



## **СПЕДИТОРСКА ДЕЙНОСТ – ПРАВНИ, ДАНЪЧНИ И СЧЕТОВОДНИ АСПЕКТИ**

**Емилия Вайсилова**  
[emvais@abv.bg](mailto:emvais@abv.bg)

**Висше транспортно училище „Тодор Каблешков“  
София, ул. „Гео Милев № 158  
РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ**

**Ключови думи:** спедиторска услуга, облагане на спедиторската услуга по Закона за ДДС, счетоводно отчитане на спедиторската услуга.

**Резюме:** Приемането на България в Европейския съюз доведе до множество промени в данъчното законодателство на страната. Тези промени наложиха нов подход към данъчното третиране на спедиторската услуга по Закона за данък върху добавената стойност. Тази материя през годините претърпя редица промени. Целта на настоящата разработка е да се разгледа въпроса свързан с извършването на спедиторската дейност, както при осъществяване на международен транспорт на стоки, така и при транспорт на стоки между държави-членки на Европейския съюз. Особено внимание в разработката, се отделя на данъчното третиране на този вид дейност по Закона за данък върху добавената стойност.

### **ВЪВЕДЕНИЕ**

Приемането на България в Европейския съюз, през вече далечната 2007 година, доведе до множество промени в данъчното законодателство на страната. Тези промени наложиха нов подход към данъчното третиране на спедиторската услуга по Закона за данък върху добавената стойност, както и по Правилника за неговото прилагане. От тогава до настоящия момент, този закон и правилника за неговото прилагане претърпяха множество корекции и изменения, целящи постигане на пълен синхрон на българското законодателство с това на Европейския съюз.

Целта на настоящата разработка е да се очертаят основни моменти, свързани с извършването на спедиторската дейност, както при осъществяване на международен транспорт на стоки, така и при транспорт на стоки между държави-членки на Общността. Акцентът в разработката е насочен към данъчното третиране на този вид дейност по Закона за данък върху добавената стойност.

### **СЪЩНОСТ, ЗНАЧЕНИЕ И НОРМАТИВНА РАМКА НА СПЕДИТОРСКАТА ДЕЙНОСТ**

Същността на спедиторската дейност се квалифицира като вид търговска дейност, осъществявана в сферата на услугите. Конкретизира се като производство и продажба на услуга – транспортна, логистична и спомагателна. Тази дейност намира голямо приложение както при международната търговия така и при търговията

осъществявана с останалите страни членки на Европейския съюз, а понякога и на територията на страната.

В най-общият случай спедиторите се явяват посредници между товародателите и транспортните оператори при извършване на превози между различните държави. Организирането на етапите на транспортния процес, свързан с планиране, договаряне, управление, контрол и отчитане. Понякога извършват и самия превоз. Извън сключването и изпълнението на превозните договори, спедиторът организира и извършва широка гама от други услуги. Той подготвя изцяло нужната документация и организира операциите по митническо оформяне, опаковане, претоварване и складиране на стоката, свързани с извършването на международни превози или превози в рамките на Общността, осигурява застраховка на стоките и пр. Като цяло резултатът от дейността му се изразява в пространствено преместване и/или съхранение на стокови пратки, както и/или трансформация на външния им вид и/или митническия им статут. Функцията на спедиторската услуга е да осигури и координира процеса по подготовка и осъществяване на превозите с цел задоволяване на изискванията на клиентите. Според функциите и правомощията, които спедиторът има, той може да действа като:

- ♦ транспортен оператор - реализира услугата спедиция от свое име и за своя сметка, без значение дали ползва ресурсите на собствена фирма или наема подизпълнители;
- ♦ комисионер - сключва превозни договори и действа от свое име и за сметка на и на възложителя (клиента);
- ♦ пълномощник - извършва всички дейности от името и за сметка на своя клиент.

Значението на спедиторските услуги се изразява в координирането на процеса по подготовка и реализация на превозната дейност.

Спедиторската дейност се осъществява в съответствие с разпоредбите на редица закони и подзаконни нормативни актове - Търговски закон, Закон за задълженията и договорите, Закон за митниците, Закон за акцизите и митническите складове, Митнически кодекс на Европейския съюз, Закон за данък върху добавената стойност и съответните подзаконни нормативни актове.

Правният статут на спедитора и спедиционния договор е уреден с разпоредбите на Търговския закон, чл. 361 до чл. 366. Съгласно нормата на чл. 361 „със спедиционния договор, спедиторът се задължава срещу възнаграждение да сключи от свое име за сметка на доверителя договор за превоз на товар”. От това става ясно, че по своята същност договорът за спедиция е близък до комисионния договор. Различието между двата договора, е само по линия на конкретизацията на неговия предмет, а именно превоз на товари. Изхождайки от тези сходства, законодателят уточнява, че за неуредените в глава двадесет и пета ”Спедиционен договор” въпроси, се прилагат разпоредбите свързани с комисионния договор. От гледна точка на правото спедиционната сделка е търговска сделка със спомагателен характер. Конкретното съдържание на същата е тясно свързано с търговския договор, по силата на който се извършва превоз на товари. Услугата извършвана по силата на спедиционния договор, е комплекс от дейности, който включва митнически, застрахователни, организационни, логистични, складови, превозни и прочие услуги. Дейностите, които следва да бъдат извършени, ще зависят от конкретното съдържание на спедиционния договор. Предвид голямото разнообразие на случаите в стопанската практика, в Търговския закон с чл. 363 е дадена възможност на спедитора да възлага извършването на действията по чл. 361 на друг спедитор, без да е овластен за това от доверителя. В случай, че доверителят е дал указания за пътя и начина на превоза, както и за подбора на превозвачите и

евентуални следващи спедитори, спедиторът е задължен стриктно да ги спазва. Най-общо спедиционните договори могат да се сведат до формиране на три сделки:

- ♦ между спедитора и доверителя (товародателя) във връзка с прехвърлянето на правата върху договорирания превоз;
- ♦ между спедитора и превозвача (превозвачите);
- ♦ между спедитора и доверителя по повод на полагащото се възнаграждение за услугата.

### **ДАНЪЧНИ АСПЕКТИ НА СПЕДИТОРСКАТА ДЕЙНОСТ ПО ЗАКОНА ЗА ДАНЪК ВЪРХУ ДОБАВЕНАТА СТОЙНОСТ (ЗДДС)**

При облагане на спедиторската дейност по ЗДДС, трябва да се има предвид дали става дума за услуга, която се извършва в рамките на Европейския съюз или за организиране на такава услуга със страна извън съюза (трета страна, т.е. услуга свързана с международен транспорт). Спецификата тук произтича от факта, че спедиторската услуга, която се извършва в рамките на Европейския съюз не се третира като международна търговия. Поради това облагането на услугата с ДДС е различно и е в зависимост от вида на доставката, която обслужва конкретния договор.

Спедиторската услуга, за целите на облагането с ДДС, е дефинирана в чл. 22, ал. 5 на закона и звучи така: „услуга по организиране, осъществяване или обслужване на транспорт на стоки в рамките на Европейския съюз или извън него и включените в него дейности по транспортна обработка, обработка на документи, складиране и застраховане“.

Въпросът, свързан с данъчното облагане на спедиторската услуга по ЗДДС е в зависимост от статута на получателя на услугата - данъчно задължено или незадължено лице. Същевременно е необходимо правилно да се определи мястото на изпълнение на услугата. Същественото в случая е, че съгласно закона спедиторските услуги, оказвани във връзка с транспорт на стоки в рамките на Европейския съюз или извън него (международен транспорт на стоки), се приравняват на услуги по транспорт на стоки в Европейския съюз, съответно по транспорт на стоки извън ЕС (чл. 22, ал. 4).

В реалния стопански живот възникват много и разнообразни случаи на спедиторски услуги. На практика е невъзможно да се предвидят и опишат всички, поради което в настоящата разработка ще се опитаме да разгледаме най-характерните, като ги подкрепим с примери.

#### ***Първа ситуация* – оказана спедиторска услуга между България и държава-членка.**

В тази ситуация може да има два варианта за определяне мястото на изпълнение, което зависи от това дали получателят е данъчно задължено или незадължено лице.

В случая, когато получателят е данъчно задължено лице, мястото на изпълнение при доставка на спедиторска услуга, е мястото, където получателят е установил независимата си икономическа дейност – чл. 21, ал. 2 от ЗДДС.

Например: Извършена е спедиторска услуга по повод транспорт на стоки от България до Австрия. Спедиторът е българска фирма, а възложителят (получателят) на превоза - фирма регистрирана в Австрия. Това означава, че мястото на изпълнение на услугата е Австрия.

При този вариант на сделка, българската спедиторска фирма ще издаде фактура по чл. 114 от ЗДДС. В нея ще посочи, че данъкът е изискуем от получателя – данъчно задължено лице. Във фактурата няма да се посочи размера на данъка и данъчната ставка. Основанието за това са чл. 25, ал. 6, т. 2 от ЗДДС, според който на датата на възникване на данъчното събитие „възниква основание за освобождаване от начисляване на данък за освободените доставки и доставките с място на изпълнение

извън територията на страната“, както и разпоредбата на чл. 86, ал. 3. Данък за доставката на спедиторската услуга, ще начисли австрийският ѝ получател, който е задължен да направи това по силата на обрънатото данъчно задължение.

За такава доставка на услуга, спедиторът заедно със справка-декларацията по ЗДДС, подава и VIES-декларация за съответния данъчен период. VIES-декларацията (Value Added Tax Information Exchange System - информационна система за обмяна на информация по ДДС) е обобщена декларация, използвана за целите на контрола и обмяна на информация между държавите членки. Реквизитите на VIES-декларацията са регламентирани с чл.117, ал. 2 на Правилника за прилагане на ЗДДС.

Независимо, че доставката е с място на изпълнение извън територията на страната, за доставчикът на спедиторската услуга възниква право за приспадане на данъчен кредит за стоките и услугите, които е използвал при осъществяване на услугата. Правото на приспадане на данъчен кредит възниква и се упражнява при общите разпоредби на закона и е на основание чл. 69, ал. 2, т.1 от закона.

В случай, че получателят е данъчно незадължено лице, тогава според общото правило на чл. 21, ал. 1, мястото на изпълнение е там, където доставчикът е установил своята независима икономическа дейност. В конкретика, съгласно нормата на чл. 22, ал.1 от ЗДДС, мястото на изпълнение при доставка на спедиторска услуга е на територията на държавата членка, където транспортът започва.

Разглеждаме горния пример за реализирана спедиторска услуга, като приемаме, че австрийската фирма – получател на услугата, е данъчно незадължено лице. На практика това означава, че мястото на изпълнение на услугата е България. Българската фирма е длъжна да начисли данък във фактурата, която ще издаде, в съответствие с разпоредбата на чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС, която гласи: „данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли“.

Разбира се разгледаните варианти на реализация на спедиторски услуги, със страни от евросъюза, са класически. Както споменахме и по-горе в разработката, на практика са възможни и други случаи. Например: Българска фирма, е доставчик на стока за Австрия. Същата е сключила договор с българска спедиторска фирма за организиране и осъществяване на транспорта на стоките до Австрия. При този вариант получател на спедиторската услуга е българската фирма – доставчик на стоките. Мястото на изпълнение на доставката на спедиторската услуга ще бъде България (чл. 21, ал. 2 - мястото на изпълнение при доставка на услуга, когато получателят е данъчно задължено лице, е мястото, където получателят е установил независимата си икономическа дейност). Спедиторската фирма във фактурата, която ще издаде на получателя на услугата ѝ, ще начисли данък по ставката, която действа в страната, т.е. 20 %.

В случай, че транспортирането на стоките по направлението България-Австрия, е свързано с транспорт на стоки между две места на територията на страната, спедиторът трябва да притежава документи с които да удостовери, че транспортът на стоките на територията на страната, е пряко свързан с транспорта на стоките по горното направление. Тогава транспортирането на тези стоки ще се третира като спедиторска услуга не в рамките на страната, а като такава между България и държава-членка.

Възможно е българска спедиторска фирма, регистрирана по ЗДДС, да организира и осъществи транспортиране на стоки между две държави-членки, примерно по направлението Румъния - Гърция. При този вариант спедиторът ще издаде фактура по чл. 114 от ЗДДС без да начисли данък, тъй като услугата, която е оказал е с място на изпълнение извън територията на страната. Във фактурата ще посочи идентификационния номер на гръцката или румънската фирма в зависимост от това с

коя от двете е сключен договор за осъществяване на спедицията, основанийето за начисляване на данъка (чл. 25, ал. 6, т.2) и това, че той се дължи от получателя по услугата.

Подобна е ситуацията и когато българският спедитор по горния пример е лице, което не е регистрирано по ЗДДС. За такова лице възниква задължение да се регистрира по ЗДДС, съгласно чл.97а, ал.2. Това трябва да стане не по-късно от 7 дни преди датата, на която данъкът за доставката става изискуем (авансово плащане или данъчно събитие), като данъчната основа на получената услуга подлежи на облагане с данък. Спедиторът ще издаде фактура по чл. 114 за стойността на услугата която е извършил, без да посочва данък, съгласно чл. 113, ал. 9. Данъкът ще е изискуем от получателя по доставката.

При тази първа ситуация, когато се извършва спедиторска услуга между България и държава от Общността, е необходимо да се докаже статута на получателя – данъчно задължено или незадължено лице. В ЗДДС и неговия правилник не са регламентирани необходимите документи за доказване статута на получателя. Тези доказателства се откриват в задължителния за прилагане от всички държави-членки Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 на Съвета от 15 март 2011 г. за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност.

Като следствие от разгледаните примери могат да се направят следните обобщения:

- когато българска спедиторска фирма, независимо дали е регистрирана или не е регистрирана по ЗДДС (за нея възниква задължение за регистрация, съгласно чл.97а, ал.2), продава своята услуга на контрагент от друга държава-членка (регистрирана по закона) задължението за начисляване на данък възниква за получателя на услугата;

- в случай, че българският спедитор е регистриран по ЗДДС, а контрагентът от държавата членка – получател на услугата не е регистриран, то данъкът следва да се начисли от спедитора;

- ако спедиторската фирма (регистрирана по ЗДДС) продава своята услуга на българска фирма (независимо, че става въпрос за организиране и осъществяване на транспорт на стоки до държава-членка), тогава задължението за начисляване на ДДС възниква за спедитора и той ще начисли в издадената от него фактура 20 % ДДС.

**Втора ситуация – оказана спедиторска услуга във връзка с международен транспорт.**

При такава ситуация спедиторските услуги се приравняват на услуги по международен транспорт на стоки, съгласно чл. 30, ал. 2 от ЗДДС. Този член не поставя изисквания по отношение на доставчика или получателя на доставката, а само по отношение на направлението на превоза. Съгласно неговата норма, когато се оказва спедиторска услуга, свързана с международен транспорт, същата се третира като облагаема доставка с нулева ставка. Облагаема доставка с нулева ставка е превозът на стоки, когато превозът се извършва:

- ♦ от място на територията на страната до територията на трета страна или територия, или до територията на островите, образуващи автономните области Азори и Мадейра, (сделката се третира по чл.30 ал.1, т.1 и ал.2 от ЗДДС) или

- ♦ от територията на трета страна или територия, или от територията на горепосочените острови, до мястото на територията на страната, (сделката се третира по чл.30 ал.1, т.2 и ал.2 от ЗДДС) или

- ♦ между две места на територията на страната, когато е част от превоз по т.1 и 2.

За да се докаже, че доставка на спедиторска услуга с място на изпълнение на територията на страната, е оказвана във връзка с международен транспорт по чл.30,

доставчикът следва да разполага с набор от документи, посочени в чл. 36, ал.6 от ППЗДДС. Такива документи са:

1. копие от транспортен документ за международен превоз, във връзка с който са оказани спедиторските услуги, а при липса на единен международен транспортен документ – алтернативно:

а) копие от митнически документ, показващ мястото в страната, където стоката е била оформена като съюзна стока при вноса;

б) копие от митническите документи, удостоверяващи приключването на митническите формалности – в случаите на внос по чл. 16, ал. 3 от закона;

в) копие от документа по чл. 21, ал. 1, т. 1 (писмена митническа декларация, в която доставчикът е вписан като износител на стоките, заверена от изходно митническа учреждение);

г) копие на документа по чл. 21, ал. 2, т. 3 (писмено потвърждение от получателя, удостоверяващо пристигането на стоките на територията на трета страна);

д) копие от митнически документ за превоз между две митнически учреждения;

2. фактура за спедиторските услуги по организиране, осъществяване или обслужване на международен транспорт и включените в същия дейности по попътното претоварване, складиране, застраховане и митническо оформяне.

При документирание на услугата от страна на спедиторската фирма, във фактурата която тя ще издаде по чл. 114 от ЗДДС следва да се посочи основанието за прилагането на нулева ставка. В случая такова основание е чл. 30, ал. 2 от закона.

**Трета ситуация – оказана спедиторска услуга когато получателят е данъчно задължено лице, установено на територията на страната, и услугите са оказвани във връзка с международен транспорт между:**

1. трета страна/територия и трета страна/територия (сделката се третира по чл.23, ал.3, т.1 от ППЗДДС);

2. трета страна/територия и друга държава членка (сделката се третира по чл.23, ал.3, т.2 от ППЗДДС);

3. друга държава членка и трета страна/територия (сделката се третира по чл.23, ал.3, т.3 от ППЗДДС);

4. две точки на територията на една трета страна/територия (сделката се третира по чл.23, ал.3, т.4 от ППЗДДС).

Подобна ситуация е регламентирана с чл. 23, ал. 3 от Правилника за прилагане на ЗДДС. Тази разпоредба се прилага и по отношение на частта на транспорта на територията на страната, когато същият е част от гореспоменатия международен транспорт и е извършен от същият спедитор. При осъществяване на такива спедиторски услуги също се прилага нулева данъчна ставка.

За илюстрация на подобна услуга ще разгледаме следната ситуация: Българска спедиторска фирма е сключила договор за извършване на спедиторска услуга с турска фирма по организиране и осъществяване на превоз на стоки за направлението Турция-Русия. За маршрута Турция-България спедиторът ползва турска транспортна фирма, а за маршрута България-Русия, българска транспортна фирма. При това положение в България стоката се пренатоварва. Спедиторът фактурира на своя турски клиент извършената услуга по транспорта на стоката за целия маршрут (Турция-Русия). Независимо, че транспорта преминава през територията на страната и въпреки пренатоварването на стоките в България, спедиторът няма да начисли данък. Той ще издаде фактура на турския си контрагент по чл. 114 и в нея ще посочи като основание за неначисляване на данък чл. 23, ал. 4 от ППЗДДС.



# FORWARDING ACTIVITY - LEGAL, TAX AND ACCOUNTING ASPECTS

**Emiliya Vaysilova**

[emvais@abv.bg](mailto:emvais@abv.bg)

*Todor Kableshkov University of Transport  
Sofia, 158 Geo Milev Str.  
THE REPUBLIC OF BULGARIA*

**Key words:** *forwarding service, taxation of the forwarding service under the VAT Act, accounting of the forwarding service.*

**Summary:** *Bulgaria's accession to the European Union has led to many changes in the country's tax legislation. These changes imposed a new approach to the tax treatment of the forwarding service under the Value Added Tax Act. This matter has undergone a number of changes over the years. The purpose of this study is to address the issue related to the performance of forwarding activities, both in the international transport of goods and in the transport of goods between Member States of the European Union. Particular attention is paid to the tax treatment of this type of activity under the Value Added Tax Act.*