който възниква при облагоането на “тристранната операция” е – какви са правните последици от непредставянето на тези доказателства. Съгласно чл. 9, ал. 3-6 ППЗДДС, в случай че посредникът в тристранната операция не се снабди с изброените документи до изтичането на данъчния период, следващ данъчния период, през който данъкът за вътреобщностното придобиване по чл. 62, ал. 2 ЗДДС би станал изискуем, се счита, че вътреобщностно придобиване е с място на изпълнение на територията на страната и данъкът става изискуем от посредника.

Изискуемостта настъпва на последния ден от данъчния период, следващ данъчния период, през който би станал изискуем данъкът за вътреобщностно придобиване по чл. 62, ал. 2 ЗДДС. ДДС се начислява от посредника чрез издаване на протокол по чл. 117, ал. 2 ЗДДС<sup>27</sup>.

**Изводът, който може да се направи е, че когато България е ДЧ на посредника и същият не представи документите, доказващи тристранната операция, изброени в ППЗДДС, за него възниква ВОП и задължение да начисли ДДС по правилата на „обърнатото начисляване”<sup>28</sup>.**

### **Втората част на “тристранната операция”**

В тази част на „тристранната операция” посредникът доставя стоката на придобиващия, от когото ДДС е изискуем. За посредника – доставката не е ВОД, на основание чл. 7, ал.5, т.6 ЗДДС, а за придобиващия – не е ВОП, на основание чл. 13, ал.4, т.6 ЗДДС (като в тази схема приложима ще бъде идентичната разпоредба от германския данъчен закон). **За целите на ДДС обаче, има доставка, за която данъкът е изискуем от получателя, в случая – от придобиващия.** Разпоредбата на чл. 17, ал. 3 ЗДДС определя за място на изпълнение при доставка на стока от посредник в тристранна операция до придобиващ в тристранна операция държавата-членка на ЕС, където придобиващият в тристранната операция е регистриран за целите на ДДС. Чл. 62, ал. 5 ЗДДС посочва за място на изпълнение на вътреобщностното придобиване държавата членка, където стоките пристигат или завършва превозът им, когато са налице цитираните вече условия. Документите, които ги удостоверяват са посочени в чл. 9, ал. 2 ППЗДДС и бяха изброени по-горе.

Ако обърнем схемата на фиг.5 и България е ДЧ на придобиващия по “тристранна операция”, на основание чл. 82, ал.3 ЗДДС, ДДС е дължим (изискуем) от българското регистрирано лице, което следва да издаде протокол по чл. 117 ЗДДС. В ЗДДС не е изрично предвидено кога настъпва

<sup>26</sup> Разпоредбата на чл.9, ал.2 ППЗДДС е допълнена с влизане в сила на измененията и допълненията на Правилника, Обн., ДВ, бр.10/01.02.2011 г.

<sup>27</sup> Съществува възможност, ако лицето се снабди с документите по-късно протоколът, с който е начислен ДДС в хипотезата на ВОП да бъде анулиран. За реда за анулиране вж. чл. 10 ППЗДДС.

<sup>28</sup> Както ВАС в Решение 5159 от 21.04.2009 г. по ахд. № 343/2009 г. правилно е отбелязал участието на едно регистрирано лице в тристранна операция не е достатъчно, за да приложи особения данъчен режим на облагане по чл. 65, ал.5 ЗДДС. Ако лицето не разполага с доказателства, то ДДС е изискуем от него в хипотезата на ВОП, на основание чл. 62, ал.2 ЗДДС.

изискуемостта на ДДС при тристранна операция. По аналогия, доколкото това придобиване е с характеристиките на ВОП и с оглед разпоредбата на чл. 63 ЗДДС може да се приеме, че изискуемостта настъпва на 15-я ден на месеца, следващ месеца, през който е възникнало данъчното събитие. Ако са налице предпоставките самоначисленият ДДС да е с право на приспадане и липсва основание за ограничаване на правото на приспадане, придобиващият може да упражни правото на приспадане за начисления от него ДДС.

От гледна точка на елементите на данъка, възниква въпросът, какъв е обектът на облагане при втората част на верижните доставки – не е ВОД за посредника, не е ВОП за получателя, не е доставка на стока с място на изпълнение на територията на страната, тъй като стоката въобще не преминава през територията на ДЧ по регистрацията на посредника. **Може да се приеме, че именно за дефинирането на тази неназована доставка е въведено понятието „тристранна операция”, въпреки че, по смисъла на чл. 15 ЗДДС, тристранната операция обхваща и двете доставки.** За определянето именно на втората доставка – между посредника и придобиващия, като “тристранна операция” аргументи могат да се намерят и в особената конструкция, при която – за документирането на доставката фактура издава посредникът, стоката се изпраща или транспортира от територията на ДЧ на прехвърлителя (като не е задължително изпращането или транспорта да се извършва от него), а ДДС е дължим от придобиващия<sup>29</sup>.

Общата система на ДДС в ЕС, чрез въвеждането на някои специални правила и изключения от общия режим на облагане, дава правната рамка за изработването на този специфичен ред на облагане в националните законодателства в областта на ДДС<sup>30</sup>. Тези правила се съдържат в разпоредбите на Директива 2006/112/ЕО:

➤ **Чл. 40**, който определя за място на вътребощностно придобиване на стоки мястото, където приключва превозът или транспортът на стоките до лицето, което ги придобива;

➤ **чл. 42(а) и (б)<sup>31</sup> и чл. 138, ал.1**, които освобождават от облагане вътребощностната търговия, в хипотезата на тристранна операция;

➤ **чл.141**, който определя правилата за освобождаване на вътребощностни придобивания на стоки при “тристранни операции”;

➤ **чл. 169б**, който дава право на данъчно задължено лице да приспада ДДС, когато получените стоки се използват за доставки по чл. 138;

➤ **чл. 197**, който определя, че ДДС се дължи от лицето, на което се доставят стоките, когато са изпълнени следните условия: облагаемата сделка е доставка на стоки, извършена в съответствие с условията, предвидени в член 141; лицето, на което се доставят стоките, е друго данъчнозадължено лице, или данъчно незадължено юридическо лице, идентифицирано за целите на ДДС в държавата-членка, в която се извършва доставката; фактурата, издадена от данъчнозадълженото лице, неустановено в държавата-членка на лицето, на което са доставени стоките, се изготвя в съответствие с членове 220–236 от Директивата.

От решенията на Съда, постановени по въпроси, свързани с облагането на верижните доставки, които изясняват някои правила, приложими за облагането на т.нар. “тристранна операция” по ЗДДС, е важно да се отбележи решението по делото **EMAG Handel**<sup>32</sup>.

**EMAG** е дружество, установено на територията на Австрия, което купува цветни метали от дружеството K GmbH (“К”), също установено на територията на Австрия. Доставчици на К са компании от Италия и Холандия. EMAG не знае кои са доставчиците на “К”. Стоките са доставяни от спедитор с камиони директно в помещението на EMAG от доставчиците на “К”. Част от стоките са доставяни и директно до клиенти на **EMAG**, когато има такова нареждане до “К”. За извършените доставки “К” издава на **EMAG** фактури, с които начислява ДДС със ставката, валидна за Австрия и EMAG приспада начисления ДДС като данъчен кредит. Компе-

<sup>29</sup> Възможна е хипотезата – изпращането или транспортирането на стоката да се извърши от прехвърлителя и в този случай “тристранната операция” да е с характеристиката на транзитна продажба, по смисъла на чл. 329, ал.1 ТЗ. Но изпълнението на “тристранната операция” във вариант, при който прехвърлителят и посредникът са се уговорили престацията да е в полза на трето лице, не я приравнява като правило на транзитната продажба. За транзитната продажба вж. **Герджиков, О.** Цит. съч., с.86-87.

<sup>30</sup> Вж. още в мотивите на СЕО по дело С-245/04 **EMAG**;

<sup>31</sup> По правилата на корелацията – Анекс XII – Таблица на корелация Директива 112, този текст е съответен на чл.28б, А, пар.2, втора алинея на директива 77/388/ЕЕС (Шеста директива).

<sup>32</sup> Решение от 6 април 2006 г. по дело **С-245/04**, сборник на съдебна практика 2006, с. I-03227.



тентната данъчна служба (Finanzamt), а впоследствие и Регионалната данъчна служба, отказват да признаят правото на приспадане на данъчен кредит с аргумента, че “К” неправилно е начислил ДДС и го е включил в издадената фактура. Отказът да признаят правото на приспадане данъчните власти мотивират с това, че доставките са с място на изпълнение на територията съответно на Италия и Холандия и “К” само е транспортирала стоките, така, че не може да начислява ДДС по правилата на австрийския данъчен закон. Респективно ЕМАГ, тъй като е знаел за това, няма право да упражни правото на приспадане на данъчен кредит за неправомерно начисления данък.

ЕМАГ обжалва това решение пред Върховния административен съд на Австрия (Verwaltungsgerichtshof). Националният съд констатира, че в случая по висящото пред него дело, става дума за две отделни доставки, във връзка с изпълнението на които е осъществено едно физическо движение на стоки. При така установените факти Върховният съд счита, че разпоредбата на чл. 8(1)(а) на Шеста директива на Съвета, не дава отговор на въпроса с коя/и доставка/и се извършва вътреобщностна търговия – дали с доставките между “К” и неговите доставчици, или тези с ЕМАГ, или и с и двете. При тези обстоятелства Върховният административен съд решава да спре производството и да постави 4 въпроса до Съда на Европейските общности, в рамките на преюдициално запитване, от които да се изясни: кой от доставчиците извършва, облагаема с нулева данъчна ставка, доставка, като доставка на стока, превозвана до територията на друга държава-членка на ЕС и кое лице извършва придобиване на територията на държава-членка.

**Съдът, с оглед на фактите по казуса, постановява, че: за да се обсъждат двете доставки като свързани е необходимо те да бъдат извършени последователно във времето; както и, че правилата за облагането на вътреобщностните доставки не могат да се приложат и за двете доставки, а само за едната от тях, следователно, когато са извършени верижни доставки, които включват трансгранично движение на стоки, само една от доставките по веригата може да бъде облагаема с нулева данъчна ставка, като вътреобщностна доставка.** Това тълкуване важи независимо от това кое данъчнозадължено лице – прехвърлител, посредник или придобивач, имат

право да се разпореждат със стоките по време на изпращането или транспортирането им, като Съдът не уточнява по какъв начин следва да се определи към коя от двете доставки трябва да се отнесе превозът.

Решението на Съда на Европейските общности се ограничава само в рамките на въпросите, формулирани в искането за преюдициално заключение, и не съдържа мотиви, от които да се извлекат общи правила за облагане на верижни доставки, така че облагането им с ДДС във всички държави-членки да се уеднакви. Неяснотата на решението за това какво се разбира под “доставки, които включват вътреобщностното изпращане или транспорт на стоки” (вж. т. 50 на решението), дава възможност за установяване на различни правила за облагане.

Липсата на ясни и точни правила за облагане на “**тристранната операция**”, като **специален ред за облагане с данък върху добавената стойност на доставки на стоки, свързани с вътреобщностната търговия на територията на Европейския съюз, стана повод Съда на Европейските Общности да бъде сезиран отново с преюдициални запитвания по тълкуването на същите разпоредби на Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки във връзка с данъците върху оборота – обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа.**

От новата юриспруденция на СЕС следва да се отбележи решението на съда по дело **C-430/09 (Euro Tyre Holding BV)**<sup>33</sup>.

#### **Euro Tyre Holding BV (ETH)**

ETH е дружество, регистрирано по холандския търговски закон, което доставя резервни части за моторни превозни средства. През периода 1997–1999 г. продава гуми на две дружества, установени в Белгия (по нататък наричани купувачите). Съгласно условията на доставка по договорите, предаването на стоките става в склада на ETH, като купувачите го уведомяват, че стоките ще се превозват до Белгия. ETH издава фактури, които не включват ДДС. Преди доставката на стоките да бъде осъществена купувачите ги препродават на дружество, установено в Белгия, като превозът на стоките се извършва за тяхна сметка и на техен риск. Физическото предаване на стоките става в склад на ETH и при всяко вдигане

<sup>33</sup> Решение на Съда от 16 декември 2010 г. по дело **C-430/09/Euro Tyre Holding BV/**, (непубл.).

на стоката ЕТН получава подписана от шофьора на стоката декларация, че стоките ще се превозват към Белгия. ЕТН не участва в превоза и покъсно е уведомено, че стоките не са били превозени до купувачите.

След извършване на ревизия са съставени актове, с които не се признават доставките за облагаеми с нулева данъчна ставка, като вътреобщностни доставки, а се третираат като доставки с място на изпълнение на територията на Нидерландия. ЕТН обжалва актовете и при тези обстоятелства сезираната национална юрисдикция решава да спре производството и да постави на съда следния преюдициален въпрос: с оглед на разпоредбите на Шеста директива, когато една и съща стока е предмет на две последователни доставки, извършени между данъчно задължени лица, действащи в това си качество, по такъв начин, че може да се говори за една единствена вътреобщностна пратка или превоз, как трябва да се определи към коя доставка следва да се отнесе този вътреобщностен превоз, когато превозът е извършен от или за сметка на лицето, което има качеството на купувач по първата доставка, така и това на продавач – по втората доставка.

При обстоятелства като тези по главното производство, при които първият купувач, който е придобил правото да се разпорежда със стоката като собственик на територията на държавата членка на първата доставка, изрази намерението си да превози тази стока към друга държава членка и се представи с идентификационния си номер по ДДС, предоставен от последната държава, Съдът е постановил, че вътреобщностният превоз трябва да се отнесе към първата доставка, при условие че правото да се разпорежда със стоката като собственик е било прехвърлено на втория купувач в държавата членка по местоназначение на вътреобщностния превоз, като запитващата юрисдикция трябва да провери дали това условие е изпълнено по отношение на спора, с който е сезирана.

Съвкупността от приложимите норми на Директива 2006/112/ЕО е възпроизведена в българския данъчен закон също чрез съвкупно действащи правни норми, които установяват института на “тристранната операция”, като дефиниция и въвеждат точно правилата за упражняване на правата и за задълженията на участващите в нея регистрирани лица.

От друга страна, затруднение създава и разпръснатата уредба на института в българския ЗДДС. Обобщено посочено текстовете, които са относими към облагането на тристранната операция са: чл. 15; чл. 7, ал. 5, т. 6; чл. 13, ал. 4, т. 6; чл. 17, ал. 3; чл. 62, ал. 5; чл. 65, ал. 2, т. 4; чл. 69, ал. 2, т. 1; чл. 82, ал. 3; чл. 144, ал. 3 и чл. 125, ал. 2 от ЗДДС. Недостатък е и съществуващата непълнота в процедурата за анулиране на издадения от посредника протокол за самоначисляване на ДДС по реда на чл. 10 ППЗДДС, когато впоследствие се докажат предпоставките на тристранната операция. Липсва уредба как това анулиране става без издаването на нов протокол. Облагането на тази поредица от доставки поражда в практиката и множество казуси и въпроси<sup>34</sup>.

Без претенция за изчерпателност, някои от въпросите, които могат да породят правни спорове са: налице ли е тристранна операция, ако стоките преди транспортирането им се съхраняват в склад на посредника на територията на ДЧ на прехвърлителя; налице ли е тристранна операция, ако не са спазени формалностите по документалното оформяне на доставките, напр. посредникът не е издал фактура, в която е посочил правното основание за неначисляване на ДДС; налице ли е тристранна операция, ако посредникът достави стоката на повече от един придобивач; налице ли е тристранна операция, ако се доставя стока по-малко като количество от това, което е предмет на доставката между прехвърлителя и посредника.

За преодоляване на тези неясноти и за систематизиране на правната уредба, при следващи изменения на ЗДДС, би могло да бъде обсъдена идеята специалните правила за ДДС – облагане на тристранната операция да се систематизират в самостоятелна глава на част осма от ЗДДС – специален ред на облагане.

Директива 2006/112/ЕО също не е обхванала всички специфични правила в общ режим, но доколкото тя е акт, който обвързва държавите-членки по отношение на постигането на даден резултат, като оставя на националната власт свобода при избора на формата и средствата за постигането на този резултат, то обособяването на правилата за облагане на тристранната операция като специална схема няма да е в противоречие с правото на ЕС.

<sup>34</sup> В практиката на СЕС, вж. още дела С-536/08, С-539/08.

## 2. Дистанционна продажба на стоки

Дистанционната продажба е особен вид доставка, за която ЗДДС въвежда специален ред на облагане и по-специално – специални правила за определяне на мястото на изпълнение на доставката, както и особени правила за регистрацията по ЗДДС. **При тези доставки едно лице, регистрирано, за целите на ДДС в ДЧ, доставя стоки на нерегистрирано, за целите на ДДС лице, установено в друга ДЧ.**

В обхвата на специалния режим попадат доставки, свързани с вътреобщностната трансгранична търговия, при които стоките, предмет на дистанционната продажба се транспортират от територията на една ДЧ към друга. Най-често като дистанционни продажби на стоки се определят такива доставки, с които се извършва електронна търговия, продажби по телефон или по каталог, но попадат и инцидентни доставки на стоки, извършвани от регистрирано лице, установено в държава-членка, различна от тази, където се изпращат стоките.

Дистанционната продажба на стоки, както и тристранната операция, са особен вид доставка на стоки, при които се проявяват белези на различните обекти на облагане, но същевременно не могат да се отъждествят с никой от тях, поради наличието на своите особености. Това налага въвеждането на специфичен режим за облагането им.

**Като характеристика, дистанционната продажба на стоки стои най-близко до вътрешната доставка на стоки, когато правото на разпореждане като собственик се прехвърля от регистрирани по ЗДДС лица на лице, което не е регистрирано за целите на ДДС-облагането.** Различното е, че стоките напускат територията на страната и се транспортират до територията на друга ДЧ. Независимо от това движение на стоките, обаче, доставчикът не извършва вътреобщностна доставка на стоки, тъй като по смисъла на чл.7, ал.1 ЗДДС, ВОД е доставката на стоки, транспортирани от или за сметка на доставчика – регистрирано по ЗДДС лице, или на получателя, от територията на страната до територията на друга ДЧ, когато получателят е данъчно задължено или данъчно незадължено юридическо лице, **регистрирано за целите на ДДС в друга ДЧ. Както вече беше споменато при дистанционната продажба сто-**

**ките се доставят на нерегистрирани, за целите на облагането с ДДС лица – следователно не са изпълнени всички условия, за да се счита че сделката, свързана с вътреобщностната търговия е ВОД.**

Една и съща доставка на стоки може да попада в хипотезата на вътрешна доставка, като обект на облагане и да е “дистанционна продажба на стоки” по смисъла на ЗДДС.

Като пример могат да се разгледат продажбите по каталог, които извършва търговец, регистриран по ЗДДС, на нерегистрирани лица, установени на територията на други ДЧ, например на територията на Германия, Италия и Франция, които не са длъжни да начисляват ДДС при вътреобщностно придобиване на стоката в държавата-членка, където транспортът приключва. Обемът на продажбите за текущата година, доставени до територията на: Германия е 120 000 евро; Италия – 30 000 евро и Франция – 90 000 евро. При спазването на правилата на ЗДДС и на съответните данъчни закони на трите държави-членки, облагането с ДДС на тези доставки ще бъде както следва:

➤ Доставките на стоки, при които транспортът приключва на територията на Германия ще се облагат с ДДС в България до извършване на доставката, с която общата стойност на дистанционните продажби надхвърли сумата от 100 000 евро. Това в Германия е прагът за регистрацията при дистанционна продажба на стоки. След регистрацията – ДДС ще се начислява и внася по правилата на Германския данъчен закон.

➤ Доставките на стоки, при които транспортът приключва на територията на Италия ще се облагат в България, тъй като не е достигнат регистрационният праг за регистрацията при дистанционна продажба на стоки, установен в Италия, който е 35 000 евро.

➤ Доставките на стоки, при които транспортът приключва на територията на Франция, ще се облагат в България, тъй като не е достигнат регистрационният праг за регистрацията при дистанционна продажба на стоки, който според френския данъчен закон е 100 000 евро<sup>35</sup>.

При обрънатата схема на тези доставки, когато доставчици на стоките са търговци, регистрирани за целите на облагането с ДДС в Германия, Италия и Франция, по правилата на националното си данъчно законодателство, облагането на

<sup>35</sup> Данните за регистрационните прагове в държавите-членки са от Информационния документ на Комисията “ДДС в Европейския съюз”, приложение 1 – регистрационни прагове.

доставките ще става по правилата, установени в ЗДДС.

Подобно на тристранната операция, нормативната уредба, не е систематизирана в отделна глава, а е разпръсната в ЗДДС и в ППЗДДС<sup>36</sup>.

За да се приеме една доставка за такава с характеристиката на дистанционна продажба е необходимо да са изпълнени кумулативно условията на чл. 14, ал.1 от ЗДДС, а именно:

➤ Стоките да се транспортират от територията на една държава-членка до друга в рамките на вътреобщностната търговия; ако тези стоки са внесени от трета страна в страната, откъдето се изпращат, се приема, че те са изпратени или транспортирани от държавата-членка на вноса (тази фикция е установена с разпоредбата на чл. 14, ал.2 от ЗДДС);

➤ доставчик на стоките е регистрирано по ДДС лице в ДЧ, различна от тази, в която транспортът приключва;

➤ получател на стоките е лице, което не е регистрирано за целите на ДДС (възможно е да е търговец, нерегистриран по ДДС, физическо лице, също нерегистрирано по ДДС или данъчно незадължено юридическо лице, за което не е възникнало задължение за регистрация за ВОП по чл. 99 ЗДДС или не е упражнило правото си регистрация по избор по чл. 100, ал. 2 ЗДДС). Когато получателите са: данъчно незадължено юридическо лице и данъчно задължено лице, което не е регистрирано за целите на ДДС, за да бъде доставката при условията на дистанционна продажба, а не на ВОП, следва да не е възникнало задължение за лицата за регистрация по правилата на специфичната данъчна регистрация при ВОП<sup>37</sup>.

➤ стоките, които са предмет на дистанционни продажби могат да бъдат от различно естество, с изключение на нови превозни средства; стоките, които се монтират и/или инсталират и стоките втора употреба, произведенията на изкуството, предметите на колекции и антикварни предмети, които са обект на специален ред на облагане на маржа на цената.

Мястото на изпълнение на доставка при дистанционна продажба е на територията на страната, по смисъла на чл.20, ал.2 ЗДДС, когато са налице следните условия:

➤ доставчикът е регистрирано за целите на ДДС лице в друга държава-членка;

➤ извършените доставки при условията на дистанционна продажба на територията на страната надвишават за текущата календарна година или са надвишили за предходната календарна година сумата 70 000 лв.

С оглед на цитираните разпоредби и примера, разгледан по-горе, когато регистрирано лице за целите на облагането с ДДС в Германия, Франция или друга ДЧ, извършва доставка на стоки, с изключение на нови превозни средства; стоките, които се монтират и/или инсталират и стоките втора употреба, произведенията на изкуството, предметите на колекции и антикварни предмети, на територията на страната на нерегистрирани по ЗДДС лица и общата стойност на дистанционните продажби през годината на регистрацията надхвърля сумата от 70 000 лв., за доставчиците възниква задължение за регистрация в България по ЗДДС.

Доставчиците, регистрирани по ДДС в друга ДЧ, имат право да изберат облагането на дистанционните продажби да се извърши в България и преди обемът от продажбите на територията на страната да е достигнал регистрационния праг от 70 000 лв. В този случай са длъжни да уведомят данъчната администрация на ДЧ, в която са установени и която е издала идентификационния номер по ДДС, под който се извършват доставките, и да се регистрират по избор по правилата на чл. 100, ал.2 ЗДДС. Същото право на избор на държава-членка за регистрация по ДДС при извършване на дистанционни продажби на стоки имат и регистрираните по ЗДДС лица. Най-често до такъв избор би се стигнало, ако в държавата-членка на потребление на стоките данъчната ставка по ДДС е по-ниска и доставчиците, регистрирани лица нямат икономическа изгода да изча-

<sup>36</sup> В ЗДДС това са разпоредбите на дефинитивната разпоредба на чл. 14; чл. 20, с който се определя мястото на изпълнение при дистанционни продажби; чл. 98, установяващ условията за задължителна регистрация при дистанционни продажби на стоки и чл. 100, ал. 3 – правилата на доброволната регистрация при дистанционните продажби и чл. 114, ал.2 за реквизитите на данъчните документи, с които се удостоверява извършването на дистанционната продажба. В ППЗДДС – това са разпоредбите на чл. 73, ал. 3; чл.74, ал. 3, т. 5, чл. 77, ал. 2, т. 3, чл. 79, ал. 3.

<sup>37</sup> В ЗДДС такава регистрация е предвидена по чл. 99, когато общата сума на облагаемите ВОП за текущата календарна година надвишава 20 000 лв.

кат общия обем на доставките да достигне регистрационния праг за задължителна регистрация.

Режимът на облагане на дистанционната продажба на стоки, като форма на трансгранична вътреобщностна търговия със стоки, е установен от Общата система на ДДС чрез сложно организирана система от правила, които следва да синхронизират националните системи на ДДС – облагането в ДЧ, така че да се осигури в максимална степен спазване на принципа за облагане с ДДС в страната на потребление на стоката, като в същото време не се допусне загуба на приходи

в бюджетите на ДЧ, а от там и в бюджета на ЕС, както и да не остане необложена с ДДС търговията със стоки на територията на ЕС.

В рамките на статията няма да бъдат разгледани специфичните правила за облагане с ДДС на стоките, за които са неприложими правилата за облагане на дистанционната продажба на стоки, тъй като са обект на специални режими на облагане. Това са специфичните режими на облагане на: новите превозни средства, на маржа на цената, за които общата система на ДДС установява друг ред на облагане.