



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

Публикувани на 3 април 2014 г.

## Обяснителни бележки

за

промените на ДДС в ЕС по отношение на  
мястото на доставка на далекосъобщителни  
услуги, услуги за радио- и телевизионно  
излъчване и електронни услуги, които влизат  
в сила през 2015 г.

(Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013 на Съвета)

*Декларация за отказ от отговорност: Настоящите обяснителни бележки не са правно обвързващи и съдържат единствено практически и неофициални насоки как следва да се прилага правото на ЕС въз основа на становищата на генерална дирекция „Данъчно облагане и митнически съюз“ на Комисията.*

Обяснителните бележки имат за цел осигуряването на по-добро разбиране на законодателството на Съюза относно ДДС. Те бяха изготвени от службите на Комисията и както е посочено в декларацията за отказ от отговорност на първа страница, не са правно обвързващи.

Настоящите обяснителни бележки не са изчерпателни. Това означава, че въпреки че предоставят много подробна информация, има елементи, които не са включени в този документ.

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

- **Защо са необходими обяснителни бележки?**

Целта на настоящите обяснителни бележки е да се осигури **по-добро разбиране на законодателството, прието на равнище ЕС**, и в този случай основно на Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013 на Съвета от 7 октомври 2013 година за изменение на Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 по отношение на мястото на доставка на услуги. Публикувани почти девет месеца преди датата, на която ще започнат да се прилагат новите правила за мястото на доставка на далекосъобщителни услуги, услуги за радио- и телевизионно излъчване и електронни услуги, която е 1 януари 2015 г., обяснителните бележки се очаква да позволят на държавите членки и на предприятията да се подготвят по-добре и да се приспособят навреме към предстоящите промени и това да се извърши по един по-унифициран начин.

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

„Обяснителните бележки“ са предназначени да се разглеждат като **инструмент за предоставяне на насоки**, който може да се ползва за изясняване на практическото прилагане на новите правила за мястото на доставка на далекосъобщителни услуги, услуги за радио- и телевизионно излъчване и електронни услуги. Те осигуряват помощ за разбиране смисъла на някои въпроси, които се съдържат в членовете на Регламент за изпълнение 1042/2013.

- **Характерни черти на обяснителните бележки**

**Обяснителните бележки са плод на съвместни усилия:** въпреки че бележките са издадени от генерална дирекция „Данъчно облагане и митнически съюз“ (ГД TAXUD) за публикуване на нейния уебсайт, те са резултат от дискусии както с държавите членки, така и с предприятията. Държавите членки и предприятията са дали своя принос първо, като са изпратили предложенията си на Комисията, и след това чрез семинар на FISCALIS, проведен в Нидерландия. Накрая, с държавите членки бяха проведени консултации по бележките в рамките на Комитета по ДДС, както и с предприятията по време на специално заседание. Следва да е ясно обаче, че службите на Комисията не бяха обвързани със становищата, изразени от държавите членки или от предприятията.

**Настоящите обяснителни бележки не са правно обвързващи.** Бележките представляват практически и неофициални насоки за това как да се прилага правото на ЕС въз основа на становищата на ГД TAXUD. Те не представляват мнението на Комисията и не обвързват Комисията с мненията, изразени в тях.

Обяснителните бележки не заменят насоките на Комитета по ДДС, които имат своя собствена роля в законодателния процес. Освен това Комитетът по ДДС може и в бъдеще да изготвя насоки в тази област.

Очаква се с времето съдебната практика, насоките на Комитета по ДДС и практическият опит да допълнят мненията, изразени в настоящите бележки.

Държавите членки могат също така да изготвят свои собствени национални насоки за прилагането на новите правила за ДДС на мястото на доставка на далекосъобщителни услуги, услуги за радио- и телевизионно излъчване и електронни услуги.

**Бележките не са изчерпателни:** включени са само някои въпроси, за които се счита, че е желателно да се предоставят разяснения.

**Те се допълват:** бележките не представляват завършен продукт, те отразяват състоянието в определен момент в съответствие с наличното знание и опит.

## СЪДЪРЖАНИЕ

1.	КЛЮЧОВИ ЕЛЕМЕНТИ НА ПРОМЕНИТЕ НА ДДС В ЕС, КОИТО ВЛИЗАТ В СИЛА ПРЕЗ 2015 Г.....	11
1.1.	Общ контекст .....	11
1.2.	Сделки, засегнати от промените през 2015 г. ....	11
1.3.	Сделки, които не са засегнати от промените през 2015 г.....	12
1.4.	Подготовка за промените през 2015 г. ....	12
1.5.	Приложими правни актове .....	13
1.6.	Речник на термините .....	14
2.	ДАЛЕКОСЪОБЩИТЕЛНИ УСЛУГИ, УСЛУГИ ЗА РАДИО- И ТЕЛЕВИЗИОННО ИЗЛЪЧВАНЕ И ЕЛЕКТРОННИ УСЛУГИ (ЧЛЕНОВЕ 6А, 6Б, 7 И ПРИЛОЖЕНИЕ I) .....	16
2.1.	Приложими разпоредби .....	16
2.2.	Защо имаше необходимост от изясняване? .....	16
2.3.	Какво се постига с разпоредбите? .....	17
2.3.1.	Далекосъобщителни услуги .....	17
2.3.2.	Услуги за радио- и телевизионно излъчване .....	17
2.3.3.	Електронни услуги .....	19
2.4.	Подробни въпроси, произтичащи от тези разпоредби.....	20
2.4.1.	Далекосъобщителни услуги .....	20
2.4.1.1.	Могат ли услугите на отделите за поддръжка на клиенти да се определят като далекосъобщителни услуги?.....	20
2.4.2.	Услуги за радио- и телевизионно излъчване .....	20
2.4.2.1.	Кога предаванията „се предоставят на населението“? .....	20
2.4.2.2.	Кога предаванията се предоставят за „едновременно слушане или гледане“?.....	21
2.4.2.3.	Каква е разликата между услугите за радио- и телевизионно излъчване и предаванията по заявка? .....	21
2.4.3.	Електронни услуги .....	21
2.4.3.1.	Могат ли услугите на уебсайтовете за сравняване на цени и на подобни уебсайтове да бъдат определяни като електронни услуги? .....	21
2.4.3.2.	Кои услуги не се разглеждат като електронни услуги: определени услуги с материален характер, които се резервират онлайн.....	22

2.4.3.3.	Позоваването на понятието „резервирани онлайн“ обхваща ли резервации, направени чрез всяко устройство? .....	22
2.4.4.	Трите услуги общо .....	22
2.4.4.1.	Какво следва, ако услугите се предлагат в пакет с други доставки? .....	22
3.	ЕЛЕКТРОННИ И ТЕЛЕФОННИ УСЛУГИ, ПРЕДОСТАВЯНИ ЧРЕЗ ИНТЕРНЕТ И ИЗВЪРШВАНИ ОТ ПОСРЕДНИК (ЧЛЕН 9А).....	24
3.1.	Приложима разпоредба.....	24
3.2.	Контекст .....	24
3.3.	Защо имаше необходимост от изясняване? .....	24
3.4.	Какво се постига с разпоредбата? .....	25
3.4.1.	Предвидена презумпция .....	25
3.4.2.	Оборване на презумпцията .....	26
3.4.3.	Прилагане на презумпцията – подробни показатели .....	29
3.4.4.	Кога да се изключи прилагането на презумпцията – обработка на плащане .....	34
3.4.5.	Условия за оборване на презумпцията .....	35
3.4.6.	Кога презумпцията не може да бъде оборена.....	36
3.4.7.	Как да се процедира, когато поне един посредник във веригата оборва презумпцията? .....	37
3.4.8.	Как се прилага презумпцията по отношение на телефонни услуги, предоставяни през интернет?.....	45
3.5.	Подробни въпроси, произтичащи от тази разпоредба .....	45
3.5.1.	Кога се прилага член 9а? – вж. графиката .....	45
3.5.2.	Защо тази презумпция не е „поставена“ заедно с другите презумпции?.....	46
3.5.3.	Защо настоящата презумпция не обхваща услугите за радио- и телевизионно излъчване? .....	46
3.5.4.	Какво представляват далекосъобщителните мрежи?.....	47
3.5.5.	Какво означава интерфейс или портал? .....	47
4.	МЯСТО НА УСТАНОВЯВАНЕ НА ДАНЪЧНО НЕЗАДЪЛЖЕНО ЮРИДИЧЕСКО ЛИЦЕ (ЧЛЕН 13А).....	48
4.1.	Приложима разпоредба.....	48
4.2.	Контекст .....	48
4.3.	Защо имаше необходимост от изясняване? .....	48
4.4.	Какво се постига с разпоредбата? .....	49
5.	СТАТУС НА КЛИЕНТ, КОЙТО НЕ СЪОБЩАВА СВОЯ ИДЕНТИФИКАЦИОНЕН НОМЕР ПО ДДС (ЧЛЕН 18).....	50

5.1.	Приложима разпоредба.....	50
5.2.	Контекст .....	50
5.3.	Защо имаше необходимост от изясняване? .....	50
5.4.	Какво се постига с разпоредбата?.....	51
5.5.	Подробни въпроси, произтичащи от тази разпоредба.....	52
5.5.1.	Принуден ли е даден доставчик да третира клиент без идентификационен номер по ДДС като краен потребител? .....	52
5.5.2.	Как даден доставчик следва да третира клиент, установен извън ЕС? .....	52
5.5.3.	Каква беше причината да се използва „може да счита“ вместо „счита“ в член 18, параграф 2? .....	52
5.5.4.	Какви са последиците, ако доставчикът реши да не се възползва от възможността, включена в член 18, параграф 2, втора алинея? .....	53
5.5.5.	Какво трябва да направи доставчикът, ако клиентът впоследствие му съобщи своя идентификационен номер по ДДС? .....	53
5.5.6.	Кога клиентът следва да съобщи своя идентификационен номер по ДДС?.....	53
5.5.7.	Може ли клиент, който е данъчно задължено лице, но е бил третиран от доставчика като данъчно незадължено лице, да си възстанови ДДС, който му е начислен от този доставчик? .....	54
5.5.8.	Какво следва да се направи, когато клиент съобщи идентификационен номер по ДДС, но доставчикът има съмнения относно статуса на клиента или относно това в какво качество действа?.....	54
5.5.9.	Има ли противоречие между възможността, предвидена в член 18, параграф 2, втора алинея, и изискването, съществуващо в някои държави членки, за включване на идентификационния номер по ДДС във фактурата, за да може доставчикът да не начислява ДДС във връзка с трансграничните доставки на услуги?.....	54
6.	КЛИЕНТ, КОЙТО Е УСТАНОВЕН ИЛИ ПРЕБИВАВА В ПОВЕЧЕ ОТ ЕДНА ДЪРЖАВА (ЧЛЕН 24).....	55
6.1.	Приложима разпоредба.....	55
6.2.	Контекст .....	55
6.3.	Защо имаше необходимост от изясняване? .....	55
6.4.	Какво се постига с разпоредбата?.....	55
6.5.	Подробни въпроси, произтичащи от тази разпоредба.....	56

6.5.1.	Как следва да се прилагат презумпциите в членове 24а и 24б, когато клиентът е установен или пребивава в повече от една държава?.....	56
6.5.2.	Когато клиентът е установен или пребивава в повече от една държава, как следва да се прилага член 24е, в който се разглеждат доказателства?.....	56
7.	ПРЕЗУМПЦИИ ЗА МЕСТОПОЛОЖЕНИЕ НА КЛИЕНТ (ЧЛЕНОВЕ 24А И 24Б).....	57
7.1.	Приложими разпоредби.....	57
7.2.	Контекст.....	57
7.3.	Защо имаше необходимост от изясняване?.....	57
7.4.	Какво се постига с разпоредбите?.....	58
7.4.1.	Презумпция, приложима както за доставките „от предприятие за предприятие“ (B2B), така и за доставките „от предприятие за потребител“ (B2C).....	58
7.4.1.1.	Доставки на цифрови услуги на физическото местоположение на доставчика.....	59
7.4.1.2.	Доставки на цифрови услуги на физическото местоположение на доставчика на борда на превозни средства.....	60
7.4.2.	Презумпции, приложими само за доставките „от предприятие за потребител“ (B2C).....	62
7.4.2.1.	Доставки на цифрови услуги чрез стационарна линия.....	62
7.4.2.2.	Доставки на цифрови услуги чрез мобилни мрежи.....	63
7.4.2.3.	Доставки на цифрови услуги чрез използването на декодер.....	63
7.4.2.4.	Други доставки на цифрови услуги.....	63
7.5.	Подробни въпроси, произтичащи от тези разпоредби.....	64
7.5.1.	Какво е взаимодействието между различните презумпции? – вж. графиката.....	64
7.5.2.	Какво означава зона с безжична локална мрежа?.....	65
7.5.3.	Обхванати ли са предплатените услуги от презумпцията за доставките на физическо място?.....	65
7.5.4.	Коя презумпция има предимство, ако е налице възможно противоречие между презумпциите?.....	66
7.5.5.	Как следва да се третират доставките, предоставени чрез SIM карта, когато кодът на държавата за мобилни услуги обхваща и територии, изключени от приложното поле на ДДС в ЕС?.....	66
7.5.6.	Как да се тълкува позоваването на „стационарна линия“?.....	67

8.	ОБОРВАНЕ НА ПРЕЗУМПЦИИ (ЧЛЕН 24Г) .....	68
8.1.	Приложима разпоредба.....	68
8.2.	Контекст .....	68
8.3.	Защо имаше необходимост от изясняване? .....	68
8.4.	Какво се постига с разпоредбата? .....	68
8.4.1.	Оборване от страна на доставчика.....	68
8.4.2.	Оборване от страна на данъчен орган .....	69
8.5.	Подробни въпроси, произтичащи от тази разпоредба .....	70
8.5.1.	Когато се прилага дадена презумпция, длъжен ли е доставчикът да търси допълнителни доказателства?.....	70
8.5.2.	Може ли презумпциите винаги да бъдат оборени?.....	70
8.5.3.	Възможно ли е да се обори презумпцията в член 24а, когато се извършва доставка на данъчно задължено лице? .....	71
8.5.4.	Може ли презумпцията в член 24а да бъде оборена, когато държава членка прилага правилото за фактическото ползване и притежаване, предвидено в член 59а от Директивата за ДДС? .....	71
9.	ДОКАЗАТЕЛСТВА ЗА ОПРЕДЕЛЯНЕ НА МЕСТОПОЛОЖЕНИЕТО НА КЛИЕНТ И ОБОРВАНЕ НА ПРЕЗУМПЦИИ (ЧЛЕН 24Е) .....	73
9.1.	Приложими разпоредби .....	73
9.2.	Контекст .....	73
9.3.	Защо имаше необходимост от изясняване? .....	73
9.4.	Какво се постига с разпоредбата? .....	73
9.5.	Подробни въпроси, произтичащи от разпоредбата.....	74
9.5.1.	Какво се обхваща от понятието „друга търговска информация“? .....	74
9.5.2.	Какво може или не може да се разглежда като „адрес на фактуриране“?.....	75
9.5.3.	Каква е връзката между член 24е (списък на доказателствата) и член 24г, параграф 1 (оборване на специална презумпция от доставчика)? .....	76
9.5.4.	От колко информация се нуждае доставчикът при проверката на доказателствата? .....	76
9.5.5.	Кога са необходими две и кога три непротиворечащи си доказателства?.....	76
9.5.6.	Какво следва, ако доказателствата са противоречиви? .....	77
9.5.7.	Какво следва, ако доставчикът не разполага с две непротиворечащи си доказателства в контекста на член 24б, буква г)?.....	78



9.5.8.	Кои са показателите за неправилна употреба или злоупотреба от страна на доставчик, посочени в член 24г, параграф 2?	78
9.5.9.	До каква степен доставчикът може да разчита на информация, предоставена от трета страна (по-специално, от доставчик на платежни услуги)?	78
9.5.10.	Прилагане на правилата за защита на данните с оглед на промените на ДДС, които ще влязат в сила през 2015 г.	79
10.	ДОСТАВКА В ХОТЕЛИ И ПОДОБНИ МЕСТА (ЧЛЕН 31В)	80
10.1.	Приложима разпоредба	80
10.2.	Защо имаше необходимост от изясняване?	80
10.3.	Какво се постига с разпоредбата?	80
11.	ДОСТАВКА НА БИЛЕТИ ОТ ПОСРЕДНИК (ЧЛЕН 33А)	81
11.1.	Приложима разпоредба	81
11.2.	Контекст	81
11.3.	Защо имаше необходимост от изясняване?	81
11.4.	Какво се постига с разпоредбата?	81
11.5.	Подробни въпроси, произтичащи от тази разпоредба	82
11.5.1.	Къде следва да се облагат билетите, които се резервират онлайн?	82
12.	ПРЕХОДНИ МЕРКИ (ЧЛЕН 2 ОТ РЕГЛАМЕНТ № 1042/2013)	83
12.1.	Приложима разпоредба	83
12.2.	Контекст	83
12.3.	Защо имаше необходимост от изясняване?	83
12.4.	Какво се постига с разпоредбата?	84
12.5.	Подробни въпроси, произтичащи от тази разпоредба	84
12.5.1.	Авансови плащания, направени преди извършването на доставката	84
12.5.2.	Какво влияние оказва издаването на фактура върху мястото на доставка?	85
12.5.3.	Каква степен на доказване е необходима, за да се установи, че е настъпило данъчно събитие или е извършено плащане преди 1 януари 2015 г.?	86
12.5.4.	Списък с примери	86
13.	ПРИЛОЖИМИ ПРАВНИ РАЗПОРЕДБИ	88
13.1.	Директива за ДДС	88
13.2.	Регламент за изпълнение за ДДС	89
13.3.	Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013	98

**1. КЛЮЧОВИ ЕЛЕМЕНТИ НА ПРОМЕНЕТЕ НА ДДС В ЕС, КОИТО ВЛИЗАТ В СИЛА ПРЕЗ 2015 Г.**

**1.1. Общ контекст**

От 1 януари 2015 г. всички доставки на далекосъобщителни услуги, услуги за радио- и телевизионно излъчване и електронни услуги ще се облагат на мястото, с което е свързан получателят. С цел да се гарантира правилното данъчно облагане на тези услуги предприятията от ЕС и от държави извън ЕС ще трябва да определят статуса на техния клиент (данъчно задължено или данъчно незадължено лице) и мястото (коя държава от ЕС или извън ЕС), с което е свързан този получател.

Тази модификация произтича от промените на правилата за място на доставка на услуги в системата на ДДС в ЕС, приети през 2008 г. като част от „пакета за ДДС“<sup>1</sup>.

Основната причина за тези промени беше да се приведе облагането с ДДС на тези услуги в съответствие с един от основните принципи на ДДС, а именно, че като данък върху потреблението, приходите следва да отиват в държавата членка, в която се употребяват стоките или услугите.

По отношение на предприятията от държави извън ЕС, които доставят далекосъобщителни услуги, услуги за радио- и телевизионно излъчване или електронни услуги на клиенти в Европейския съюз, настоящите правила вече осигуряват данъчното облагане в държавата, с която е свързан получателят.

До края на 2014 г. доставките „от предприятие за краен потребител“ (B2C) от предприятията от ЕС се облагат с данък в държавата на доставчика. Това означава, че за доставки, извършени за крайните потребители, предприятията, установени в държави членки, които прилагат по-ниски ставки на ДДС, имат конкурентно предимство по отношение на предприятията, установени в други държави членки. Новите правила за данъчно облагане, основани на държавата, с която е свързан получателят, от 2015 г. ще осигурят равнопоставеност и следва също така да гарантират, че приходите от ДДС отиват в държавата членка, в която се осъществява потреблението.

**1.2. Сделки, засегнати от промените през 2015 г.**

Различните части от пакета за ДДС влизат в сила през периода 2010—2015 г. Основните промени бяха извършени през 2010 г. и включваха две общи правила за мястото на доставка на услугите – членове 44 и 45 от Директивата за ДДС. Последната част от пакета за ДДС, отнасяща се до далекосъобщителните услуги, услугите за радио- и телевизионно излъчване и електронните услуги, доставяни на крайните потребители, ще влезе в сила през 2015 г.

В съответствие с член 44 услугите, доставяни от едно на друго предприятие (B2B), се облагат на мястото, където е установено предприятието клиент. Това обхваща и далекосъобщителните услуги, услугите за радио- и телевизионно излъчване и електронните услуги, така че през 2015 г. няма да има промяна в това отношение.

---

<sup>1</sup> [Вж. Директива 2008/8/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на мястото на доставка на услуги \(ОВ L 44, 20.2.2008 г., стр. 11\).](#)

Член 45 предвижда, че услугите, доставени „от предприятие за краен потребител“ (B2C), се облагат с данъци в държавата, в която доставчикът е установен. Поради това далекосъобщителните услуги, услугите за радио- и телевизионно излъчване и електронните услуги, предоставяни от установен в ЕС доставчик на данъчно незадължено лице, което също е установено или пребивава там, попадат в приложното поле на общото правило и се облагат в държавата, в която доставчикът е установен. Членове 58, 59 и 59б (до 31 декември 2014 г.) предвиждат, че доставките на тези услуги до и от трети държави се облагат с данъци в държавата, в която клиентът е установен или пребивава.

От 1 януари 2015 г. с промените, внесени в член 58, доставките „от предприятие за потребител“ (B2C) на далекосъобщителни услуги, услуги за радио- и телевизионно излъчване и електронни услуги, във всички случаи ще се облагат в държавата на клиента, независимо къде е установен доставчикът.

Ако доставените услуги действително се потребяват извън Европейския съюз, държавите членки биха могли да решат да се възползват от правилото за фактическото ползване и потребление, предвидено в член 59а, буква а), и да се въздържат от данъчно облагане на доставката. Държавите членки могат да прилагат правилото за фактическото ползване и потребление, предвидено в член 59а, буква б), само с цел облагането с данъци на услуги, действително потребявани в рамките на тяхната територия, ако тези услуги се доставят на клиенти, които са свързани с трета държава. Това правило не важи за услугите, доставяни на клиенти, които са свързани с държава в рамките на Европейския съюз.

#### 1.3. Сделки, които не са засегнати от промените през 2015 г.

Понятието „електронна търговия“, когато обикновено се използва, обхваща различни видове стопанска дейност, включително доставки на стоки или услуги, извършвани чрез електронни системи, като например интернет. Не всички от тези дейности са засегнати от промените на ДДС, които ще влязат в сила на 1 януари 2015 г. По-специално следните дейности не са засегнати от тези промени: 1) доставката на стоки (включително дистанционните продажби), когато електронни системи се използват само за даване на поръчката, и 2) доставката на услуги, различни от далекосъобщителните услуги, услугите за радио- и телевизионно излъчване и електронните услуги. Тези видове сделки не са включени в условията за съкратеното обслужване на едно гише (MOSS).

Обхватът на промените на ДДС през 2015 г. е ограничен и, както е обяснено по-горе, включва **единствено** далекосъобщителни услуги, услуги за радио- и телевизионно излъчване и електронни услуги. Тези промени са приложими само доколкото клиентът е краен потребител.

#### 1.4. Подготовка за промените през 2015 г.

Скоро след приемането на пакета за ДДС Комисията предприе различни стъпки с цел договаряне на по-хармонизиран подход на равнище ЕС за осъществяване на тези предстоящи промени. Що се отнася до далекосъобщителните услуги, услугите за радио- и телевизионно излъчване и електронните услуги, Комисията се съсредоточи върху изготвянето на необходимата правна рамка с оглед осигуряването на плавен преход към новите правила за данъчно облагане. Тези действия се съсредоточиха както върху съкратеното обслужване на едно гише

(MOSS), средството, с което даден доставчик може да реши да декларира ДДС, дължим в държавите членки, в които той не е установен, така и върху прилагането на самите правила за мястото на доставка.

Що се отнася до **MOSS**, от службите на Комисията вече е изготвено практическо ръководство<sup>2</sup> и е публикувано на езиците на Общността, както и на японски, китайски и руски език. Освен това в процес на изготвяне са препоръки относно координирането на одита на MOSS с намерението тези препоръки, които са от значение за предприятията, да бъдат публикувани на уебсайта на ГД TAXUD.

По отношение на **правилата за мястото на доставка** последният правен елемент в този пакет от мерки, необходим за улесняване изпълнението на промените през 2015 г., е Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013 на Съвета от 7 октомври 2013 година за изменение на Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 (Регламента за изпълнение за ДДС)<sup>3</sup>.

Мерките, които са включени в Регламента за изпълнение за ДДС, имат за цел единствено да изяснят как правилата относно мястото на доставка на далекосъобщителните услуги, услугите за радио- и телевизионно излъчване и електронните услуги, така както са предвидени в Директивата за ДДС, следва да се разбират и прилагат на практика.

Всички други общи правила на Директивата за ДДС (например относно териториалното прилагане или относно данъчното събитие и изискуемостта на ДДС) по отношение на всяка друга доставка на услуги или на стоки ще продължават да се прилагат, но при определянето на правилното облагане с ДДС на тези три услуги ще трябва да се вземе предвид въздействието, което конкретните правила могат да оказват върху мястото на доставка и върху MOSS.

По време на обсъжданията, довели до приемането на Регламент 1042/2013, беше широко признат фактът, че по-подробни обяснителни бележки биха били полезни както за предприятията, така и за държавите членки.

Целта на настоящите обяснителни бележки е да предоставят допълнителна по-подробна информация за практическото прилагане на разпоредбите, които са включени в Регламента за изпълнение за ДДС предвид промените в мястото на доставка на далекосъобщителните услуги, услугите за радио- и телевизионно излъчване и електронните услуги, които ще влязат в сила на 1 януари 2015 г.

#### 1.5. Приложими правни актове

Правните актове, посочени в настоящите обяснителни бележки, включват:

- Директива 2006/112/ЕО на Съвета относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2008/8/ЕО (наричана по-долу „Директивата за ДДС“)
- Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 на Съвета от 15 март 2011 година за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО относно общата

---

<sup>2</sup> [Далекосъобщителни услуги, услуги за радио- и телевизионно излъчване и електронни услуги – Европейска комисия.](#)

<sup>3</sup> Разпоредбите относно услугите, свързани с недвижими имоти, се прилагат от 1 януари 2017 г.

система на данъка върху добавената стойност, изменен с Регламент (ЕС) № 1042/2013 от 7 октомври 2013 година (наричан по-долу „Регламент за изпълнение за ДДС“)

- Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013 на Съвета от 7 октомври 2013 година за изменение на Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 по отношение на мястото на доставка на услуги (наричан по-долу „Регламент 1042/2013“)

Всички приложими правни разпоредби са цитирани в края на обяснителните бележки в текста, приложим от 1 януари 2015 г. В началото на всяка глава може да намерите връзки към тези разпоредби.

Навсякъде, където се прави позоваване на член от Регламента за изпълнение за ДДС, позоваването на този конкретен правен акт се пропуска, а се споменава само въпросният член. Във всички други случаи се уточнява на кой правен акт се прави позоваването.

#### 1.6. Речник на термините

Понятието „**система на ДДС**“ следва да се разбира като системата на ЕС за ДДС.

Когато в обяснителните бележки има позоваване на „**място, с което е свързан получателят**“, то следва да се разбира като мястото (държавата), където клиентът е установен, има постоянен адрес или обичайно местоживее. Това понякога се нарича и „**местоположение на клиента**“.

За целите на настоящите обяснителни бележки „**цифровите услуги**“ обхващат далекосъобщителните услуги, услугите за радио- и телевизионно излъчване и електронните услуги.

„**Услугите за радио- и телевизионно излъчване**“ включват услуги, състоящи се от аудио- и аудиовизуално съдържание, като например радио или телевизионни предавания, които се предоставят на населението чрез съобщителни мрежи от доставчик на медийни услуги и под неговата редакционна отговорност за едновременно слушане или гледане въз основа на програмна схема (вж. повече в [точка 2.3.2](#)).

Понятието „**услуги, предоставяни по електронен път**“ (наричани по-долу „електронни услуги“) включва услуги, които се предоставят чрез интернет или електронна мрежа, както и които се предоставят по принцип автоматизирано — предвид естеството им, при минимална намеса на човешки фактор и които е невъзможно да бъдат предоставени при отсъствието на информационни технологии (вж. повече в [точка 2.3.3](#)).

„**Далекосъобщителни услуги**“ са услугите, отнасящи се до преноса, излъчването или приемането на сигнали, думи, образи и звуци или информация от всякакво естество по кабелни, радио, оптични или други електромагнитни системи, включително свързаното с тях прехвърляне или отстъпване на правото да се използва капацитетът за такова пренасяне, излъчване, предаване или приемане, с включването на предоставянето на достъп до глобални информационни мрежи (вж. повече в [точка 2.3.1](#)).

**Услуги „на най-високо ниво („over-the-top (OTT)“)** – услуги, които могат да бъдат предоставяни само благодарение на връзка, установена чрез съобщителни мрежи (*т.е.* необходима е основна далекосъобщителна услуга) и следователно не изискват физическото присъствие на получателя на мястото, където се предоставя услугата.

**„Далекосъобщителните мрежи“** са мрежи, които могат да бъдат ползвани за пренасяне на глас и данни. Те включват, но не се ограничават непременно до кабелни мрежи, далекосъобщителни мрежи и мрежи на доставчика на интернет услуги (ISP). Те следва да обхващат всяко съоръжение, което дава достъп до далекосъобщителни услуги, услуги за радио- и телевизионно излъчване или електронни услуги.

За целите на ДДС понятията **„далекосъобщителни мрежи“** и **„съобщителни мрежи“** са взаимнозаменяеми. **„Мобилните мрежи“** (посочени в член 24б, буква б)) представляват подгрупа, включена изцяло в далекосъобщителните мрежи.

**„Стационарната линия“** следва да обхваща елементи, които се свързват към мрежа, позволяваща пренос и снемане (*напр.* широколентова мрежа, локална мрежа тип Ethernet) и, когато е налице изискване за инсталиране на хардуер за изпращане / получаване на сигнал с определено равнище на постоянство (която не е проектирана така, че лесно или често да се премества). Поради това тя би могла да включва всеки вид кабел, използван за предаване на данни към или от съответното помещение (например меден проводник, оптичен кабел, широколентов кабел), както и сателит, когато се изисква инсталирането на сателитна чиния към помещенията.

**„Портал“** означава всякакъв вид електронен магазин, уебсайт или подобна среда, които предлагат електронни услуги непосредствено на потребителя, без да ги пренасочват към уебсайта, портала и т.н. на друг доставчик за сключване на сделката. Типични примери за това са магазините за софтуерни продукти, електронните магазини и уебсайтовете, предлагащи електронни услуги за продажба.

**„Интерфейсът“** включва портал, но това е едно по-широко понятие. При компютрите той следва да се разбира като устройство или програма, която позволява на две независими системи или на системата и на крайния потребител да общуват.

**„Зона с безжична локална мрежа“** следва да се разбира като позоваване на конкретно място, а не на обширна географска територия, покрити от такава мрежа.

**2. ДАЛЕКОСЪОБЩИТЕЛНИ УСЛУГИ, УСЛУГИ ЗА РАДИО- И ТЕЛЕВИЗИОННО ИЗЛЪЧВАНЕ И ЕЛЕКТРОННИ УСЛУГИ (ЧЛЕНОВЕ 6А, 6Б, 7 И ПРИЛОЖЕНИЕ I)**

**2.1. Приложими разпоредби**

Приложимите разпоредби могат да бъдат намерени в Регламента за изпълнение за ДДС:

Далекосъобщителни услуги:

- [Член 6а](#)

Услуги за радио- и телевизионно излъчване:

- [Член 6б](#)

Електронни услуги:

- [Член 7](#)
- [Приложение I](#)

Навсякъде, където се прави позоваване на член от Регламента за изпълнение за ДДС, позоваването на този конкретен правен акт се пропуска, а се споменава само въпросният член.

**2.2. Защо имаше необходимост от изясняване?**

Повечето доставки „от предприятие за потребител“ (B2C) се облагат с данъци на мястото на доставчика. Ако обаче доставчикът предоставя далекосъобщителни услуги, услуги за радио- и телевизионно излъчване или електронни услуги, от 1 януари 2015 г. мястото на облагане е в държавата, в която клиентът е установен или пребивава.

За да се направи разграничение между тези услуги и други услуги, беше необходимо да се изяснят понятията „далекосъобщителни услуги“, „услуги за радио- и телевизионно излъчване“ и „електронни услуги“. Без това изясняване може да е трудно на едно предприятие да знае със сигурност дали фактически ще трябва да начислява ДДС в държавата на своя клиент.

Действащото законодателство на ЕС относно ДДС вече предоставя основни пояснения, но само за далекосъобщителните и електронните услуги. В него не се споменават услугите за радио- и телевизионно излъчване.

За да се придобие възможно най-пълна представа за съответните услуги, в Регламента за изпълнение за ДДС са включени нови разпоредби. С включването им вече са дадени определения и на трите вида услуги и за всеки отделен случай са изготвени неизчерпателни списъци с конкретни примери за обхванатите и необхванатите услуги.

Това следва да осигури сигурност и съгласуваност както за предприятията, така и за държавите членки. Без сигурност и съгласуваност съществува риск, че могат да

възникнат различия в обхвата на прилагането на член 58 от Директивата за ДДС. Ако се счита, че една и съща услуга е обхваната от една държава членка, а не е обхваната от друга, това може да доведе до двойно данъчно облагане или липса на облагане. За да се избегне това, се наложи да се предвидят определения на въпросните три вида услуги.

Относно услугите за радио- и телевизионно излъчване и електронните услуги няма напълно изчерпателни определения, тъй като само се посочва, че тези понятия „...*включват* ...“. Това предлага необходимата гъвкавост за отчитане на технологичното развитие или всякакви нови насоки, приети от Комитета по ДДС, или решения, взети от Съда на Европейския съюз.

Изготвени са списъци с примери за далекосъобщителните услуги, услугите за радио- и телевизионно излъчване и електронните услуги. С цел осигуряване на правна сигурност предимство бе дадено на определянето на изброените услуги с положителни изречения. Тези списъци, както е посочено в съображение 3 от Регламент 1042/2013, не са изчерпателни, нито окончателни. Това ясно се потвърждава от използваната фразеология „... *обхващат, по-специално, следното:* ...“.

Всяка услуга, обхваната от едно от посочените определения, попада в обхвата на член 58 от Директивата за ДДС и се облага на мястото на клиента, независимо от това дали услугата е описана сред дадените примери. Подходът на използването на неограничени списъци бе необходим, тъй като не всички съществуващи услуги можеха да бъдат определени, както и за да се взимат предвид новите видове услуги, които могат да се появят.

### 2.3. Какво се постига с разпоредбите?

#### 2.3.1. Далекосъобщителни услуги

Определение на понятието „далекосъобщителни услуги“ вече е дадено в член 24, параграф 2 от Директивата за ДДС. Това определение остава непроменено.

За да се покаже по-ясно кои услуги влизат в обхвата на това определение, е изготвен списък с примери. Списъкът, който е неизчерпателен, е изведен основно от примери, обсъдени и приети от Комитета по ДДС. Тези примери вече са включени в член 6а, параграф 1.

Приведени са и примери за услуги, които не се определят като далекосъобщителни услуги. Този списък с примери може да се намери в член 6а, параграф 2. Той не е изчерпателен, нито окончателен.

#### 2.3.2. Услуги за радио- и телевизионно излъчване

Преди приемането на Регламент 1042/2013 законодателството на ЕС относно ДДС не предвиждаше никакво определение на услугите за радио- и телевизионно излъчване. Такова определение вече е включено в член 6б и са приведени примери за услугите, които се определят като услуги за радио- и телевизионно излъчване, както и за тези услуги, които не се определят като такива.



Определението на услугите за радио- и телевизионно излъчване е изведено до голяма степен от Директивата за аудиовизуалните медийни услуги<sup>4</sup>, както е посочено в съображение 2 от Регламент 1042/2013, но не е предвидено да повтори определението, въведено за регулаторни цели. Поради това промените в тази област не биха имали отражение върху определението в Регламента за изпълнение за ДДС.

Един от основните принципи на правото на Съюза е, че понятията трябва да се прилагат последователно в законодателството. Това означава, че в законодателството на ЕС относно ДДС едно понятие като „услуги за радио- и телевизионно излъчване“ е от значение не само за определяне мястото на доставка, но също и по отношение на данъчната ставка, която може да се прилага за тази доставка.

Приетото от Съвета определение е относително тясно и обхваща само услуги, състоящи се от аудио- и аудиовизуално съдържание, предоставяни от доставчик на медийни услуги и под неговата редакционна отговорност (като той има ефективен контрол както върху избора на предавания, така и върху тяхната организация). Редакционната отговорност не включва непременно юридическа отговорност съобразно националното законодателство по отношение на съдържанието на предоставената услуга на населението.

На практика това означава, че телевизионен оператор, който предоставя например спортни канали с допълнително заплащане („premium“) и носи редакционна отговорност за тях, се счита, че доставя услуги за радио- и телевизионно излъчване. В някои държави членки тези услуги може да се облагат с намалената ставка. Ако обаче правото на достъп до същите канали се предоставя от доставчик, който купува на едро правото на достъп и след това изпраща сигналите, но няма редакционна отговорност върху предоставеното съдържание, тогава този доставчик ще се счита за доставящ електронни услуги и в държавата членка на доставката би се прилагала стандартната данъчна ставка.

Определението включва разпространението на радио- и телевизионни предавания чрез електронни мрежи като интернет, но само ако се излъчват за едновременно слушане или гледане. Когато аудио- или аудиовизуалното съдържание не се предоставя синхронно (в едно и също време) на получателите (населението), това обикновено попада в обхвата на определението за електронните услуги.

В същото време за целите на определението на радио- и телевизионното излъчване изглежда правилно в понятието за „едновременно слушане или гледане“ да се включи слушането или гледането, което е привидно едновременно. В действителност тези услуги обикновено се предоставят на клиента, без да е необходимо да доплаща допълнителна такса за това.

Привидно едновременното слушане или гледане обхваща следните случаи:

- 1) ситуации, в които се появява времеви промеждутък между предаването и приемането на излъчването по технически причини, присъщи на процеса на предаване или в резултат на връзката;

---

<sup>4</sup> [Директива 2010/13/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 10 март 2010 година за координирането на някои разпоредби, установени в закони, подзаконови и административни актове на държавите членки, отнасящи се до предоставянето на аудиовизуални медийни услуги \(Директива за аудиовизуалните медийни услуги\) \(ОВ L 95, 15.4.2010 г., стр. 1\).](#)

- 2) ситуации, в които клиентът може да прави записи за по-късно слушане или гледане, както и да спира временно, да превърта напред или да връща назад сигнала/предаването;
- 3) ситуации, в които клиентът може предварително да програмира конкретното аудио- или аудиовизуално съдържание да се записва в момента, в който се излъчва за едновременно слушане или гледане. В такъв случай записаното предаване може след това да се слуша или гледа от клиента.

Във всеки случай привидно едновременното слушане или гледане следва да обхваща само ситуации, в които клиентът може в рамките на определени граници да окаже влияние върху това кога може да слуша или да гледа дадено предаване, но без това да се отрази на предаването на самия сигнал.

Привидно едновременното слушане или гледане следва да не обхваща случаи, в които клиентът може индивидуално да изиска от списък предаването, което иска да гледа, и заплаща специална такса за тази допълнителна услуга.

### 2.3.3. Електронни услуги

Понятието „електронни услуги“ е определено в член 7, който включва и примери за услугите, които се определят като електронни услуги, както и за тези услуги, които не се определят като такива. Освен това някои насоки са дадени в примерния списък на услугите, които се считат за електронни услуги, включени в приложение II към Директивата за ДДС<sup>5</sup>, който е доразвит в приложение I.

Промените, въведени с член 7 и приложение I, са направени, за да могат да бъдат съгласувани с определенията и списъците, предоставени по отношение на далекосъобщителните услуги и услугите за радио- и телевизионно излъчване. С други думи, целта на въведените промени е да се гарантира, че няма припокривания или повторения в списъците, предвидени в членове 6а, 6б и 7. При това с тези изменения се гарантираше, че, когато е възможно, бяха използвани позитивни списъци (*т.е.* определения на това що е далекосъобщителна услуга, услуга за радио- и телевизионно излъчване или електронна услуга) вместо негативни списъци.

Ето защо услугите за видеотелефония, достъпът до интернет и до световната мрежа и телефонните услуги, предоставяни по интернет, са заличени от негативния списък на електронните услуги и вместо това са включени в позитивния списък на далекосъобщителните услуги.

В него също така се обясняват промените, направени в точка 4 от приложение I (включително услугите по заявка и услугите, които не се определят като услуги за радио- и телевизионно излъчване), в което се определя по-подробно какво обхващат електронните услуги, изброени в точка 4 от приложение II към Директивата за ДДС (доставка на музика, филми и игри, включително игри на шанса и хазартни игри, и политически, културни, художествени, спортни, научни и развлекателни предавания и мероприятия).

---

<sup>5</sup> Приложение II към Директивата за ДДС беше включено за първи път с промяната, въведена с Директива 2002/38/ЕО на Съвета, не бе изменено с Директива 2008/8 и през 2015 г. остава непроменено.

2.4. Подробни въпроси, произтичащи от тези разпоредби

2.4.1. Далекосъобщителни услуги

2.4.1.1. *Могат ли услугите на отделите за поддръжка на клиенти да се определят като далекосъобщителни услуги?*

Услугите на отделите за поддръжка, предоставящи информация и помощ на потребители, са изброени сред примерите за услуги, които не се определят като електронни услуги. Те не са включени сред примерите, приведени за услуги, които се определят като далекосъобщителни услуги, нито са изброени сред услугите, които не се определят като такива.

Главната особеност на услугите на отделите за поддръжка на клиенти е да се предоставя помощ. Тези услуги не могат по принцип да се считат за услуги, отнасящи се до преноса, излъчването или приемането на сигнали, думи, образи или звуци, и като такива те не попадат в обхвата на определението за далекосъобщителни услуги, когато се доставят като „самостоятелни“ услуги.

Това обаче може да се промени, когато поддръжката, предоставяна на потребителите, се състои само в подпомагане при проблеми с тяхната далекосъобщителна мрежа, радио- или телевизионна мрежа или подобна електронна мрежа, за което се събират отделно такси от потребителя. Услугата на отделите за поддръжка на клиенти в този случай не представлява цел сама по себе си, а по-скоро начин да се ползва при по-добри условия основната предоставяна услуга.

Ако се предоставя от доставчика на мрежата, услугата може да се определи като съпътстваща услуга, която подлежи на същото данъчно третиране като основната услуга, което означава, че при тези обстоятелства услугата на отделите за клиентска поддръжка се приема за далекосъобщителна услуга.

Когато клиентът получи повече от една доставка, а именно, първо, достъп до мрежата от доставчик на мрежа, и, второ, услуги от отдела за клиентска поддръжка на друг доставчик, доставката на услуги от отдела за клиентска поддръжка не може да се счита за съпътстваща по отношение предоставянето на този достъп (освен ако тези доставки не могат да се смятат за икономически неделими)<sup>6</sup>.

2.4.2. Услуги за радио- и телевизионно излъчване

2.4.2.1. *Кога предаванията „се предоставят на населението“?*

Предаването или препредаването на радио- и телевизионни предавания се определя като услуги за радио- и телевизионно излъчване само ако предаванията се предоставят на населението. Ако не са предназначени за по-широка публика, предаването или препредаването на предавания не би могло да се разглежда като услуга за радио- и телевизионно излъчване.

Това условие не означава, че предаванията трябва да бъдат предоставяни на всеки. Предаването или препредаването може да се ограничи до населението на една държава или дори до определен регион на тази държава. В ситуации, при които

---

<sup>6</sup> [Вж., по-специално, решение на Съда на Европейския съюз \(СЕС\) по дело C-366/12 \*Klinikum Dortmund\*.](#)

достъпът до предаванията е ограничен до клиенти, които заплащат услугите, все пак се счита, че предаването или препредаването се предоставят на населението.

*2.4.2.2. Кога предаванията се предоставят за „едновременно слушане или гледане“?*

Услугите за радио- и телевизионно излъчване включват само предаването или препредаването (повторението) на предавания за едновременно слушане или гледане от населението, на което се предоставят.

Предаванията попадат в тази група, без значение коя медия се ползва за тяхното предаване или препредаване. Няма значение дали се предават или препредават чрез традиционните радио- или телевизионни мрежи, интернет или подобни електронни мрежи.

Едновременното слушане или гледане обхваща и привидно едновременното слушане или гледане (вж. също [точка 2.3.2](#)).

*2.4.2.3. Каква е разликата между услугите за радио- и телевизионно излъчване и предаванията по заявка?*

Понятието „услуги за радио- и телевизионно излъчване“, определено в член 6б, параграф 1, обхваща няколко елемента, включително изискването, че за да се считат за такива, услугите трябва да бъдат излъчвани за едновременно слушане или гледане.

По отношение на предаванията, доставяни по заявка, на отделния клиент срещу заплащане се предоставя достъп до конкретни предавания към момента, в който желае: в такъв случай няма едновременно слушане или гледане на предаванията. Затова предаванията, доставяни по заявка, не могат да се разглеждат като услуги за радио- и телевизионно излъчване, а трябва да се определят като електронни услуги.

Тези доставяни по заявка предавания трябва да бъдат разграничавани от платените програми („pay per view“). В последния случай предаването обикновено се предава или препредава от доставчика и клиентът решава дали да го гледа, като плати таксата, или да не прави това. По тази причина ако при платената система има едновременно слушане или гледане, то тогава тя се определя като услуги за радио- и телевизионно излъчване.

*2.4.3. Електронни услуги*

*2.4.3.1. Могат ли услугите на уебсайтовете за сравняване на цени и на подобни уебсайтове да бъдат определяни като електронни услуги?*

Естеството на услугите, състоящи се от сравняване на цените (и услугите, предлагани от подобни интернет страници), следва да бъде оценено въз основа на определението, включено в член 7, параграф 1. Те се предоставят по интернет и обикновено доставката им се извършва автоматизирано без намеса на човешки фактор. Затова обикновено тези услуги следва да бъдат определяни като електронни услуги.

Разбира се, отговорът на въпроса дали услугите за сравняване на цените, предоставяни на крайните потребители от такива уебсайтове, фактически ще се

облагат като такива зависи от това дали са предоставени възмездно. Когато са предоставени безплатно на потребителя, тази конкретна доставка няма да попада в приложното поле на ДДС.

*2.4.3.2. Кои услуги не се разглеждат като електронни услуги: определени услуги с материален характер, които се резервират онлайн*

В съответствие с член 7, параграф 3, букви у) и ф) понятието „услуги, предоставяни по електронен път“ не обхваща достъпа до определени събития и до други услуги с материален характер, които се резервират онлайн. Сред тях са културни, художествени, спортни, научни, образователни, развлекателни или други подобни събития, както и настаняване в хотел, наем на автомобили, ресторантьорски услуги, превоз на пътници и подобни услуги.

Член 7, параграф 3, буква у) се отнася за събития, подобни на културните, художествените, спортните, научните, образователните и развлекателните. Позоваването на „подобни събития“ отразява какво попада в обхвата на членове 53 и 54 от Директивата за ДДС и следва да се тълкува в този контекст. То със сигурност обхваща събитията, изброени в член 32, параграф 2, които са шоуспектакли, театрални представления, циркови представления, панаири, паркове за забавления, концерти, изложби, както и други подобни културни събития (буква а)), спортни събития като спортни мачове или състезания (буква б)) и образователни и научни събития като конференции и семинари (буква в)).

Член 7, параграф 3, буква ф) включва услуги, подобни на настаняване в хотел, наем на автомобили, ресторантьорски услуги и превоз на пътници. За да се считат за подобни, те трябва да бъдат услуги, които се извършват главно и обичайно като част от дейностите, предприемани от всеки от съответните сектори. Поради това тук със сигурност се включва например услуга, състояща се в наемане на лодки.

*2.4.3.3. Позоваването на понятието „резервирани онлайн“ обхваща ли резервации, направени чрез всяко устройство?*

Онлайн резервацията може да се направи от едно лице, използващо всяко устройство, което дава възможност за резервация чрез интернет или друга електронна мрежа. Това включва устройства като компютри, смартфони, таблети, интелигентни часовници и интелигентни очила.

*2.4.4. Трите услуги общо*

*2.4.4.1. Какво следва, ако услугите се предлагат в пакет с други доставки?*

Всяка от услугите (далекосъобщителни, за радио- и телевизионно излъчване или електронни) може да се предлага в пакет с други стоки или услуги.

Комбинирането на самите услуги например с „тройни“ пакетни услуги („Triple Play“) (при които интернет, телевизия и телефон се предоставят в пакет например по една широколентова връзка или по сателит) не причинява конкретни проблеми по отношение на мястото на доставка.

Когато даден пакет включва стоки или други услуги, които не са обхванати от промените през 2015 г., се налага да се определи дали пакетът представлява една-единствена доставка и ако е така, как да бъде определена доставката.

Една доставка може да се състои от един или повече елементи. Ако са налице повече елементи, сделка, която от икономическа гледна точка се състои от една-единствена доставка, не трябва да бъде изкуствено разделяна на части. Характерните елементи на доставката трябва да бъдат конкретизирани, за да се определи дали потребителят, в случая средният потребител, получава няколко отделни основни доставки или само една доставка.

Решението до голяма степен ще зависи от фактите и поради това трябва да се взима за всеки отделен случай, като се има предвид съответната съдебна практика на Съда на Европейския съюз<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> [Вж. например решение на Съда на Европейския съюз \(СЕС\) по дело C-349/96 \*Card Protection Plan Ltd.\*](#)

### 3. ЕЛЕКТРОННИ И ТЕЛЕФОННИ УСЛУГИ, ПРЕДОСТАВЯНИ ЧРЕЗ ИНТЕРНЕТ И ИЗВЪРШВАНИ ОТ ПОСРЕДНИК (ЧЛЕН 9А)

#### 3.1. Приложима разпоредба

Приложимата разпоредба може да бъде намерена в Регламента за изпълнение за ДДС:

- [Член 9а](#)

Навсякъде, където се прави позоваване на член от Регламента за изпълнение за ДДС, позоваването на този конкретен правен акт се пропуска, а се споменава само въпросният член.

#### 3.2. Контекст

Когато далекосъобщителните и електронните услуги са доставят на краен потребител („от предприятие за потребител“ (B2C)), именно доставчикът на услугите е платец на ДДС на данъчните органи. Ето защо е от съществено значение да се посочи със сигурност кой е доставчикът на предоставяните услуги, по-специално, когато те не се доставят пряко на крайния клиент, а чрез посредници.

#### 3.3. Защо имаше необходимост от изясняване?

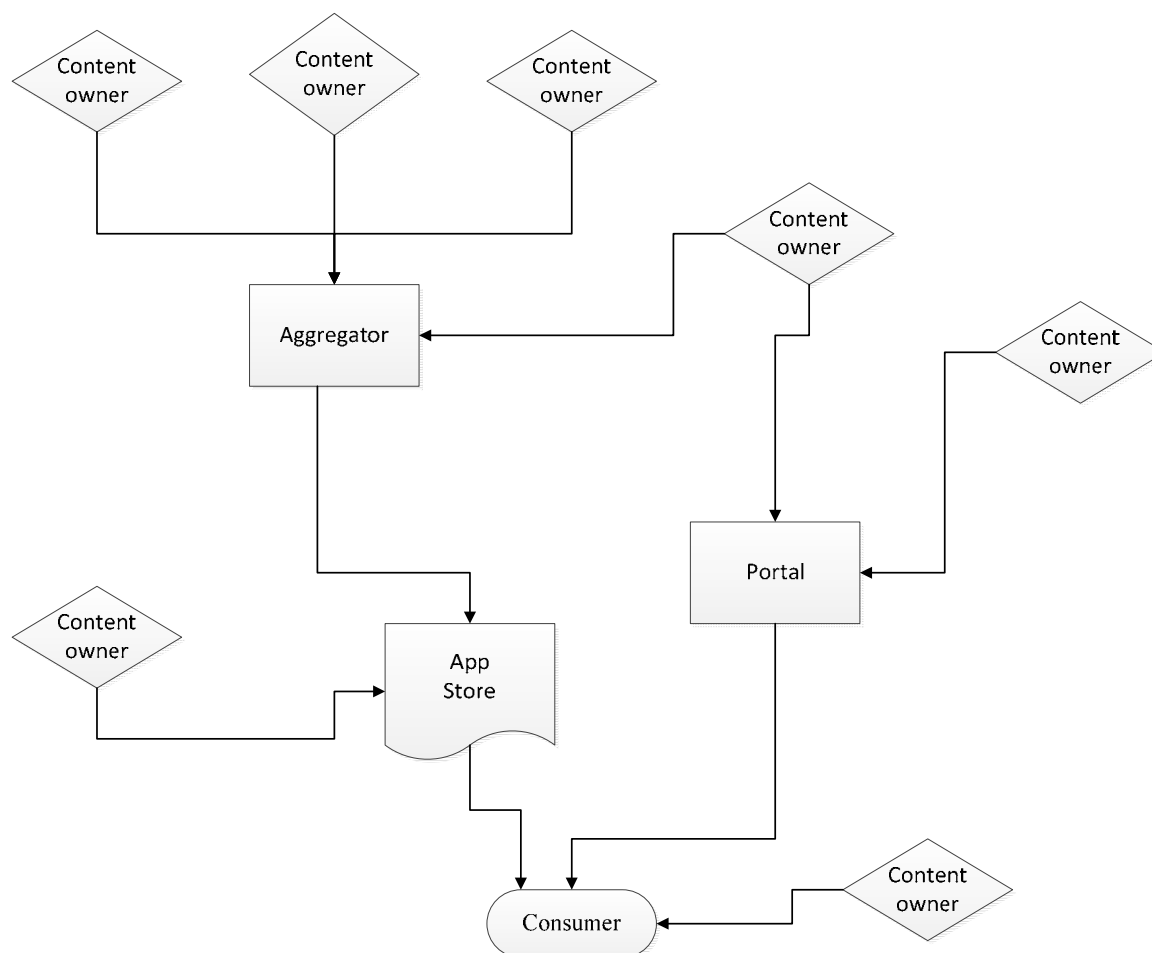
Цяла гама от цифрови услуги, предоставяни чрез далекосъобщителна мрежа, чрез интерфейс или портал, може да бъде предоставена на крайния потребител от посредник. Така както даване на достъп и снемане на музика или игри на мобилни телефони, услугите могат примерно да включват телефонни справки, прогнози за времето, конкурси, гласуване и всички видове приложения. Понякога тези услуги са налични чрез ползването на услуги с добавена стойност, например чрез услугата за кратки съобщения (SMS), средство за изпращане на текстови съобщения по мобилния телефон, за което се определят по-високи цени от обичайните. Надбавката служи като плащане на цифровата услуга. В други случаи определен клиент има сметка в магазин за софтуерни продукти, платформа или друго подобно място и заплаща услугите чрез кредитна карта или по друг начин на плащане.

Броят на страните, участващи в разпространението на тези услуги, може да е различен. В някои случаи услугата може да се доставя на крайния потребител пряко от собственика на електронното съдържание. Такъв например е случаят, когато дадено физическо лице купува песен пряко от независим изпълнител чрез неговия уебсайт. Други ситуации обаче включват сделки между множество посредници. Така например при мелодия на звънене за мобилни телефони собственикът на съдържанието може да сключи лицензионно споразумение с музикален оформител на такива мелодии, който сключва споразумения с доставчици на мобилни далекосъобщителни услуги, които продават мелодиите на клиентите на техните мобилни услуги. Подобни условия съществуват, когато създателите на приложения сключват договори с магазините за софтуерни продукти или платформите и когато клиентите купуват тези изтеглени от интернет приложения, като плащат на магазина или на платформата, чрез които е било купено приложението.

Веригите на доставки често са „дълги“ и могат да се простират през националните граници. Когато това е така, може да е трудно да се разбере кога услугите са

окончателно доставени на крайния потребител и кой е отговорен за ДДС за тази доставка. С цел осигуряване на правна сигурност за всички участващи страни и осигуряване събирането на данъка, беше необходимо да се определи кой във веригата трябва да се счита за доставчик на услугата, предоставена на крайния потребител.

Графиката по-долу показва някои типични ситуации, в които член 9а може да помогне да се изясни кой е доставчикът на услугата за крайния потребител.



Стрелките показват как съдържанието се доставя на крайния потребител. Графиката не включва аспектите на обработката на плащанията.

#### 3.4. Какво се постига с разпоредбата?

##### 3.4.1. Предвидена презумпция

Член 9а, параграф 1, първа алинея въвежда оборимата презумпция, според която данъчно задължено лице, което участва в предоставянето на електронни услуги или телефонни услуги по интернет, действа от свое име, но за сметка на доставчика на тези услуги. Тази разпоредба отразява правното положение, предвидено в член 28 от Директивата за ДДС, когато са изпълнени следните три изисквания: i) участие на данъчно задължено лице в доставката на услуга, ii) което действа от свое име, iii) но за сметка на друго лице.

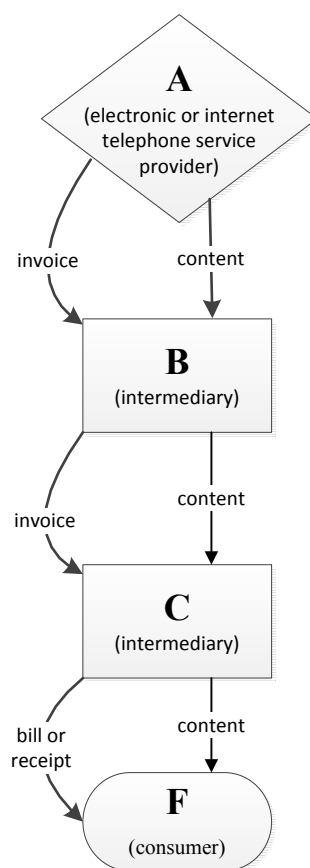


Тази презумпция означава, че при всяка сделка във веригата на доставки между доставчик на електронни услуги и крайния потребител всеки посредник (като оформител на съдържание или оператор, предлагащ далекосъобщителни услуги, и др.), се счита (приема), че лично е получил и доставил по-нататък по веригата електронната услуга (или телефонната услуга по интернет). Това може да се илюстрира с един пример: предприятие, предоставящо приложения чрез уебсайт, се счита, че е предприятието, продаващо тези приложения на крайния клиент и следователно отговорно за ДДС<sup>8</sup>, а не предприятието, което притежава приложението (собственикът на съдържанието).

Има някои изключения на тази презумпция – те са обяснени по-късно в настоящата глава.

Графиката по-долу показва ситуацията, в която всички посредници са обхванати от презумпцията. Счита (приема) се, че посредник В получава услугата и я предоставя по-нататък на посредник В, все едно че той е доставчикът на услуги. Счита (приема) се, че посредник В получава услугата от Б и я предоставя по-нататък на крайния потребител, все едно че той е доставчикът на услуги.

### Сценарий 1:



#### 3.4.2. Оборване на презумпцията

Член 9а предвижда и че тази презумпция може да бъде оборена от посредник при определени условия. Това означава, че ако даден посредник обори презумпцията, вече не се счита (приема), че той получава и предоставя по-нататък услугата.

<sup>8</sup> Вж. по-специално сценарии 7–10 на страници 36–42.

Условията за извършване на оборването са изброени в края на член 9а, параграф 1, първа алинея и са доразвити във втората и третата алинея на същата разпоредба.

Разпоредбата е съставена по такъв начин, че презумпцията да бъде прилагана, освен ако не е оборена от данъчно задължено лице, участващо в доставката, което изпълнява всички долуизброени условия:

**1) доставчикът на услугата е изрично посочен като доставчик от въпросното данъчно задължено лице,** което означава, че:

- а) във фактурата, издадена или предоставена от всяко данъчно задължено лице, участващо в доставката, се посочват (*т.е.* налице са достатъчно ясни данни) въпросната услуга и нейният доставчик (при нормални търговски сделки се издава фактура по ДДС между две данъчно задължени лица); и
- б) в сметката или квитанцията на клиента се посочват въпросната услуга и нейният доставчик (данъчно задълженото лице трябва да издаде или да предостави сметка или квитанция на крайния клиент, в която се посочва какво е било доставено и се предоставя информация за доставчика, *например* търговско наименование, идентификационен номер по ДДС); и
- в) данъчно задълженото лице, което участва в доставката, не разрешава разходите да се фактурират на потребителя (това означава например, че магазинът за софтуер не е отговорен за плащането между крайния потребител и собственика на съдържанието на приложението); и
- г) данъчно задълженото лице, което участва в доставката, не разрешава доставка (това означава, че доставката примерно на приложението от собственика на съдържанието чрез софтуерния магазин не се разрешава от магазина); и
- д) данъчно задълженото лице, което участва в доставката, не определя общите условия и реда на доставката (това означава например, че условията на продажбата на дадено приложение чрез магазин за софтуер не се определят от магазина);

И

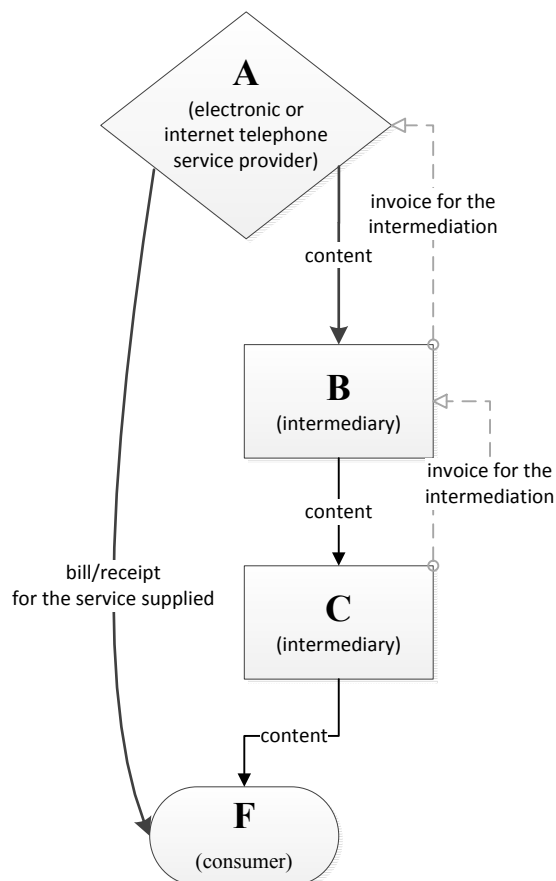
**2) това е отразено в условията по договора** (всички букви от параграф 1, букви а)–д) трябва да бъдат отразени в условията по договора например между магазина за софтуер и собственика на съдържанието на приложението. Ако това не е така, оборването на презумпцията не може да се осъществи).

Ако тези условия са изпълнени за всеки посредник във веригата, презумпцията в член 9а е оборена и доставчикът на електронни услуги си остава доставчик на услугите, предоставяни на крайния потребител (независимо от сделките, сключени от посредниците във веригата на доставки): това означава, че въпросният доставчик на услуги е този, който отговаря за определяне мястото на доставка и за ДДС за услугата, предоставена на крайния потребител.

Графиката по-долу показва ситуацията, в която всички посредници са оборили презумпцията. В такава ситуация например собственикът на съдържанието на

дадено приложение е известен на всички страни като този, който продава приложението на крайния потребител. Това се посочва във фактурите, както и в издадената сметка или квитанция и то също така е включено в условията по договора.

## Сценарий 2



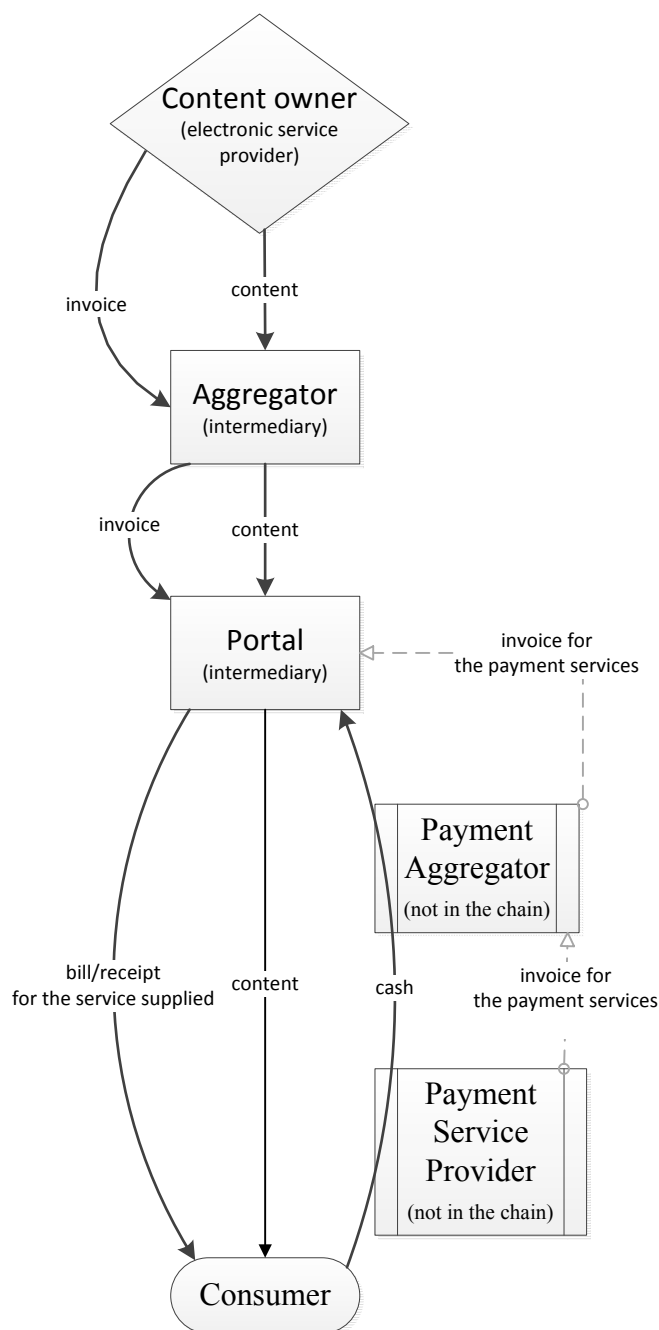
В случай, когато посредник във веригата на доставки разрешава плащане или доставка или определя условията и реда на доставка на потребителя, този посредник не може да обори презумпцията в член 9а и се приема като извършващ доставката за крайния потребител за целите на облагането с ДДС.

Ако на някой етап във верига на доставки, включваща няколко посредника, един от тях не може да обори или не е оборил презумпцията, не е възможно посредниците по-надолу по веригата да посочат (първоначалния) доставчик на услуги като доставчика на услуги. В този случай за тях ще е възможно единствено да се върнат нагоре до (първия) посредник, обхванат от презумпцията (вж. също [точка 3.4.7](#)).

От друга страна, данъчно задължено лице, което се занимава единствено с обработка на плащания за услуги (*напр.* дружество за разплащания с кредитни карти) не може поради обработката на плащането да се разглежда като участващо в доставката на услуги. Съответно презумпцията не важи за такова данъчно задължено лице и следователно не може да се приеме, че това лице извършва доставката на крайния потребител, освен ако по някакъв друг начин не участва в доставката на услугата.

На графиката по-долу всички посредници, които участват в доставката, са обхванати от презумпцията (оформителят и порталът получават и предават по-нататък услугата). Предприятията, предоставящи платежни услуги, не участват в доставката и по тази причина не могат да бъдат обхванати от презумпцията.

### Сценарий 3



#### 3.4.3. Прилагане на презумпцията – подробни показатели

Презумпцията в член 9а се прилага, когато данъчно задължено лице участва в доставката (и следователно се счита (приема), че действа от свое име, но за сметка на доставчика на услугата).

За да може данъкоплатец или данъчен орган да прецени дали дадено данъчно задължено лице участва в доставка на услуги, предоставяни чрез

далекосъобщителна мрежа, интерфейс или портал, трябва да бъдат оценени фактите, **както и** да се разгледа естеството на договорните отношения. Ако има противоречие между условията по договора и икономическата реалност, тогава последната има предимство.

Споменатото понятие „участващо в доставка“ в член 9а не би следвало да приема значение, различно от обхванатото от член 28 от Директивата за ДДС, където се прави позоваване на „данъчно задължено лице, [което] участва в доставката на услуги“. Тълкуването на член 28 от Директивата за ДДС следва винаги да се основава на правото на ЕС, а не на националните закони.

Обикновено данъчно задължено лице участва в доставката, ако условия по договор или правни договорености ясно постановяват, че това данъчно задължено лице действа от свое име, но за сметка на доставчика на тези услуги и това отразява реалността (фактическите особености на доставката).

Възможно е обаче и условията по договор или правните договорености да не са достатъчно добре определени в това отношение. В такава ситуация първоначалната оценка на въпросната доставка вече изисква анализ на всички характерни елементи на сделката.

В заключение, както фактите, така и правните отношения трябва да бъдат взети предвид при преценката дали едно данъчно задължено лице участва в доставката. Поради тази причина клауза в договор (независимо дали е подписан преди или след 1 януари 2015 г.), изключваща данъчно задължено лице от верига от сделки (като неучастващо в доставката), е недостатъчна, ако това не е отразено в икономическата реалност.

По отношение на конкретните показатели няма съмнение, че данъчно задължено лице, което разрешава разходите да се фактурират на потребителя и/или доставката на услугата и/или определя общите условия и реда на доставката, участва в тази доставка. Повече подробности по този въпрос са включени в точка 3.4.6.

Освен това различни други елементи могат да са показателни, че данъчно задължено лице участва в доставка, което след това може в резултат на правилото, включено в член 9а, параграф 1, първа алинея, да бъде обхванато от презумпцията. Обаче преди да се достигне до окончателно заключение в това отношение трябва да бъдат взети предвид всички характерни елементи на доставката.

По-долу са изброени някои показатели, според които данъчно задълженото лице участва в доставката:

- да притежава или управлява техническата платформа, от която се доставят услугите;
- да носи отговорност за действителната доставка;
- да носи отговорност за събирането на плащания, освен ако единственото участие на данъчно задълженото лице е в обработката на плащанията;
- да контролира или да оказва влияние върху ценообразуването;

- да бъде лице, което е правно задължено да издаде ДДС фактура, квитанция или сметка на крайния потребител по отношение на доставката;
- да осигурява грижи за клиентите или клиентска поддръжка във връзка със запитвания или проблеми със самата услуга;
- да упражнява контрол или влияние върху представянето и формата на виртуалния магазин (като магазини за софтуерни продукти или уебсайтове), които да са такива, че търговската марка и идентичността на данъчно задълженото лице да са значително по-очевидни, отколкото тези на други лица, участващи в доставката;
- да поема законови задължения или отговорности във връзка с предоставяната услуга;
- да притежава данни за клиентите, свързани с въпросната доставка;
- да е в състояние да кредитира продажба без разрешение или предварително одобрение на доставчика в случаите, когато доставката не е била надлежно получена.

Не всички данъчно задължени лица, които участват в предоставянето на електронни услуги или телефонни услуги по интернет, могат да се разглеждат като участващи в доставката, както е предвидено в член 9а. По-долу са посочени пет различни ситуации в това отношение. В първите три от тях се разглеждат случаи, в които посредникът не се счита за участващ в доставката по смисъла на член 9а. Последните два случая (четвърти и пети) се отнасят до ситуации, в които посредникът участва в доставката, както е посочено в член 9а.

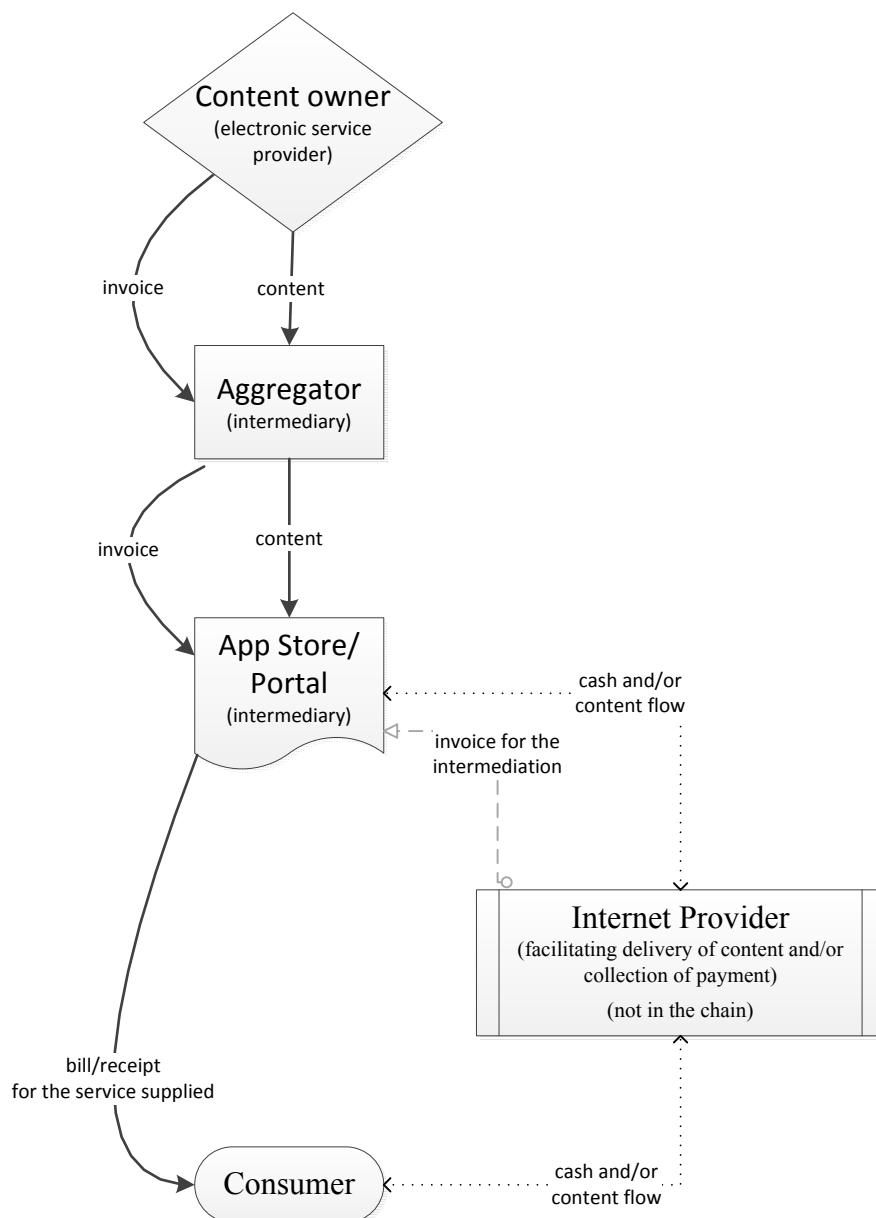
1) Както е показано в сценарий 3, доставчикът на платежни услуги (*напр.* дружество за разплащания с кредитни карти) не се счита за участващ в доставката на услугите за крайния клиент, ако този доставчик само обработва плащането (вж. точка 3.4.4).

2) Доставчикът на интернет не участва в доставката, когато той само предоставя интернет мрежата за пренасяне на съдържанието и/или събиране на плащане (чрез безжична локална мрежа, по кабел, сателит и др.). В тази ситуация участието му не е достатъчно, за да се разглежда като участник в доставката.

3) В случаите, когато един мобилен оператор само изпълнява функциите на пренасяне на съдържание и/или обработка на плащане (по същия начин, по който интернет доставчик предоставя на разположение интернет мрежата), както е описано по-горе, този мобилен оператор следва да се третира по същия начин и да не се разглежда като участник в доставката.

Графиката по-долу илюстрира ситуацията, в която интернет доставчик или мобилен оператор улеснява потока на парични средства и/или съдържание.

## Сценарий 4



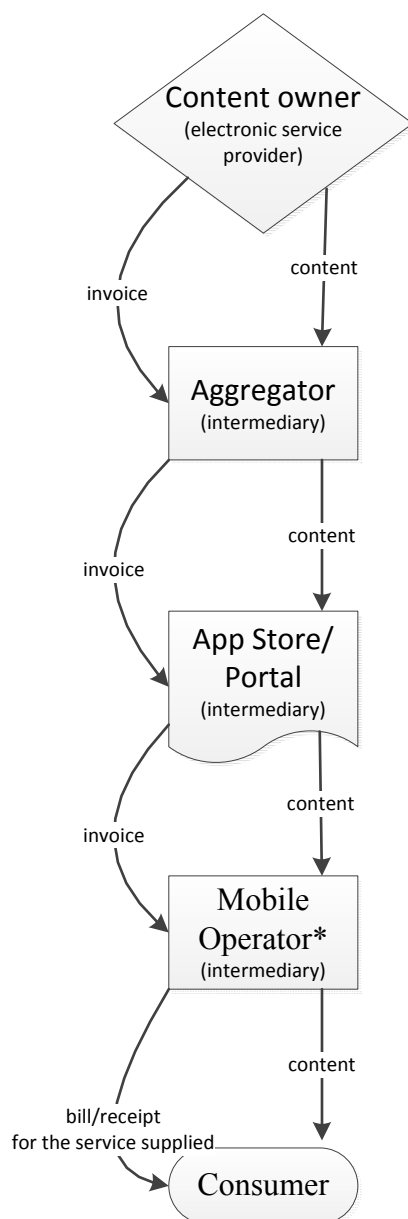
4) Ако мобилен оператор участва по някакъв начин, различен от гореописания, (пренасяне на съдържание или обработка на плащане), участието му не може да се пренебрегне. С други думи, участието му в доставката в такъв случай става достатъчно доминиращо и затова той следва да се счита за участващ в доставката по смисъла на член 9а. Една от проверките, които би трябвало да помогнат да се определи дали един мобилен оператор участва в доставката, е да се провери дали мрежата е от съществено значение за доставката. Друг възможен вариант е да се провери дали събирането на плащане включва само обикновено начисляване на такса към сметката.

5) Няма съмнение, че когато магазин за софтуер или портал предлага електронна услуга за продажба, той трябва да се разглежда като по принцип включен в доставката на тази услуга и по тази причина следва да се разглежда като участник в доставката по смисъла на член 9а. Фактът, че има допълнителен посредник, участващ в тази доставка, който се намира между софтуерния магазин или портала и

крайния клиент (*напр.* мобилен оператор), не променя автоматично положението на магазина или на портала.

Графиката по-долу илюстрира ситуацията, в която мобилен оператор, софтуерен магазин или портал участва в доставката и следователно попада в обхвата на презумпцията.

### Сценарий 5



\* Мобилният оператор действа като нещо повече от доставчик на платежни услуги или интернет доставчик

*Участие или неучастие в доставката? Допълнителни примери*

Следните три ситуации илюстрират допълнително въпроса за това кой участва и кой не участва в доставката:



#### Ситуация 1

при която,

- 1) клиент на дружество — магазин за софтуерни продукти купува електронна услуга (абонамент за електронно списание, игра, кредити за участие в игри) от собственик на съдържание;
- 2) договорът за доставка на електронната услуга се сключва пряко между собственика на съдържанието и клиента;
- 3) таксата се събира пряко от софтуерния магазин, но електронната услуга (*т.е.* техническото пренасяне на данните) се доставя за телефона на клиента чрез мрежата на мобилния оператор;

– в този случай мобилният оператор следва да не се счита за участващ в доставката.

#### Ситуация 2

Когато в сравнение със ситуация 1 обстоятелствата се различават по отношение на точка 3 и таксата се събира и от мобилния оператор, то мобилният оператор не би трябвало все още да се счита за участващ в доставката.

#### Ситуация 3

Когато обаче събирането на плащане от страна на мобилния оператор се извършва чрез нещо повече от обикновеното начисляване само на такса към сметката (каквото е случаят в ситуация 2) и включва и други елементи, тогава мобилният оператор трябва да се счита за участващ в доставката. Допълнителните елементи могат да включват ползването на услугата с добавена стойност „premium SMS“, когато се използват не само за обработка на плащане.

Обаче трябва да се има предвид, че пазарът на електронни и далекосъобщителни услуги се развива бързо и поради това не е нито възможно, нито препоръчително настоящите обяснителни бележки да обхванат всички възможни практически ситуации. Така или иначе следва да е ясно, че оценката за всеки отделен случай трябва да включва горепосочените елементи.

#### 3.4.4. Кога да се изключи прилагането на презумпцията – обработка на плащане

Член 9а, параграф 3 изключва данъчно задължените лица, които предоставят единствено обработка на плащания и които не се разглеждат като участващи в доставката (в основната верига от сделки). Това обхваща например дружество за разплащане с кредитни карти.

За да се прецени дали данъчно задълженото лице предоставя само обработка на плащания, от решаващо значение са икономическата действителност и условията по договора (доколкото те не противоречат на фактите).

В допълнение към предоставянето на начин на плащане данъчно задълженото лице може да извършва други дейности, отнасящи се пряко до тази обработка на плащания – но не и свързани с основната доставка. Това например може да бъде поемане на риска от лоши дългове или осигуряване на първоначална помощ за

клиентите, което по същество означава пренасочване към доставчика с изключение на ситуации, свързани с обработката на плащането като такова. Тези дейности не са достатъчни, за да се разглежда това данъчно задължено лице като взело участие в доставката.

#### 3.4.5. Условия за оборване на презумпцията

Доставчик на електронни услуги или на телефонни услуги по интернет се счита за изрично посочен, че той е лицето, от което се доставя услугата, когато това може ясно да се докаже, както от гледна точка на условията по договора, така и на информацията, предоставена от **всяко** данъчно задължено лице, което участва в доставката, и накрая да бъде съобщено на крайния клиент,.

**И двете условия, посочени в член 9а, параграф 1, втора алинея, трябва да бъдат изпълнени едновременно**, за да може изрично да се посочи доставчикът на услуги, *например* собственикът на съдържанието на приложението, като доставчик на услугите. По цялата верига на доставки първото условие (буква а) – издаване на фактура по ДДС) важи за сделките от вида „B2B“ между предприятия, докато второто условие (буква б) – издаване на сметка или квитанция, въпреки че това може да включва фактура по ДДС, когато се изисква фактура „от предприятие за потребител“ (B2C)) се отнася за окончателната сделка от вида „B2C“ между предприятия и потребители във веригата.

За да се посочи изрично доставчикът на услуги (на електронни услуги или на телефонни услуги, предоставяни чрез интернет), той трябва да бъде идентифициран по достатъчно ясен начин като доставчик във фактурата по ДДС, издадена или предоставена от всяко данъчно задължено лице, което участва в доставката, както и в сметката или квитанцията, издадена или предоставена (когато не съществува задължение за издаване на фактура по ДДС) на крайния клиент. Когато тази информация не е била предоставена от всяко данъчно задължено лице, което участва в доставката, и не е била съобщена (чрез издаване или представяне на сметка, квитанция или фактура по ДДС) на крайния клиент, доставчикът на услуги, например собственикът на съдържанието на приложението, не може да се счита, че е изрично посочен като доставчик.

В същото време дори ако данъчно задължено лице отговаря на всички условия за оборване на презумпцията в член 9а, това не означава, че то не може да се разглежда като участник в доставката (в съответствие с член 28 от Директивата за ДДС).

При идентифициране на доставчика, както и на услугата, може да се направи пълно позоваване или да се използва специфично и уникално позоваване, код или подобен идентификатор при условие, че използваното позоваване е достатъчно ясно за всички засегнати страни. Описанието на доставчика следва да е достатъчно недвусмислено, за да се идентифицира този доставчик за всеки от клиентите, но не е необходимо да се включват всички подробности като например пълно юридическо наименование, адрес или идентификационен номер по ДДС на доставчика. Следва да не се предвижда или отдава предпочитание на конкретен метод за идентификация, тъй като в противен случай това би довело до допълнителни ограничения за предприятията, прилагащи различни търговски практики.

Що се отнася до фактурата „от предприятие за предприятие“ (B2B), тя следва да отговаря на обичайните правила за ДДС<sup>9</sup>.

Когато се прави позоваване на „сметка или квитанция“, издадена или предоставена на клиента, както е обяснено по-горе, това касае сделките от вида „B2C“ между предприятия и потребители. Същото следва да се разглежда като минимално условие, необходимо заедно с другите елементи, изведени от член 9а, за да се позволи на данъчно задълженото лице да посочи изрично доставчика на услуги като доставчик. То по никакъв начин не променя правилата за фактуриране, включени в Директивата за ДДС, и тяхното прилагане на национално равнище. По-специално това условие не налага задължение за издаване на фактури за доставки на крайните потребители в държавите членки, в които това не се изисква, нито изключва задължение за извършване на това в държавите членки, в които фактурирането е задължително също и за доставките „от предприятие за потребител“ (B2C). В случаите, когато се изисква фактура „от предприятие за потребител“ (B2C), тогава данните, посочени в член 226 от Директивата за ДДС, трябва да бъдат предоставени, което включва повече информация, отколкото в сметката или квитанцията<sup>10</sup>.

#### 3.4.6. Кога презумпцията не може да бъде оборена

Данъчно задължено лице, което разрешава разходите да се фактурират на потребителя, разрешава доставката на услугата или определя общите условия и реда, винаги се приема, че действа от свое име, но за сметка на друго данъчно задължено лице. Достатъчно е дори **само едно** от тези три условия да бъде изпълнено, за да се изключи възможността въпросното данъчно задължено лице да посочи изрично друго данъчно задължено лице като доставчик на услугата за крайния потребител.

Достатъчно е във веригата едно данъчно задължено лице да изпълнява едно от трите условия, за да не може останалите участници във веригата да посочат първоначалния доставчик на услуги като доставчик на крайния потребител. Така например, ако телефонна мрежа отговаря на едно от трите условия при определяне условията на плащане, доставка или условията на договора, притежателят на съдържанието на приложението не може да бъде този, който извършва доставката за крайния клиент.

Ето защо, когато няколко страни във веригата на доставки разрешат фактурирането на разходите и/или доставката и/или определят общите условия и реда на доставката, никоя от тях не може да посочи изрично първоначалния доставчик на услуги като доставчик на услугата за крайния потребител. Правилното идентифициране на всички посредници във веригата на доставки следва да отчита договорните отношения между страните. Освен това не може да се пренебрегне

---

<sup>9</sup> Съгласно обяснителните бележки за фактуриране референтен номер на документ: А-2, тема: Определение на електронна фактура: „една фактура следва да се счита за издадена, когато доставчикът или трета страна, действаща за сметка на доставчика, или клиентът в случай на самоначислена фактура, предоставя фактурата, така че тя може да бъде получена от клиента. Това може да означава, че електронната фактура се изпраща пряко на клиента например по електронна поща или чрез защитена връзка или косвено например чрез един или няколко доставчика на услуги или че е предоставена и достъпна за клиента чрез интернет портал или по друг начин“.

<sup>10</sup> Информацията относно правилата за фактуриране на държавите членки ще бъде представена също така на уебсайта на Комисията.

възприемането от страна на крайния потребител за това кой му доставя услугата (вж. също [точка 3.4.7](#), където ще намерите допълнително изясняване).

### **Разрешаване фактурирането на разходите на потребителя**

Фразата „разрешава разходите да се фактурират на потребителя“ не означава същото като получаване на плащане или събиране на плащане. Тя се отнася до ситуацията, в която данъчно задълженото лице може да повлияе дали, по кое време или при какви предварителни условия клиентът плаща. Данъчно задължено лице разрешава плащане, когато реши, че сметката на клиента, неговата кредитна или банкова карта или подобно разплащателно средство, може да се дебитираща/да се извърши нейното задължаване, което да послужи като плащане на услугата. На практика лицето, което разрешава плащане, е вероятно да бъде лицето, контролиращо техническата платформа (*например* магазин за софтуер или портал), чрез която се предлагат или предоставят услугите.

### **Разрешаване на доставката на услугите**

Фразата „разрешава ... доставката на услугите“ е по-широко понятие от извършването на доставката. Тя се отнася до ситуацията, в която данъчно задълженото лице може да повлияе дали, по кое време или при какви предварителни условия е направена доставката. Данъчно задълженото лице разрешава доставката, когато дава одобрение за започване на доставката на услугата, самото то доставя услугата или възлага на трета страна да извърши доставката. На практика лицето, което разрешава доставка, е вероятно да бъде лицето, контролиращо техническата платформа (*например* магазин за софтуер или портал), чрез която се предоставят услугите.

### **Определяне на общите условия и реда на доставката**

В контекста на прилагането на член 9а фразата „общите условия и реда на доставката“ обхваща всички общи условия, както и реда на доставката, които се определят от данъчно задължено лице, участващо в доставката, и с които даден краен клиент трябва да се съгласи преди закупуване на услугата. Така например тя включва условията и реда, определени от електронните магазини и подобни платформи, изискващи потребителите да приемат общите условия и реда за ползване на съответния уебсайт или платформа (които могат да включват поддържане на сметка), както и общите условия и реда (включително лицензионно споразумение), които крайният клиент трябва да приеме преди да получи достъп до приложение или съдържание.

Що се отнася до значението на „определянето“ на общите условия и реда на доставката, то обхваща ситуацията, в която данъчно задълженото лице взема решение относно общите условия и конкретните условия (*например* права и задължения като цена, условия на плащане, условия за доставка, гаранционни условия и т.н.) и може да ги налага на други участници (като официално ги приеме).

#### **3.4.7. Как да се процедира, когато поне един посредник във веригата оборва презумпцията?**

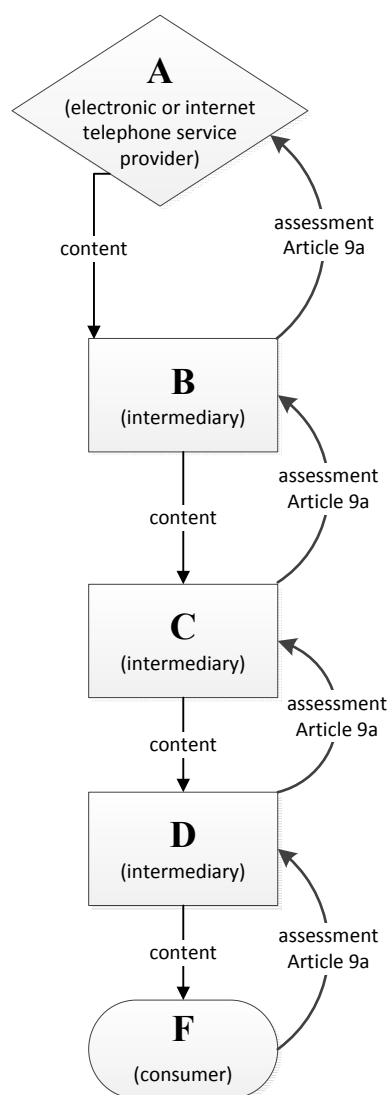
Обикновено посредник, който участва в доставката, е обхванат от презумпцията в член 9а. Въпреки това тя може да бъде оборена, когато са изпълнени всички необходими условия.

Всеки посредник във веригата на доставки, който не отговаря на условията за оборване на презумпцията в член 9а, попада в нейния обхват и се счита, че той сам е получил и доставил услугата на следващия посредник във веригата или на крайния потребител. Поради това той се третира като доставчик на услугата.

С цел правилното анализиране на положението на всеки посредник **оценката на тази верига на доставки на услуги следва да започне на ниво краен потребител и да се движи нагоре по веригата**, както е посочено на графиката по-долу (сценарий 6). Този подход е тясно свързан с целта на член 9а, която е данъчното облагане да се извършва възможно най-близо до крайния потребител, освен ако няма достатъчна информация, позволяваща да се идентифицира данъчно задълженото лице, което извършва доставки за крайния потребител на по-ранен етап във веригата.

Графиката по-долу илюстрира правилния ред при оценяване на сделките във веригата по отношение на прилагането на член 9а.

### Сценарий 6

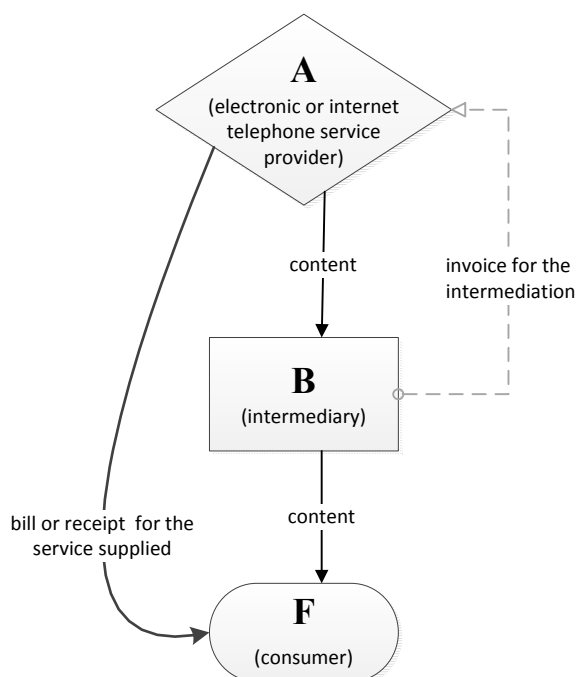


Четирите графики по-долу (сценарии 7—10) представят някои общи сценарии за прилагане на презумпцията от член 9а, когато поне един посредник във веригата оборва презумпцията.

Сценарии 7—10 разглеждат **основните видове ситуации**, възможни съгласно член 9а. Целта на тези графики е да се предоставят допълнителни насоки в **най-често срещаните общи случаи**. Реалните житейски ситуации често се различават по отношение на конкретните им особености от това, което е представено в графиките. Важно е всеки път да се има предвид, че информацията, включена във всяка от графиките в настоящите обяснителни бележки, се прилага за конкретни реални житейски ситуации.

Тъй като винаги следва да се започва на ниво краен потребител и да се извършва придвижване нагоре по веригата, за да се оценят правилно сделките, най-простата ситуация, в която може да се осъществи едно оборване, е следната:

### Сценарий 7



#### Коментари по сценарий 7:

Посредник Б оборва презумпцията.

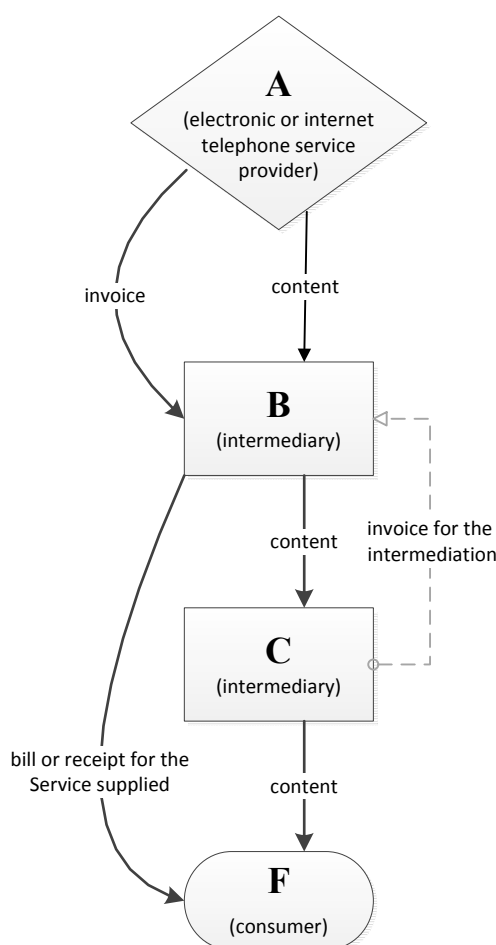
Посредник Б може да направи това, защото е изпълнил необходимите условия: във фактурата, издадена от Б на А, има достатъчно ясно позоваване на основната услуга и доставчика на услугата (изпълнено е изискването в член 9а, параграф 1, буква а), втора алинея); в сметката или квитанцията, издадена от А на потребителя Е, са посочени услугата и доставчикът на услугата (изпълнено е изискването в член 9а, параграф 1, буква б), втора алинея); условията по договора потвърждават, че Б предоставя само някои посреднически услуги и че основната услуга се доставя от А.

В същото време Б не е лишен от възможността да обори презумпцията, тъй като **не** разрешава разходите да се фактурират на потребителя, **ни**то разрешава доставката на услугата, **ни**то определя общите условия и реда.

А (притежателят/създателят на съдържанието/първоначалният доставчик на услуги) в този случай се разглежда като доставчик, който предоставя услугата на крайния потребител. Той издава сметката или квитанцията на краен потребител Е. А обикновено носи отговорност за ДДС във връзка с доставката на услугата на крайния потребител.

Сценарии 8 и 9 по-долу показват някои по-сложни ситуации.

### Сценарий 8



#### Коментари по сценарий 8:

Посредник В оборва презумпцията.

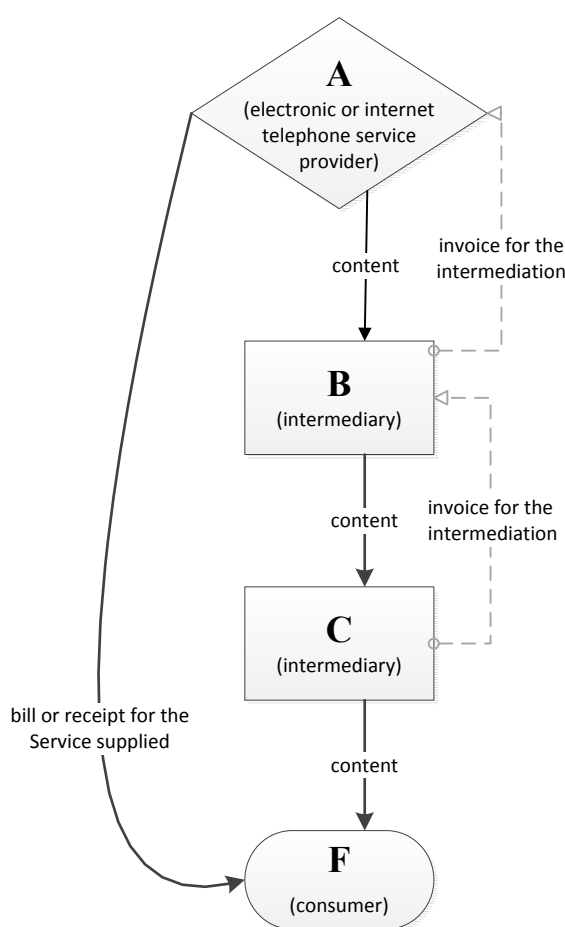
Посредник В може да направи това, защото е изпълнил необходимите условия: във фактурата, издадена от В на Б, има достатъчно ясно позоваване на основната услуга и доставчика на услугата (изпълнено е изискването в член 9а, параграф 1, буква а), втора алинея); в сметката или квитанцията, издадена от Б на потребителя Е, са посочени услугата и доставчикът на услугата (изпълнено е изискването в член 9а, параграф 1, буква б), втора алинея); условията по договора потвърждават, че В предоставя само някои посреднически услуги и че основната услуга се доставя от Б.

В същото време В не е лишен от възможността да обори презумпцията, тъй като **не** разрешава разходите да се фактурират на потребителя, **нищо** разрешава доставката на услугата, **нищо** определя общите условия и реда.

Посредник В не може (не изпълнява условията) или не иска да обори презумпцията, *т.е.* счита се, че получава услугата от А и я предоставя по-нататък на крайния потребител Е (поради което се разглежда като доставчик на услуги). В обикновено носи отговорност за ДДС във връзка с доставката на услугата на крайния потребител.

А (притежателят/създателят на съдържанието/първоначалният доставчик на услуги) доставя услугата на В и издава обикновена фактура „от предприятие за предприятие“ (B2B). Той няма пряк контакт с крайния потребител.

### Сценарий 9



#### Коментари по сценарий 9:

Посредник В оборва презумпцията.

Посредник В може да направи това, защото е изпълнил необходимите условия: във фактурата, издадена от В на Б, има достатъчно ясно позоваване на основната услуга и доставчика на услугата (изпълнено е изискването в член 9а, параграф 1, буква а), втора алинея); в сметката или квитанцията, издадена от А на потребителя Е, са посочени услугата и доставчикът на услугата (изпълнено е изискването в член 9а, параграф 1, буква б), втора алинея); условията по договора потвърждават, че В



предоставя само някои посреднически услуги и че отговорността за основната услуга за предоставяне се измества към Б.

В същото време В не е лишен от възможността да обори презумпцията, тъй като **не** разрешава разходите да се фактурират на потребителя, **ни**то разрешава доставката на услугата, **ни**то определя общите условия и реда.

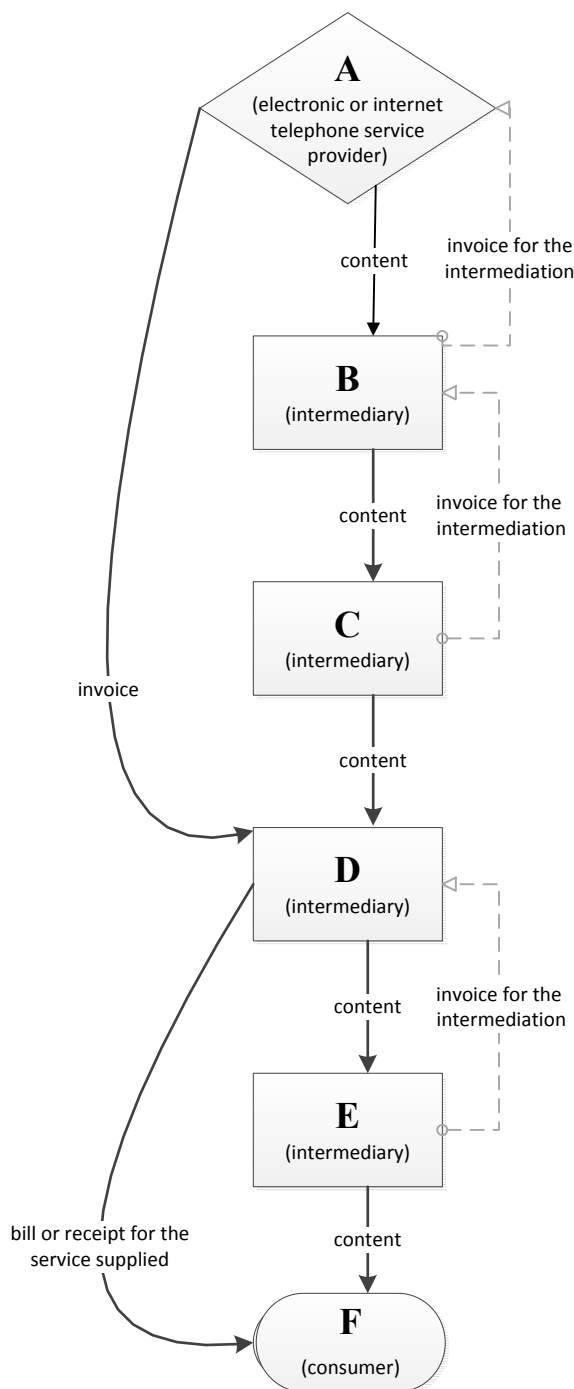
Посредник Б също оборва презумпцията. Б може да направи това, защото е изпълнил необходимите условия: във фактурата, издадена от Б на А, има достатъчно ясно позоваване на основната услуга и доставчика на услугата (изпълнено е изискването в член 9а, параграф 1, буква а), втора алинея); в сметката или квитанцията, издадена от А на потребителя Е, са посочени услугата и доставчикът на услугата (изпълнено е изискването в член 9а, параграф 1, буква б), втора алинея); условията по договора потвърждават, че Б предоставя само някои посреднически услуги и че отговорността за основната услуга, която следва да се достави, се измества към А.

В същото време Б не е лишен от възможността да обори презумпцията, тъй като **не** разрешава разходите да се фактурират на потребителя, **ни**то разрешава доставката на услугата, **ни**то определя общите условия и реда.

А (притежателят/създателят на съдържанието/първоначалният доставчик на услуги) в този случай се разглежда като доставчик, който предоставя услугата на крайния потребител. Той издава сметката или квитанцията на краен потребител Е. А обикновено носи отговорност за ДДС във връзка с доставката на услугата на крайния потребител.

В последния сценарий 10 е представена по-сложна ситуация – в сравнение със сценарий 8 – в която не всички посредници са оборили презумпцията в член 9а.

## Сценарий 10

Коментари по сценарий 10:

Посредник Д оборва презумпцията.

Посредник Д може да направи това, защото е изпълнил необходимите условия: във фактурата, издадена от Д на Г, има достатъчно ясно позоваване на основната услуга и доставчика на услугата (изпълнено е изискването в член 9а, параграф 1, буква а), втора алинея); в сметката или квитанцията, издадена от Г на потребителя Е, са посочени услугата и доставчикът на услугата (изпълнено е изискването в член 9а, параграф 1, буква б), втора алинея); условията по договора потвърждават, че Д предоставя само някои посреднически услуги и че основната услуга се доставя от Г.

В същото време Д не е лишен от възможността да обори презумпцията, тъй като **не** разрешава разходите да се фактурират на потребителя, **нищо** разрешава доставката на услугата, **нищо** определя общите условия и реда.

Посредник Г не може (не изпълнява условията) или не иска да обори презумпцията, *т.е.* счита се, че получава услугата от А (в нашия сценарий) и я предоставя по-нататък на крайния потребител Е (поради което се разглежда като доставчик на услуги). Г обикновено носи отговорност за ДДС във връзка с доставката на услугата на крайния потребител.

Посредник В оборва презумпцията.

Посредник В може да направи това, защото необходимите условия са изпълнени: във фактурата, издадена от В на Б (за неговата посредническа услуга), има достатъчно ясно позоваване на основната услуга и доставчика на услугата (в тази „горна“ част от веригата на доставки идентифицираният доставчик на услуги е А) (изпълнено е изискването в член 9а, параграф 1, буква а), втора алинея); условията по договора потвърждават, че В предоставя само някои посреднически услуги на Б и че отговорността за предоставянето на основната услуга се измества към Б. Изискването в член 9а, параграф 1, буква б), втора алинея е изпълнено от Г, който издава сметката или квитанцията на потребителя Е, в която са посочени услугата и доставчикът на услугата (доставчикът на услугата в тази „долна част“ от веригата е Г).

В същото време В не е лишен от възможността да обори презумпцията, тъй като **не** разрешава разходите да се фактурират на потребителя, **нищо** разрешава доставката на услугата, **нищо** определя общите условия и реда.

Важно е да се отбележи, че В, за да изпълни изискванията на член 9а, трябва да разполага с достатъчно информация за основната услуга и за доставчика на услуги. Обикновено В трябва да разчита на информацията, предоставена от Б, който от своя страна следва да я получи от А (притежателят/съзателят на съдържанието/първоначалният доставчик на услуги).

В случая, когато В не разполага с достатъчно информация, той попада в обхвата на презумпцията.

Посредник Б оборва презумпцията.

Посредник Б може да направи това, защото необходимите условия са изпълнени: във фактурата, издадена от Б на А (за неговата посредническа услуга), има достатъчно ясно позоваване на основната услуга и доставчика на услугата и във фактурата, издадена от А на Г, са посочени основната услуга и доставчикът на услугата (в тази „горна“ част от веригата на доставки идентифицираният доставчик на услуги е А) (изпълнено е изискването в член 9а, параграф 1, буква а), втора алинея); условията по договора потвърждават, че Б предоставя само някои посреднически услуги и че основната услуга се доставя от А. Изискването в член 9а, параграф 1, буква б), втора алинея е изпълнено от Г, който издава сметката или квитанцията на потребителя Е, в която са посочени услугата и доставчикът на услугата (доставчикът на услугата в тази „долна част“ от веригата е Г).

В същото време Б не е лишен от възможността да обори презумпцията, тъй като **не** разрешава разходите да се фактурират на потребителя, **ни**то разрешава доставката на услугата, **ни**то определя общите условия и реда.

Важно е да се отбележи, че Б, за да изпълни изискванията на член 9а, трябва да разполага с достатъчно информация за основната услуга и за доставчика на услуги. Обикновено Б трябва да разчита на информацията, предоставена от А.

В случая, когато Б не разполага с достатъчно информация, той попада в обхвата на презумпцията.

А (притежателят на съдържанието/създателят/първоначалният доставчик на услуги) доставя услугата на Г и издава обикновена фактура „от предприятие за предприятие“ (B2B). Той няма пряк контакт с крайния потребител.

3.4.8. Как се прилага презумпцията по отношение на телефонни услуги, предоставяни през интернет?

Член 9а предвижда в параграф 2, че когато телефонните услуги по интернет се доставят чрез далекосъобщителна мрежа, интерфейс или портал при същите условия като посочените в параграф 1, тогава се прилага настоящият параграф.

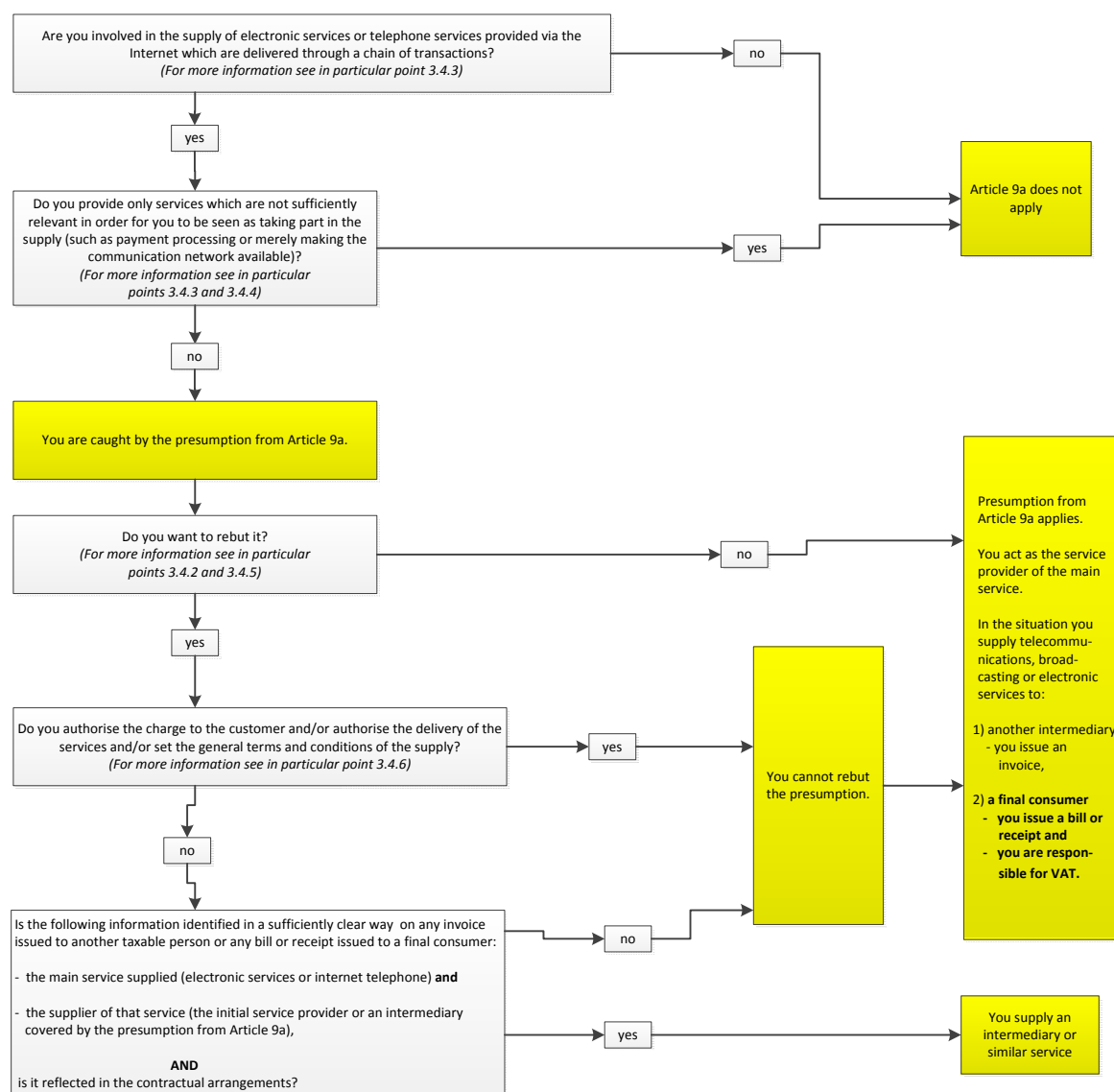
Тъй като телефонните услуги могат да бъдат предоставяни чрез посредници, има също така необходимост от презумпция относно това кой фактически доставя услугата на крайния потребител. Телефонните услуги, предоставяни през интернет, включително интернет телефония (VoIP), се третира по същия начин, както електронните услуги в контекста на член 9а.

3.5. Подробни въпроси, произтичащи от тази разпоредба

3.5.1. Кога се прилага член 9а? – вж. графиката

Графиката по-долу представя много точна илюстрация на това как следва да се прилага член 9а.

За по-подробна информация моля прочетете цялата глава 3. Определенията на електронни и далекосъобщителни услуги са разгледани в глава 2.



### 3.5.2. Защо тази презумпция не е „поставена“ заедно с другите презумпции?

В настоящата разпоредба се предвижда презумпция, както и в разпоредбите в подраздел 3А. Следва да се отбележи обаче, че подраздел 3А се фокусира върху *местоположението на клиента*, докато член 9а предвижда презумпция относно това *кой е доставчикът* на услугите. В съответствие с логиката на Директивата за ДДС правилният подход е първо точно да се посочи доставчикът на дадена услуга. Следващата стъпка е после да се оцени правилно естеството на услугата и едва след това да се определи с кое място е свързан получателят. Поради тази причина член 9а не може да бъде „поставен“ заедно с останалата част от презумпциите.

### 3.5.3. Защо настоящата презумпция не обхваща услугите за радио- и телевизионно излъчване?

Както е обяснено в [точка 2.4.2](#), определението на услугите за радио- и телевизионно излъчване в член 6б е относително тясно и изисква доставчикът да има „редакционна отговорност“ върху съдържанието, за да се обхваща услугата от това определение.

По силата на член 9а в съответствие с презумпцията, когато тя се прилага, „посредникът“ при доставката на радио- и телевизионно излъчване става доставчикът на услуги (радио- и телевизионният оператор), тъй като той самият не може да отхвърли тази позиция поради допълнителните условия, включени в настоящата разпоредба (произтичащи от параграф 1, трета алинея).

Поради тази причина (тъй като не би било възможно да се изключи прилагането на презумпцията съгласно параграф 1, първа алинея) бе установено, че не е удачно услугите за радио- и телевизионно излъчване да се включат в член 9а.

3.5.4. Какво представляват далекосъобщителните мрежи?

Вж. точка 1.6 от речника на термините.

3.5.5. Какво означава интерфейс или портал?

Вж. точка 1.6 от речника на термините.

#### 4. МЯСТО НА УСТАНОВЯВАНЕ НА ДАНЪЧНО НЕЗАДЪЛЖЕНО ЮРИДИЧЕСКО ЛИЦЕ (ЧЛЕН 13А)

##### 4.1. Приложима разпоредба

Приложимата разпоредба може да бъде намерена в Регламента за изпълнение за ДДС:

- [Член 13а](#)

Навсякъде, където се прави позоваване на член от Регламента за изпълнение за ДДС, позоваването на този конкретен правен акт се пропуска, а се споменава само въпросният член.

##### 4.2. Контекст

В системата за облагане с ДДС краен потребител (наричан още и „данъчно незадължено лице“) може да бъде физическо лице (което е частно лице) или юридическо лице (като например публичен орган).

Когато далекосъобщителните услуги, услугите за радио- и телевизионно излъчване или електронните услуги се доставят на частно лице, ДДС по правило (от 2015 г.) ще бъде дължим на мястото, където частното лице има постоянен адрес или обичайно местоживее.

Ако при тези доставки клиентът е (данъчно незадължено) юридическо лице, решаващият фактор е мястото, където това лице е установено.

В това отношение за прилагането на правилата за мястото на доставка не бива да се забравя, че в съответствие с член 43, параграф 2 от Директивата за ДДС данъчно незадължено юридическо лице, идентифицирано за целите на ДДС, трябва да се счита за данъчно задължено лице.

Когато ДДС трябва да се начислява на мястото, където крайният потребител е „установен“ (ако е юридическо лице) или на мястото, където има „**постоянен адрес**“ или „**обичайно местоживее**“ (когато клиентът е физическо лице), е необходимо да има яснота относно значението на тези три понятия.

Членове 12 и 13 вече предоставят насоки относно понятията „постоянен адрес“ и „обичайно местоживее“. Постоянният адрес е адресът на физическо лице, вписан в регистъра на населението или друг подобен регистър, или адресът, посочен от въпросното лице на съответните данъчни органи. Освен това се уточнява, че физическото лице обикновено пребивава на мястото, където това лице обикновено живее поради своите лични и професионални връзки. Когато тези връзки са в различни държави, обичайното местоживее се определя от личните връзки, които показват тясна връзка между лицето и дадено място, където то живее.

##### 4.3. Защо имаше необходимост от изясняване?

Едно юридическо лице е свързано с мястото, където е установено. За юридическите лица, които осъществяват стопанска дейност (данъчно задължените лица), в членове 10 и 11 могат да се намерят насоки относно мястото на установяване, но няма

такива насоки по отношение на юридическите лица без стопанска дейност (данъчно незадължените юридически лица).

В този контекст беше необходимо да се изясни понятието „установен“, което вече е включено в член 13а.

#### 4.4. Какво се постига с разпоредбата?

Член 13а определя мястото, където данъчно незадължено юридическо лице е установено или има място на установяване).

Това е мястото, където се изпълняват (извършват/осъществяват) функциите на неговото централно управление, или всяко друго място, което се характеризира с достатъчно равнище на постоянство и има подходяща структура от гледна точка на човешките и техническите ресурси, за да може да получава и ползва услугите, доставени за собствените нужди на този обект (това е мястото, от което то упражнява дейности).

За разлика от данъчно задълженото лице, данъчно незадълженото юридическо лице обикновено не извършва стопанска дейност. Поради това се налагаше да се дадат отделни насоки относно мястото, където е установено данъчно незадълженото юридическо лице.

Определението, както и критериите, които следва да се прилагат, обаче отразяват съществуващите принципи за определяне мястото на стопанска дейност на данъчно задължено лице (член 10) и всеки постоянен обект, който то може да притежава (член 11, параграф 1).

Използваните елементи са подобни на прилаганите при данъчно задълженото лице, но са приспособени, така че да отговорят на положението на данъчно незадълженото лице, което няма да участва в стопанска дейност.



**5. СТАТУС НА КЛИЕНТ, КОЙТО НЕ СЪОБЩАВА СВОЯ ИДЕНТИФИКАЦИОНЕН НОМЕР ПО ДДС (ЧЛЕН 18)**

**5.1. Приложима разпоредба**

Приложимата разпоредба може да бъде намерена в Регламента за изпълнение за ДДС:

- [Член 18, параграф 2, втора алинея](#)

Навсякъде, където се прави позоваване на член от Регламента за изпълнение за ДДС, позоваването на този конкретен правен акт се пропуска, а се споменава само въпросният член.

**5.2. Контекст**

Считано от 1 януари 2015 г. мястото на облагане на доставката на далекосъобщителни услуги, услуги за радио- и телевизионно излъчване и електронни услуги ще бъде едно и също за доставките „от предприятие за предприятие“ (B2B) и за доставките „от предприятие за краен потребител“ (B2C).

Независимо от тази промяна, все пак ще бъде необходимо доставчикът да определя статуса на клиента (независимо дали той е предприятие или краен потребител), тъй като това ще повлияе на задължението на доставчика за заплащане на ДДС. Когато доставката се извършва за краен потребител или ако клиентът е установен в същата държава членка като доставчика, доставчикът е платец, отговорен да декларира данъка. В случаите, когато доставката се извършва на данъчно задължен получател, установен в държава членка, различна от тази на доставчика, последният не следва да начислява ДДС, тъй като получателят следва да декларира данъка съгласно механизма за самоначисляване.

**5.3. Защо имаше необходимост от изясняване?**

Член 18<sup>11</sup> е приложим, когато определянето на статуса на клиента е необходимо, за правилното прилагане на правилата за мястото на доставка на услуги. За да провери статуса на клиента, както и мястото, с което той е свързан, доставчикът често разчита до голяма степен на идентификационния номер по ДДС, съобщен от неговия клиент.

В параграф 1 на доставчика се обяснява кога може да счита един клиент от ЕС за данъчно задължено лице. Такъв е случаят, когато клиентът съобщава идентификационния си номер по ДДС или показва, че е в процес на регистриране за целите на ДДС.

---

<sup>11</sup> Член 18 помага на доставчика да определи статуса на клиента, но разпоредбата не го променя. Не бива да се забравя, че всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, където и да е, независимо от целите и резултатите от тази дейност, трябва да се счита за данъчно задължено лице. За определянето му като „данъчно задължено лице“ не се изисква регистрация. С други думи, фактът, че данъчно задълженото лице не разполага с идентификационен номер по ДДС, не променя неговия статус.

Когато не е съобщен никакъв идентификационен номер по ДДС, в параграф 2, първа алинея доставчикът се уведомява, че клиентът може да се счита за данъчно незадължено лице, но само ако не е налична информация за противното.

Що се отнася до далекосъобщителните услуги, услугите за радио- и телевизионно излъчване и електронните услуги от 2015 г. нататък статусът на клиента няма да оказва влияние върху определяне на мястото на доставка. Ето защо, независимо дали получателят е данъчно задължено лице или краен потребител, приходите ще отиват в една и съща държава членка.

При тези услуги често се осъществява голям обем на доставки с ниска стойност и поради това е особено важно, предприятието да е в състояние да установи статуса на своите клиенти бързо и със сигурност. С други думи, това е необходимо, за може едно предприятие да има по-голяма сигурност, когато решава дали да начислява ДДС. Поради тези причини бе въведена втората алинея на член 18, параграф 2. Тя има за цел да опрости прилагането на правилата по отношение на далекосъобщителните услуги, услугите за радио- и телевизионно излъчване и електронните услуги.

#### 5.4. Какво се постига с разпоредбата?

Член 18, параграф 2, втора алинея улеснява предприятията при разграничаването между бизнес клиентите и клиентите, които са крайни потребители. Неговата основна цел е да осигури по-голяма правна сигурност за доставчика по отношение на статуса на неговия клиент, като не отчита никаква друга информация освен идентификационния номер по ДДС.

Доставчикът на далекосъобщителни услуги, услуги за радио- и телевизионно излъчване и електронни услуги **може да** счита всеки клиент, който не му предостави идентификационен номер по ДДС, за данъчно незадължено лице. Това ще позволи на доставчика да определи незабавно и със сигурност дали плащането на ДДС е негово задължение (както при доставките за данъчно незадължено лице, или на друго данъчно задължено лице в същата държава членка) или дали получателят трябва да декларира данъка (тъй като доставката е за данъчно задължено лице в друга държава членка).

Ако реши, доставчикът може да се възползва от настоящата разпоредба.

Доставчикът може да третира клиенти без идентификационен номер по ДДС като крайни потребители. По този начин той се предпазва от всякаква отговорност на по-късен етап, ако клиентът никога не му съобщи своя идентификационния номер по ДДС, което би могло да се приеме като показател за това, че клиентът в действителност **не** е действал като данъчно задължено лице.

Доставчикът обаче не е принуден да третира клиент, който е данъчно задължено лице, действащо като такова, като краен потребител: ако желае да го третира като данъчно задължено лице, въпреки че клиентът му все още не му е съобщил своя идентификационен номер по ДДС, той може да направи това. В такъв случай обаче той ще поеме на свой гръб тежестта на доказване и за да се освободи от отговорност, ще се нуждае от достатъчно информация за обосноваване статуса на своя клиент.

Що се отнася до клиента, след като му е издаден идентификационният номер по ДДС, той очевидно е длъжен съгласно член 55 да го съобщи незабавно на доставчика, за да му позволи да представи извлечение за рекапитулация според изискванията.

Тази възможност (да не възстанови ДДС на клиента) се предоставя на доставчика, **само ако** получателят не съобщи своя идентификационен номер по ДДС. Когато, въпреки че е данъчно задължено лице, клиентът се третира като краен потребител, клиентът не може да си възстанови ДДС, който вместо това влиза в крайната цена за него. За да се избегне отнемането на правата на клиента, следва да му се позволи да коригира положението с неговия доставчик. Поради това възможността за доставчика (да не възстанови ДДС на клиента) важи само до момента, в който клиентът съобщи идентификационния си номер по ДДС. В този случай доставчикът ще трябва да направи необходимите корекции в съответствие с обичайните правила. Това може да включва възстановяване на всеки ДДС, начислен по-рано на клиента, и извършване на необходимите корекции в неговата декларация по ДДС (декларация за съкратено обслужване на едно гише (MOSS)).

Клиентът следва да съобщи своя идентификационен номер по ДДС в разумен срок след извършване на доставката. Ако клиентът направи това твърде късно, обикновено може да се приеме, че не е действал като данъчно задължено лице при закупуване на услугата.

Когато се разглеждат конкретни случаи, следва да се има предвид, че тази мярка за улесняване няма да има никакви последици за приходите на държавата членка на съответния клиент.

#### 5.5. Подробни въпроси, произтичащи от тази разпоредба

##### 5.5.1. Принуден ли е даден доставчик да третира клиент без идентификационен номер по ДДС като краен потребител?

Независимо от информацията за противното, доставчикът „може“ да счита клиент за данъчно незадължено лице, ако този клиент не е съобщил своя индивидуален идентификационен номер по ДДС. Член 18, параграф 2, втора алинея обаче не го принуждава да направи това. Ако той има друга информация за обосноваване статуса на клиента като данъчно задължено лице, доставчикът може да го третира като такова, но тогава поема риска в случай на нередности с неговия клиент.

##### 5.5.2. Как даден доставчик следва да третира клиент, установен извън ЕС?

Когато далекосъобщителните услуги, услугите за радио- и телевизионно излъчване и електронните услуги се доставят на клиенти, установени или пребиваващи извън ЕС, доставката не попада в приложното поле на ДДС в ЕС. Това е така, независимо от статуса на получателя.

Освен ако не се прилага правилото за фактическото ползване и потребление, както е предвидено в член 59а от Директивата за ДДС, не е необходимо доставчикът да знае статуса на клиента, а само трябва да определи мястото, с което е свързан този получател. Това се потвърждава и в член 3.

5.5.3. Каква беше причината да се използва „може да счита“ вместо „счита“ в член 18, параграф 2?

Използването на „може“ в член 18, параграф 2, втора алинея предоставя възможност за избор на доставчика дали да използва тази разпоредба.

Позоваването на „счита“ щеше да е принудило доставчик, който не е получил идентификационен номер по ДДС от своя клиент, да третира този клиент като данъчно незадължено лице. Не е изключено обаче, дори при отсъствието на идентификационен номер по ДДС, доставчикът да е наясно, че неговият клиент в действителност е данъчно задължено лице, и в такъв случай позоваването на „може“ му позволява да се въздържа от третирането на този клиент като данъчно незадължено лице.

Ако доставчикът разполага с достатъчно информация, за да докаже, че клиентът в действителност е данъчно задължено лице, той следователно не е принуден да третира този клиент като данъчно незадължено лице и може да издаде фактура без начислено ДДС, ако в съответствие с член 196 от Директивата за ДДС се изисква последният да декларира ДДС.

5.5.4. Какви са последиците, ако доставчикът реши да не се възползва от възможността, включена в член 18, параграф 2, втора алинея?

При отсъствието на идентификационен номер по ДДС, когато доставчикът не използва възможността в член 18, параграф 2, втора алинея, той трябва да е в състояние да докаже, че клиентът в действителност е данъчно задължено лице. Ако това не е възможно, доставчикът може да носи отговорност като платец на ДДС поради това, че клиентът е данъчно незадължено лице.

5.5.5. Какво трябва да направи доставчикът, ако клиентът впоследствие му съобщи своя идентификационен номер по ДДС?

Когато клиентът не е представил идентификационен номер по ДДС и доставчикът има съмнения относно статуса на клиента, доставчикът може да се защити, като третира клиента като данъчно незадължено лице до предоставянето на такъв идентификационен номер по ДДС (ако изобщо бъде предоставен).

Тази първоначална оценка обаче ще трябва да бъде преразгледана и коригирана, ако впоследствие получателят съобщи на доставчика своя идентификационен номер за целите на ДДС. На това място не бива да се забравя член 25, в който се посочва, че **за прилагане на правилата относно мястото на доставка на услугите се вземат предвид само обстоятелствата, съществуващи в момента на данъчното събитие.**

След като клиентът съобщи идентификационния си номер по ДДС, доставчикът трябва да направи необходимите корекции (издаване на коригирана фактура, възстановяване на ДДС, начислен на клиента, коригиране на своята декларация по ДДС (декларация за съкратено обслужване на едно гише (MOSS) ...).

5.5.6. Кога клиентът следва да съобщи своя идентификационен номер по ДДС?

Клиент, който при покупката е в процес на регистриране, няма да е в състояние да съобщи идентификационен номер по ДДС и в такъв случай може той самият да се

счита за третиран като данъчно незадължено лице от доставчика. След като се регистрира, клиентът обаче е в състояние да съобщи своя идентификационен номер по ДДС. Ако направи това, доставчикът вече няма да може да разчита на възможността, предвидена в член 18, параграф 2, втора алинея.

Съобщението трябва да е своевременно и затова следва да е направено в разумен срок. В условията си по договорите доставчиците са в състояние да предвидят какво имат предвид под „разумен срок“. Би могло да означава и това, че съобразно националното законодателство съобщението трябва да бъде направено в рамките на определен период от време.

5.5.7. Може ли клиент, който е данъчно задължено лице, но е бил третиран от доставчика като данъчно незадължено лице, да си възстанови ДДС, който му е начислен от този доставчик?

Ако получателят не предостави своя идентификационен номер за целите на ДДС, доставчикът може да реши да го третира като краен потребител и да начисли ДДС. Този ДДС при нормални обстоятелства не би следвало да се начислява от доставчика. Ако случаят е такъв, ДДС, който е бил начислен, може да бъде възстановен, но не от данъчния орган чрез някоя от обичайните процедури за приспадане/възстановяване. Вместо това клиентът трябва да се ангажира заедно с доставчика да коригира положението.

5.5.8. Какво следва да се направи, когато клиент съобщи идентификационен номер по ДДС, но доставчикът има съмнения относно статуса на клиента или относно това в какво качество действа?

В съответствие с член 18, параграф 1, буква а) доставчикът може да счита, че клиентът е данъчно задължено лице, когато последният е съобщил своя идентификационен номер по ДДС, номерът е успешно сверен в системата VIES за обмен на информация за ДДС и няма информация, от която да може да се предположи, че клиентът не е данъчно задължено лице. Ето защо в случая, когато въз основа на друга налична информация доставчикът има съмнения относно статуса на клиента или относно това в качеството на какъв действа, той може да реши, че съобщаването на идентификационния номер по ДДС само по себе си не е достатъчно за третирането на клиента като данъчно задължено лице. В своето решение доставчикът следва да вземе предвид текста на член 19.

5.5.9. Има ли противоречие между възможността, предвидена в член 18, параграф 2, втора алинея, и изискването, съществуващо в някои държави членки, за включване на идентификационния номер по ДДС във фактурата, за да може доставчикът да не начислява ДДС във връзка с трансграничните доставки на услуги?

Не, няма противоречие между тези два елемента. Член 18, параграф 2, втора алинея предоставя на доставчика възможност за избор, когато клиентът не е съобщил своя идентификационен номер по ДДС. Обаче в случаите, когато държавите членки са по-стриктни в изискванията си да се приема за оправдано при отсъствието на ДДС номер на клиента ДДС да не се начислява от доставчика върху трансграничните доставки на услуги, на практика е ограничена възможността на доставчика да не използва този избор (да третира клиента като краен потребител).

**6. КЛИЕНТ, КОЙТО Е УСТАНОВЕН ИЛИ ПРЕБИВАВА В ПОВЕЧЕ ОТ ЕДНА ДЪРЖАВА (ЧЛЕН 24)**

**6.1. Приложима разпоредба**

Приложимата разпоредба може да бъде намерена в Регламента за изпълнение за ДДС:

- [Член 24](#)

Навсякъде, където се прави позоваване на член от Регламента за изпълнение за ДДС, позоваването на този конкретен правен акт се пропуска, а се споменава само въпросният член.

**6.2. Контекст**

При доставките „от предприятие за потребител“ (B2C) мястото на данъчно облагане зависи от това къде крайният потребител е установен или има място на установяване (ако е данъчно незадължено юридическо лице) или къде има постоянен адрес или обичайно местоживееене (при физическо лице).

**6.3. Защо имаше необходимост от изясняване?**

Когато клиент е установен или пребивава в повече от една държава, това би могло да породии конфликти във връзка с юрисдикцията между държавите членки относно това коя, ако има такава, има правото да облага с данък. Това може да доведе до двойно данъчно облагане.

Приоритет следва да се даде на мястото, което осигурява най-добре данъчното облагане в мястото на действителното потребление на услугите. За изясняване на това понятие обаче бяха необходими допълнителни насоки.

**6.4. Какво се постига с разпоредбата?**

Член 24 предоставя необходимите насоки, за да се избегнат конфликти между държавите членки, които могат да станат свидетели на това как доставчикът се оказва изправен пред двойното данъчно облагане, когато крайният потребител е установен или пребивава в повече от една държава.

Това е от значение в тези ситуации, в които услугите, предоставяни на краен потребител, се облагат на мястото, с което е свързан крайният потребител, какъвто е случаят при далекосъобщителните услуги, услугите за радио- и телевизионно излъчване и електронните услуги (член 58 от Директивата за ДДС).

Когато такива услуги се доставят на данъчно незадължено юридическо лице, приоритет се дава на мястото, където се изпълняват функциите на неговото централно управление (буква а)). Такъв е случаят, освен ако няма доказателства, че услугите се използват на друго място на установяване на въпросното данъчно незадължено юридическо лице.

Ако доставката е направена за физическо лице, приоритет следва да се даде на обичайното местоживее на това лице (буква б)). Постоянният адрес следва да се използва само ако има доказателства, че услугите се използват там.

Както е посочено в съображение 7 от Регламент 1042/2013, целта е да се даде приоритет на мястото, което осигурява най-добре данъчното облагане в мястото на действителното потребление на услугите.

6.5. Подробни въпроси, произтичащи от тази разпоредба

6.5.1. Как следва да се прилагат презумпциите в членове 24а и 24б, когато клиентът е установен или пребивава в повече от една държава?

Тази разпоредба цели да се предотвратят спорове за компетентност между държавите членки относно това коя, ако има такава, има правото да облага с данък.

Когато се прилага една от специалните презумпции, установени в член 24а или в член 24б, букви а), б) или в), мястото на доставка се определя чрез позоваване на конкретни показатели, които сочат мястото, където е установен или пребивава получателят<sup>12</sup>. Поради това конфликт между две места на установяване или на пребиваване може да възникне само ако данъчен орган обори една от специалните презумпции, защото има данни за неправилна употреба или злоупотреба от страна на доставчика. Ако след оборването на една от тези презумпции въз основа на наличната информация клиентът се определи като установен или пребиваващ в повече от една държава членка, е приложим член 24.

Ако не се прилага нито една от специалните презумпции, се приема, че мястото, с което е свързан клиентът, е мястото, определено като такова от доставчика въз основа на две непротиворечащи си доказателства в съответствие с член 24б, буква г). От особено значение в този случай е, ако въз основа на наличната информация клиентът бъде определен като установен или пребиваващ в повече от една държава членка, да се следват насоките на член 24.

6.5.2. Когато клиентът е установен или пребивава в повече от една държава, как следва да се прилага член 24е, в който се разглеждат доказателства?

Член 24е представя неизчерпателен списък на доказателствата, които биха могли да се използват от доставчика при определяне мястото, където краен клиент е установен, има постоянен адрес или обичайно местоживее. В случаите, когато въз основа на наличните данни доставчикът определя две държави, където получателят е установен или пребивава, той трябва да избере държавата на данъчно облагане в съответствие с член 24 (вж. също [точка 6.4](#)).

---

<sup>12</sup> Обхватът на специалните презумпции в членове 24а и 24б, букви а)–в) е описан по-подробно в глава 7.

## 7. ПРЕЗУМПЦИИ ЗА МЕСТОПОЛОЖЕНИЕ НА КЛИЕНТ (ЧЛЕНОВЕ 24А И 24Б)

### 7.1. Приложими разпоредби

Приложимите разпоредби могат да бъдат намерени в Регламента за изпълнение за ДДС:

Доставки на цифрови услуги на физическото местоположение на доставчика:

- [Член 24а](#)

Доставки на цифрови услуги чрез стационарна линия:

- [Член 24б, буква а\)](#)

Доставки на цифрови услуги чрез мобилни мрежи:

- [Член 24б, буква б\)](#)

Доставки на цифрови услуги чрез използването на декодер:

- [Член 24б, буква в\)](#)

Други доставки на цифрови услуги:

- [Член 24б, буква г\)](#)

Навсякъде, където се прави позоваване на член от Регламента за изпълнение за ДДС, позоваването на този конкретен правен акт се пропуска, а се споменава само въпросният член.

### 7.2. Контекст

Считано от 1 януари 2015 г. в съответствие с членове 44 и 58 от Директивата за ДДС, далекосъобщителните услуги, услугите за радио- и телевизионно излъчване и електронните услуги при всички случаи ще се облагат на мястото на получателя. Това е така независимо дали тези услуги се предоставят от предприятията от ЕС или такива от държави извън ЕС и независимо от статуса на техния клиент (в качеството му на данъчно задължено или данъчно незадължено лице).

### 7.3. Защо имаше необходимост от изясняване?

Далекосъобщителните услуги, услугите за радио- и телевизионно излъчване и електронните услуги (цифровите услуги) обикновено се предоставят от разстояние и доставчикът трябва да бъде в състояние лесно да определи местоположението на неговия клиент, така че третирането за целите на облагането с ДДС да може да бъде автоматизирано, като се налага възможно най-малката административната тежест.

Когато всяка една доставка може да има малка стойност, но в същото време броят на сделките да е много голям, съществува необходимост презумпциите да улесняват практическото прилагане на правилата, приложими от 2015 г. нататък. Има също така ситуации, при които, поради конкретната среда, в която се доставя цифровата услуга, е много трудно да се определи не само мястото, но и статуса на клиента. В



тези случаи също е нужна презумпция. Всички тези презумпции очевидно трябва да съответстват на правилата, определени в Директивата за ДДС.

Презумпциите са предназначени да предлагат известна гъвкавост по отношение на бъдещите разработки в областта на ИТ. При постоянно променящите се технологии има вероятност на пазара да навлязат нови далекосъобщителни услуги, услуги за радио- и телевизионно излъчване и електронни услуги. Ако обхватът на презумпциите е прекалено ограничителен, има риск те да не могат да изпълняват своето предназначение.

#### 7.4. Какво се постига с разпоредбите?

Разпоредбите, включени в подраздел 3а, предвиждат презумпции, при които е изключително трудно, ако не и практически невъзможно, доставчикът да знае къде фактически клиентът е установен, има постоянен адрес или обичайно местоживее. За да се улесни прилагането, са приети презумпции за местоположението на клиента.

Повечето от презумпциите разглеждат прилагането на правилата, считано от 1 януари 2015 г. (членове 24а и 24б)<sup>13</sup>. При определянето на тези презумпции се отчитат предлаганите понастоящем на предприятията технически ИТ решения.

За прилагането на определена презумпция е необходимо доставката да бъде направена при определени ясно дефинирани условия. Също така не бива да се забравя, че всички презумпции, включени в подраздел 3а, са оборими.

Подраздел 3а е тясно свързан с подраздели 3б и 3в. В подраздел 3б се разглежда оборването на презумпции от доставчика или от данъчен орган (в последния случай само ако има данни за неправилна употреба или злоупотреба от страна на доставчика). В подраздел 3в са разгледани доказателства за определяне на местоположението на клиент и оборване на презумпции. Допълнителни обяснения относно подраздели 3б и 3в са дадени в глави 8 и 9.

##### 7.4.1. Презумпция, приложима както за доставките „от предприятие за предприятие“ (B2B), така и за доставките „от предприятие за потребител“ (B2C)

Член 24а предвижда оборима презумпция, приложима за членове 44, 58 и 59а от Директивата за ДДС. Това означава, че тя обхваща както доставките „от предприятие за предприятие“ (B2B), така и доставките „от предприятие за потребител“ (B2C). Ако случаят не е такъв, първоначалната цел на презумпцията би била изгубена, тъй като тогава доставчикът би трябвало да следи всяка сделка, за да провери дали клиентът му е предприятие или частно лице.

Настоящата презумпция се прилага за цифрови услуги, предоставяни на определени физически местоположения (параграф 1). Такъв е случаят и когато физическото

---

<sup>13</sup> Подраздел 3а съдържа и член 24в, който предвижда презумпция за прилагането на член 56, параграф 2 от Директивата за ДДС, съгласно която отдаването под наем на превозни средства, различно от краткосрочно отдаване под наем, на данъчно незадължено лице, се облага на мястото на получателя. Ще има отделни обяснителни бележки относно свързаните с ДДС промени, влезли в сила през 2013 г., на правилата за мястото на доставка при дългосрочното отдаване под наем на превозни средства.

местоположение се намира на борда на кораб, въздухоплавателно средство или влак, извършващи превоз на пътници (параграф 2).

Тя обаче не обхваща услугите на най-високо ниво („over-the-top (OTT)“). Това са услуги, които могат да бъдат доставени само благодарение на връзка, установена чрез съобщителни мрежи, но не изискват физическото присъствие на получателя на мястото, където се предоставя услугата. Основната услуга (която при определени условия може да попада в обхвата на член 24а), позволяваща предоставянето на услугите на най-високо ниво, обикновено представлява далекосъобщителна услуга.

Приложимостта на всяка презумпция трябва да се оценява от доставчика въз основа на наличната информация (*т.е.* всяка информация, с която доставчикът разполага или би следвало да разполага).

#### *7.4.1.1. Доставки на цифрови услуги на физическото местоположение на доставчика*

С презумпцията, предвидена в член 24а, параграф 1, даден доставчик може да приеме, че клиентът е установен, има постоянен адрес или обичайно местоживее на мястото, където услугата се доставя от него и където клиентът присъства лично, тъй като за получаването на тази услуга се изисква физическото му присъствие. Следователно това е мястото, където се облага услугата, предоставена от въпросния доставчик.

Списъкът с примери на места (телефонна кабина, киоск, зона с безжична локална мрежа, интернет кафе, ресторант, фойе на хотел) служи само за илюстрация и презумпцията следователно би могла да се прилага, когато доставката се извършва и на друго подобно място. Това обаче изисква да са изпълнени основните условия на презумпцията.

Настоящата презумпция обхваща само услугите, предоставени от доставчика на неговото местоположение, но не и услугите, доставени от други доставчици на услуги. Затова тя обхваща случая, когато от клиента се заплаща определена такса, за да може да сърфира в интернет в продължение на един час, прекаран в интернет кафе, но не и снеманията, направени от него в интернет. Последните услуги (които могат да бъдат наричани „услуги на най-високо ниво („over-the-top“)“ не изискват да бъдат доставени на физическото местоположение на доставчика и следователно не попадат в обхвата на презумпцията в член 24а, параграф 1.

Така например, клиент с местожителство в Обединеното кралство отива на почивка в Испания и си купува кредит за двучасов достъп, чрез който може да ползва интернет връзка в интернет кафе в някой курорт. Съгласно член 24а, параграф 1 кредитът подлежи на облагане с испанския ДДС. Не се обхващат никакви други доставки (услуги на най-високо ниво), закупени от клиента, докато ползва връзката.

Ако същият клиент купи и снее песни в MP3 формат от платформа за онлайн продажби **не** чрез връзката на безжичната мрежа на интернет кафето, а чрез мрежата на неговия мобилен оператор в Обединеното кралство, тогава не се прилага член 24а. На първо място, далекосъобщителната услуга в този случай не изисква физическото присъствие на клиента в интернет кафето. Второ, снемането на песни в MP3 формат във всички случаи е услуга на най-високо ниво. Ето защо в тази втора ситуация, ако клиентът използва мобилния си телефон с номер в Обединеното

кралство (*т.е.* кодът на държавата за мобилни услуги от SIM картата е в Обединеното кралство), тогава ДДС в Обединеното кралство е приложим върху далекосъобщителната услуга, както и върху продажбата на песента в MP3 формат.

Презумпцията обхваща и трите вида услуги, така че да се включат и услуги със сходни характеристики, предоставяни при същите обстоятелства (доставяни на клиент на физическото местоположение на доставчика, без да е известно точното местоположение на клиента – *т.е.* къде е установен, има постоянен адрес или обичайно местоживееене).

Това е от значение преди всичко за далекосъобщителните услуги, тъй като най-засегнатите услуги са телефонните разговори (когато се извършват от телефонна кабина или киоск) или достъпът до интернет (в зона с безжична локална мрежа или в интернет кафе). Това обаче може да важи и за определени услуги за радио- и телевизионно излъчване и електронни услуги, например в ситуацията, когато се използват игрални автомати (в игрални зали, в заведения, в барове) или се предлагат развлечения (хазарт, разчитащ на локални сървъри например в кафета или павилиони).

Тъй като физическото присъствие на клиента на мястото е необходимо, за да може да получава услугите, се приема също така, че тези услуги фактически се използват и потребяват на това място. Само услуги, които не изискват физическото присъствие на клиента на мястото на доставчика, могат да бъдат използвани и потребявани другаде.

#### *7.4.1.2. Доставка на цифрови услуги на физическото местоположение на доставчика на борда на превозни средства*

Могат да възникнат усложнения, ако далекосъобщителните услуги, услугите за радио- и телевизионно излъчване или електронните услуги се доставят на място, което се движи. Когато мястото се намира на борда на кораб, въздухоплавателно средство или влак, извършващи превоз на пътници в рамките на ЕС, държавата на това местоположение следователно се счита, че е държавата на отпътуване при превоза. Това следва от член 24а, параграф 2.

Направено е позоваване на „*превоза на пътници в рамките на Общността в съответствие с членове 37 и 57 от Директивата за ДДС*“. Това означава, че предвидената разпоредба в член 24а, параграф 2 обхваща само **частта от услугата по превоза на пътници, извършвана в Общността**, както е определено в член 37, параграф 2 и член 57, параграф 2 от Директивата за ДДС. Други части от превоза на пътници (включително пътувания извън ЕС) следователно не са обхванати от тази разпоредба.

В член 37, параграф 2 (както и в член 57, параграф 2) от Директивата за ДДС се определя **частта от услугата по превоза на пътници, извършвана в Общността**, като „*частта от превоза, която е извършена без спиране извън Общността между точката на отпътуване и точката на пристигане при превоза*“. Този член също така изяснява, че мястото на отпътуване при превоз на пътници е първата определена по разписание точка за качване на пътници в ЕС, когато е приложимо след спиране извън ЕС.

Следва да се подчертае, че в съответствие с членове 15 и 35 частта от операцията по превоза на пътници, извършвана в ЕС, трябва да се определя от пробега на превозното средство, а не от маршрута, изминат от всеки от пътниците.

Тъй като териториалният обхват на презумпцията в този случай се основава пряко на това определение, позоваването на „*държавата на отпътуване*“ следва да се разбира по същия начин както „*точката на отпътуване*“ се определя в членове 37 и 57 от Директивата за ДДС. Не е оставена никаква свобода на действие във връзка с разширяване на териториалното ѝ приложение.

Така например, ако круиз започва в Испания, прави междинно спиране в Португалия и Франция и завършва своето пътуване в Обединеното кралство и круизният оператор предоставя далекосъобщителни услуги, услуги за радио- и телевизионно излъчване или електронни услуги по такъв начин, че се изисква физическото присъствие на клиента (например чрез специално наета линия), то тогава върху тези услуги следва да бъде платен от доставчика испанският ДДС.

Прилагането на презумпцията в член 24а, параграф 2 не е разширено, така че да обхване положението, когато доставката е направена извън частта от операцията по превоза на пътници, извършвана в ЕС (което включва и международните пътувания), тъй като това би било в противоречие с логиката, която понастоящем се прилага за доставките на борда на превозни средства по принцип (включени в членове 37 и 57 от Директивата за ДДС). С други думи, презумпцията, включена в параграф 2, не може да се прилага по отношение на доставките на борда на превозни средства извън частта от операцията по превоза на пътници, извършвана в ЕС.

Далекосъобщителните услуги, услугите за радио- и телевизионно излъчване и електронните услуги, доставяни на борда на кораби, въздухоплавателни средства или влакове и извършвани **извън частта от операцията по превоза на пътници, извършвана в рамките на Общността** (в обяснения по-горе смисъл), са следователно обхванати от член 24а, параграф 1 или, ако условията на настоящата презумпция не са изпълнени, от една от другите презумпции, включени в член 24б (на практика това е или специалната презумпция, основаваща се на използването на SIM карта, или общата презумпция).

Затова, ако даден круиз започва в Испания, прави междинно спиране в Мароко и Тунис и завършва пътуването си в Италия, член 24а, параграф 2 няма да се прилага, тъй като пътуването няма да се осъществи в рамките на частта от операцията по превоза на пътници, извършвана в Общността.

В такъв случай, ако услугите (*напр.* услугите за роуминг), предоставени на борда на превозни средства, изискват физическото присъствие на клиента, тогава се налага да се използва член 24а, параграф 1, *т.е.* физическото местоположение на плавателния съд в момента на предоставяне на услуга е решаващо. На практика в примера, в който круиз започва в Испания прави междинно спиране в Мароко и Тунис и завършва пътуването си в Италия, това означава, че в териториалните води на Испания се прилага испанският ДДС, в териториалните води на Италия се прилага италианският ДДС, а извън териториалните води на ЕС не се прилага ДДС, който важи в ЕС.

Когато обаче клиент купува такива услуги от редовния си оператор като елемент от цялостния пакет от мобилни услуги, следва да се уточни, че тези услуги са обхванати изключително в член 24б, буква б) и кодът на държавата от SIM картата на клиента е от решаващо значение.

*7.4.2. Презумпции, приложими само за доставките „от предприятие за потребител“ (B2C)*

В член 24б са предвидени оборими презумпции за някои доставки, обхванати от член 58 от Директивата за ДДС. Презумпциите се прилагат само за доставките „от предприятие за потребител“ (B2C).

Тези презумпции са ограничени по своя обхват и поради това не обхващат доставките „от предприятие за предприятие“ (B2B), включително в случаите на смесено предназначение, когато вместо това се прилага член 44 от Директивата за ДДС.

Приложимостта на всяка презумпция трябва да се оценява от доставчика въз основа на наличната информация (*т.е.* всяка информация, с която доставчикът разполага или с която би следвало да е разполагал). Поради това е възможно определени услуги да не бъдат обхванати от тези специални презумпции поради липсата на налична информация за това как са били доставени на клиента. В някои случаи това може да се отнася за някои от услугите на най-високо ниво („over-the-top“)<sup>14</sup>, но могат да бъдат засегнати и други услуги.

*7.4.2.1. Доставки на цифрови услуги чрез стационарна линия*

Член 24б, буква а) се отнася до случаи, в които услугите се доставят на получателя (данъчно незадължено лице) чрез свързана към сграда стационарна линия. Доколкото това обикновено е мястото, където ще бъде използвана услугата, презумпцията е, че получателят е свързан с това място.

Настоящата презумпция не е ограничена по своя обхват, а обхваща всяка доставка на далекосъобщителни услуги, услуги за радио- и телевизионно излъчване и електронни услуги, извършена чрез стационарна линия. За да се прилага презумпцията, доставката трябва да се направи на данъчно незадълженото лице чрез **неговата** стационарна линия. Поради това трябва да има връзка между стационарната линия и въпросния клиент, за да се покаже, че получателят действително е свързан с мястото на инсталиране на стационарната линия. Това обхваща стационарна линия, която е за домашен телефон (независимо дали инсталирането се прави за собственика на сградата или за наемател), или друга подобна линия (за която инсталирането е направено в сграда, използвана от данъчно незадължено юридическо лице за дейността му), но не и ситуацията, в която мястото на инсталиране на стационарната линия е място, използвано за осъществяване на стопанска дейност.

Това означава, че когато услугите се доставят на получател чрез неговата стационарна линия, се приема, че този клиент фактически се намира там и доставчикът може да разчита на това (независимо дали стационарната линия принадлежи на този доставчик или на трета страна), освен ако не може да обори тази презумпция въз основа на три доказателства. Ако например услугите се

---

<sup>14</sup> Определение на услугите на най-високо ниво („over-the-top“) може да се намери в точка 1.6.

доставят на стационарна линия, инсталирана във вила, но доставчикът разполага с три непротиворечащи си доказателства, показващи, че неговият клиент е установен или има обичайно местоживеее другаде (*например* адреса на фактуриране, банковите данни и друга търговска информация, сочещи друга държава членка, различна от тази, в която се намира стационарната линия), тогава презумпцията може да бъде оборена от доставчика. Когато доставчикът обори презумпцията се счита, че доставката е предоставена на мястото, посочено в тези три доказателства.

В случая, когато на дадено място освен стационарна линия за предоставяне на услугите се използват и декодиращо устройство или карта за достъп, тогава има предимство презумпцията, която се основава на стационарната линия.

#### *7.4.2.2. Доставки на цифрови услуги чрез мобилни мрежи*

Член 24б, буква б) обхваща случаите, когато клиентът (данъчно незадължено лице) използва SIM карта за получаване на далекосъобщителни услуги, услуги за радио- и телевизионно излъчване или електронни услуги (независимо от това дали са предплатени кредити или услуги с последващо заплащане).

SIM картата се използва предимно в държавата, посочена с кода на държавата за мобилни услуги, определен на картата, и държавата на издаване на SIM картата следователно е от ключово значение за установяване на мястото, с което е свързан клиентът, за целите на определянето на мястото на доставка. Презумпцията е, че клиентът е установен, има постоянен адрес или обичайно местоживеее там.

Тази презумпция е особено полезна при предплатените кредити за SIM карта, защото такива кредити могат да се използват за нещо повече от плащането за телефонни разговори или за даване на достъп до интернет<sup>15</sup> и доставчикът на кредитите не може да знае предварително за какво клиентът ще ползва тези кредити.

И в двата случая (при предплатените кредити и при услугите с последващо заплащане) доставчикът може да обори презумпцията, ако има три непротиворечащи си доказателства, които показват, че неговият клиент е установен другаде.

#### *7.4.2.3. Доставки на цифрови услуги чрез използването на декодер*

Член 24б, буква в) гласи, че когато за получаването на услугите е необходим декодер или подобно устройство или карта за достъп, може да се приеме, че клиентът (данъчно незадължено лице) е свързан с мястото, където се намира устройството, или с мястото, където е изпратена картата за достъп, с цел да бъде използвана там. Презумпцията не се прилага в случаите, когато устройството е продадено и доставчикът не знае и не може да научи къде се намира то или къде картата за достъп е продадена, но без да е изпратена на клиента. Ако на дадено място се ползва стационарна линия заедно с устройство или карта за достъп, за да се предоставят услугите, тогава се прилага презумпцията в член 24б, буква а).

---

<sup>15</sup> Презумпцията за кода на държавата от SIM картата е приложима само за доставки на далекосъобщителни услуги, услуги за радио- и телевизионно излъчване и електронни услуги с цел определяне на мястото им на облагане, а не за други доставки, за които като заплащане могат да бъдат използвани предплатените кредити.

#### *7.4.2.4. Други доставки на цифрови услуги*

Всички доставки на далекосъобщителни услуги, услуги за радио- и телевизионно излъчване и електронни услуги, които не попадат в обхвата на специална презумпция (включена в член 24а или член 24б, букви а), б) или в)), се разглеждат в член 24б, буква г). Съгласно тази разпоредба се приема, че клиентът е свързан с мястото, определено от доставчика въз основа на две непротиворечащи си доказателства.

Тази обща презумпция следва да се прилага само ако не е възможно да се използва специална презумпция. Поради това, ако доставчикът няма и не би могъл да събере (при обичайните търговски обстоятелства) информация или доказателства, позволяващи прилагането на специалната презумпция, той следва да се откаже от нея и да приложи общата презумпция. Така че ако например дадена услуга може да бъде предоставена поне чрез два различни канала (стационарна линия или мобилни мрежи) и доставчикът не може да знае и не би следвало да е научил кой от тях всъщност е бил използван от клиента за получаване на услугата, той следва да избере общата презумпция.

Тази обща презумпция е пряко свързана с член 24е и осигурява по-голяма сигурност на доставчика, когато определя къде да облага с данък. Доставчикът следва да реши кои две непротиворечащи си доказателства счита за най-надеждни при определяне на мястото, с което е свързан неговият клиент (вж. също [глава 9](#)). Постигнат е баланс между изискването тежестта на доказване да не бъде прекомерна и необходимостта да се избегнат манипулирането и злоупотребите. Това схващане може да е различно в зависимост от всяка заинтересована страна. Важно е да се спазва лесно и да е практически приложимо, за да могат предприятията да се придържат към него. От друга страна, е важно също така държавите членки да имат достатъчна увереност, че услугите се облагат на правилното място.

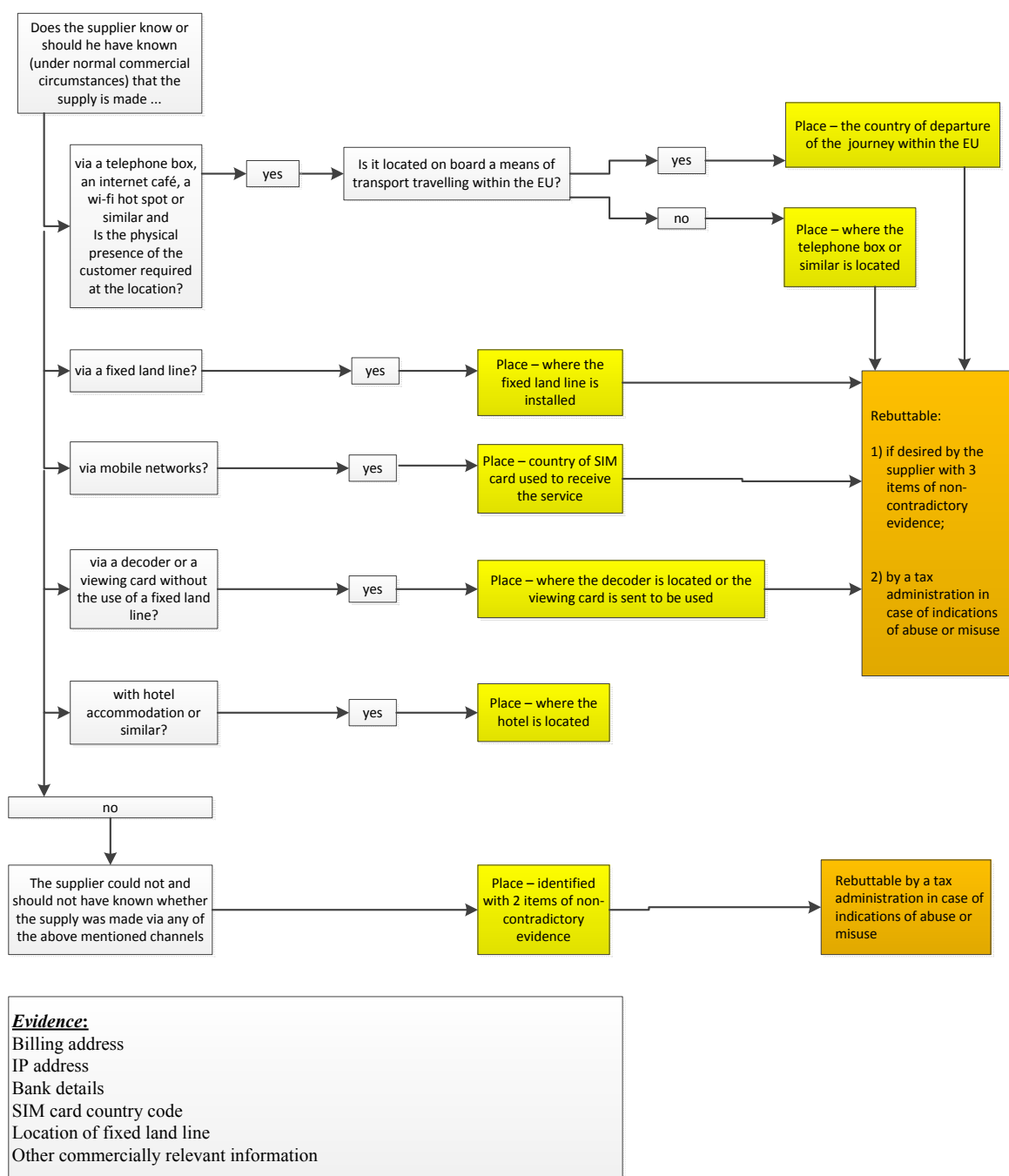
Дори ако в някои случаи би било трудно на доставчика да има повече от едно доказателство, следва да се подчертае, че всяка търговска информация може да послужи като доказателство и това следва да позволява достатъчна гъвкавост на доставчика да определи правилно мястото на своя клиент. Данъчната администрация може да оспори оценката на доставчика само ако има данни за неправилна употреба или злоупотреба от страна на последния (вж. също [глава 8](#)).

Тази презумпция в качеството си на „всеобхватна“ има потенциал да продължи да се прилага и в бъдеще, което следва да гарантира, че могат да се взимат под внимание новите услуги и нововъзникващите технологии.

#### **7.5. Подробни въпроси, произтичащи от тези разпоредби**

##### **7.5.1. Какво е взаимодействието между различните презумпции? – вж. графиката**

Взаимодействието е илюстрирано със следната графика на решенията, на която са показани презумпциите за всеки вид доставка:



#### 7.5.2. Какво означава зона с безжична локална мрежа?

Вж. точка 1.6 от речника на термините.

#### 7.5.3. Обхванати ли са предплатените услуги от презумпцията за доставките на физическо място?

Не, тъй като обикновено тези услуги не изискват физическото присъствие на клиента, за да бъдат предоставени. Така че когато *например* достъпът до зони с безжична локална мрежа не е ограничен до конкретно място, това не попада в приложното поле на член 24, буква а).



7.5.4. Коя презумпция има предимство, ако е налице възможно противоречие между презумпциите?

Би могло да има случаи, в които различните презумпции, предвидени в членове 24а и 24б, може да влязат в противоречие. Имайки предвид, че всяка презумпция се отнася за далекосъобщителните услуги, услугите за радио- и телевизионно излъчване и електронните услуги, вероятно би могло да съществува известно объркване относно това до коя от презумпциите следва да се прибегне.

Като първа стъпка, преди да се отговори на въпроса дали е налице противоречие между презумпциите и ако е така, коя от тях би следвало да има предимство, следва да се направи фактическа оценка на доставката. В тази връзка доставчикът е длъжен да използва цялата налична информация. Това задължение обхваща също и информацията, която той следва да е знаел (вж. също [глава 9](#)).

Проблемът съществува само ако една и съща доставка на далекосъобщителни услуги, услуги за радио- и телевизионно излъчване или електронни услуги отговаря на условията, обхванати от две отделни презумпции.

Що се отнася до доставките, извършени чрез стационарна линия (уредени в член 24б, буква а)), където се изисква и устройство за декодиране (обхванато в член 24б, буква в)), в Регламента за изпълнение за ДДС е ясно определено, че презумпцията за стационарната линия има предимство.

Освен това в ситуациите, в които има съмнение дали се прилага една от специалните презумпции (включени в членове 24а и 24б, букви а)–в)) или общата презумпция (член 24б, буква г)), първата винаги има превес.

Така например дадено приложение може да се закупи от краен потребител в магазин за софтуерни продукти чрез неговата карта за мобилен телефон (цената се начислява по сметката за мобилния телефон или му се удържат кредити) и магазинът декларира ДДС върху услугата. Може ли в такава ситуация магазинът да използва специалната презумпция в член 24б, буква б) или следва да използва общата презумпция в член 24б, буква г)? Магазинът за софтуер следва да приложи конкретна презумпция, ако разполага или следва да е разполагал (при обичайните търговски обстоятелства) с информацията за SIM картата (на практика това може да означава, че операторът, предлагащ далекосъобщителни услуги, трябва да сподели тази информация) и знае или следва да е знаел, че дадено приложение се доставя чрез мобилни мрежи. В противен случай софтуерният магазин се задължава да намери две непротиворечащи си доказателства, както се изисква в член 24б, буква г).

В заключение, ако доставчикът няма и не би могъл да събере информация, която да отговаря на условията за прилагане на специалната презумпция, той следва да използва общата презумпция (вж. също [глава 9](#)).

7.5.5. Как следва да се третират доставките, предоставени чрез SIM карта, когато кодът на държавата за мобилни услуги обхваща и територии, изключени от от приложното поле на ДДС в ЕС?

Съгласно презумпцията, предвидена в член 24б, буква б), данъчното облагане се основава на кода на държавата от SIM картата. За някои територии извън приложното поле на Директивата за ДДС има отделни кодове, докато за други няма

такива. Що се отнася до последните, съгласно презумпцията използваните на тези територии кредити би следвало да се облагат с ДДС, установен в ЕС.

Трудно е да се установи как с презумпцията може да се избегне този проблем, тъй като в момента, в който кредитите бъдат продадени, няма да е ясно къде точно ще бъдат използвани тези кредити (например в континенталната част на Испания или на Канарските острови).

Презумпцията може да бъде оборена от доставчика, в случай че има три непротиворечащи си доказателства в подкрепа на това, че клиентът действително е свързан с място извън ЕС. Това обаче попада в обхвата на правилото за ползването и притежаването, предвидено в член 59а от Директивата за ДДС.

*7.5.6. Как да се да се тълкува позоваването на „стационарна линия“?*

Терминът „стационарна линия“ следва да не се разбира твърде ограничително, за да се обхване разработването на нови технологии.

Вж. точка 1.6 от речника на термините.

## 8. **ОБОРВАНЕ НА ПРЕЗУМПЦИИ (ЧЛЕН 24Г)**

### 8.1. Приложима разпоредба

Приложимата разпоредба може да бъде намерена в Регламента за изпълнение за ДДС:

- [Член 24г](#) (подраздел 3б)

Навсякъде, където се прави позоваване на член от Регламента за изпълнение за ДДС, позоваването на този конкретен правен акт се пропуска, а се споменава само въпросният член.

### 8.2. Контекст

За изясняване на данъчното третиране на доставките на далекосъобщителни услуги, услуги за радио- и телевизионно излъчване и електронни услуги „от предприятие за потребител“ (B2C) (считано от 1 януари 2015 г.) са въведени презумпции за мястото, с което е свързан клиентът. Те са включени в членове 24а и 24б, представени в подраздел 3а.

### 8.3. Защо имаше необходимост от изясняване?

Всички презумпции, включени в подраздел 3а, са оборими. Повечето презумпции са въведени, за да се предоставят на доставчиците насоки за това къде се намира мястото на данъчно облагане в ситуации, в които мястото, с което е свързан клиентът, е практически невъзможно да се определи или не може да се определи със сигурност.

Това не променя основното правило, според което тези услуги се облагат на мястото, където клиентът е установен, има постоянен адрес или обичайно местоживее. Когато има информация, позволяваща да се определи мястото, с което клиентът действително е свързан, в този случай все пак остава възможността за оборване на дадена презумпция.

В този контекст е необходима яснота относно това какво се изисква за оборването на презумпция и кой има възможност да направи това.

### 8.4. Какво се постига с разпоредбата?

В член 24г се изяснява, че дадена презумпция може да бъде оборена от доставчика и при определени условия от данъчен орган. Оборването от страна на клиента не е възможно: определянето на действителното място на облагане е отговорност на доставчика, който е задължен да плати ДДС на правилния данъчен орган върху предоставените услуги. Тази разпоредба също така уточнява необходимия брой доказателства за оборване на презумпцията.

#### 8.4.1. Оборване от страна на доставчика

Когато дадена презумпция вече не е свързана със събирането от страна на доставчика на доказателства от неговия клиент, е възможно оборване въз основа на три непротиворечащи си доказателства. Това е приложимо по отношение на

презумпциите в член 24а и в член 24б, букви а), б) и в). Те са специални презумпции.

Когато при някоя от тези презумпции доставчик разполага с достатъчно доказателства, за да посочи, че клиентът е установен, има постоянен адрес или обичайно местоживее на другаде, той може да обори презумпцията.

**Доставчикът не е задължен да обори презумпция.** Въпреки че може да има доказателства за обратното, за да определи мястото, с което е свързан клиентът, доставчикът може да реши да се позове на презумпцията и да пренебрегне доказателствата за обратното.

При доставките, които не са обхванати от нито една от специалните презумпции, са необходими доказателства, за да се определи мястото, с което е свързан клиентът. Това се разглежда в общата презумпция в член 24б, буква г).

Ако не се прилага нито член 24а, нито член 24б, букви а)–в), презумпцията е, че клиентът е установен, има постоянен адрес или обичайно местоживее на мястото, определено от доставчика въз основа на две събрани от него непротиворечащи си доказателства. С извършеното в член 24б, буква г) фиксиране броя на доказателствата на две общата презумпция вече позволява корекции, когато има повече от две доказателства. Поради това оборването, предвидено в член 24г, е приложимо само при специалните презумпции.

#### 8.4.2. Оборване от страна на данъчен орган

Въведени са презумпции, за да се изясни данъчното третиране на доставките „от предприятие за потребител“ (B2C), които се облагат на мястото, където клиентът е установен, има постоянен адрес или обичайно местоживее. За доставчика е важно да знае, че може да се позове на определена презумпция.

С цел осигуряване на правна сигурност компетентността на един данъчен орган за оборване на презумпция се ограничава до ситуации, в които има данни за **неправилна употреба или злоупотреба от страна на доставчика**. Това може да включва случаите, когато даден доставчик възприема практика, при която мястото на доставка е неправилно определено по отношение на част от неговите клиенти, която не е несъществена, дори ако това може да не доведе непременно до ясно данъчно предимство в полза на доставчика или неговите клиенти. Това обаче означава само умишлени действия или небрежност от страна на доставчика и следователно не обхваща действителните грешки.

Така например може да се приеме за неправилна употреба или злоупотреба, ако оператор на виртуална мобилна мрежа<sup>16</sup>, установен в държава членка А с ниска ставка на ДДС, предлага на пазара услуги за мобилна телефония на клиенти в държава членка Б с висока ставка на ДДС, като издава и продава SIM карти на тези клиенти, които имат кода на държавата членка А.

Данъчен орган може да обори всяка една от презумпциите в случаите, когато има данни за неправилна употреба или злоупотреба от страна на доставчика. Това

---

<sup>16</sup> Оператор на виртуални мобилни мрежи (ОВММ) означава доставчик на безжични съобщителни услуги, който не притежава безжичната мрежова инфраструктура, чрез която се предоставят услуги на неговите клиенти.

включва общата презумпция, която позволява на доставчика да определи местоположението на клиента въз основа на две непротиворечащи си доказателства. Ако тези доказателства се подправят, данъчният орган може да реши да обори презумпцията.

Не се споменават изрично доказателствата, които данъчен орган може да използва за оборването на презумпция. В член 24е е включен списък на доказателства, но като се има предвид, че презумпцията може да бъде оборена само ако има данни за неправилна употреба или злоупотреба, той не ограничава данъчния орган при използването му на доказателства.

Предоставянето и контролът на доказателства за действителното място, с което е свързан клиентът, би могло в някои случаи да доведе до прекомерна тежест или да създаде проблеми със защитата на данните. Затова оборването следва да бъде сведено до минимум. Това е особено вярно, когато услугата има характер на изключение, обичайно засяга малки суми и изисква физическото присъствие на клиента, какъвто е случаят с доставките, обхванати от презумпцията в член 24а.

#### 8.5. Подробни въпроси, произтичащи от тази разпоредба

##### 8.5.1. Когато се прилага дадена презумпция, длъжен ли е доставчикът да търси допълнителни доказателства?

Членове 24а и 24б предвиждат да се правят презумпции относно мястото, с което е свързан клиентът. Доставчикът може да се позове на съответната презумпция, за да определи местоположението на клиента (при условие, че са изпълнени изискванията за тази презумпция), освен ако не реши да обори презумпцията по член 24г.

Доставчикът не е длъжен да търси други доказателства, нито да предприеме проучване на вече наличните доказателства, освен ако не реши да постъпи така. Едва когато реши да обори презумпцията, в член 24г се изисква използването на три непротиворечащи си доказателства. И в двата случая (използването на презумпцията или нейното оборване от доставчика), данъчен орган може да обори оценката на доставчика само ако има данни за неправилна употреба или злоупотреба от страна на последния.

##### 8.5.2. Може ли презумпциите винаги да бъдат оборени?

По правило всички презумпции в подраздел 3а могат да бъдат оборени в съответствие с член 24г.

Оборването на презумпциите обаче е ограничено. Това е така по-специално, когато се прилага член 24а.

В член 24а се предвижда, че когато се предоставят далекосъобщителни услуги, услуги за радио- и телевизионно излъчване и електронни услуги на определени физически места, където на доставчика е изключително трудно да знае кой е клиентът или да провери с кое място действително е свързан този клиент, се приема, че клиентът е свързан със съответното физическо място.

Член 24а следва да се тълкува заедно със съображение 10 от Регламент 1042/2013, съгласно което, ако дадена услуга има характер на изключение, обичайно засяга

малки суми и изисква физическото присъствие на клиента, това би могло да доведе до прекомерна тежест или да създаде проблеми със защитата на данните.

В много от случаите, обхванати в член 24а, всяка доставка, направена на тези места, на практика има характер на изключение и е с много ниска стойност. Поради това бе договорено обикновено в тези случаи да се прилага правило *de minimis*<sup>17</sup>. Това следва да гарантира, че не се налага прекомерна тежест на предприятията, които в противен случай би трябвало да проверят дали може да има доказателства за оборване на презумпцията за всяка една услуга, предоставяна на тези места.

8.5.3. Възможно ли е да се обори презумпцията в член 24а, когато се извършва доставка на данъчно задължено лице?

Далекосъобщителните услуги, услугите за радио- и телевизионно излъчване или електронните услуги, предоставени на данъчно задължено лице, се облагат на мястото, където е установено въпросното данъчно задължено лице. Ако доставчикът предоставя тези услуги на мястото на доставчика и когато се изисква физическото присъствие на данъчно задълженото лице, за да може да получава тези услуги, се прилага обаче презумпцията в член 24а и доставчикът следва да може да се позове на нея.

Що се отнася до оборването на тази презумпция, разпоредбата трябва да се тълкува във връзка с член 24г, параграф 1.

Член 24г, параграф 1 се позовава само на член 58 от Директивата за ДДС, за да посочи обхванатите три вида услуги – далекосъобщителни услуги, услуги за радио- и телевизионно излъчване и електронни услуги. Това позоваване не ограничава неговото прилагане само до данъчно незадължени лица (крайни потребители) и поради това той обхваща и данъчно задължени лица доколкото се засяга член 24а.

По тази причина презумпцията може да бъде оборена, ако клиентът предостави достатъчно доказателства, одобрени от доставчика, въпреки че обхватът на такова оборване би бил ограничен поради факта, че тази презумпция следва да се разглежда като правило *de minimis* (вж. също [точка 8.5.2](#)).

8.5.4. Може ли презумпцията в член 24а да бъде оборена, когато държава членка прилага правилото за фактическото ползване и притежаване, предвидено в член 59а от Директивата за ДДС?

Правилото за фактическото ползване и притежаване (по член 59а от Директивата за ДДС) представлява дерогация от общите правила, съгласно които мястото на доставка на услуги следва да се определя в съответствие с членове 44, 45, 56, 58 и 59 от Директивата за ДДС (по отношение на член 58 то ще се прилага от 1 януари 2015 г.).

Член 59а от Директивата за ДДС гласи, че за да се предотврати двойното данъчно облагане, необлагането или нарушаването на конкуренцията, държавите членки могат да решат да променят мястото на доставка на услуги. Поради това държавите членки могат да разглеждат мястото на доставка на отделна или на всички такива

---

<sup>17</sup> Понятието „*de minimis*“ обикновено се използва за описание на нещо, което е твърде малко или незначително, за да бъде взето предвид. Терминът идва от латинския израз „*de minimis non curat lex*“, който означава, че законът не регулира несъществени въпроси.

услуги, ако е разположено на тяхна територия, като разположено извън ЕС, ако тези услуги фактически се ползват и потребяват извън ЕС и обратно.

Презумпцията в член 24а позволява на доставчика да допусне, че клиентът е установен, има постоянен адрес или обичайно местоживее на мястото, където услугите се доставят от него и където клиентът присъства лично, защото за получаването на тези услуги се изисква физическото му присъствие.

Тъй като физическото присъствие на клиента на мястото е необходимо, за да може да получава услугите, трябва да се приеме, че тези услуги фактически се ползват и потребяват на това място. Услугите, използвани и потребявани другаде, е възможно да бъдат допълнителни услуги, предоставяни от доставчик на услуги, различен от този, който доставя на физическото място. Тези допълнителни услуги (например снемане, извършвано чрез интернет), наричани „услуги на най-високо ниво („over-the-top“)" (вж. точка 1.6 от речника на термините), не попадат в обхвата на презумпцията.

Като се има предвид основното твърдение за фактическото ползване и потребление на услугите на мястото, където се доставят, ситуацията, в които тази презумпция може да бъде оборена в резултат на фактическото ползване и потребление на услугите другаде, са много ограничени, ако има такива.

**9. ДОКАЗАТЕЛСТВА ЗА ОПРЕДЕЛЯНЕ НА МЕСТОПОЛОЖЕНИЕТО НА КЛИЕНТ И  
ОБОРВАНЕ НА ПРЕЗУМПЦИИ (ЧЛЕН 24Е)**

**9.1. Приложими разпоредби**

Приложимата разпоредба може да бъде намерена в Регламента за изпълнение за ДДС:

- [Член 24е](#) (подраздел 3в)

Навсякъде, където се прави позоваване на член от Регламента за изпълнение за ДДС, позоваването на този конкретен правен акт се пропуска, а се споменава само въпросният член.

**9.2. Контекст**

Считано от 1 януари 2015 г., доставката на далекосъобщителни услуги, услуги за радио- и телевизионно излъчване и електронни услуги във всички случаи ще се облага на мястото, където клиентът е установен, има постоянен адрес или обичайно местоживееене.

За да се изясни данъчното третиране на доставките „от предприятие за потребител“ (B2C), са въведени оборими презумпции за местоположението на клиента.

**9.3. Защо имаше необходимост от изясняване?**

Въведни са специални презумпции с указания за това кое е мястото на данъчно облагане в случаите, когато мястото, с което е свързан клиентът, е практически невъзможно да се определи или не може да се определи със сигурност. Всяка специална презумпция може да бъде оборена от доставчика въз основа на три непротиворечащи си доказателства.

Когато не се прилага специална презумпция, се приема, че клиентът е установен, има постоянен адрес или обичайно местоживееене на мястото, определено като такова от доставчика въз основа на две непротиворечащи си доказателства.

В този контекст бе необходимо да се изясни какъв вид доказателства може да се използват за определяне на мястото, с което е свързан клиентът, или за оборване на презумпцията.

**9.4. Какво се постига с разпоредбата?**

Относно далекосъобщителните услуги, услугите за радио- и телевизионно излъчване или електронните услуги в член 24е са изброени доказателства, които по-специално следва да се използват от доставчика за определяне на мястото, където неговият клиент е установен, има постоянен адрес или обичайно местоживееене, или които биха могли да се използват от него да определи с кое място действително е свързан този клиент.

Разпоредбата е приложима, когато в съответствие с член 24б, буква г) се приеме, че мястото, с което е свързан клиентът, е това, определено като такова от доставчика въз основа на две непротиворечащи си доказателства. Тя също така може да се



прилага, когато въз основа на три непротиворечащи си доказателства доставчикът пожелае да обори една от специалните презумпции.

Този списък на доказателства служи като пример: изразът „по-специално“ е включен, за да се гарантира, че държавите членки и предприятията са напълно наясно, че това е примерен, неизчерпателен списък. Предприятията управляват различни бизнес модели и доказателствата, които събират по отношение на техните клиенти, могат да се различават.

Поради тази причина списъкът включва и позоваване на „друга търговска информация“. Той дава възможност да се използват и други данни, които не са изрично включени в списъка, като доказателства за определяне на мястото, с което е свързан клиентът, и за оборване на презумпции.

Нито едно доказателство не задоволява всички предприятия, нито непременно е подходящо едни и същи доказателства да се използват при всички случаи. Ето защо не се дава приоритет на едно или друго доказателство, включено в списъка. Това следва да осигурява достатъчна гъвкавост на предприятията, така че промените, пред които са изправени предвид приближаването на 2015 г., да бъдат по-ограничени.

#### 9.5. Подробни въпроси, произтичащи от разпоредбата

##### 9.5.1. Какво се обхваща от понятието „друга търговска информация“?

Списъкът на доказателства в член 24е съдържа позоваване на друга търговска информация. В тази буква се взима предвид фактът, че предприятията имат много различни бизнес модели и тя им дава по-голяма гъвкавост за прилагането на тези разпоредби на практика.

Не е изключено да има случаи, когато единствените налични доказателства са тези, посочени като „търговска информация“. Това не означава, че едно-единствено доказателство само по себе си е достатъчно за определяне на мястото, с което е свързан клиентът. По-скоро в търговската информация като цяло (две или повече отделни данни) може да се предоставят подкрепящи доказателства общо – когато са взети заедно – по отношение на клиента и на мястото, с което е свързан.

В такава ситуация в избора, направен от доставчика, трябва да се отчете надеждността на наличната информация. Доставчикът следва също така да може да се обоснове защо тази информация е подходяща за него.

Не е възможно да се посочат всички различни данни, които могат да бъдат обхванати от понятието „търговска информация“. Както бе отбелязано по-рано, бизнес моделите са много различни и дадена информация, която е надеждна за един от тях, може да е крайно ненадеждна за друг.

Някои от данните, които в зависимост от обстоятелствата, при които се осъществява конкретната стопанска дейност, биха могли да се използват като „търговска информация“, са следните:

1) Уникални механизми за плащане – Когато клиент използва един от начините на плащане, уникален за определена държава членка, това предоставя точна

информация, показваща държавата членка, където е била извършена доставката. Това може да се приеме като указание за мястото, с което е свързан клиентът.

2) История на търгуване на потребителя – Когато клиент има установени отношения с предприятие, вписаните данни от предишни сделки биха могли да предоставят надежден ориентир за бъдещи сделки. Тази информация включва историята на IP адреса на клиента, адреса на фактуриране, мястото на най-често извършваното потребление *и т.н.*

3) Място за продажба на карти за отстъпки при пазаруване – Когато карта за отстъпки се продава на клиент, който присъства физически в търговски обект, е вероятно клиентът да се явява местен по отношение на държавата, в която се намира съответният обект.

4) Карти за отстъпки при пазаруване само за дадена държава – Когато картите за отстъпки са кодирани само за дадена държава и могат да се използват само в държавата на издаване (това ограничение е посочено ясно върху лицевата страна на картата), държавата членка, в която е кодирана картата, може да е показател за това с кое място е свързан клиентът приблизително по същия начин, по който кафе или хотел, където се продава достъп до безжична локална мрежа на обществени места, се третира като мястото на въпросния клиент.

5) Документация на доставчиците на платежни услуги — трети страни – В много държави доставчиците на платежни услуги проверяват поне част от адреса на фактуриране, посочен за даден начин на плащане, преди да одобрят определена сделка. Обикновено тази информация не се съобщава на клиента на доставчика на платежни услуги (*т.е.* продавачите на електронни услуги) от съображения за защита на данните и за сигурността. Когато обаче доставчикът на платежни услуги сподели информацията с доставчика на получената услуга, то тя може да се използва като „търговска информация“.

6) Самостоятелно сертифициране от страна на клиента – Когато абонатът представи потвърждение (*например* в процеса на извършване на онлайн поръчка) относно неговата държава, банковите му данни (по-специално информация къде е открита дадена банкова сметка), както и относно данните от кредитна карта, това би могло да се приеме за „търговска информация“.

#### 9.5.2. Какво може или не може да се разглежда като „адрес на фактуриране“?

Член 24е се отнася за адреса на фактуриране, който би могъл да се използва като доказателство при определяне на мястото, с което клиентът действително е свързан, или при оборване на съответната презумпция. Целта е да се помогне на доставчика да определи с точност къде клиентът е установен, има постоянен адрес или обичайно местоживееене.

Поради тези причини електронен адрес, на който се изпраща електронна фактура, считан от мнозина за адрес на фактуриране, не може да служи като доказателство в това отношение. При далекосъобщителните услуги, услугите за радио- и телевизионно излъчване или електронните услуги, въпреки че IP адресът не може да се приеме като адрес на фактуриране, той е признат за валидно доказателство, което може да се използва от доставчика при идентифициране на клиента.

Освен това пощенски адрес (пощенска кутия) не следва да се разглежда като достатъчен за посочване на мястото, с което е свързан даден данъчно незадължен клиент. Това отразява подхода, възприет по отношение на данъчно задължените лица, посочен в член 10, параграф 3.

9.5.3. Каква е връзката между член 24е (списък на доказателствата) и член 24г, параграф 1 (оборване на специална презумпция от доставчика)?

Списъкът на доказателствата в член 24е е от значение само когато даден доставчик желае да обори една от специалните презумпции, определящи мястото, с което е свързан клиентът, включени в членове 24а и 24б, букви а)–в)<sup>18</sup>. Тогава само при тези обстоятелства доказателствата, изброени в член 24е, могат да се използват за оборване на презумпцията.

9.5.4. От колко информация се нуждае доставчикът при проверката на доказателствата?

Член 23 гласи, че при установяване на мястото, с което е свързан клиентът, доставчикът следва да се основава на фактическа информация, предоставена от получателя, както и че следва да я проверява с помощта на обичайните мерки за сигурност на търговията като мерките, свързани с проверките на самоличността и на плащанията.

Следва да се признае, че „обичайните проверки на сигурността на търговията“ в много случаи не предоставят 100 % точност при определяне на мястото, с което е свързан всеки отделен клиент.

В много случаи клиентът има редовни отношения с доставчика. В тези ситуации изглежда разумно, че след първоначалната по-задълбочена проверка на информацията относно клиента, извършена от доставчика (проверка на адрес, кредитна карта и т.н., по-специално при регистрацията за откриване на сметка при съответното предприятие), следва да не се изисква последният отново да я проверява при всяка отделна сделка. При следващите покупки (особено при честите покупки) клиентите трябва само да представят поръчка и после доставчикът следва да може да използва по-рано представената и проверена информация за местоположението и за плащането.

Все пак проактивна проверка следва да се извършва редовно (в съответствие с обичайната търговска практика), но не и да се изисква това да се прави при всяка покупка.

9.5.5. Кога са необходими две и кога три непротиворечащи си доказателства?

Две доказателства са необходими във всички случаи, в които не може да се приложи никоя от специалните презумпции за далекосъобщителните услуги, услугите за радио- и телевизионно излъчване и електронните услуги (включени в членове 24а и 24б, букви а)–в)<sup>19</sup>).

---

<sup>18</sup> Обхватът на специалните презумпции в членове 24а и 24б, букви а)–в) е описан по-подробно в глава 7.

<sup>19</sup> Обхватът на специалните презумпции в членове 24а и 24б, букви а)–в) е описан по-подробно в глава 7.

Всички други доставки, включени в член 58 от Директивата за ДДС, са обхванати от член 24б, буква г), който изисква две непротиворечащи си доказателства при определянето на мястото, с което е свързан клиентът.

Три непротиворечащи си доказателства са необходими само когато доставчикът желае да обори една от специалните презумпции по членове 24а и 24б, букви а)–в).

Ето защо, когато може да се приложи една от презумпциите в членове 24а и 24б, букви а)–в), мястото, с което е свързан клиентът, се определя съгласно съответната презумпция, освен ако доставчикът не желае да я обори, като използва три непротиворечащи си доказателства.

В случаите, в които не може да бъде приложена специална презумпция, мястото, с което е свързан клиентът, следва да се определи с помощта на две непротиворечащи си доказателства.

Във всеки случай следва да се припомни, че доказателствата трябва да са различни и да не се дублират взаимно. Така например, когато клиентът представя адрес на фактуриране и по-късно потвърждава същия адрес посредством самостоятелно сертифициране, може да се приеме, че това представлява само едно доказателство. Същият е случаят, когато клиентът дава банковите си данни, които от своя страна насочват към уникален механизъм за плащане или се потвърждават от доставчика на платежни услуги или когато IP адресът и географското местоположение са на едно и също място. В тези случаи може да се счита, че доставчикът има само едно доказателство.

#### *9.5.6. Какво следва, ако доказателствата са противоречиви?*

Може да се окаже, че някои предприятия събират четири или повече елементи от информацията, което води до две (или повече) отделни групи непротиворечащи си доказателства, показващи различни места, с които може да е свързан клиентът. Следва да се подчертае, че именно доставчикът решава кои доказателствени материали да събере и след това, ако събраната информация е противоречива, кои елементи счита за най-подходящи за целите на търговията, за да определи най-точно мястото, с което е свързан клиентът.

В това отношение критериите за определяне на мястото, с което е свързан клиентът, са включени в член 24. Когато въпросните услуги се доставят на данъчно незадължено юридическо лице, приоритет следва да се дава на мястото, където се изпълняват функциите на неговото централно управление (буква а)). Това е така, освен ако няма доказателства, че услугите се използват на друго място на установяване на това данъчно незадължено юридическо лице.

Ако доставката се извършва на физическо лице, приоритет следва да се даде на обичайното местоживее на това лице (буква б)). Постоянният адрес следва да се използва само ако има доказателства, че услугите се използват там.

При определяне на мястото, с което е свързан клиентът, доставчикът трябва да реши кои доказателства са по-надеждни за конкретната му стопанска дейност. Така например, когато се прилага универсална ценова политика, т.е. начислява се една и съща цена, независимо от държавата на клиента, потребителите нямат стимул да прикриват мястото, с което са свързани, за данъчни цели. В този случай адресът на

фактуриране, предоставен от клиента, следователно се явява напълно надежден показател. Историята на търгуване на потребителите също би била полезна в случаите, когато са налице различни групи доказателства вследствие на покупки, направени по време на пътуване (при почивки, командировки).

В заключение, при възникване на противоречие целта е да се даде приоритет на мястото, което осигурява най-добре данъчното облагане в мястото на действителното потребление на услугите.

За случаите, за които доказателствата са противоречиви, има по-голяма необходимост от редовна проверка от страна на доставчика.

9.5.7. Какво следва, ако доставчикът не разполага с две непротиворечащи си доказателства в контекста на член 24б, буква г)?

В случай, че доставчик среща трудности при събирането на две непротиворечащи си доказателства за определяне на мястото, с което е свързан клиентът, той все пак следва да продължава да търси допълнителни доказателства като например подходяща търговска информация.

При възникване на съмнение приоритет следва да се дава на мястото, което осигурява най-добре данъчното облагане в мястото на действителното потребление на доставяните услуги.

9.5.8. Кои са показателите за неправилна употреба или злоупотреба от страна на доставчик, посочени в член 24г, параграф 2?

Не е възможно да се изброят възможните показатели за неправилна употреба или злоупотреба от страна на доставчика. Възможностите са твърде големи.

Като правило предприятията следва да не носят отговорност за неправилна употреба или злоупотреба от страна на техните клиенти. Обаче ситуации, при които доставчик прилага презумпция (единствено) в полза на неговия клиент или при които доставчикът прилага презумпция, основана на невярна информация, предоставена от неговия клиент, макар да е знаел или да е следвало да знае, че информацията е невярна, не могат като такива да бъдат изключени от приложното поле на член 24г, параграф 2.

Данъчен орган може също да обори презумпция в случай на данни за неправилна употреба или злоупотреба, като например когато доставчикът е предприел стъпки за подправяне на презумпцията с цел да уреди преференциално третиране. Това може да включва, но не се ограничава до по-ниска данъчна ставка.

9.5.9. До каква степен доставчикът може да разчита на информация, предоставена от трета страна (по-специално, от доставчик на платежни услуги)?

В много случаи данъкоплатците разчитат изцяло на извършените проверки от търговски партньори – трети страни, като например доставчици на платежни услуги и други посредници. Необходимо е да се подчертае, че правилното определяне на мястото на доставка си остава задължение на доставчика. Ето защо фактът, че проверките са извършени от трети страни, не освобождава доставчика от неговата отговорност в случаите на неправилна употреба или злоупотреба.

9.5.10. Прилагане на правилата за защита на данните с оглед на промените на ДДС, които ще влязат в сила през 2015 г.

Съображение 17 от Регламент 1042/2013 гласи, че „за целите на настоящия регламент може да е уместно държавите членки да приемат законодателни мерки за ограничаване на някои права и задължения, предвидени в Директива 95/46/ЕО на Европейския парламент и на Съвета<sup>20</sup>, с цел да се защитят важни икономически и финансови интереси на държавата членка или на Европейския съюз, включително валутни, бюджетни и данъчни въпроси, когато тези мерки са необходими и пропорционални с оглед на риска от данъчни измами и укриване на данъци в държавите членки и на необходимостта от осигуряване на правилното събиране на ДДС, попадащ в обхвата на настоящия регламент“.

Обработването на данните следователно може да бъде „необходимо за спазването на правно задължение, чийто субект е администраторът<sup>21</sup>“ (член 7, буква в) от Директива 95/46/ЕО), или може да е „необходимо за целите на законните интереси, преследвани от администратора или от трето лице или лица, на които се разкриват данните [...]“ (член 7, буква е) от Директива 95/46/ЕО).

С други думи, съответните данъчно задължени лица трябва да могат да обработват личните данни на своите клиенти, за да докажат на данъчните органи, че са приложили правилно правилата за ДДС по отношение на мястото на доставка.

Във всеки случай, когато правата на защита на данните се ограничават, за да се направят възможни някои операции по обработката, спецификата и особено целта на това обработване според Европейския надзорен орган по защита на данните следва да бъде определена и изрично предвидена в националното законодателство.

---

<sup>20</sup> [Директива 95/46/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 24 октомври 1995 г. за защита на физическите лица при обработването на лични данни и за свободното движение на тези данни \(ОВ L 281, 23.11.1995 г., стр. 31\).](#)

<sup>21</sup> В съответствие с член 2, буква г) от Директива 95/46/ЕО „администратор“ означава физическо или юридическо лице, държавен орган, агенция или друг орган, който сам или съвместно с други определя целите и средствата за обработка на лични данни; когато целите и средствата на обработката се определят от национални или общностни законови или подзаконови разпоредби, администраторът или специфичните критерии за неговото назначаване могат да бъдат определени в националното право или в правото на Общността;“.

## 10. ДОСТАВКА В ХОТЕЛИ И ПОДОБНИ МЕСТА (ЧЛЕН 31В)

### 10.1. Приложима разпоредба

Приложимата разпоредба може да бъде намерена в Регламента за изпълнение за ДДС:

- [Член 31в](#)

Навсякъде, където се прави позоваване на член от Регламента за изпълнение за ДДС, позоваването на този конкретен правен акт се пропуска, а се споменава само въпросният член.

### 10.2. Защо имаше необходимост от изясняване?

Считано от 1 януари 2015 г., при всички далекосъобщителни услуги, услуги за радио- и телевизионно излъчване и електронни услуги мястото на доставка ще бъде на мястото, с което е свързан клиентът, независимо от това дали услугите се доставят на данъчно задължено лице („от предприятие за предприятие“ (B2B)) или на данъчно незадължено лице („от предприятие за потребител“ (B2C)).

Когато тези услуги се доставят в хотелиерския сектор, може да е трудно да се установи статусът на клиента, отчетен заедно с мястото, с което е свързан този клиент. За доставчика на настаняването има риск от отговорност, който трябва да бъде намален.

За да се намалят тежестите за засегнатите предприятия и да се защитят приходите, бяха необходими насоки за изясняване на свързаните с мястото на доставка въпроси, които възникват, когато тези услуги се предоставят заедно с настаняването.

### 10.3. Какво се постига с разпоредбата?

Практическо и прагматично решение е намерено с член 31в, в който се пояснява, че когато се доставят далекосъобщителни услуги, услуги за радио- и телевизионно излъчване или електронни услуги заедно с настаняване в хотелиерския сектор или в секторите с подобна функция, услугите се считат за доставени на тези места.

Това се прилага само когато услугите се предоставят от доставчик на настаняване, който действа от свое име, заедно с настаняването, осигурено от този доставчик. За да се прилага член 31в, трябва да има отделна доставка на тези услуги, когато се изисква клиентът да плаща поотделно.

Той обхваща доставки, извършени заедно с настаняването, предоставено в хотелиерския сектор, но също и когато настаняването се осигурява в сектори с подобна функция, като ваканционни лагери или обекти, развити за ползване като къмпинги. Това са секторите, изброени в член 47 от Директивата за ДДС.

## 11. ДОСТАВКА НА БИЛЕТИ ОТ ПОСРЕДНИК (ЧЛЕН 33А)

### 11.1. Приложима разпоредба

Приложимата разпоредба може да бъде намерена в Регламента за изпълнение за ДДС:

- [Член 33а](#)

Навсякъде, където се прави позоваване на член от Регламента за изпълнение за ДДС, позоваването на този конкретен правен акт се пропуска, а се споменава само въпросният член.

### 11.2. Контекст

Достъпът до културни, художествени, спортни, научни, образователни, развлекателни и други подобни мероприятия се облага на мястото, където тези мероприятия фактически се провеждат. Например при един концерт това е мястото, където се изпълнява концертът.

Мястото на данъчно облагане е едно и също при доставки, извършени за друго предприятие („от предприятие за предприятие“ (B2B)) или за краен потребител („от предприятие за потребител“ (B2C)).

### 11.3. Защо имаше необходимост от изясняване?

Когато организаторът на събитие продава билети за събитието пряко на клиента, който иска да присъства на събитието, е ясно, че всеки ДДС, който следва да се заплаща върху билетите, се дължи на мястото, където фактически се провеждат тези мероприятия.

Продаваните от организатора билети могат да се разпространяват чрез посредник. Може да се окаже, че данъчно задълженото лице, което извършва посредничество при продажбата на билети, фактически купува и продава билетите от свое име и за своя собствена сметка. Посредникът обаче може също да действа от името на организатора и за негова сметка или може да действа от свое име, но за сметка на организатора.

Бяха необходими повече насоки, за да се гарантира, че данъкът не се укрива с начина на разпространяване на билетите.

### 11.4. Какво се постига с разпоредбата?

Билетите за културни, художествени, спортни, научни, образователни, развлекателни и други подобни мероприятия следва при всички случаи да се облагат на мястото, където фактически се провеждат тези събития, както е предвидено съгласно членове 53 и 54 от Директивата за ДДС. Такъв би трябвало да бъде и случаят, когато билетите се разпространяват чрез посредник.

Когато посредникът действа от името на организатора на събитието и за негова сметка, действителната продажба на билетите се извършва в правен смисъл от организатора.



Ако посредникът се намеси в продажбата на билети, като действа от свое име и за своя собствена сметка, той действа като възложител при продажбата на билетите.

Посредникът може обаче да се намеси и в продажбата на билети, като действа от свое име, но за сметка на организатор на събитието. В този случай в член 33а се пояснява, че посредникът, който продава билетите, се счита, че е получил услугата, състояща се в предоставяне на достъп до събитието, и самият той я е доставил. Това е в съответствие с правната фикция, предвидена в член 28 от Директивата за ДДС.

Във всичките три случая е очевидно, че продажбата на билети се облага на мястото, където тези мероприятия фактически се провеждат.

#### 11.5. Подробни въпроси, произтичащи от тази разпоредба

##### *11.5.1. Къде следва да се облагат билетите, които се резервират онлайн?*

Билетите за културни, художествени, спортни, научни, образователни, развлекателни и други подобни мероприятия се облагат на мястото, където тези мероприятия фактически се провеждат. Независимо как се разпространяват билетите, данъчното третиране остава еднакво.

Когато билетите се разпространяват по електронен път, не се променя естеството на доставяната услуга. Също така резервираните онлайн билети се облагат на мястото, където тези мероприятия фактически се провеждат. Това се потвърждава в член 7, параграф 3, буква у), в който се изключва възможността тези доставки да се третират като електронни услуги (вж. също [точка 2.4.3.2](#)).

## 12. ПРЕХОДНИ МЕРКИ (ЧЛЕН 2 ОТ РЕГЛАМЕНТ № 1042/2013)

### 12.1. Приложима разпоредба

- [Член 2 от Регламент 1042/2013](#)

### 12.2. Контекст

Считано от 1 януари 2015 г., доставката на далекосъобщителни услуги, услуги за радио- и телевизионно излъчване и електронни услуги във всички случаи ще се облага на мястото, където клиентът е установен, има постоянен адрес или обичайно местоживеене.

Това е вече така по отношение на доставките „от предприятие за краен потребител“ (B2C), но само когато услугите се доставят в или от Европейския съюз (въпреки че при далекосъобщителните услуги и услугите за радио- и телевизионно излъчване това се основава на фактическото ползване и потребление).

В рамките на ЕС обаче такива доставки до края на 2014 г. остават облагаеми в държавата членка, в която е установен доставчикът. От 2015 г. тези доставки ще подлежат на облагане също и на мястото, където се намира клиентът.

### 12.3. Защо имаше необходимост от изясняване?

Моментът, в който трябва да се плати ДДС, се определя, когато настъпи данъчното събитие (задължението) и ДДС стане изискуем (подлежи на събиране).

В членове 63 и 64 от Директивата за ДДС се дава определение на данъчното събитие. Съгласно член 63 данъчното събитие възниква, когато се доставят стоките или услугите. Що се отнася до непрекъснатите доставки, в член 64 се пояснява, че данъчното събитие настъпва при изтичането на периода, за който следва да се направят поредно отчитане или поредни плащания. До този момент доставката е била направена.

Ако плащането е извършено авансово по член 65 от Директивата за ДДС или ако държава членка се е възползвала от правото, посочено в член 66 от Директивата за ДДС, ДДС може все пак да стане изискуем преди или малко след доставката, тоест преди или малко след настъпването на данъчното събитие.

Когато се доставят далекосъобщителни услуги, услуги за радио- и телевизионно излъчване и електронни услуги близо до датата 1 януари 2015 г., промяната в мястото на доставка може да доведе до двойно данъчно облагане или липса на облагане, ако се различават правилата, прилагани от държавите членки по отношение на момента, в който ДДС става изискуем.

За да се избегнат ситуацията на двойно данъчно облагане и липса на облагане и с оглед на това да се улесни тази промяна в данъчното облагане, трябваше да бъдат приети преходни мерки, които определят по един общ начин кои услуги, доставени около тази дата, попадат в обхвата на новите правила и кои – не.

#### 12.4. Какво се постига с разпоредбата?

С член 2 от Регламент 1042/2013 се уточнява, че за определяне на мястото на доставка е от решаващо значение моментът на настъпване на данъчното събитие (и възникване на задължение). Това се отнася за обичайните и непрекъснатите доставки.

Когато данъчното събитие настъпва преди 1 януари 2015 г., мястото на доставка е мястото, където е установен доставчикът и в държавата членка на клиента не се дължи данък за същото данъчно събитие (член 2, буква в)). Това се прилага, независимо кога е извършено плащането или кога е издадена фактурата.

Ако данъчното събитие настъпи на 1 януари 2015 г. или след тази дата, мястото, с което е свързан клиентът, е от решаващо значение при установяване на мястото, където се дължи данъкът (член 2, буква б)). Моментът, в който е издадена фактурата, няма никакво значение в това отношение.

Когато обаче преди 1 януари 2015 г. е направено авансово плащане по въпросната доставка, ДДС върху това авансово плащане става изискуем в държавата членка, където е установен доставчикът в съответствие с правилата, предвидени в член 65 от Директивата за ДДС (член 2, буква а)). За всяко плащане, което остава и се извършва впоследствие (на 1 януари 2015 г. или след тази дата), ДДС се дължи на мястото, с което е свързан клиентът.

#### 12.5. Подробни въпроси, произтичащи от тази разпоредба

##### *12.5.1. Авансови плащания, направени преди извършването на доставката*

Когато преди 1 януари 2015 г. се извърши авансово плащане, доставчикът начислява ДДС върху него в съответствие с член 65 от Директивата за ДДС. Тъй като действащите правила са все още тези за 2014 г., ДДС върху това плащане става изискуем в държавата членка, където е установен доставчикът.

Ако услугата се предоставя само на 1 януари 2015 г. или след тази дата, правилото в член 2, буква б) от Регламент 1042/2013 означава, че мястото на доставка за тази услуга е мястото, където получателят е установен или пребивава.

Би могло да се допусне, че тъй като мястото на доставка на услугата е държавата членка на клиента, доставчикът следва в такъв случай да поправи фактурата, квитанцията или сметката, отнасящи се до извършеното авансово плащане, като възстанови ДДС, платен в държавата членка на доставчика, и начисли ДДС в държавата членка на клиента.

Това обаче би означавало огромна тежест за всички участващи страни: доставчици, клиенти и данъчни администрации, и би влязло в противоречие с целта, преследвана от преходните мерки.

По тази причина от Комитета по ДДС почти с единодушие бяха одобрени насоки<sup>22</sup> за изясняване на това как следва да се тълкуват преходните мерки в член 2 от Регламент 1042/2013 относно извършените авансови плащания.

В тези насоки беше изрично пояснено, че когато авансово плащане е извършено преди 1 януари 2015 г., правилото в член 65 от Директивата за ДДС се прилага във всички случаи, така че ДДС се начислява в държавата членка, в която е установен доставчикът, при получаването на плащането и върху получената сума.

Когато доставката е завършена на 1 януари 2015 г. или след тази дата, ДДС става изискуем в държавата членка на клиента, но само върху сумата, непокрита от никое предишно плащане, извършено авансово.

Ето защо, ако клиентът плати авансово преди 1 януари 2015 г. цялата сума на цената на услугата, ДДС се начислява в държавата членка на доставчика, а в държавата членка на клиента не се начислява никакъв ДДС.

Когато преди 1 януари 2015 г. клиент изплати авансово например 40 % от общата цена на услугата, ДДС се начислява в държавата членка на доставчика (върху тези 40 %). Останалите 60 % се облагат с ДДС в държавата членка на клиента в момента на възникване на данъчното събитие или когато се извърши друго авансово плащане на 1 януари 2015 г. или след тази дата, но преди доставката.

С насоките също така се пояснява, че това правило се прилага само в случаите, в които авансовото плащане се извършва в съответствие с обичайната търговска практика на доставчика, тоест когато доставчикът е прилагал тази политика спрямо въпросните доставки в миналото. Ако условията на доставката са такива, че разкриват, че авансовото плащане е било извършено единствено с цел избягване на данъчно облагане в държавата членка на клиента (например когато авансовото плащане не се е изисквало по договор или е надвишило предвидената в договора сума), тази държава членка може да претендира за начисления ДДС върху сделката съгласно правилото, предвидено в член 2, буква б) от Регламент 1042/2013.

Следва също така да се припомни, че когато данъчното облагане е разделено между две държави членки, доставчикът следва да е в състояние да докаже на държавата членка на клиента, че авансово плащане е било извършено действително преди 1 януари 2015 г. и ДДС върху тази сума е бил изплатен на държавата членка на доставчика. Ето защо във фактурата, сметката или квитанцията, издадени при извършване на доставката, би било уместно да се включи позоваване на фактурата, сметката или квитанцията, издадени при извършване на авансовото плащане, както и датата, на която е извършено това плащане.

#### *12.5.2. Какво влияние оказва издаването на фактура върху мястото на доставка?*

Датата, на която е издадена фактурата, няма отношение към мястото на доставка на услугата.

---

22

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/key\\_documents/vat\\_committee/guidelines-vat-committee-meetings\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf).

ДДС се дължи в държавата членка на доставчика или в тази на клиента в зависимост от момента, в който е настъпило данъчното събитие или е извършено плащането. Издаването на фактура не променя това правило.

*12.5.3. Каква степен на доказване е необходима, за да се установи, че е настъпило данъчно събитие или е извършено плащане преди 1 януари 2015 г.?*

Доказателствените средства, използвани от данъчно задължени лица по отношение на техните обичайни сделки, са тези, които следва да се използват също така и за да се докаже, че определено данъчно събитие е настъпило преди или след 1 януари 2015 г. В това отношение не се изискват специални доказателствени средства.

*12.5.4. Списък с примери*

*Предплатени доставки*

**Пример 1:** Предварително плащане или авансово плащане е извършено преди 1 януари 2015 г. и доставката също се извършва или е приключила преди тази дата. В такъв случай ДДС става изискуем преди 1 януари 2015 г. в държавата членка на доставчика.

**Пример 2:** Предварително плащане или авансово плащане е извършено преди 1 януари 2015 г., но доставката се извършва или е приключила едва през 2015 г. или след това. В този случай ДДС се дължи върху сумата на плащането, извършено авансово в държавата членка на доставчика, в момента, в който е извършено това плащане. Върху непокрытата от авансовото плащане сума се дължи ДДС в държавата членка на клиента към момента на възникване на данъчното събитие.

**Пример 3:** Както предварителното плащане, така и данъчното събитие настъпват след 31 декември 2014 г. В такъв случай ДДС става изискуем през 2015 г. в държавата членка на клиента.

**Пример 4:** Предварително плащане в размер на 20 % от цената е извършено преди 1 януари 2015 г. Друго авансово плащане в размер на 40 % е извършено след 31 декември 2014 г. Услугата накрая е доставена след това второ авансово плащане. ДДС се дължи през 2014 г. в държавата членка на доставчика върху първото авансово плащане (20 % от цената). ДДС се дължи през 2015 г. в държавата членка на клиента върху второто авансово плащане (40 % от цената), както и върху остатъка от сумата при приключване на доставката (40 % от цената).

*Непрекъснати доставки*

**Пример 5:** Непрекъсната доставка, при която изтичането на период, за който следва да се направи поредно отчитане или поредно плащане, се извършва преди 1 януари 2015 г. В този случай следва да се начисли ДДС върху отчетената сума или плащането в държавата членка, където е установен доставчикът.

**Пример 6:** Непрекъсната доставка, при която изтичането на период, за който следва да се направи поредно отчитане или поредно плащане, се извършва на 1 януари 2015 г. или след тази дата, дори и доставката да е започнала през 2014 г. В този случай има три възможни сценария:

- а) плащането се извършва при изтичането на периода. В този случай, тъй като данъчното събитие настъпва на 1 януари 2015 г. или след тази дата и няма какво да направи ДДС изискуем преди тази дата, ДДС се дължи в държавата членка на клиента.
- б) плащането на общата сума на доставката се извършва авансово преди 1 януари 2015 г. В този случай ДДС се начислява в държавата членка на доставчика, тъй като плащането води до изискуемост на данъка.
- в) авансово плащане (гаранция) е извършено още преди 1 януари 2015 г. след като изтече периодът, клиентът заплаща остатъка от цената на доставката. В този случай ДДС се начислява върху сумата на авансовото плащане в държавата членка на доставчика, към момента, в който е извършено това плащане. ДДС върху сумата, непокрита от авансовото плащане, става изискуем в държавата членка на клиента към момента, в който изтече този период.

*Доставки, за които е издадена фактура преди извършване на съответната доставка*

**Пример 7:** На 20 декември 2014 г. е издадена фактура (или сметка или квитанция, когато не се изисква фактура) за едногодишен онлайн достъп до вестник (с начало през 2014 г. и край през 2015 г.). Фактурата се заплаща от клиента на 29 декември 2014 г. В този случай ДДС става изискуем преди 1 януари 2015 г. поради плащането, извършено преди тази дата, така че той се начислява в държавата членка, където е установен доставчикът.

**Пример 8:** На 20 декември 2014 г. е издадена фактура (или сметка или квитанция, когато не се изисква фактура) за едногодишен онлайн достъп до вестник (с начало през 2014 г. и край през 2015 г.). Фактурата се заплаща от клиента на 3 януари 2015 г. В този случай данъчното събитие възниква след 1 януари 2015 г. Плащането се извършва също след тази дата. ДДС следва да се начислява в държавата членка на клиента, независимо от датата, на която е издадена фактурата.

*Доставки, за които е издадена фактура след извършване на доставката*

**Пример 9:** Услугата е извършена преди 1 януари 2015 г., но е издадена фактура и плащането е извършено едва след тази дата. В този случай данъчното събитие е възникнало преди 1 януари 2015 г., така че ДДС се дължи в държавата членка на доставчика.

### 13. ПРИЛОЖИМИ ПРАВНИ РАЗПОРЕДБИ

#### 13.1. Директива за ДДС

#### Член 24, параграф 2

....

2. „Далекосъобщителни услуги“ са услугите, отнасящи се до преноса, излъчването или приемането на сигнали, думи, образи и звуци или информация от всякакво естество по кабелни, радио, оптични или други електромагнитни системи, включително свързаното с тях прехвърляне или отстъпване на правото да се използва капацитетът за такова пренасяне, излъчване, предаване или приемане, с включването на предоставянето на достъп до глобални информационни мрежи.

#### Член 44

Мястото на доставка на услуги на данъчно задължено лице, действащо като такова, е мястото, където това лице е установило стопанската си дейност. Ако обаче тези услуги се предоставят на постоянен обект на данъчно задълженото лице, който се намира на място, различно от мястото, където е установило стопанската си дейност, мястото на доставка на тези услуги е мястото, където се намира този постоянен обект. При отсъствие на такова място на установяване или на постоянен обект мястото на доставка на услугите е мястото на постоянния адрес или обичайното местоживееие на данъчно задълженото лице, което получава такива услуги.

#### Член 45

Мястото на доставка на услуги на данъчно незадължено лице е мястото, където доставчикът е установил стопанската си дейност. Ако обаче тези услуги се предоставят от постоянен обект на доставчика, който се намира на място, различно от мястото, където е установил стопанската си дейност, мястото на доставка на тези услуги е мястото, където се намира този постоянен обект. При отсъствие на такова място на установяване или на постоянен обект мястото на доставка на услугите е мястото на постоянния адрес или обичайното местоживееие на доставчика.

#### Член 58

Мястото на доставка на следните услуги на данъчно незадължено лице е мястото, където това лице е установено, има постоянен адрес или обичайно местоживееие:

- а) далекосъобщителни услуги;
- б) услуги за радио и телевизионно излъчване;

в) услуги, извършвани по електронен път, по-специално посочените в приложение II.

Когато доставчикът на определена услуга и клиентът поддържат връзка по електронна поща, това само по себе си не означава, че предоставената услуга представлява услуга, извършвана по електронен път.

#### Член 59а

За да се предотврати двойното данъчно облагане, необлагането или нарушаването на конкуренцията, държавите членки могат, по отношение на услугите, чието място на доставка е уредено в членове 44, 45, 56, 58 и 59:

- а) да разглеждат мястото на доставка на всяка или на всички такива услуги, ако е разположено на тяхна територия, като разположено извън Общността, ако фактическото ползване и потребление на услугите се извършва извън Общността;
- б) да разглеждат мястото на доставка на всяка или на всички такива услуги, ако е разположено извън Общността, като разположено на тяхна територия, ако фактическото ползване и потребление на услугите се извършва на тяхна територия.

#### Приложение II

- 1) Доставка на интернет адрес, уебхостване, дистанционно поддържане на програми и оборудване;
- 2) доставка и осъвременяване на софтуер;
- 3) доставка на образи, текст и информация и предоставяне на бази данни;
- 4) доставка на музика, филми и игри, включително игри на шанса и хазартни игри, и политически, културни, художествени, спортни, научни и развлекателни предавания и мероприятия;
- 5) доставка на дистанционно обучение.

#### 13.2. Регламент за изпълнение за ДДС

#### Член 6а

1. Телекомуникационните услуги по смисъла на член 24, параграф 2 от Директива 2006/112/ЕО обхващат, по-специално, следното:



- а) *стационарни и мобилни телефонни услуги за предаване и комутация на глас, данни и видеоизображения, включително телефонни услуги с визуализиращ компонент (услуги за видеотелефония);*
  - б) *телефонни услуги, предоставяни по интернет, включително интернет телефония (VoIP);*
  - в) *гласова поща, изчакване на повикване, пренасочване на повикването, идентификация на лицето, осъществяващо повикването, тристранна връзка и други услуги по управление на повикванията;*
  - г) *пейджинг услуги;*
  - д) *аудиотекст услуги;*
  - е) *факсимилни, телеграфни и телексни услуги;*
  - ж) *достъп до интернет, включващ световната мрежа;*
  - з) *частни мрежови връзки, предоставящи далекосъобщителни връзки, предназначени за изключително ползване от страна на получателя.*
2. *Телекомуникационните услуги по смисъла на член 24, параграф 2 от Директива 2006/112/ЕО не обхващат следното:*
- а) *услуги, извършвани по електронен път;*
  - б) *услуги по разпространение на радио и телевизия (наричани по-нататък „услуги за радио- и телевизионно излъчване“).*

#### **Член 6б**

1. *Услугите за радио- и телевизионно излъчване включват услуги, състоящи се от аудио- и аудиовизуално съдържание, като например радио или телевизионни предавания, които се предоставят на населението чрез съобщителни мрежи от доставчик на медийни услуги и под неговата редакционна отговорност за едновременно слушане или гледане въз основа на програмна схема.*
2. *Параграф 1 обхваща, по-специално, следните случаи:*
- а) *радио- или телевизионни предавания, които се предават или препредават чрез радио- или телевизионна мрежа;*
  - б) *радио- или телевизионни предавания, разпространявани чрез интернет или подобна електронна мрежа (IP streaming), ако се разпространяват едновременно с тяхното предаване или препредаване чрез радио- или телевизионна мрежа.*
3. *Параграф 1 не включва следното:*

- а) далекосъобщителни услуги;*
- б) услуги, извършвани по електронен път;*
- в) предоставяне на информация относно конкретни предавания при поискване;*
- г) прехвърляне на права за радио- и телевизионно излъчване или за предаване;*
- д) лизинг на техническо оборудване или съоръжения, използвани за получаване на радио- или телевизионни сигнали;*
- е) радио- и телевизионни предавания, разпространявани чрез интернет или подобна електронна мрежа (IP streaming), освен в случаите, когато те се излъчват едновременно с тяхното предаване или препредаване чрез радио- и телевизионна мрежа.*

## Член 7

- 1. Понятието „услуги, предоставяни по електронен път“ съгласно Директива 2006/112/ЕО включва услуги, които се предоставят чрез интернет или електронна мрежа, както и които се предоставят по принцип автоматизирано — предвид естеството им, при минимална намеса на човешки фактор и които е невъзможно да бъдат предоставени при отсъствието на информационни технологии.*
- 2. Параграф 1 обхваща, по-специално, следните случаи:*
  - а) в общия случай доставката на дигитални продукти, включително софтуер и промени или актуализиране на софтуер;*
  - б) услуги, които осигуряват или подпомагат присъствие за стопански или лични цели в електронна мрежа като интернет пространство или интернет страница;*
  - в) услуги, които се генерират автоматично от компютър чрез интернет или електронна мрежа, в отговор на специфично подаване на данни от получателя;*
  - г) възмездно прехвърляне на правото на предлагане за продажба на стоки или услуги на интернет страница, функционираща като онлайн магазин, на който потенциалните купувачи правят офертите си посредством автоматизирана процедура и на който страните се уведомяват за продажбата с електронно съобщение, генерирано автоматично от компютър;*
  - д) информационни пакети за интернет обслужване (ПИО), в които телекомуникационният компонент е съпътстваща и подчинена част (например пакети, които включват не само интернет достъп, а и други елементи, като страници, даващи достъп до новини, информация за времето или за пътувания; игри; поддържане на интернет пространство; достъп до онлайн форуми и прочие);*

- е) услугите, изброени в приложение I.
3. Параграф 1 не включва следното:
- а) услуги за радио- и телевизионно излъчване;
  - б) далекосъобщителни услуги;
  - в) стоки, за които заявката и нейната обработка се извършват по електронен път;
  - г) компактдискове, дискети и подобни материални носители;
  - д) печатни материали като книги, бюлетини, вестници или списания;
  - е) дискове и аудиокасети;
  - ж) видеокасети и дигитални видеодискове;
  - з) игри на компактдиск;
  - и) консултантски услуги като юридически услуги и услуги на финансови консултанти, предоставяни на получателите по електронна поща;
  - й) учебни услуги, при които съдържанието на курса се преподава от учител чрез интернет или електронна мрежа (а именно чрез дистанционна връзка);
  - к) услуги, извършвани от сервиз за ремонт на компютърно оборудване;
  - л) услуги за съхраняване на данни офлайн;
  - м) услуги за рекламиране, и по-специално във вестници, афиши и по телевизията;
  - н) телефонни услуги на отдели за поддръжка на клиенти;
  - о) учебни услуги за дистанционно обучение като курсове по пощата;
  - п) стандартни услуги за продажби на търг с пряка намеса на човешки фактор, независимо от това по какъв начин се правят офертите;
  - р) билети за културни, художествени, спортни, научни, образователни, развлекателни или подобни събития, които се резервират онлайн;
  - с) настаняване в хотел, наем на автомобили, ресторантьорски услуги, превоз на пътници или подобни услуги, които се резервират онлайн.

## Приложение I

- 1) *Точка 1 от приложение II към Директива 2006/112/ЕО:*
  - а) *поддържане на интернет пространство и интернет страница;*
  - б) *автоматизирано, онлайн и дистанционно поддържане на програми;*
  - в) *дистанционно администриране на системи;*
  - г) *онлайн съхраняване на данни, при което се съхраняват специфични данни, възстановявани по електронен път;*
  - д) *предоставяне на дисково пространство онлайн при заявка.*
- 2) *Точка 2 от приложение II към Директива 2006/112/ЕО:*
  - а) *даване на достъп или снемане на софтуер (включително програми за доставки/счетоводни програми и софтуер за антивирусна защита) заедно с актуализациите;*
  - б) *софтуер за блокиране появяването на рекламни банери, познат още като банер блокатор;*
  - в) *драйвери за снемане на информация, такива като софтуер, който осигурява интерфейс на компютри с периферно оборудване (например принтери);*
  - г) *онлайн автоматизирана инсталация на филтри върху интернет пространство;*
  - д) *онлайн автоматизирана инсталация на защитни системи.*
- 3) *Точка 3 от приложение II към Директива 2006/112/ЕО:*
  - а) *даване на достъп или снемане на десктоп форми;*
  - б) *даване на достъп или снемане на фотографски или картинни образи или скрийнсейвъри;*
  - в) *дигитално съдържание на книги и други електронни публикации;*
  - г) *абонамент за онлайн вестници и списания;*
  - д) *интернет протоколи и статистика за интернет пространството;*
  - е) *онлайн новини, информация за трафика и за времето;*
  - ж) *онлайн информация, генерирана автоматично от софтуер въз основа на въведени от получателя специфични данни, такива като юридически или*

финансови данни (и по-специално такива като постоянно актуализирани данни за фондовите борси, в реално време);

з) предоставяне на рекламно място, включително рекламни банери на интернет пространство/интернет страница;

и) използване на машини за търсене и интернет директории.

4) Точка 4 от приложение II към Директива 2006/112/ЕО:

а) даване на достъп или снемане на музика на компютри и мобилни телефони;

б) даване на достъп или снемане на звънене, откъси, тонове на звънене или други звуци;

в) даване на достъп или снемане на филми;

г) снемане на игри на компютри и мобилни телефони;

д) даване на достъп до автоматизирани онлайн игри, които са зависими от интернет или други подобни електронни мрежи, като играещите са географски отдалечени един от друг;

е) получаване на радио- или телевизионни предавания, които се разпространяват чрез радио- или телевизионна мрежа, интернет или подобна електронна мрежа за слушане или гледане на предавания в избран от получателя момент и по негова лична заявка въз основа на каталог на предавания, подбрани от доставчика на медийни услуги като телевизия или видео по поръчка;

ж) получаване на радио- и телевизионни предавания, разпространявани чрез интернет или подобна електронна мрежа (IP streaming), освен когато те се излъчват едновременно с тяхното предаване или препредаване чрез радио- и телевизионна мрежа;

з) доставката на аудио- и аудиовизуално съдържание чрез съобщителни мрежи, което не се доставя от доставчик на медийни услуги и под редакционната отговорност на такъв доставчик;

и) последващата доставка на аудио- и аудиовизуална продукция на доставчик на медийни услуги чрез съобщителни мрежи от лице, различно от доставчика на медийни услуги. “

5) Точка 5 от приложение II към Директива 2006/112/ЕО:

- а) автоматизирано дистанционно обучение, чието функциониране е зависимо от интернет или подобна електронна мрежа и чието предоставяне изисква ограничена или нулева намеса на човешки фактор, включително виртуални класни стаи, с изключение на случаите, когато интернет или подобна електронна мрежа се използва единствено като инструмент за комуникация между преподавателя и ученика;
- б) учебни материали, които се попълват от учениците в интернет и се оценяват автоматично, без намеса на човешки фактор.

**Член 9а**

1. Когато услуги, извършвани по електронен път, се доставят чрез далекосъобщителна мрежа, интерфейс или портал като електронен магазин за приложения, за целите на прилагането на член 28 от Директива 2006/112/ЕО се счита, че данъчно задълженото лице, което участва в доставката, действа от свое име, но за сметка на доставчика на тези услуги, освен в случаите, когато този доставчик е изрично посочен като доставчик от въпросното данъчно задължено лице и това е отразено в условията по договора между страните.

За да се счита, че доставчикът на услуги, извършвани по електронен път, е изрично посочен като доставчик на тези услуги от данъчно задълженото лице, трябва да бъдат изпълнени следните условия:

- а) във фактурата, издадена или предоставена от всяко данъчно задължено лице, участващо в доставка на услуги, извършвани по електронен път, трябва да се посочват тези услуги и доставчикът на тези услуги;
- б) в сметката или квитанцията, издадени или предоставени на клиента, трябва да се посочват услугите, извършвани по електронен път и доставчикът на тези услуги.

Данъчно задължено лице, което във връзка с доставка на услуги, извършвани по електронен път, разрешава разходите да се фактурират на потребителя или доставката на услугите, или определя общите условия и реда на доставката, няма право изрично да посочва друго лице като доставчик на тези услуги, за целите на настоящия параграф.

2. Параграф 1 се прилага също когато телефонните услуги, предоставяни по интернет, включително интернет телефония (VoIP), се доставят чрез далекосъобщителна мрежа, интерфейс или портал като електронен магазин за приложения и при същите условия като посочените в същия параграф.

3. Настоящият член не се прилага към данъчно задължено лице, което се занимава единствено с обработка на плащания във връзка с услуги, извършвани по електронен път, или телефонни услуги, предоставяни по интернет, включително интернет телефония (VoIP), и не участва в доставката на тези услуги, извършвани по електронен път, или телефонни услуги.

### Член 13а

*За място на установяване на данъчно незадължено юридическо лице, посочено в член 56, параграф 2, първа алинея и членове 58 и 59 от Директива 2006/112/ЕО, се счита:*

- а) мястото, където се изпълняват функциите на неговото централно управление; или*
- б) всяко друго място на установяване, което се характеризира с достатъчно равнище на постоянство и има подходяща структура от гледна точка на човешките и техническите ресурси, за да може да получава и ползва услугите, доставени за собствените нужди на този обект.*

### Член 18, параграф 2

*2. Освен ако не разполага с информация за противното, доставчикът на услуги може да счита, че получател, установен в Общността, има статут на данъчно незадължено лице, когато докаже, че този получател не му е съобщил идентификационния си номер по ДДС.*

*Въпреки това, независимо от наличието на информация за противното, доставчикът на далекосъобщителни услуги, услуги за радио- и телевизионно излъчване или услуги, извършвани по електронен път, може да счита клиент, установен в Общността, за данъчно незадължено лице, ако този клиент не му е съобщил своя индивидуален идентификационен номер по ДДС.*

### Член 24

*Когато услугите, обхванати от член 56, параграф 2, първа алинея или членове 58 и 59 от Директива 2006/112/ЕО, се предоставят на данъчно незадължено лице, което е установено в повече от една държава или има постоянен адрес в една държава, но обичайното му местоживееие е в друга, приоритет се дава:*

- а) при данъчно незадължено юридическо лице — на мястото, посочено в член 13а, буква а) от настоящия регламент, освен когато има доказателства, че услугата се използва на мястото на установяване, посочено в буква б) от същия член;*
- б) при физическо лице — на мястото на неговото обичайно местоживееие, освен когато има доказателства, че услугата се използва на неговия постоянен адрес.*

**Подраздел**  
**Презумпции за местоположение на клиент**

**3А**

**Член 24а**

1. *За целите на прилагането на членове 44, 58 и 59а от Директива 2006/112/ЕО, когато доставчик на далекосъобщителни услуги, на услуги за радио- и телевизионно излъчване или услуги, извършвани по електронен път, доставя тези услуги на място като телефонна кабина, киоск, зона с безжична локална мрежа, интернет кафе, ресторант или фойе на хотел, където физическото присъствие на получателя на услугата на това място е необходимо, за да му се предостави услугата от този доставчик, се приема, че клиентът е установен, има постоянен адрес или обичайно местоживее на това място и че услугата фактически се използва и потребява там.*

2. *Ако мястото, посочено в параграф 1 от настоящия член, е на борда на кораб, въздухоплавателно средство или влак, извършващи превоз на пътници в рамките на Общността в съответствие с членове 37 и 57 от Директива 2006/112/ЕО, държавата на местоположение е държавата на отпътуване при превоза на пътници.*

**Член 24б**

*За целите на прилагането на член 58 от Директива 2006/112/ЕО, когато далекосъобщителни услуги, услуги за радио- и телевизионно излъчване или услуги, извършвани по електронен път, са доставени на данъчно незадължено лице:*

- а) чрез неговата стационарна линия, се приема, че клиентът е установен, има постоянен адрес или обичайно местоживее на мястото на инсталиране на стационарната линия;*
- б) чрез мобилни мрежи, се приема, че мястото, където клиентът е установен, има постоянен адрес или обичайно местоживее е в държавата, идентифицирана чрез кода на държавата за мобилни услуги от SIM картата, използвана при получаването на тези услуги;*
- в) за което е необходимо използването на декодер или подобно устройство или на карта за достъп и не се използва стационарна линия, се приема, че клиентът е установен, има постоянен адрес или обичайно местоживее на мястото, където се намира декодерът или устройството или, когато това място не е известно, на мястото, където е изпратена картата за достъп, с цел да бъде използвана там;*
- г) при обстоятелства, различни от посочените в член 24а и в букви а), б) и в) от настоящия член, се приема, че клиентът е установен, има постоянен адрес или обичайно местоживее на мястото, определено като такова от доставчика въз основа на две непротиворечащи си доказателства, изброени в член 24е от настоящия регламент.*



**Подраздел**  
**Оборване на презумпции**

**3б**

**Член 24г**

1. Когато доставчик доставя услуга, посочена в член 58 от Директива 2006/112/ЕО, той може да обори презумпцията по член 24а или член 24б, букви а), б) или в) от настоящия регламент въз основа на три непротиворечащи си доказателства, които сочат, че клиентът е установен, има постоянен адрес или обичайно местоживеее другаде.

2. Данъчният орган може да обори презумпциите по членове 24а, 24б или 24в, когато има данни за неправилна употреба или злоупотреба от страна на доставчика.

**Подраздел**

**3в**

**Доказателства за определяне на местоположението на клиент и оборване на презумпции**

**Член 24е**

За целите на прилагането на правилата на член 58 от Директива 2006/112/ЕО и за изпълнение на изискванията на член 24б, буква г) или член 24 г, параграф 1 от настоящия регламент, като доказателство се използват по-специално следните данни:

- а) адрес на фактуриране на клиента;
- б) интернет протокол (IP адрес) на устройството, използвано от клиента, или друг метод на позициониране;
- в) банкова информация като мястото, където е открита банковата сметка, използвана за плащане, или адреса на фактуриране на клиента, с който разполага банката;
- г) код на държавата за мобилни услуги (MCC) от международния идентификатор на мобилен абонат (IMSI), съхраняван на SIM (Subscriber Identity Module) картата, използвана от клиента;
- д) местоположение на стационарната линия на клиента, чрез която му се предоставя услугата;
- е) друга търговска информация.

**Член 31в**

За целите на определянето на мястото на доставка на далекосъобщителни услуги, услуги за радио- и телевизионно излъчване или услуги, извършвани по електронен път, предоставени от данъчно задължено лице, което действа от свое име, заедно с настаняването в хотелиерския сектор или в секторите с подобна функция като

*ваканиционни лагери или обекти, развити за ползване като къмпинг, тези услуги се считат за доставени на тези места.*

### **Член 33а**

*Доставката на билети за културни, художествени, спортни, научни, образователни, развлекателни или подобни мероприятия от посредник, действащ от свое име, но за сметка на организатора, или от данъчно задължено лице, различно от организатора, действащо за своя собствена сметка, попада в обхвата на член 53 и член 54, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО.*

## **13.3. Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013**

### **Член 2**

*За далекосъобщителни услуги, услуги за радио- и телевизионно излъчване или услуги, извършвани по електронен път, предоставени от доставчик, установен в рамките на Общността, на данъчно незадължено лице, което е установено, има постоянен адрес или обичайно местоживееие в нея, се прилага следното:*

- а) мястото на доставка във връзка с всяко данъчно събитие, което настъпва преди 1 януари 2015 г., е мястото, където е установен доставчикът, както е предвидено в член 45 от Директива 2006/112/ЕО, независимо от това кога е приключила доставката или непрекъснатата доставка на тези услуги;*
- б) мястото на доставка във връзка с всяко данъчно събитие, което настъпва на 1 януари 2015 г. или след тази дата, е мястото, където клиентът е установен, има постоянен адрес или обичайно местоживееие, независимо от това кога е започнала доставката или непрекъснатата доставка на тези услуги;*
- в) когато данъчното събитие е настъпило преди 1 януари 2015 г. в държавата членка, в която е установен доставчикът, на 1 януари 2015 г. или след тази дата в държавата членка на клиента не се дължи данък за същото данъчно събитие.*