



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ  
ДИРЕКЦИЯ „ОБЖАЛВАНЕ И ДАНЪЧНО-ОСИГУРИТЕЛНА ПРАКТИКА“ СОФИЯ  
1000 София, ул. „Аксаков“ № 21, тел.: (02) 9859 3759, факс: (02) 9877046, ел. адрес: oui22\_delov@ro22.nra.bg

Изм. №53-00-92

.....24.06.....2016 г.

КОПИЕ ДО:  
ТД НА НАП СОФИЯ

УВАЖАЕМИ ГОСПОДИН

В дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ София е постъпило Ваше писмено запитване прието с вх. №53-00-92/25.05.2016 г. относно прилагането на разпоредбите на *Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС)*.

Фактичeskата обстановка изложена в запитването е следната:

ДАУ:Е ЙИ А Е С'О Дн з в і ) лр рион д ч н 'ж с д р и н д р е в н д н ' стоки втора употреба. Обичайната доставка е контейнер на стойност около 10 000,00 лв. + транспорт около 7000,00 лв. Дрехите се продават на килограм, като в отделни случаи при продажби на дребно са сортирани по качество с различни цени за килограм.

Във връзка с изложената фактическа обстановка са поставени следните въпроси:

1. Следва ли да се счита за индивидуално определена вещь по смисъла на закона единична доставка на контейнер, натоварен на влекачи придружен с



фактура с текст „Дрехи втора употреба 15 тона“. В случай, че не е, до какво ниво следва да се индивидуализира доставката, преди продажбата на дребно-видове дрехи, брой, качество, килограми, ценови клас според качеството. Къде следва да бъде извършена въпросната идентификация, ако е необходимо – от доставчика в издадената от него фактура или след получаване и сортирането ѝ на склад?

2. При последваща продажба как следва да се формира данъчната основа на доставката, при условие че в себестойността на стоката е включен транспорт /международен или с начислен ДДС/ - като съгътстващ, основната доставка по чл. 143 от ЗДДС, или като отделна доставка?

3. Как следва да се определи данъчната основа при организиран от името и за сметка на доставчика транспорт до склад на дружеството:

- когато във фактурата няма разделяне на транспорта от стойността на стоката;

- когато същият е включен на отделен ред във фактурата като съгътстваща доставка по реда на чл. 128 от ЗДДС?

Предвид изложената фактическа обстановка, въпросът и относимата към тях нормативна уредба, изразявам следното становище:

**По първи въпрос:**

За документирането на доставките е необходимо да се определи датата на възникване на данъчното събитие, съобразно правилата на чл. 25 от ЗДДС.

Общото правило на чл. 25, ал. 2 от закона гласи, че при прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стока, данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. На датата на възникване на данъчното събитие данъкът по този закон става изискуем и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли по силата на чл. 25, ал. 5, т. 1 от закона.

Съгласно чл. 24, изр. 1 от **Закона за задълженията и договорите (ЗЗД)**, при договори за прехвърляне на собственост и за учредяване или прехвърляне на друго вещно право върху определена вещь прехвърлянето или учредяването настъпва по силата на самия договор, без да е нужно да се предаде вещта.



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ  
ДИРЕКЦИЯ „ОБЖАЛВАНЕ И ДАТЪЧНО-ОСИГУРИТЕЛНА ПРАКТИКА“ СОФИЯ

---

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 (чл. 24, изр. 2 от ЗЗД).

Специалният режим съгласно разпоредбата на чл. 143, ал. 1 от ЗДДС се прилага за доставки, извършени от дилър на стоки втора употреба.

Според определението на параграф 1, т.19 от ДР на ЗДДС в сила до 2011 г., „стоки втора употреба“ са употребявани и индивидуално определени движими вещи, годни за по-нататъшна употреба в същия вид или след ремонт, които могат да се използват по предназначението, за което са създадени.

Индивидуално определени вещи са тези, които могат да се определят по индивидуалните си белези. Те са предварително означени и фиксирани по конкретни характеристики. Всяка една от закупените стоки следва да има индивидуални белези - модел, марка, сериен номер, година на производство и други.

Когато стоките се определят по общи абстрактни признаци, по родови белези те са родово определени.

В конкретния случай, предмет на доставката са дрехи втора употреба, продавани на килограм, които не могат да се квалифицират като индивидуално определени вещи. Тези стоки са от категорията на родово определените вещи, и правото на собственост се прехвърля при предаването им на получателя.

С Държавен вестник, бр. 99 от 2011 г. са въведени промени в определението за „стоки втора употреба“. По смисъла на §1, т. 19 от Допълнителните разпоредби на ЗДДС, в сила от 01.01.2012 г. **„стоки втора употреба“ са употребявани движими вещи, годни за по-нататъшна употреба в същия вид или след ремонт, които могат да се използват по предназначението, за което са създадени. Не са стоки втора употреба:**

- а) произведенията на изкуството;
- б) предметите за колекции;
- в) антикварните предмети;
- г) благородните метали и скъпоценните камъни независимо под каква форма са.



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ  
ДИРЕКЦИЯ „ОБЖАЛВАНЕ И ДАЊЪНО-ОСИГУРИТЕЛНА ПРАКТИКА“ СОФИЯ

Считам, че с оглед посочените по-горе изменения, може да се приеме, че специалния ред за облагане на маржа на цената е приложим и за дрехите втора употреба.

**По втори и трети въпрос:**

Специалният ред за облагане на маржа на цената на доставките на стоки втора употреба е регламентиран в глава седемнадесета от ЗДДС.

Съгласно на чл. 143 от закона, разпоредбите на тази глава се прилагат за **доставка, извършена от дилър, на стоки втора употреба**, произведения на изкуството, предмети за колекции, антикварни предмети, **доставени му на територията на страната** или от територията на друга държава членка от:

1. данъчно незадължено лице;
2. друго данъчно задължено лице, регистрирано по този закон, когато предмет на доставката е стока, освободена по чл. 50, ал. 1 от ЗДДС, или от регистрирани за целите на ДДС лица в друга държава членка, освободени от данък съгласно законодателството на съответната държава на аналогични основания;
3. друго данъчно задължено лице, което не е регистрирано по този закон, или от данъчно задължено лице от държава членка, което не е регистрирано за целите на ДДС, когато предмет на доставката са стоки, които са дълготрайни активи по смисъла на съответното счетоводно законодателство;
4. друг дилър, прилагащ специалния ред на облагане на маржа на цената.

Данъчното събитие на доставките по чл. 143 от ЗДДС възниква съгласно общите правила по този закон (чл. 144, ал. 2 от ЗДДС).

Понятието „дилър на стоки втора употреба“ е регламентирано в §1, т. 23 от Допълнителните разпоредби на ЗДДС, според който дилъра е данъчно задължено лице, **което в процеса на икономическата си дейност закупува, придобива или внася стоки втора употреба**, произведения на изкуството, предмети за колекции и антикварни предмети **с цел да ги продаде**, независимо от това, дали лицето действа като комисионер по смисъла на *Търговския закон (ТЗ)*.

Ако дружеството прилага специалния ред на облагане на маржа на цената, редът и начинът за определяне на данъчната основа е регламентиран в член 145, ал. 1 от ЗДДС, съгласно който данъчната основа на доставката на стока по тази



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ  
ДИРЕКЦИЯ „ОБЖАЛВАНЕ И ДАΝЪЧНО-ОСИГУРИТЕЛНА ПРАКТИКА“ СОФИЯ

глава е маржът на цената, който представлява разликата, намалена с размера на дължимия данък, между:

1. **продажната цена**, представляваща общата сума, която дилърът е получил или ще получи от клиента или третото лице за доставката, включително субсидиите и финансиранията, пряко свързани с тази доставка, данъците и таксите, както и съпътстващите разходи за амбалаж, транспорт, комисиони и застраховки, начислени от доставчика на получателя, но без предоставените търговски отстъпки;

2. **сумата, която е платена или ще бъде платена** за получените от лицата по чл. 143, ал. 1 и 3 стоки, включително данъка по този закон, а когато стоката е внесена - данъчната основа при внос, включително данъка по този закон.

Данъчната основа по ал. 1 не може да бъде отрицателна величина.

Документирането на доставките е уредено в чл. 89, ал. 1 от **Правилника за прилагане на ЗДДС (ППЗДДС)**, съгласно който дилърите документират извършените от тях доставки по специален ред на облагане на маржа с издаването на фактури и известия към фактури, в които се вписва "режим на облагане на маржа - стоки втора употреба, или режим на облагане на маржа - произведения на изкуството, или режим на облагане на маржа - предмети за колекции и антикварни предмети". Във фактурите и известията към тях **не се посочва данъчна основа и данък**.

По силата на алинея 2 от същата правна норма, фактурите и известията към същите се описват в дневника за продажбите за съответния период, без за тях да се попълва информацията в колони 9 - 25 на приложение № 10.

**В края на всеки данъчен период**, на основание чл. 90, ал. 1 от ППЗДДС дилърите начисляват данъка за извършените от тях доставки по глава седемнадесета от закона, като съставят протокол. Съгласно алинея 2 от посочената разпоредба, **протоколът** следва да включва следната информация:

1. номер и дата;
2. наименование, идентификационен номер и идентификационен номер по ДДС на лицето, което го издава;
3. данъчен период;



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ  
ДИРЕКЦИЯ „ОБЖАЛВАБЕ И ДАНЪЧНО-ОСИГУРИТЕЛНА ПРАКТИКА“ С ОФИС

4. описание на стоката - втора употреба, произведението на изкуството, колекционерския предмет или антикварния предмет;

5. покупна цена на стоката по т. 4;

6. продажна цена на стоката по т. 4;

7. разлика между продажната цена по т. 6 на доставената стока и покупната цена по т. 5, поотделно за всяка доставка през периода;

8. обща сума на положителните разлики по т. 7 за периода;

9. начислен данък за периода.

Протоколът по ал. 2 се описва в дневника за продажбите за данъчния период, като за него следва да се попълва информацията в колони 9 - 25 на приложение № 10.

Съгласно чл. 147 , ал. 5 от ЗДДС дилърът няма право на приспадане на данъчен кредит за получените и внесени от него стоки, за които прилага специалния ред на облагане на маржа.

С разпоредбата на чл. 151, ал. 1 от ЗДДС е дадена възможност на дилърите да прилагат общия ред за облагане по закона при доставката на стоки втора употреба.

В закона, както и в правилника за неговото прилагане, не се предвижда от страна на дилъра да бъде подавано уведомление за това. В случаите на **избор за облагане по общия ред на закона, правото се упражнява**, като във фактурата и известията към тях не се посочва, че се прилага специалният ред за облагане на доставката, т.е. **не следва да се вписва текста "чл. 143 от закона"**. В този случай, дилърът – регистрирано по ЗДДС лице на основание от чл. 86, ал. 1 от същия закон, има задължение да начисли данък върху добавената стойност в размер на 20 на сто върху данъчната основа на доставката, като посочи данъка на отделен ред във фактурата за документиране на доставката. **Документирането на тези доставки се извършва по общия ред на закона съгласно разпоредбата на чл. 151, ал. 5 от ЗДДС.**

Следва да се има предвид, че когато дилърът е избрал да прилага общия ред данъчната основа на доставката се определя по реда на чл. 26 и чл. 27 от ЗДДС.



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ  
ДИРЕКЦИЯ „ОБЖАЛТВАНЕ И ДАНИЧНО-ОСИГУРИТЕЛНА ПРАКТИКА“ СОФИЯ

Съгласно чл. 26, ал. 2 от ЗДДС, данъчната основа 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. Не се смятат за възнаграждение по доставка всякакви плащания на неустойки и лихви с обезщетителен характер. Така определената данъчна основа, съгласно чл. 26, ал. 3, т. 3 от ЗДДС се увеличава със съпътстващите разходи, начислени от доставчика на получателя, като например комисиона, опаковане, транспорт, застраховка и други, пряко свързани с доставката.

От горепосочената разпоредба е видно, че за да се включат в данъчната основа на доставката, разходите за транспорт следва да съпътстват основната доставка и да са пряко свързани с нея, както и да са начислени от доставчика на получателя.

С оглед поставения въпрос относно разпоредбата на чл. 128 от ЗДДС, съгласно която, когато основната доставка се съпътства от друга доставка и плащането е определено общо, се приема, че е налице една основна доставка следва да се има предвид практиката на Европейския съд. Характерът на основната доставка определя приложимия режим по ЗДДС на съпътстващата доставка. Съпътстващата доставка, в съответствие с практиката на Съда на ЕС, споделя данъчното третиране на основната (вж. Решение по дело Card Protection Plan C-349/96, т.30). Съдът допълва, че въпреки това „операция, която от икономическа гледна точка се състои от една-единствена доставка, не трябва да бъде изкуствено разделяна на части, за да не се наруши функционалността на системата на ДДС (вж. също Решение по дело C-242/08 Swiss Re Germany Holding, т.51)“. Освен това при определени обстоятелства няколко формално самостоятелни доставки, които могат да бъдат извършени поотделно и по този начин могат да бъдат обложени или освободени поотделно, трябва да се считат за една-единствена сделка, когато не са независими (вж. Решение по дело Part Service C-425/06, т.51 и Решение по дело RLRE Tellmer Property, C-572/07, т.18). По-конкретно, една доставка трябва да се разглежда като съпътстваща основната доставка, когато за клиентите не представлява цел сама по себе си, а начин да се възползват при най-добри условия от основната услуга на доставчика (вж. Решение по дело CPP, C-349/96, т.30,



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ  
ДИРЕКЦИЯ „ОБЖАЛВАНЕ И ДАНЪЧНО-ОСИГУРИТЕЛНА ПРАКТИКА“ СОФИЯ

Решение по дело RLRE Tellmer Property, С-572/07, т.18 и Решение по дело Everything Everywhere, С-276/09, т.24 и 25). Също така Съдът посочва, че за да се определи дали данъчнозадълженото лице извършва за потребителя няколко самостоятелни основни доставки или една-единствена доставка, е необходимо да се търсят характерните елементи на въпросната операция и да се вземат предвид всички обстоятелства, при които тя се извършва (вж. и Решение по дело CPP, т. 28 и 29, Решение по дело Aktiebolaget NN, т.21 и 22 и Решение по дело Ludwig, т.17, както и Определение по дело Tiercé Ladbroke и Derby, т.19 и 20).

Предвид изложеното, при условие, че дружеството е избрало да приложи общия ред за облагане по ЗДДС, данъчната основа на доставката ще бъде равна на дължимата за продажбата цена на стоката, увеличена с относимите елементи по чл. 26, ал. 3 от ЗДДС включително с разходите за транспорт (когато същите са начислени от доставчика). Ако страните са свързани лица по смисъла на §1, т. 3, б. „б“ от *ДР на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК)*, данъчната основа ще е пазарната цена.

Настоящото становище е принципно и е въз основа на изложената в запитването фактическа обстановка. В случаите, когато в производство, възложено по реда на *ДОПК* се установи фактическа обстановка различна от посочената, Вие не може да се позовавате на разпоредбата на чл.17, ал.3 от *ДОПК*.

ДИРЕКТОР НА ДИРЕКЦИЯ ОДОП СОФИЯ :

  
/АЛ. ГЕОРГИЕВ/



**ХЕДУЕЙ АЛИАНС ЕООД**

203419809

гр. Баня-1320  
ул. Хр.Ботев 26ж.к.Зап.парк, бл.  
Владислав Павлов Харизанов  
7611106540

mail: mail@bg-account.com

Уважаеми дами и господа,

Моля за Вашето становище по следния казус, за който не намирам еднозначно тълкуване:

Дружеството ми извършва доставки и продажба на едро и дребно на дрехи втора употреба. Обичайната доставка/ВОП/ е контейнер на стойност около 10000лв. + транспорт около 7000лв. Дрехите се продават на килограм като в отделни случаи при продажби на дребно се сортирани по качество с различни цени за килограм. Установих, че други дружества извършват подобни доставки по реда на чл.143 от ЗДДС. В тази връзка имам следните питання:

1. Следва ли да се счита за индивидуално определена движима вещь по смисъла на закона единична доставка на контейнер натоварен на влекач придружен с фактура с примерен текст: „Дрехи втора употреба 15 тона“. В случай че не, то до какво ниво следва да индивидуализираме доставката преди продажбата на дребно – видове дрехи, брой, качество, килограм, ценови клас според качеството или друго. Къде следва да бъде извършена въпросната идентификация ако е необходимо – от доставчика в издадената от него фактура или след получаването и сортирането и в наш склад?;
2. Как при последваща продажба следва да формираме данъчната основа с оглед влизания в себестойността на стоката по смисъла на НСС транспорт /международен или с начислен ДДС/:
  - като съпътстващ основната доставка по чл.143, т.е. в горния пример при продажна цена 20000лв. ДДС ще бъде начислен върху  $20000 - 10000 - 7000 = 3000$ лв. данъчна основа, която ще се обложи с 20% ДДС = 600лв.
  - като отделна доставка, т.е. при продажна цена 20000лв. ще се начисли ДДС 20% върху стойността на транспорта  $7000 * 20\% = 1400$ лв. ДДС и отделно за стоката по реда на чл.143  $13000 - 10000 = 3000$ лв. данъчна основа обложена с 600лв. ДДС.
3. Как следва да определим данъчната основа при организиран и за сметка на доставчика транспорт до наш склад:
  - когато във фактурата няма разделяне на транспорта от стойността на стоката;
  - когато същият е включен на отделен ред във фактурата като съпътстваща доставка по реда на чл. 128 от ЗДДС в данъчната основа - примерно „1. Дрехи втора употреба =13000лв., 2. Транспорт = 7000 лв. Данъчна основа 20000лв.“

25.05.2016

Владислав Харизанов

/подписано с електронен подпис на упълномощено лице/