МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

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

Изх.№ 01-[illegible]
Дата 02.06.09

ДО
ДИРЕКЦИЯ "ОУИ" .....

Относно: правна регламентация на вътреобщностното придобиване /ВОП/ по чл. 13, ал. 1, ал. 3 и ал. 6 от Закона за данък върху добавената стойност

Във връзка с постъпили запитвания по приложението на чл. 13 от ЗДДС и във връзка с измененията на същия, в сила от 01.01.2009 г. /ДВ бр. 106/12.12.2008г./, на основание чл. 10, ал.1, т. 10 от Закона за Националната агенция за приходите изразявам следното становище:

Режимът на ВОД/ВОП се характеризира с нулева ставка на облагаемите доставки при доставчика и право на данъчен кредит при общите условия на закона по отношение на стоките, използвани за извършване на облагаемите ВОД, съответно с начисляване на ДДС със съответната ставка на държавата членка при получателя за извършения ВОП и правото на данъчен кредит при общите условия на съответния закон. Режимът ВОД/ВОП замества режимите на износ/внос, когато транспортирането на стоките, предмет на доставките, се осъществява между държави членки и доставката е между лица, регистрирани за целите на ДДС в две държави членки. Най-общо казано, срещу всяка ВОД, отчетена в държавата членка, където е регистриран доставчикът, следва да бъде отчетено ВОП в държавата членка, в която е регистриран получателят.

А) МАТЕРИАЛНО - ПРАВНА РЕГЛАМЕНТАЦИЯ НА ВЪТРЕОБЩНОСТНОТО ПРИДОБИВАНЕ

I. Обхват на ВОП

С влизането в сила на ЗДДС, считано от 01.01.2007 г., се въвежда режим на облагане чрез прилагане на 20 на сто ставка на данъка за облагаемите възмездни вътреобщностни придобивания.

Освен разпоредбите на чл. 13 от ЗДДС, регламентиращи случаите на вътреобщностно придобиване на стоки, прилагането на режима се осъществява основно в съответствие със следните норми от:

- ЗДДС – чл. 2, 3, 5, 6, 11, 13, 25, 26, 27 (3) т. 1, 38 (3), 62 - 65, 68-72, 73, 73а, 84, 86, 91, 99, 100 (2), 108, 112 - 117, 124;
- ППЗДДС - чл. 3, 9 (1), 10 (1-2), 58 (3-5), 73 (2), 74, 77, 78, 80 - 81, 113, 115 - 116.

1. Хипотези на ВОП

В чл. 13 от ЗДДС изчерпателно са посочени отделните хипотези, при които е налице вътреобщностно придобиване:

1.1. ВОП е придобиването на правото на собственост върху стока, както и фактическото получаване на стока в случаите по чл. 6, ал. 2, която се изпраща или транспортира до територията на страната от територията на друга държава членка, когато доставчикът е данъчнозадължено лице, което е регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка;

1.2. ВОП е и придобиването на ново превозно средство, което се изпраща или транспортира до територията на страната от територията на друга държава членка, независимо дали доставчикът е данъчнозадължено лице за целите на ДДС в друга държава членка;

1.3. За възмездно ВОП, се смята и получаването на стоки на територията на страната от данъчнозадължено лице, които ще се използват за целите на неговата икономическа дейност, когато стоките са изпратени или транспортирани от или за негова сметка от територията на друга държава членка, в която лицето е регистрирано за целите на ДДС и където стоките са произведени, извлечени, обработени, закупени, придобити или внесени от него в рамките на неговата икономическа дейност / чл. 13, ал. 3 от ЗДДС/;

До 01.01.2009 г., за да е налице ВОП по чл. 13, ал. 3, следваше придобиващият да е регистрирано по ЗДДС лице.

В тази връзка следва да се има предвид, че в някои държави членки, когато по повод освобождаване от ДДС при вноса на стоките вносителят декларира, че стоката е предназначена за друга държава членка (в разглеждания пример България) и със стоките ще се осъществи последваща ВОД, митническите администрации издават служебен ДДС номер на вносителя, въз основа на който вносът на стоките се освобождава от дължимото ДДС в държавата членка на вноса. В този случай, тъй като лицето вносител е регистрирано за целите на ДДС в държавата членка на вноса и ако е регистрирано и по ЗДДС в България, то и за периода от 1 януари 2007 г. до 31 декември 2008 г. за същото е било налице ВОП по чл.13, ал. 3 от ЗДДС.

1.4. Налице е ВОП по ал. 3 и когато лицето не е регистрирано за целите на данъка върху добавената стойност в държавата членка на вноса на стоките, откъдето започва изпращането или транспортирането им, ако стоките са внесени в държавата членка на вноса от или за сметка на лицето /чл. 13, ал. 6 от ЗДДС, в сила от 01.01.2009 г./,

До 01.01.2009 г. това движение на стоки в рамките на икономическата дейност на лицето, съответно получаването им на територията на страната, беше извън обхвата на ЗДДС и нямаше правни последици нито относно формиране на оборот за регистрация за ВОП по чл. 99 от ЗДДС, нито относно задължение за начисляване на ДДС за ВОП.

2. Изключения от режима на ВОП

Независимо че са налице общите характеристики на режима на вътреобщностното придобиване, не е налице вътреобщностно придобиване при конкретно изброените в ал. 4 на чл. 13 от ЗДДС хипотези, които най-общо са в две групи:

2.1. придобивания, които имат общите характеристики на режима на вътреобщностното придобиване (при същите е налице прехвърляне на собственост), но не е налице ВОП, поради особен ред за облагане на тези доставки – чл. 13, ал. 4, т. 1-7 от ЗДДС:

- придобиването на стоки, за които доставчикът прилага специален ред на облагане за стоки втора употреба, произведения на изкуството, предмети за колекции и антикварни предмети, определен в законодателството на съответната държава членка;

- придобиването на стоки, които се монтират или инсталират от или за сметка на доставчика;

- придобиването на стоки по чл. 18 (доставки на борда на кораби, самолети и влакове);

- придобиването на стоки по чл. 31, т. 1, 2 и 7 и чл. 34 (доставки, свързани с международен транспорт, и доставки на злато за БНБ и централни банки на други държави членки);

- придобиването на природен газ чрез тръбопроводи за пренос или на електрическа енергия;

- придобиването на стоки от регистрирано по този закон лице - придобиващ в тристранна операция, от посредник в тристранна операция;

- придобиването на стоки, изпратени или транспортирани от територията на друга държава членка с цел извършване на дистанционни продажби с място на изпълнение на територията на страната, когато продажбите се извършват под идентификационния номер на доставчика по чл. 94, ал. 2;

2.2. получаване на стоки, които нямат общите характеристики на режима на вътреобщностното придобиване (не е налице прехвърляне на собственост и изпращането има временен характер), като хипотезите са посочени в чл. 13, ал. 4, т. 8 -10 от ЗДДС:

- получаването на стоки, изпратени или транспортирани от територията на друга държава членка до територията на страната, с цел извършване на работа по тези стоки, която се осъществява на територията на страната, при условие че след извършване на работата стоките се връщат на изпращача на територията на другата държава членка;

- получаването на стоки, изпратени или транспортирани от територията на друга държава членка до територията на страната, с цел същите стоки да бъдат използвани за извършване на услуги на територията на страната, при условие че след извършване на услугите стоките се връщат на изпращача на територията на другата държава членка;

- получаването на стоки, изпратени или транспортирани от територията на друга държава членка до територията на страната, ако са налице едновременно следните условия:

а) вносът на същите стоки на територията на страната би попадал под разпоредбите за временен внос с пълно освобождаване от митни сборове;

б) стоките се връщат на изпращача на територията на друга държава членка не по-късно от 24 месеца от изпращането им.

II. Условия за прилагане на данъчния режим, установен за вътреобщностното придобиване по чл. 13, ал. 1 и ал. 3 и ал. 6 от ЗДДС

1. Условия за прилагане на режим на ВОП по чл. 13, ал. 1 от ЗДДС.

ВОП е налице, когато се придобива правото на собственост върху стока, както и при фактическото получаване на стока в случаите по чл. 6, ал. 2 от закона, която се изпраща или транспортира до територията на страната от територията на друга държава членка, когато доставчикът е данъчнозадължено лице, което е регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка.

За да е приложим режимът, установен за ВОП, за дадена доставка на стоки следва да са налице кумулативно следните условия:

1.1. Доставчикът е данъчнозадължено лице, което е регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка. За да е налице ВОП, доставчикът следва да е регистрирано за целите на ДДС лице в държава-членка към датата на данъчното събитие на ВОД по аргумент от чл. 25, ал. 5 от ЗДДС.

1.2. Предмет на вътреобщностното придобиване са стоки

1.2.1. Предмет на вътреобщностното придобиване са стоки по смисъла на чл. 5 от ЗДДС. Следва да се обърне внимание, че предмет на ВОП, на основание чл. 5, ал. 1 от ЗДДС, са и приравнените на стоки за целите на този закон:

- движими вещи, включително вода, топлинна или хладилна енергия и други подобни;
- природен газ, когато не се придобива чрез тръбопроводи за пренос;
- стандартен софтуер.

ВОП не могат да имат за предмет доставка на услуги.

1.2.2. ВОП включва:

1.2.2.1. придобиването на правото на собственост или друго вещно право върху стока;

1.2.2.2. фактическото получаване на стока в случаите на чл. 6, ал. 2 от ЗДДС, а именно:

- по договор, в който е предвидено прехвърляне на правото на собственост върху нея под отлагателно условие или срок - например договор за консигнация;
- по договор за лизинг, в който изрично е предвидено прехвърляне на правото на собственост върху стоката (тази разпоредба не се прилага, когато в договора за лизинг е уговорена само опция за прехвърляне на собствеността върху стоката);
- от лице, което действа от свое име и за чужда сметка - комисионер.

В приложното поле на чл. 6, ал. 2, хипотезата на т. 1 от същия текст е прехвърлянето на право на собственост или друго вещно право върху стоката в резултат на искане или акт на държавен или местен орган или на основание на закон срещу обезщетение. Същата е малко вероятна за ВОП.

1.3. Възмездност на придобиването:

Възмездността на придобиването е задължителна предпоставка за наличие на ВОП, съгласно чл. 2, т. 2 от ЗДДС. Определението за възмездност на доставката (придобиването) следва да се изведе по аргумент на противното от § 1, т. 8 от ДР на ЗДДС.

Получаването на стоки при безвъзмездни доставки, приравнени на възмездни – аналогични на хипотезите на чл. 6, ал. 3, т. 2 от ЗДДС, не представлява ВОП, независимо че са налице останалите характеристики на режима. В случая липсва една от същностните характеристики на режима – възмездността и липсва изрична норма, която да приравнява такива безвъзмездни придобивания на ВОП. В тази връзка безвъзмездното ВОП на стоки не подлежи на облагане (например безвъзмездно получени стоки, като рекламни материали, мостри, дарения и т.н.). В тези случаи не е налице и ВОД за доставчика, т.е. при несъответствие, установено чрез VIES, следва са да се обмени информация с другата държава членка.

1.4. Транспортиране на стоките до територията на страната от територията на друга държава членка.

ВОП е налице както когато транспортът се осъществява от или за сметка на доставчика, така и когато същият е от или за сметка на получателя.

Следва да се има предвид, че стоките трябва задължително да бъдат изпратени и транспортът на същите да започва от територия на друга държава членка и да завършва на територията на страната. 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 територите на две различни държави членки на ЕС, като отправна точка е територията на друга държава членка. Изключение от общото правило, свързано с условието завършването на транспортирането на стоките да бъде на територията на страната, е визирано в чл. 62, ал. 2 и ал. 3 от ЗДДС, което ще бъде разгледано по-долу в раздел А, III., т.1.1.

Наличието на условията в т. 1.1. – 1.4. следва да бъде обвързано със съответните понятия, дефинирани в § 1, т.т. 1, 2, 8 и 25 от ДР на ЗДДС.

1.5. Придобиващ по ВОП може да бъде данъчнозадължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, по аргумент от чл. 99, ал.1 от ЗДДС.

Осъществяването на облагаеми вътреобщностни придобивания може да има различни последици, в зависимост от това дали придобиващият е регистрирано по ЗДДС лице или не.

1.5.1. Ако придобиващият не е регистрирано по ЗДДС лице и от конкретното ВОП за същия не възниква задължение за регистрация по ЗДДС, **то осъществяването на вътреобщностни придобивания участва при формиране на оборот за задължителна регистрация по чл. 99** от ЗДДС и не възниква задължение за начисляване на данък за ВОП.

1.5.2. Ако придобиващият е регистрирано по ЗДДС лице, при осъществяване на ВОП за него възниква задължение за начисляване на данък по ВОП.

2. Условия за прилагане на режим на ВОП по чл. 13, ал. 3 от ЗДДС

Съгласно чл.13, ал.3 от ЗДДС за възмездно ВОП се счита **и** получаването на стоки на територията на страната от данъчнозадължено по този закон лице, които ще се използват за целите на неговата икономическа дейност, когато стоките са изпратени или транспортирани от или за негова сметка от територията на друга държава членка, в която лицето е регистрирано за целите на ДДС и където стоките са произведени, извлечени, обработени, закупени, придобити или внесени от него в рамките на неговата икономическа дейност. Най-общо тази хипотеза се отнася за движение на стоки вътре в рамките на предприятието.

За да е приложим режимът, установен за ВОП в случаите на чл. 13, ал. 3 от ЗДДС, следва да са налице кумулативно следните условия:

2.1. лицето е регистрирано за целите на ДДС в държава членка, от която са изпратени/транспортирани стоките;

2.2. стоките са произведени, извлечени, обработени, закупени, придобити или внесени от лицето в рамките на неговата икономическа дейност в тази държава членка /държавата по т. 2.1./.

2.3. лицето изпраща или транспортира стоките от територията на държавата членка до територията на страната, за целите на икономическата си дейност на територията на страната;

2.4. транспортът е от или за сметка на лицето;

2.5. лицето е данъчнозадължено /извършва независима икономическа дейност/, като може да е регистрирано или нерегистрирано по ЗДДС на територията на страната.

При наличие на гореизброените условия, лицето осъществява ВОП на територията на страната – същото е придобиващ по ВОП по чл. 13, ал. 3 от ЗДДС

До изменението на чл. 13, ал. 3 от ЗДДС, което е в сила от 01.01.2009 г., придобиващият по ВОП следваше да е регистрирано по ЗДДС лице. Настоящата редакция на закона изисква лицето да е само данъчнозадължено. Независимо от факта, че при ВОП по чл. 13, ал. 3 от ЗДДС няма прехвърляне на собственост и няма "доставчик" по смисъла на ЗДДС, както и няма възмездност, **изпращането или транспортирането на стоката е приравнена на възмездна доставка за целите на ЗДДС в специалната хипотеза на ВОП по чл. 13, ал. 3 от ЗДДС.**

Трансферът на стоки, попадащ в хипотезата на чл.13, ал.3 от ЗДДС, не е свързан с прехвърлянето на собственост върху тези стоки или фактическото им получаване от друго лице. Най - често това са случаите, при които лице, регистрирано в държава – членка, трансферира от територията на същата до територията на страната стоки, които ще влага в производство чрез мястото си на стопанска дейност в страната, или същите са предназначени за извършване на доставки с място на изпълнение на територията на страната, например от постоянен обект в България.

ВОП по чл. 13, ал.3 от ЗДДС е налице и в случаите, при които регистрирано в друга държава членка лице транспортира /само или чрез трето лице/ собствените си стоки от територията на държавата членка до територията на страната, където ги складира и в последствие ги продава или ги използва за нуждите на икономическата си дейност, осъществявана на територията на страната.

Възможни са, макар и редки случаи, при които едно данъчнозадължено лице, което е регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка, независимо дали е регистрирано по ЗДДС в страната да трансферира стоките си до територията на страната, където ги складира, като впоследствие премества същите тези стоки в склад, находящ се в друга държава членка или трета страна, без към този момент да се извършва прехвърляне на собствеността. В тези случаи до 31.12.2008 г. тези трансфери бяха извън обхвата на приложение на ЗДДС /както получаването на територията на страната с цел складиране, така и последващото изпращане/транспортиране на складираната стока/. От 01.01.2009 г., по силата на чл. 6, ал. 3, т. 3 от ЗДДС, 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 данъчнозадължено 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. Независимо че този трансфер не е свързан с прехвърляне на собственост, същият е приравнен на доставка, поради което следва да се приеме, че представлява независима икономическа дейност. Следователно и получаване на стока единствено с цел складиране попада в обхвата на ВОП по чл. 13, ал. 3 от ЗДДС. **Т.е. от 01.01.2009 г. всяко получаване на стока на територията на страната /на територията на страната завършва превозът/ от данъчнозадължено лице, като стоката се транспортира от друга държава членка, в която лицето е регистрирано за целите на ДДС, представлява ВОП с място на изпълнение на територията на страната.**

3. Условия за прилагане на режим на ВОП по чл. 13, ал. 6 от ЗДДС.

Съгласно чл. 13, ал. 6 от ЗДДС, налице е ВОП по чл. 13, ал.3 от закона и когато лицето не е регистрирано за целите на данъка върху добавената стойност в държавата

членка на вноса на стоките, откъдето започва изпращането или транспортирането им, ако стоките са внесени в държавата членка на вноса от или за сметка на лицето.

За да е приложим режимът, установен за ВОП в случаите на чл. 13, ал. 6 от ЗДДС, следва да са налице кумулативно следните условия:

3.1. стоките са внесени от лицето или за сметка на лицето в друга държава членка;

3.2. лицето, получател на стоката на територията на страната, не е регистрирано за целите на ДДС в държава членка, в която е осъществен вносът на стоката;

3.3. лицето изпраща или транспортира стоките от територията на държавата членка на вноса до територията на страната, за целите на икономическата си дейност на територията на страната;

3.4. транспортът е от или за сметка на лицето;

3.5. лицето - придобиващ може да е регистрирано или нерегистрирано по ЗДДС на територията на страната.

Лицето, от чието име или за чиято сметка е осъществен вноса, и лицето-придобиващ по чл. 13, ал. 6 е едно и също лице.

С разпоредбата на новата ал. 6 на чл. 13 от ЗДДС се регламентират специфичните случаи на внос на необщностни стоки на територията на друга държава членка и последващият им превоз до територията на страната. Поради особеностите на законодателствата на различните държави членки е възможно стоките да получат общностен статут на територията на другата държава членка и без данъчнозадълженото лице да е регистрирано за ДДС цели в тази държава членка. В тази връзка са възможни различни хипотези, като най-често това са случаите на оформяне на вноса чрез особен митнически представител.

При прилагането на досегашната редакция на разпоредбата на чл. 13, ал. 3 от ЗДДС (в сила до 31.12.2008 г.) за наличието на ВОП следваше данъчнозадълженото лице да е регистрирано за целите на ДДС и в България и в другата държава членка. При липсата на такава регистрация в другата държава членка бе възможно получаването на стоките на територията на страната без върху тях да е начислен ДДС (не е начислен данък при вноса в съответната държава членка, също така не е декларирана ВОД в тази държава членка) и при липса на хипотеза на ВОП на територията на страната се поставяха под съмнение общностните принципи на ДДС системата – всеобщност и неутралност, като тези стокови потоци оставаха извън обхвата на ДДС. С така приетите изменения тези пропуски в законодателството се отстраниха и това вътрешно движение на стоки, считано от 01.01.2009г. представлява облагаемо ВОП по смисъла на ЗДДС, т.е. за регистрираните данъчнозадължени лица възниква задължение за начисляване на ДДС, а за нерегистрираните се натрупва облагаем оборот от ВОП, съответно възниква задължение за регистрация на основание и при условията на чл. 99 от ЗДДС.

В случаите, при които едно данъчнозадължено лице е отчело ВОП по чл. 13, ал. 6 от ЗДДС във връзка с трансфер на стоките от държавата членка на вноса, където стоките са внесени от или за сметка на лицето, до територията на страната, в държавата членка на вноса може да не е декларирана ВОД за тези стоки. При осъществяване на данъчния контрол това не следва да поставя под съмнение законосъобразността на отчетеното от лицето ВОП, в случай че лицето притежава документи за осъществен от негово име или за негова сметка внос на стоките на територията на друга държава членка и съответните транспортни документи.

III. Режим на вътреобщностно придобиване

1. Режим на вътреобщностно придобиване по чл. 13, ал. 1 от ЗДДС

1.1. Място на изпълнение

Съгласно разпоредбата на чл. 62, ал. 1 от ЗДДС мястото на изпълнение на вътреобщностното придобиване е на територията на страната, когато стоките пристигат и превозът им завършва на територията на страната.

По силата на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС, независимо от посоченото общо правило на ал. 1, мястото на изпълнение на вътреобщностното придобиване е на територията на страната, когато лицето, което придобива стоките, е регистрирано по този закон и е осъществило придобиването им под идентификационен номер, издаден в страната. Придобиването на стоки, осъществено под идентификационния номер, издаден в страната, няма да се обложи на територията на България, когато лицето разполага с доказателства, че вътреобщностното придобиване на стоките е обложено в държавата членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им. В случай, че вътреобщностното придобиване е обложено в България и впоследствие лицето докаже, че това вътреобщностно придобиване е обложено и в държавата членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им, лицето коригира резултата от прилагането на ал. 2.

Тъй като данъчнозадължените лица могат да бъдат регистрирани за целите на ДДС в повече от една държава членка, при осъществяване на ВОП както Директива 2006/112/ЕО на Съвета относно общата система на ДДС, така и ЗДДС, не съдържат изискване с идентификационния номер по ДДС на коя държава членка следва да се идентифицира лицето във връзка с придобиването. Въпрос на негов избор е кой идентификационен номер ще предостави на доставчика си. В зависимост от това е и данъчното третиране на мястото на изпълнение на ВОП. Така ако една стока се транспортира от Италия до Гърция и придобиващият, независимо дали е лице, установено на територията на страната, е предоставил българския си идентификационен номер, издаден по ЗДДС, придобиването е с място на изпълнение на територията на страната. В този случай ДДС за ВОП следва да бъде начислен в България, освен ако лицето не докаже, че това вътреобщностно придобиване е обложено в държавата членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им – в случая Гърция.

Съгласно чл. 9, ал. 1 от ППЗДДС, за доказване на обстоятелствата, че вътреобщностното придобиване на стоките е обложено в държавата членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им, придобиващият по чл. 62, ал. 2 от закона следва да разполага с документ, удостоверяващ, че вътреобщностното придобиване на стоките е обложено в тази държава членка. Този документ се издава от компетентната приходна администрация на държавата членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им.

Когато данъкът за вътреобщностното придобиване по чл. 62, ал. 2 от ЗДДС е начислен с протокол по чл. 117, ал. 2 от същия закон и впоследствие лицето, осъществило вътреобщностното придобиване, се снабди с документа по чл. 9, ал. 1 от правилника, на основание чл. 10, ал. 1 от ППЗДДС лицето коригира резултата от прилагането на чл. 62, ал. 2 от закона чрез анулиране на протокола по чл. 117, ал. 2, с който данъкът е начислен. За анулирането не се издава нов протокол. Протоколът се анулира най-късно на последния ден от данъчния период, през който лицето се е снабдило с документа по чл. 9, ал. 1.

Ако придобиващият не удостовери, че придобиването е било обложено с ДДС в държавата членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им, то ВОП е обект на облагане с ДДС в България.

Този механизъм представлява така наречената "защитна мрежа" на вътреобщностната система на ДДС и цели да осигури всеобщността на облагането с ДДС.

1.2. Характер на ВОП – облагаеми или освободени. Данъчна ставка

Ставката на данъка за облагаемите вътреобщностни придобивания е 20 на сто на основание чл. 66, ал. 1, т. 3 от ЗДДС.

Изключение правят освободените вътреобщностни придобивания на стоки с място на изпълнение на територията на страната, чиято доставка на територията на страната е посочена в глава четвърта. Такива биха били например ВОП на зъбни протези с място на изпълнение на територията на страната.

Ако транспортът завършва на територията на друга държава членка, но лицето е осъществило придобиването под идентификационния си номер, издаден в България, мястото на изпълнение е на територията на страната и ВОП следва да се обложи с данъчната ставка съгласно ЗДДС. Когато лицето разполага с доказателства, че ВОП е обложено в държавата членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им, със съответния за тази държава членка и за доставката данък, следва да се приеме, че мястото на изпълнение на ВОП е на територията на тази друга държава членка и данък в България не се начислява. Не следва да се начислява данък в България и в случай че в държавата членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им доставката, съответно придобиването е освободено, дори и в България, доставката, съответно придобиването да има характер на облагаемо. Мястото на изпълнение на придобиването определя и облагането на ВОП – облагаемо или освободено и приложимата данъчна ставка.

Освободени са и вътреобщностните придобивания с място на изпълнение на територията на страната на стоки:

1. когато получатели са лица по чл. 172, ал. 2 от ЗДДС /някои случаи на придобивания от командвания/щабове на Организацията на Северноатлантическия договор или от въоръжените сили на други държави, които са страни по Северноатлантическия договор, и чл. 174, ал. 1 от ЗДДС /дипломатически представителства, консулства, представителства на международни организации и членовете на персонала им/;

2. чийто внос на територията на страната би бил освободен от данък по реда на чл. 58, ал. 1 от закона;

3. когато получатели са институции на Европейския съюз;

4. от лице - посредник в тристранна операция, регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка.

1.3. Данъчна основа

Съгласно чл. 64, ал. 1 от ЗДДС, данъчната основа при вътреобщностното придобиване се определя по общия ред - чл. 26. Същата се определя на базата на всичко, което включва възнаграждението, получено от или дължимо на доставчика във връзка с доставката от получателя или от друго лице, определено в левове и стотинки, без данъка по този закон. В данъчната основа следва да се включат и:

- всички други данъци и такси, когато такива са дължими за доставката;
- всички субсидии и финансирания, пряко свързани с доставката;

- стойността на обикновените или обичайните опаковъчни материали или контейнери, ако не подлежат на връщане; ако тези опаковъчни материали или контейнери бъдат върнати от получателя, данъчната основа се намалява със стойността им при връщането;

- съпътстващите разходи, начислени от доставчика на получателя, като например комисиона, опаковане, транспорт, застраховка и други, пряко свързани с доставката.

Съгласно чл. 64, ал. 4 от ЗДДС, данъчната основа при ВОП не включва данъчната основа на услугите по чл. 22, 23 и 24 с място на изпълнение на територията на страната, за които регистрираното по този закон лице е длъжно да начисли данъка като лице по чл. 82, ал. 2 от ЗДДС.

Т.е., ако във връзка с транспортна или спедиторска услуга или услуга, съпътстваща доставката на услугата по транспорта, свързана с вътреобщностното придобиване на стоки, и по която получател е придобиващия по ВОП и са налице условията на чл. 82, ал. 2, т. 3 от ЗДДС, при които данъкът е изискуем от получателя на доставката, данъчната основа на тази услуга не се включва в данъчната основа на ВОП, а се облага отделно – също чрез самоначисляване на данък, по реда на чл. 82 от ЗДДС.

Член 117 от ЗДДС изисква задължително издаване на протокол както в случаите на самоначисляване на данък от придобиващия по ВОП, така и при получаване на услуга, за която получателят на услугите по чл. 22 и 23 от закона е лице – платец на данъка. Като правило, за по-голяма яснота, за получаването на всяка такава доставка/придобиване се издава отделен протокол, но доколкото в закона липсва изрично изискване всяка доставка/придобиване да бъде документирана с отделен данъчен документ, следва да се приеме, че ако лицата са документирали ВОП и услуга по чл. 22 и 23 от закона, по които доставчикът на услугата и на ВОД е едно и също лице в общ протокол, документирането следва да се приеме за допустимо.. За да бъде документирането законосъобразно, за всяка от доставките следва да бъдат попълнени поотделно изискуемите съгласно чл. 117 от закона реквизити.

При определяне на данъчната основа следва да се има предвид, че съгласно чл. 26, ал. 2 от ЗДДС не се смятат за възнаграждение по доставка всякакви плащания на лихви и неустойки, които имат обезщетителен характер.

В случай че при ВОП, макар и неправомерно, е начислен ДДС от доставчика, за данъчна основа на ВОП следва да се приеме цялата сума, документирана от доставчика (сборът от данъчната основа и начисления му данък). Тъй като, съгласно чл. 64, ал. 1 във връзка с чл. 26 от ЗДДС, данъчната основа на ВОП се определя на базата на всичко, което включва възнаграждението, получено от или дължимо на доставчика от получателя във връзка с доставката *без данъка по този закон*, а начислената като ДДС сума не е данък "по този закон", същата следва да се включи в данъчната основа на ВОП, а в случай че в последствие сумата за данъка се възстанови от доставчика на получателя като недължимо платена, следва да се извърши корекция, като се издаде протокол по чл. 117, ал. 4 от ЗДДС, въз основа на издаден от доставчика коректен документ /кредитно известие или анулирана погрешната и издадена нова фактура/.

В случаите на **ВОП при доставки между свързани лица данъчната основа се определя съгласно чл. 27, ал. 3, т. 1 от ЗДДС – т.е. данъчната основа е пазарната цена.**

1.4. Данъчно събитие и изискуемост на данъка

1.4.1. Данъчно събитие

Съгласно чл. 63 от ЗДДС, данъчното събитие при вътреобщностното придобиване възниква на датата, на която би възникнало данъчно събитие при доставка на територията на страната съгласно чл. 25 от ЗДДС – в общия случай на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или на датата, на която стоката по чл. 6, ал. 2 от ЗДДС бъде фактически предоставена. Макар и в по-редки случаи е възможно да е налице доставка с периодично (повтарящо се) или поетапно изпълнение. В тези случаи данъчното събитие настъпва съгласно чл. 25, ал. 4 на датата на дължимостта на уговорените плащания.

Наличието на отложено плащане и на отлагателно условие по отношение на прехвърляне правото на собственост не променя датата на настъпване на данъчното събитие. Съгласно чл. 25, ал. 3, т. 1 от ЗДДС данъчното събитие настъпва на датата на фактическото предоставяне на стоката по чл. 6, ал. 2 от закона.

За определяне датата на изискуемостта на данъка е от особена важност да се определи правилно датата на възникване на данъчното събитие. От значение в този смисъл е уговореното между страните по сделката относно момента на прехвърлянето на собствеността, с изключение на случаите на уговорено отлагателно условие или срок с оглед разпоредбата на чл. 25, ал. 3 или ал. 4 от ЗДДС. Най-често условията на външнотърговския договор се договарят съгласно правилата на "Инкотермс - 90", които могат да бъдат намерени в Интернет.

При липса на такава уговорка, съгласно чл. 67, ал. 1 от Кодекса на международното частно право, придобиването и прекратяването на вещни права върху превозвани вещи се уреждат от правото на държавата по тяхното местоназначение. Когато предмет на доставката е индивидуално определена вещ, прехвърлянето на собствеността настъпва по силата на самия договор, без да е нужно да се предаде вещта – чл. 24, ал. 1 от ЗЗД. При договори за прехвърляне на собственост върху вещи, определени по своя род, собствеността се прехвърля щом вещите бъдат определени по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени съгласно чл. 24, ал. 2 от ЗЗД. Ако няма уговорено друго, предаването на родово определени вещи се извършва в седалището на продавача в момента на предаването на стоката на спедитора, превозвача или купувача (чл. 68, б. "в" от ЗЗД).

Предвид изложеното, в случаите на продажба на родовоопределени вещи, ако между страните не е уговорено друго, когато транспортът се извършва от доставчика или за негова сметка, прехвърлянето на собствеността се извършва в момента на предаване на стоката на получателя. Когато транспортът на стоките се извършва от или за сметка на получателя, прехвърлянето на собствеността ще стане с предаването на стоката на получателя, респективно на спедитора или превозвача.

Органите по приходите следва да анализират датата на възникване на данъчното събитие за правилното определяне на изискуемостта на данъка, както и начисляването на ДДС с протокол.

1.4.2. Изискуемост на данъка

За вътреобщностните придобивания данъкът става изискуем на 15-ия ден на месеца, следващ месеца, през който е възникнало данъчното събитие.

Изключение от това правило е регламентирано в разпоредбата чл. 63, ал. 4 от ЗДДС, съгласно която данъкът е изискуем на датата на издаване на фактурата. Тази разпоредба е приложима, когато за доставката е издадена фактура след датата на данъчното събитие, но преди 15-тия ден от месеца, следващ месеца, през който е настъпило данъчното събитие.

Когато фактурата е издадена във връзка с получено плащане по доставката /пълно или частично/ преди датата на възникване на данъчното събитие, същата не е основание за изискуемост на данъка. В този случай данъкът върху добавената стойност става изискуем на 15-ия ден на месеца, следващ месеца, през който е възникнало данъчното събитие за вътреобщностното придобиване.

Относно изискуемостта на данъка при издадена фактура преди датата на възникване на данъчното събитие е издадено общо становище изх. № 91-00-25/02.01.2009 г. на Изпълнителния директор на НАП.

1.4.2. Особен случай

В случаите, при които едно лице не е регистрирано по ЗДДС по общия ред към датата на възникване на данъчното събитие по ВОП и с конкретното ВОП не се превишава и прагът по чл. 99, ал. 2 от ЗДДС за задължителна регистрация за ВОП, данък не следва да се начислява, независимо от обстоятелството, че към датата на изискуемост на данъка, която при ВОП обичайно не съвпада с датата на данъчното събитие, лицето вече е регистрирано по ЗДДС. Това следва от общото правило на чл. 25, ал. 5 от ЗДДС, по силата на който данъчното третиране се определя към датата на данъчното събитие.

Например: На 03.05.2008 г. данъчнозадължено лице, което не е регистрирано по ЗДДС, е придобило право на собственост върху стоки по доставка, която има характеристиките на ВОД/ВОП. Данъчната основа на тази доставка/придобиване е 18 хиляди лева и лицето от началото на 2008г. не е осъществило други придобивания. На 10.05.2008г. лицето се регистрира по ЗДДС на основание чл. 96, ал.1 от ЗДДС.

Данъчното събитие е обстоятелството, по силата на което се изпълняват правните условия, необходими за настъпване на изискуемостта. Поради това към датата на данъчното събитие следва да се извършва и преценката, налице ли са предпоставките за начисляване на данък – в случая статутът на придобиващия – регистрирано или нерегистрирано по ЗДДС лице. Датата на издаване на фактурата, съответно неиздаването на такава е правно ирелевантно, в случай че лицето не е регистрирано по ЗДДС към датата на данъчното събитие.

В посочения по-горе пример по отношение на регистрирано по ЗДДС лице изискуемостта би настъпила на 15.06.2008 г. В случая обаче изискуемост на данъка няма да възникне, тъй като към датата на данъчното събитие придобиващият не е бил регистрирано по ЗДДС лице по общия ред, конкретната доставка не го задължава да се регистрира по ЗДДС по реда на чл. 99, ал. 1 от ЗДДС, поради което в аспект на ЗДДС придобиването формира за него само оборот за целите на регистрацията за ВОП.

1.5. Документиране на ВОП, начисляване на данъка

1.5.1. Данъкът за вътреобщностното придобиване се начислява, като се издава протокол не по-късно от 15 дни от датата, на която данъкът е станал изискуем – чл. 117, ал. 1, т. 1 във връзка с ал. 3 от ЗДДС. Протокол не е задължително да се издава за ВОП, осъществени от нерегистрирано лице, за което не е възникнало задължение за регистрация по ЗДДС.

Протоколът следва да съдържа следните реквизити:

- номер и дата;
- името и идентификационния номер по чл. 94, ал. 2 на придобиващия;
- количеството и вида на стоката;
- датата на възникване на данъчното събитие по доставката;
- данъчната основа;

- ставката на данъка;

- основанието за начисляване на данъка от лицето - чл. 84 от ЗДДС;

- размерът на данъка.

В ППЗДДС – чл. 80 се поставят допълнителни изисквания по отношение на протоколите, като трайно вписани реквизити, номерация и анулиране и съхранение.

Протоколът, издаден в случаите на чл. 84 от ЗДДС, се включва в **дневник продажби с код на документ (09),** а данъчната основа и размерът на начисления данък се отразяват, както следва:

колона 13 – Данъчна основа на вътреобщностните придобивания /ВОП/

колона 15 – Начислен ДДС за ВОП и за получени доставки по чл. 82, ал. 2 – 5 от ЗДДС.

Размерът на данъка следва да се включи при определяне на резултата за съответния данъчен период в справка-декларацията по чл. 125 за този данъчен период;

По аргумент чл. 86, ал.2 от ЗДДС данъчният период, през който данъкът следва да се отрази в дневника за продажби и справката – декларация е данъчният период, през който е издаден данъчният документ. В случаите, когато не е издаден такъв документ или не е издаден в срока по този закон, това е данъчният период, през който данъкът е станал изискуем.

В случаите, при които начисленият по ВОП данък е отразен в данъчен период, различен от данъчния период, в който е следвало да бъде начислен съгласно ЗДДС следва да се има предвид Становище изх.№ 24-00-12/23.06.2008г, и Становище изх.№ 91-00-121/20.03.2009г. на Изпълнителния директор на НАП. Относно становище изх.№ 24-00-12/23.06.2008г. следва да се има предвид, че с оглед измененията в ЗДДС, приети след издаване на същото /нов чл.73а от ЗДДС, в сила от 01.01.2009г. и пар.18 от ПЗР на ЗИД на ЗДДС/ДВ бр. 106/2008г./, т. 2.2. от становището е неприложима. Относно въпроса за лихвите, дължими в хипотезите на чл.73а от ЗДДС, съответно пар.18 от ПЗР на ЗИД на ЗДДС, коментирани в т.2 на становището, следва да се има предвид изложеното в т.4.2. на Становище 91-00-121/20.03.2009г. на Изпълнителния директор на НАП. В случаите, когато протоколът за ВОП е включен в един и същ данъчен период както в дневника за покупки, така и в дневника за продажби на придобиващия, лихва не се дължи.

Фактурата, издадена от търговеца от друга държава членка на ЕС на българския търговец по повод вътреобщностната доставка, по правило следва да отговаря на изискванията по чл. 114 от закона.

Съгласно чл. 78, ал. 9 от ППЗДДС фактурите за вътреобщностни доставки на стоки, издадени от лица, регистрирани за целите на ДДС в друга държава членка, се считат за отговарящи на изискванията по чл. 114 от закона и в случаите, когато:

- поредният номер на документа не е десетразряден или съдържа други символи, различни от арабски цифри, или

- не съдържа реквизитите по чл. 114, ал. 1, т. 6 от закона (име и фамилия на съставителя).

Изключенията от изискването за притежаване на фактура са предвидени в чл. 58 от ППЗДДС:

- в случаите на вътреобщностно придобиване на стоки във връзка с фактическо получаване на стоки по чл. 6, ал. 2 правото на приспадане на данъчен кредит може да се упражни и когато доставчикът на стоката не е издал документ, който отговаря на изискванията по чл. 114 от закона. Лицето, което извършва придобиването, трябва да разполага с други документи, удостоверяващи данъчната основа на фактически получените стоки по чл. 6, ал. 2 (чл. 58, ал. 3 и ал. 4 от ППЗДДС)

Фактурата, издадена от търговеца от друга държава членка на ЕС на българския търговец по повод вътреобщностната сделка**, не следва да съдържа размер на данъка и не следва да се отразява в отчетните регистри**. В случай, че е издадена фактура от регистрирано лице в друга държава членка с получател регистрирано по ЗДДС лице в България, в която е начислен ДДС и са изпълнени условията на чл. 13, ал. 1 от ЗДДС за българското дружество - получател по доставката, ще е налице вътреобщностно придобиване, без оглед на това дали в издадена от чуждестранния доставчик фактура е посочен ДДС (по приложимата за съответната държава членка ставка). Относно данъчната основа на ВОП в случая – виж Раздел А – т.III.1.3.

Правилата, касаещи облагането с ДДС на вътреобщностните придобивания, по принцип не могат да доведат до случай, при който данък се начислява както от доставчика, така и от получателя. До подобни случаи може да се стигне само при липса на добра търговска комуникация, съответно неправило прилагане на данъчен закон.

1.5.2. При изменение на данъчната основа на доставка или при развалянето на доставка, за която е издаден протокол, лицето издава нов протокол, на основание чл. 117, ал. 4 от ЗДДС, който задължително съдържа:

1. номерът и датата на първоначалния протокол, издаден за доставката;
2. основанието за издаване на новия протокол;
3. увеличението/намалението на данъчната основа;
4. увеличението/намалението на данъка.

Протоколът се издава не по-късно от 15 дни от датата, на която е възникнало съответното обстоятелство по чл. 117, ал. 4 от ЗДДС. По аргумент чл. 86, ал.2 от ЗДДС данъчният период, през който данъкът следва да се отрази в дневника за продажби и справката – декларация е данъчният период, през който е издаден данъчният документ. В случаите, когато не е издаден такъв документ или не е издаден в срока по този закон, това е данъчният период, през който данъкът е станал изискуем. Изискванията относно отразяване на протоколите за изменението на данъчната основа или разваляне на доставката са посочени в приложение № 12 на ППЗДДС.

Коректното деклариране на осъществените ВОП изисква освен посочване на данъчната основа и размера на начисления ДДС в определените за целта колони, но и вярното изписване на валиден идентификационен номер по ДДС на чуждестранния контрагент, както и отразяване на предмета на сделката. Допуснати грешки в това отношение обаче не следва да се отразяват на правото на приспадане на данъчен кредит по ВОП, ако тези данни могат безспорно да се установят от останалата документация.

1.6 Право на приспадане на данъчен кредит

За лицата, регистрирани на основание чл. 99 и чл. 100 ал. 2 от закона /регистрация по ЗДДС при вътреобщностно придобиване/, не възниква право на приспадане на данъчен кредит за данъка, начислен по ВОП.

За лицата, регистрирани на основание, различно от чл. 99 и чл. 100 ал. 2 от закона право на приспадане на данъчен кредит за данъка, начислен по ВОП се предпоставя от общите изисквания на закона:

1.6.1. Предпоставки по същество

Съгласно чл. 69, ал. 1, т. 3 от ЗДДС, когато стоките се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право на приспадане на изискуемия от него данък като платец по Глава осма. Придобиващият по ВОП е лице-платец на данъка по Глава осма, съгласно чл. 84 от ЗДДС.

За осъществено ВОП възниква право на приспадане на данъчен кредит за лице, регистрирано по общия ред на закона, за данъка, който същото лице е начислило при спазване разпоредбите относно начисляването на данъка при ВОП и при съобразяване с разпоредбите на чл. 73а от закона. Това право регистрираното лице може да упражни при условие, че получените от лицето стоки са предназначени за извършване от лицето на облагаеми доставки.

Ако стоките и услугите, получени от лицето по ВОП са предназначени за извършване от лицето на свободени доставки, за същото няма да възникне право на приспадане на данъчен кредит, съгласно разпоредбата на чл. 70, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. Право на приспадане на данъчен кредит няма да възникне за лицето и при наличие и на другите ограничения в чл. 70 от закона..

За регистрираното лице ще възникне право на приспадане на частичен данъчен кредит по отношение на данъка за стоките, които се използват както за извършване на доставки, за които лицето има право на приспадане на данъчен кредит, така и за доставки или дейности, за които лицето няма такова право по реда на чл. 73 от ЗДДС.

1.6.2. Формални изисквания

Предвид разпоредбата на чл. 71, т. 5 от ЗДДС, условие за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит от регистрираното лице, което е извършило ВОП е да притежава документ, който да отговаря на изискванията на чл. 114 /фактура, издадена от доставчика по ВОД/, да е издало протокол по чл. 117 и да е спазило изискванията на чл. 86 от ЗДДС – /изискванията за начисляване на данъка в законоустановения срок и ред/.

Съгласно чл. 86 от ЗДДС, задължението за начисляване на данъка от регистрирано лице възниква, когато данъкът е станал изискуем, и се изпълнява, като лицето:

- издаде данъчен документ, в който посочи данъка на отделен ред /протокол по чл. 117 от ЗДДС/;
- включи размера на данъка при определяне на резултата за съответния данъчен период в справка-декларацията по чл. 125 за този данъчен период;
- посочи документа по т. 1 в дневника за продажбите за съответния данъчен период.

Съгласно чл. 72, ал. 1 от ЗДДС, регистрираното лице може да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит за данъчния период, през който **е възникнало това право или в един от следващите три данъчни периода.** На основание чл. 68, ал. 2 от закона, правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. При неспазването на този срок, **правото на приспадане на данъчен кредит за получателя по доставка, а в определени случаи и за придобиващия по ВОП се преклудира.**

1.6.3. Упражняване на правото на данъчен кредит по осъщественото вътреобщностно придобиване, съответно при изменение на данъчната му основа

За да упражни правото си на данъчен кредит по осъщественото вътреобщностно придобиване, когато същото се осъществява съгласно общите изисквания на закона,

регистрираното по ЗДДС лице следва да включи същия протокол в **дневника за покупки**, както следва:

колона 10 – Данъчна основа на получените доставки, ВОП, получените доставки по чл. 82, ал. 2 – 5 от ЗДДС, вносът, както и данъчната основа на получените доставки, използвани за извършване на доставки по чл. 69, ал. 2 от ЗДДС с право на пълен данъчен кредит;

колона 11 – ДДС с право на пълен данъчен кредит.

При изменение на данъчната основа на доставка или при развалянето на доставка, за която е издаден протокол, лицето издаденият нов протокол се включва, освен в дневника за продажби, както е посочено по-горе в т. 1.5.2., и в дневника за покупки, по реда посочен в приложение № 12 на ППЗДДС.

1.6.4. Право на приспадане на данъчен кредит в случаите по чл. 73а от ЗДДС

Съгласно чл. 73а от ЗДДС, в сила от 01.01.2009 г., при доставки, данъкът за които е изискуем от получателя /какъвто е случаят при ВОП/, правото на приспадане на данъчен кредит е налице и когато:

- доставчикът на стоката не е издал документ, който отговаря на изискванията на чл. 114, и/или
- получателят не разполага с документ по чл. 71, т. 5, и/или
- получателят не е спазил изискванията на чл. 72.

Това право е налице единствено ако доставката не е укрита и данни за нея са налични в счетоводството на получателя.

В тези случаи правото на приспадане на данъчен кредит се упражнява през данъчния период, през който данъкът е станал изискуем, като в случаите, при които не са спазени изискванията на чл. 72 от ЗДДС се прилага съответно чл. 126, ал. 3, т. 2 от ЗДДС /чл. 73а, ал. 2 от ЗДДС/. За да упражни правото си на данъчен кредит по осъщественото вътреобщностно придобиване, когато същото се осъществява съгласно чл. 73а, регистрираното по ЗДДС лице следва писмено да уведоми компетентния орган по приходите, който предприема действия за промяна на задължението на лицето за съответния данъчен период – периодът, в който данъкът е станал изискуем /чл. 73а във връзка с чл. 126, ал.3, т.2 от ЗДДС/.

Съгласно чл. 81, ал. 5 от ППЗДДС, в сила от 01.01.2009 г., в случаите по чл. 73а от закона, когато данъкът е начислен извън сроковете по чл. 117, ал. 3 от закона, издаденият протокол не се отразява в дневника за продажбите за периода, през който е издаден. Същият следва да се отрази в дневниците за продажби и покупки за данъчния период, през който данъкът е станал изискуем, като се прилага чл. 126, ал. 3, т. 2 от закона.

Това изменение на ЗДДС е предизвикано от необходимостта за съобразяване на правната норма с практиката на Съдът на Европейската общност и по специално тълкуването му по две съединени дела – С-95/07 и С-96/07 с предмет допустимостта за въвеждане от националните законодателства на преклузивен срок за упражняването на право на данъчен кредит и допустимите правни последици при неспазването му.

С оглед осигуряване възможността за реализиране на правото на приспадане на данъчен кредит и относно регистрираните лица, които към 01.01.2009 г. не са начислили данък по реда на чл. 86, ал.1 и/или не са упражнили правото си на данъчен кредит, е въведена преходна норма, /пар.18, ал.1 от ЗИД на ЗДДС/, съгласно която лицата могат да начислят данъка, съответно да упражнят правото си на приспадане на данъчен кредит в 4-

месечен срок от 01.01.2009 г. Когато лицата по пар.18 ал.1 са приспаднали данъчен кредит след изтичането на срока по чл. 72, ал. 1, се смята, че правомерно са упражнили право на данъчен кредит, като това правило, както и чл. 73а се прилагат и за неприключилите към датата на влизане в сила на този закон административни и съдебни производства.

Регистрираните лица, спрямо които е налице влязъл в сила индивидуален административен акт, въз основа на който не е признато право на приспадане на данъчен кредит за доставки, при които данъкът е изискуем от получателя/вносителя, и за които би се приложил чл. 73а от този закон, могат да упражнят правото си на приспадане на непризнатия данъчен кредит, като включат протокола за начисляване на данъка за съответната доставка в дневника за покупки за данъчния период януари 2009 г. или за някой от следващите 6 данъчни периода. Издаденият протокол не се включва в дневника за продажби, когато дължимият по доставката данък е начислен от регистрираното лице или от органите по приходите за предходен данъчен период.

В тази връзка следва да се има предвид и общо становище изх. № 91-00-121 от 20.03.2009 г. на НАП.

1.7. Регистрационен режим

1.7.1. Регистрация по ЗДДС

Съгласно чл. 99, ал. 1 от ЗДДС, на регистрация по този закон подлежи всяко данъчно незадължено юридическо лице и данъчнозадължено лице, което не е регистрирано на основание чл. 96, 97, 98, чл. 100, ал. 1 и 3 и чл. 102 от закона и което извършва вътреобщностно придобиване на стоки. Прагът за регистрация по чл. 99 от ЗДДС е 20 000 лв. в рамките на всяка календарна година /от 1 януари до 31 декември на съответната година/. Той се формира от общата сума на облагаемите вътреобщностни придобивания, с изключение на придобиването на нови превозни средства и на стоки, подлежащи на облагане с акциз, без данъка върху добавената стойност, дължим или платен в държавата членка, от която стоките са транспортирани или изпратени.

За лицата възниква задължение за подаване на заявление за регистрация по ЗДДС не по-късно от 7 дни преди датата на възникване на данъчното събитие за придобиването, с което общата стойност на облагаемите вътреобщностни придобивания надвиши 20 000 лв. Вътреобщностното придобиване, с което се надхвърли посочения праг, подлежи на облагане с данък по този закон.

Например данъчнозадължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, което не е регистрирано по ЗДДС, за 2008 г. /от 01.01.2008 г. до 30.04.2008 г./ е извършило ВОП на стоки, различни от акцизни стоки и нови превозни средства, на стойност 15 000 лв. Това лице, е договорило закупуването на стоки на стойност 6000 лв, които ще придобие чрез вътреобщностно придобиване, като по договор собствеността върху стоките следва да се прехвърли на 26 май 2008 г. Лицето има задължение да подаде заявление за регистрация по чл. 99 от ЗДДС най-късно до 19 май 2008 г., да начисли ДДС върху цялата стойност на това вътреобщностно придобиване, с което надхвърля прага за задължителна регистрация, т.е. дължимият данък е в размер на 1200 лв. /6000 лв. х 20%/.

Задължението за регистрация по реда на чл. 99 от закона не се отнася за нерегистрираните лица, които придобиват нови превозни средства, както и за данъчно задължени лица или данъчно незадължени юридически лица, които не са регистрирани по този закон и придобиват акцизни стоки.

Лице, което е регистрирано на основание на чл. 99 от ЗДДС и за което възникнат основания за задължителна регистрация по чл. 96, 97 и 98 се регистрира по реда и в сроковете за задължителна регистрация. В тези случаи, както и при регистрация по избор

по чл. 100, ал. 1 и 3, лицето може да упражни правото на приспадане на данъчен кредит за придобитите чрез ВОП налични към датата на регистрацията на лицето по общия ред активи. Приспадането се извършва въз основа на регистрационен опис, при условията и по реда на чл. 74 и чл. 75 от ЗДДС, които се прилагат съответно, тъй като придобиващият е бил регистрирано по ЗДДС лице към момента на придобиването. Предвид обстоятелството, че при придобиването данъкът е внесен от придобиващия, регистриран по реда на чл. 99, съответно по чл. 100, ал.2 от закона, без за същият да е приспадан данъчен кредит, за да бъде спазен принципът на неутралност на данъка следва да се признае правото на приспадане на данъчен кредит при наличието и на останалите изисквания на чл. 74 и чл. 75 от ЗДДС

Член 100, ал. 2 от ЗДДС дава възможност на всяко данъчнозадължено и данъчно незадължено юридическо лице, за които не са налице условията за задължителна регистрация по чл. 99, ал. 1, да се регистрират по този закон за вътреобщностно придобиване. **Регистрираните лица на основание чл. 99 или чл. 100, ал. 2 от ЗДДС нямат право да посочват данък в издаваните от тях фактури (чл. 113, ал. 9 от закона), както и нямат право на приспадане на данъчен кредит за вътреобщностното придобиване (чл. 70, ал. 4 от ЗДДС).**

Изисквания към отчетността на лице, регистрирано само за ВОП.

По смисъла на чл. 113 от ППЗДДС, регистрираните лица водят задължително отчетните регистри по чл. 124, ал. 1 от закона: дневник за покупките и дневник за продажбите, съдържащи информацията за всички издадени и получени данъчни документи и отчети, които следва да бъдат издадени съгласно изискванията на закона или този правилник. Съгласно чл. 113, ал. 3 от ППЗДДС, регистрираните лица следва да изготвят регистъра "Дневник за продажбите" по образец - приложение № 10, независимо от вида и формата на водене на счетоводството и регистър "Дневник за покупките" по образец - приложение № 11, независимо от вида и формата на водене на счетоводството, като регистрираните лица на основание чл. 99 и чл. 100, ал. 2 от закона могат да не изготвят дневник за покупките. В тези случаи подаваният от лицето магнитен носител на дневника за покупките трябва да съдържа един единствен запис със стойности "нула" за числовите полета и "интервал" за символните полета.,

Предвид гореизложеното, лицата, регистрирани за ВОП, посочват в дневника за продажби издадените от тях документи.

Съгласно чл. 119, ал. 1 от ЗДДС, за доставките, за които издаването на фактура или протокол не е задължително, доставчикът – регистрирано по този закон лице, съставя отчет за извършените продажби, който съдържа обобщена информация за тези доставки за съответния данъчен период. Съдържанието на обобщената информация, която следва да бъде описана в отчета за извършените продажби, е посочено в чл. 112, ал. 3 от ППЗДДС.

1.7.2. Прекратяване на регистрацията /Дерегистрация/

Основанията за дерегистрация в случаите на регистрация по реда на чл. 99 от ЗДДС са регламентирани в чл. 108, ал. 1, т. 3 от закона. Същата може да бъде прекратена при едновременното изпълнение на следните условия:

- за предходната календарна година сумата на данъчните основи на облагаемите ВОП не надвишава 20 000 лв.;
- към датата на подаване заявлението за дерегистрация не са налице основания за задължителна регистрация. Това означава, че към тази дата сумата на данъчните основи на облагаемите ВОП за текущата година не надвишава 20 000 лв., както и че не са налице някои от другите основания за задължителна регистрация по ЗДДС.

Лицата, които са се регистрирали по избор, не могат да се дерегистрират по-рано от 24 месеца, считано от началото на календарната година, следваща годината на регистрация – чл. 108, ал. 2 от ЗДДС.

2. Режим на вътреобщностно придобиване в хипотезата на чл. 13, ал. 3 и чл. 13, ал. 6 от ЗДДС

По силата на препратката на чл. 13, ал. 6 от ЗДДС към ал. 3 на същия текст, режимът на двата вида ВОП е идентичен, а по отношение формирането на данъчната основа – съответен.

При този вид придобивания режимът е идентичен с този по чл. 13, ал. 1 от ЗДДС, по отношение на:

- мястото на изпълнение,
- характер на доставката /облагаема или освободена/
- данъчна ставка,
- документиране,
- начисляване на данъка,
- правото на приспадане на данъчен кредит,
- регистрация по ЗДДС и дерегистрация,
- деклариране.

Относно правото на приспадане на данъчен кредит разликата се състои единствено в това, че при вътреобщностно придобиване на стоки по чл. 13, ал. 3 и чл.13, ал. 6 от ЗДДС същото се упражнява само въз основа на протокола по чл. 117, ал. 2. Това е така, поради обстоятелството, че в случая няма прехвърляне на собственост, поради което не може да се изисква фактура, издадена от доставчик.

2.1. Данъчно събитие

Съгласно разпоредбата на чл. 63, ал. 2 от ЗДДС, **данъчното събитие при вътреобщностното придобиване по чл. 13, ал. 3, съответно ал. 6, възниква на датата, на която приключва транспортът на стоките на територията на страната.**

2.2. Изискуемост на данъка

За тези доставки данъкът става изискуем на 15-ия ден на месеца, следващ месеца, през който е възникнало данъчното събитие. Данъкът е изискуем от лицето, което извършва придобиването съгласно разпоредбата на чл. 84, ал. 1 от ЗДДС.

2.3. Данъчна основа

2.3.1. Данъчна основа на ВОП по чл. 13, ал. 3 от ЗДДС

Данъчната основа при вътреобщностното придобиване на стоки по чл. 13, ал. 3 от ЗДДС, съгласно чл. 64, ал. 2 от ЗДДС, е равна на данъчната основа, формирана за целите на вътреобщностната доставка в държавата членка, от която стоките се изпращат или транспортират.

2.3.2. Данъчна основа на ВОП по чл. 13, ал. 6 от ЗДДС

Данъчната основа при вътреобщностното придобиване на стоки по чл. 13, ал. 6 от ЗДДС следва да се определи, като данъчната основа по вноса в съответната държава членка се увеличи съобразно регламентираното в чл. 55 от ЗДДС.

Данъчната основа на ВОП по чл. 13, ал. 3 и ал. 6 от ЗДДС не включва стойността на услугите по чл. 22, 23 и 24 с място на изпълнение на територията на страната, за които

регистрираното по този закон лице е длъжно да начисли данък като платец по чл. 82, ал. 2 от закона. /Виж Раздел А, III, т.1.3./

Б) ДЕЙСТВИЯ НА ОРГАНИТЕ ПО ПРИХОДИТЕ ЗА УСТАНОВЯВАНЕ НА ОБСТОЯТЕЛСТВАТА ОТНОСНО ВЪТРЕОБЩНОСТНОТО ПРИДОБИВАНЕ

Един от основните способи за данъчен контрол относно коректността на деклариране на вътреобщностните придобивания е получената информация от системата VIES, тъй като вътреобщностните доставки, които в общия случай са огледалната страна на вътреобщностните придобивания, подлежат на деклариране във VIES – декларациите. Възможни са случаи, при които:

- е декларирана ВОД в държава членка, без да е декларирано насрещното ВОП на територията на страната;

- няма съответствие /например стойностно или относно идентификацията на лицата/ между декларираната ВОД в държава членка /във VIES – декларацията на доставчика/ и съответното му ВОП с място на изпълнение на територията на страната;

- е декларирано ВОП, а липсва декларирана насрещна ВОД във VIES – системата.

В тези случаи следва да се направи задълбочен анализ на фактите и обстоятелствата относно казуса, с оглед обезпечаване законосъобразното облагане на доставката/трансфера в рамките на общността.

При ВОП с място на изпълнение на територията на страната с оглед приложението на чл. 62, ал. 1 от ЗДДС, в случаите, когато транспортът е осъществен от или за сметка на получателя, придобиващият следва да разполага с транспортни документи, доказващи пристигането на стоките на територията на страната. В случаите на несъответствия между декларирано ВОП и получената информация от системата VIES органите по приходите следва да изчерпят всички източници за набиране на доказателства от страната, в т.ч. и от задълженото лице по реда на ДОПК.

Доколкото в ЗДДС, както и в правилника за неговото прилагане няма изрично изискване за документите, с които следва да разполага получателят/придобиващият, то пристигането на стоките на територията на страната е необходимо да се изследва цялостно, като могат да се изискат и други доказателства в тази връзка - търговски договори, превозни и застрахователни договори и документи, където е посочен идентификационен номер на доставчика, както и да се извърши проверка в счетоводството на получателя, включително може да се направи инвентаризация.

От съдържанието на транспортния документ следва да може да се направи извод за идентичността на доставката, за която е получена фактура. Транспортният документ може да бъде товарителница, ЧМР, авиотоварителница, коносамент или друг международно признат документ, в който доставчикът е посочен като изпращач, документ, издаден от пощенски оператор и др. - в зависимост от способа на изпращане/транспортиране на стоката. В случай, че транспортът е осъществен чрез спедитор може да се изиска договора за спедиция и съответните разплащателни документи към същия. Връзката на превозния документ с доставката може да се провери от органа по приходите и чрез насрещна проверка при спедитора - за по-детайлна съпоставка на външнотърговския договор.

От транспортните документи, преценявани във взаимна връзка с данъчния документ и другите, относими към доставката търговски документи, следва да може да се

направи безспорен извод за доставчика, изпращача (ако е различен от доставчика), получателя, стоките, предмет на доставката, направлението и маршрута.

Съгласно чл. 55 от ДОПК, документите могат да бъдат изискани и в превод.

Органите по приходите следва да направят прецизен анализ на всички относими доказателства, включително и чрез обмен на информация с компетентните администрации на другите държави членки.

Предвид утвърдената практика на административно сътрудничество между държавите членки, осъществявано по Регламент 1798/2003 на Съвета на ЕС, в съответствие с чл. 5 от същия **в случаите на декларирана ВОД в държава членка, без да е декларирано насрещното ВОП на територията на страната,** може да се изпрати молба за информация (формуляр SCAC 2004). Във формуляра следва да се поискат копия на документи, доказващи доставката от чуждия търговец към българското задължено лице, като се посочи, че те ще послужат като основание ДДС да бъде начислен и платен от последното. Декларирането на доставката като ВОД от доставчика не е достатъчно основание да се третира същата като ВОП за получателя/придобиващия. На основание чл. 171, ал. 2 от същия закон, събраната по този ред информация приходната администрация може да използва като доказателство за определяне на задълженията по ЗДДС.. За да може отговорът категорично да потвърди или отрече констатациите, направени в хода на ревизията, запитването трябва да е формулирано ясно и мотивирано.

Органите по приходите могат да изпращат спонтанна информация на заинтересуваната държава членка (формуляр SCAC 2004 б) както при гореописаното несъответствие, така и в обратния вариант – **декларираният ВОП от българското задължено лице е в по-голям размер от получените данни от VIES – системата или е декларирано ВОП, а липсва декларирана насрещна ВОД.**

По реда на административното сътрудничество може да бъде извършена проверка относно свързаността по т. 34 на § 1 от ДР на ЗДДС на доставчик и получател по ВОД/ВОП. В случай че се установи такава, това може да бъде основание за извършване на допълнителна проверка относно характера на операцията.

Във връзка с обстоятелството, че възмездността на доставката е едно от задължителните условия за третирането й като обект на облагане с ДДС, в случай че лицето не е обложило едно придобиване с характеристиките на ВОП с аргумент, че е налице безвъзмездно ВОП – извън обхват на ЗДДС, при осъществяване на данъчен контрол следва да се изясни какъв е характерът на операцията - възмездна или безвъзмездна. Само в случай че по придобиването няма дължимо плащане и се съберат достатъчно доказателства, че операцията е договорена като безвъзмездна, същото следва да се третира като безвъзмездно.

В) ОСОБЕНИ СЛУЧАИ НА ВОП

1. ВОП при транспортиране на стоки от територията на друга държава членка до свободен склад или свободна зона, находящи се на територията на страната.

Съгласно § 1, т. 1 от ДР на ЗДДС "Територия на страната" е географската територия на Република България, континенталният шелф и изключителната икономическа зона. С оглед изложеното, териториалният обхват на закона включва и свободни зони, свободни складове, които при ЗДДС (отм.) бяха изрично изключени от териториалния обхват на закона. Следва да се приеме, че е налице ВОП (при наличие и на останалите условия на чл. 13, ал. 1 или ал. 3 и ал. 6 от ЗДДС) при придобиването на

стоки, транспортирани от територията на друга държава членка до свободен склад или свободна зона, находящи се на територията на страната.

2. ВОП при лизингов договор, в който при сключването му е уговорена само опция за прехвърляне на собственост, но при последваща промяна на договора се уговаря изрично, че към определен момент собствеността върху стоката ще премине върху получателя по доставката.

При сключен лизингов договор, в който е уговорена само опция за прехвърляне на собственост върху стоки, т.е. необходимо е допълнително волеизявление за прехвърляне на собствеността, с доставчик лице - регистрирано за целите на ДДС в държава членка и получател данъчнозадължено лице, и стоката се транспортира от територията на друга държава членка до територията на страната, третирането на тази доставка по ЗДДС е следното: доставка на услуга с предмет ползване на тази вещ. Мястото на изпълнение на тази доставка на услуга се определя по реда на чл. 21 от ЗДДС, като данъчното третиране е различно, в зависимост от предмета и статута на лицата /виж указание изх. № 24-00-27/21.04.2007 г., Раздел"Г", т. 2/.

При последваща промяна на договора, при която страните се уговарят изрично, че към определен момент собствеността върху стоката ще премине върху получателя по доставката, следва да се приеме, че към момента на промяната на договора се осъществява вътреобщностно придобиване по чл. 6, ал. 2, т. 3 от ЗДДС (чл. 13, ал. 1 от ППЗДДС). Независимо че към тази дата стоката няма да бъде транспортирана до територията на страната, следва да се отчете, че тя вече е транспортирана. Налице са всички условия за ВОП, съгласно чл. 13, ал. 1 от ЗДДС, тъй като в същия текст няма изрично изискване за определена последователност между момента на прехвърляне на собствеността и транспортирането на стоката. Данъчната основа на доставката е равна на сумата, дължима от получателя на доставчика след датата на промяна на договора (например сумата на вноските, дължими след датата на промяната на договора, без дължимия за тях данък, увеличена с други дължими суми, като евентуално остатъчна стойност на вещта без данъка и др.).

Съгласно чл. 13, ал. 4 от ППЗДДС, услугата по предоставянето на кредит при доставка на стоки при условията на договор за лизинг се счита за отделна доставка, от което следва че същата не следва да участва при формиране на данъчната основа на ВОП. Тя има самостоятелно данъчно третиране, като данъчното събитие за нея се определя съгласно чл. 25, ал. 4 от закона.

3. ВОП или доставка на територията на страната във връзка с чл. 13, ал. 4, т. 8 - 10 от ЗДДС

С оглед разпоредбите на чл. 13, ал. 4, т. 8 - 10 от ЗДДС, по силата на които получаването на стоки, изпратени или транспортирани от територията на друга държава членка до територията на страната, не представлява ВОП във визираните хипотези, следва да се има предвид, че движението на стоки между две държави членки в тези случаи следва да се отразява в регистър на основание чл. 123, ал. 2 от ЗДДС, който следва да осигурява информация, регламентирана в чл. 121, ал. 8 от ППЗДДС.

По силата на чл. 13, ал. 5 във връзка с ал. 4 от ЗДДС, когато условията по ал. 4, т. 8 - 10 от ЗДДС отпаднат, смята се че към този момент е извършено възмездно вътреобщностно придобиване.

Кое е лицето, за което следва да се приеме, че е осъществило ВОП – лицето, което е изпратило стоките от територията на другата държава членка до територията на

страната, или лицето, което ги е получило, например за да извърши работа върху тези стоки. До изменението на чл. 13, ал. 5 от ЗДДС, в сила от 01.01.2008г./ДВ бр. 113/2007г./ беше регламентирано, че ВОП се осъществява от лицето, което е изпратило стоките от територията на другата държава членка до територията на страната /че е осъществен ВОП по ал.3 – т.е. вътрешно движение на стоки в рамките на едно предприятие/. Считано от 01.01.2008г. текстът е променен, като в зависимост от действителния характер на отношенията между страните, съответно от установеното от органите по приходите, лицето, за което се смята че е осъществило ВОП може да бъде както изпратилият, така и получилият стоката.

Настоящото становище се отнася единствено за случаите на вътреобщностни придобивания по чл. 13, ал. 1, 3 и 6 от ЗДДС и няма за предмет вътреобщностните придобивания на акцизни стоки и нови превозни средства.

Приложение : съдържание на становището

ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА НАЦИОНАЛНАТА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ:

/КР.СТЕФАНОВ/

СЪДЪРЖАНИЕ на становището за ВОП

А) Материално - правна регламентация на вътреобщностното придобиване

I. Обхват на ВОП

1. Хипотези на ВОП

2. Изключения от режима на ВОП

II. Условия за прилагане на данъчния режим, установен за вътреобщностното придобиване по чл. 13, ал. 1 и ал. 3 и ал. 6 от ЗДДС

1. Условия за прилагане на режим на ВОП по чл. 13, ал. 1 от ЗДДС.

1.1. Доставчикът е данъчнозадължено лице, което е регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка.

1.2. Предмет на вътреобщностното придобиване са стоки

1.3. Възмездност на придобиването

1.4. Транспортиране на стоките до територията на страната от територията на друга държава членка.

1.5. Придобиващ по ВОП може да бъде данъчнозадължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, по аргумент от чл. 99, ал.1 от ЗДДС.

2. Условия за прилагане на режим на ВОП по чл. 13, ал. 3 от ЗДДС

2.1. лицето е регистрирано за целите на ДДС в държава членка, от която са изпратени/транспортирани стоките;

2.2. стоките са произведени, извлечени, обработени, закупени, придобити или внесени от лицето в рамките на неговата икономическа дейност в тази държава членка /държавата по т. 2.1./.

2.3. лицето изпраща или транспортира стоките от територията на държавата членка до територията на страната, за целите на икономическата си дейност на територията на страната;

2.4. транспортът е от или за сметка на лицето;

2.5. лицето е данъчнозадължено /извършва независима икономическа дейност/, като може да е регистрирано или нерегистрирано по ЗДДС на територията на страната.

3. Условия за прилагане на режим на ВОП по чл. 13, ал. 6 от ЗДДС.

3.1. стоките са внесени от лицето или за сметка на лицето в друга държава членка;

3.2. лицето, получател на стоката на територията на страната, не е регистрирано за целите на ДДС в държава членка, в която е осъществен вносът на стоката;

3.3. лицето изпраща или транспортира стоките от територията на държавата членка на вноса до територията на страната, за целите на икономическата си дейност на територията на страната;

3.4. транспортът е от или за сметка на лицето;

3.5. лицето - придобиващ може да е регистрирано или нерегистрирано по ЗДДС на територията на страната.

III. Режим на вътреобщностно придобиване

1. Режим на вътреобщностно придобиване по чл. 13, ал. 1 от ЗДДС

1.1. Място на изпълнение

1.2. Характер на ВОП – облагаеми или освободени. Данъчна ставка

1.3. Данъчна основа

1.4. Данъчно събитие и изискуемост на данъка

1.5. Документиране на ВОП, начисляване на данъка

1.6 Право на приспадане на данъчен кредит

1.6.1. Предпоставки по същество

1.6.2. Формални изисквания

1.6.3. Упражняване на правото на данъчен кредит по осъщественото вътреобщностно придобиване, съответно при изменение на данъчната му основа

1.6.4. Право на приспадане на данъчен кредит в случаите по чл. 73а от ЗДДС

1.7. Регистрационен режим

1.7.1. Регистрация по ЗДДС

1.7.2. Прекратяване на регистрацията (Дерегистрация)

2. Режим на вътреобщностно придобиване в хипотезата на чл. 13, ал. 3 и чл. 13, ал. 6 от ЗДДС

2.1. Данъчно събитие

2.2. Изискуемост на данъка

2.3. Данъчна основа

2.3.1. Данъчна основа на ВОП по чл. 13, ал. 3 от ЗДДС

2.3.2. Данъчна основа на ВОП по чл. 13, ал. 6 от ЗДДС

Б) Действия на органите по приходите за установяване на обстоятелствата относно вътреобщностното придобиване

1. ВОП при транспортиране на стоки от територията на друга държава членка до свободен склад или свободна зона, находящи се на територията на страната.

2. ВОП при лизингов договор, в който при сключването му е уговорена само опция за прехвърляне на собственост, но при последваща промяна на договора се уговаря изрично, че към определен момент собствеността върху стоката ще премине върху получателя по доставката.

3. ВОП или доставка на територията на страната във връзка с чл. 13, ал. 4, т. 8 - 10 от ЗДДС