

Специален режим на облагане на вътреобщностното придобиване с данък върху добавената стойност

ас. Елена Александрова

Special taxation regime of Intra-Community acquisitions of Value Added Tax:

The Taxation regime of intra-Community acquisition of goods is one of the new regimes in the VAT Act, which for the purposes of levying value added tax (VAT) on trade between Member - States of the European Union, the term "Import" is replaced with the term "Intra-Community acquisition" (ICA). Thus, a new legislation is introduced on tax regimes, which is a result from the harmonization of Bulgarian VAT Act in the part of the special rules provided for in Directive 2006/112 / EU common system of VAT.

Key words: VAT, intra-Community acquisitions, determine the place of execution, date of occurrence of the chargeable event, tax base, collection of the tax rate.

ВЪВЕДЕНИЕ

Правната уредба на облагането на вътреобщностното придобиване на стоки е сравнително нова в Закона за данъка върху добавената стойност (ЗДДС)¹³⁹, в който за целите на облагането с данък върху добавената стойност (ДДС) на търговията между Р България и останалите държави - членки на Европейския съюз понятието "внос" е заменено с понятието "вътреобщностно придобиване" (ВОП).

Необходимостта от създаване на специални режими за облагане с ДДС на тези доставки е следствие на приемането на нашата страна за член на ЕС и присъединяването ѝ към изградения общ пазар. Това наложи и хармонизирането на ЗДДС в тази му част със специалните правила, регламентирани в Директива 2006 / 112 / ЕС относно общата система на ДДС.

В правната литература не са изследвани достатъчно подробно специалните режими на облагане по реда на ЗДДС. Не рядко срещани са и някои практически затруднения относно документирането и отчитането на вътреобщностните придобивания, което обуславя актуалността на настоящата тема.

Целта на настоящия доклад е идентифициране на някои от основните проблеми при прилагането на специалния режим на облагане с данък върху добавената стойност на вътреобщностните придобивания, а именно: конкретизиране на материално-правните предпоставки, необходими за подвеждане на дадена сделка под този режим; подробно изясняване на основните правила при облагане на вътреобщностното придобиване - определяне мястото на изпълнение, дата на възникване на данъчното събитие, формиране на данъчната основа, изискуемост на данъка, данъчна ставка.

ИЗЛОЖЕНИЕ

Легалното определение на вътреобщностното придобиване се съдържа в разпоредбата на чл. 13 от ЗДДС. От нея е видно, че законодателят е приел за вътреобщностно придобиване прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стока (т.е на лице ще бъде облигационно - вещен ефект от извършената правна сделка) и фактическото получаване на стока в случаите на чл. 6, ал. 2 от ЗДДС¹⁴⁰, когато стоката се изпраща или транспортира до територията на страната

¹³⁹ Законът за данъка върху добавената стойност е обнародван в „Държавен вестник“, брой 63 от 04 август 2006 г. и е в сила от 01 януари 2007 г. Законът за данъка върху добавената стойност е изменен и допълван многократно, като последното изменение се съдържа в брой 68 на „Държавен вестник“ от 2 август 2013 г.

¹⁴⁰ За доставка на стока за целите на закона се смята и фактическото предоставяне на стока по договор, в който е предвидено прехвърляне на правото на собственост върху нея под отлагателно условие или срок; фактическото предоставяне на стока по договор за лизинг, в който изрично е

от територията на друга държава - членка, и доставчикът е данъчно задължено лице, регистрирано за целите на ДДС в друга държава - членка. От анализа на тази правна норма следва извода, че за да е налице ВОП и за да е възможна приложимостта на специалните режими за облагане по ЗДДС, е необходимо кумулативното съществуване на четирите условия.

Първото условие е доставчикът да притежава качеството на данъчно задължено лице, което да е регистрирано за целите на ДДС в съответната държава - членка. Второто условие е предметът на вътреобщностното придобиване да бъдат стоки по смисъла на чл.5 от ЗДДС. Следва да се обърне внимание, че предмет на ВОП, на основание чл.5, ал.1 от ЗДДС, са и приравнените на стоки за целите на този закон, а именно: движими вещи, включително вода, топлинна или хладилна енергия и други подобни; природен газ, когато не се придобива чрез тръбопроводи за пренос; стандартен софтуер.

Вътреобщностно придобиване ще бъде и при закупуването на ново превозно средство, което се изпраща или транспортира до територията на страната от територията на друга държава - членка. При тази разновидност на вътреобщностно придобиване е налице отклонение от първото условие за наличието на ВОП, а именно: без значение е дали доставчикът е данъчно задължено за целите на ДДС лице. След като предмет на придобиването е ново превозно средство, което се изпраща или транспортира от територията на страна членка на ЕС до територията на нашата страна е налице вътреобщностно придобиване по смисъла на ал. 2 на чл.13 от ЗДДС.

Разновидност на ВОП е и получаването на стоки от данъчно задължено лице, които ще се използват за целите на неговата икономическа дейност и стоките са изпратени или транспортирани от или за сметка на същото лице от територията на друга държава - членка, в която лицето е регистрирано по ЗДДС и където стоките за произведени, извлечени, обработени, закупени, придобити или внесени от него в рамките на неговата икономическа дейност, по аргумент от ал. 3 на чл. 13 от ЗДДС.

Разширени са и хипотезите за ВОП със създаването на новата ал. 6 в чл. 13, съгласно която за възмездно вътреобщностно придобиване при условията на ал. 3 от чл. 13 се смятат и случаите, при които лицето не е регистрирано за целите на данъка върху добавената стойност в държавата - членка на вноса на стоките, откъдето започва изпращането или транспортирането им, ако стоките са внесени в държавата - членка на вноса от или за сметка на лицето. От кръга на вътреобщностното придобиване са изключени хипотезите, изчерпателно изброени от т. 1 до т. 10 на ал. 4, чл. 13 от ЗДДС¹⁴¹.

Третото условие, представляващо задължителна материално-правна предпоставка за наличието на ВОП е възмездността на придобиването, съгласно чл. 2, т. 2 от ЗДДС. В ЗДДС обаче липсва легална дефиниция на понятието възмездност, което е необходимо да се изясни с оглед цялостната конструкция на фактическия със-

предвидено прехвърляне на правото на собственост върху стоката; тази разпоредба не се прилага, когато в договора за лизинг е уговорена само опция за прехвърляне на собствеността върху стоката; фактическото предоставяне на стока на лице, което действа от свое име и за чужда сметка.

¹⁴¹ Същите условно могат да се систематизират в две групи: а) придобивания, които имат общите характеристики на режима на вътреобщностното придобиване (при същите е налице прехвърляне на собственост), но не е налице ВОП, поради особен ред за облагане на тези доставки - т.1-7 и б) получаване на стоки, които нямат общите характеристики на режима на вътреобщностното придобиване (не е налице прехвърляне на собственост и изпращането има временен характер), като хипотезите са посочени в чл.13, ал.4, т.8 -10 от ЗДДС. Когато условията, посочени в т. 8, 9 и 10 отпадат, се приема, че към този момент е извършено възмездно вътреобщностно придобиване. Този текст бе прецизиран при изменението на ЗДДС (ДВ, бр. 113 от 2007 г.). Това се наложи защото действително хипотезите, изброени в точки 8 - 10, не са идентични на хипотезата за трансфер на собствени стоки от регистрирано лице в рамките на неговата икономическа дейност.

тав на ВОП. Поради тази причина същото се извежда по аргумент на противното от § 1, т. 8 от ДР на ЗДДС, а именно: "Безвъзмездна" е доставката, при която няма възнаграждение или стойността на даденото многократно надхвърля полученото. Поради това безвъзмездното вътреобщностно придобиване на стоки не подлежи на облагане, от което следва, че същите са изключени от приложното поле на специалния режим на облагане по ЗДДС. Пример за това са безвъзмездно получени стоки, имащи характера на рекламни материали, мостри, както и такива под формата на дарения. В тези хипотези няма да бъде налице и вътреобщностна доставка за доставчика.

Приложимостта на специалния ред за облагане с ДДС се обуславя и от още едно условие, четвърто по ред, което следва да се кумулира към горепосочените три, а именно: транспортирането на стоките трябва да се осъществи до територията на страна - членка от територията на друга държава - членка. Тук е редно да се подчертае, че ВОП е налице, както когато транспортът се осъществява от или за сметка на доставчика, така и когато същият е от или за сметка на получателя. Следва да се има предвид, че стоките трябва да бъдат изпратени и транспортът на същите да започва от територия на друга държава - членка и да завършва на територията на страната. Не е от значение в случая дали при транспортирането на тези стоки се преминава и през територията на трети страни. Важното е двете крайни точки да са на териториите на две различни държави - членки на ЕС, като отправна точка е територията на друга държава - членка.

Тази материалноправна предпоставка обаче няма абсолютен характер. Изключение от общото правило, свързано с условието завършването на транспортирането на стоките да бъде на територията на страната, съдържашо се в чл. 62, ал. 2 и ал. 3 от ЗДДС. Съгласно разпоредбата на чл. 62, ал. 1 от ЗДДС мястото на изпълнение на вътреобщностното придобиване е на територията на страната, когато стоките пристигат и превозът им завършва на територията на страната. По силата на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС, независимо от посоченото общо правило на ал. 1, мястото на изпълнение на вътреобщностното придобиване е на територията на страната, когато лицето, което придобива стоките, е регистрирано по този закон и е осъществило придобиването им под идентификационен номер, издаден в страната. Придобиването на стоки, осъществено под идентификационния номер, издаден в страната, няма да се обложи на територията на България, когато лицето разполага с доказателства, че вътреобщностното придобиване на стоките е обложено в държавата - членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им. В случай, че вътреобщностното придобиване е обложено в България и впоследствие лицето докаже, че това вътреобщностно придобиване е обложено и в държавата - членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им, лицето коригира резултата от прилагането на ал. 2¹⁴².

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

Когато данъкът за вътреобщностното придобиване по чл. 62, ал. 2 от ЗДДС е начислен с протокол по чл. 117, ал. 2 от същия закон и впоследствие лицето, осъществило вътреобщностното придобиване, се снабди с документа по чл. 9, ал. 1 от Правилника, на основание чл. 10, ал. 1 от ППЗДДС лицето коригира резултата от прилагането на чл. 62, ал. 2 от Закона чрез анулиране на протокола по чл. 117, ал. 2,

¹⁴² Във връзка с изясняване на разгледаната хипотеза са: Указание на НАП № 91-00-241 и решение № 773/17.01.11 г. на Върховния административен съд.

с който данъкът е начислен. За анулирането не се издава нов протокол. Протоколът се анулира най-късно на последния ден от данъчния период, през който лицето се е снабдило с документа по чл. 9, ал. 1. Ако придобиващият не удостовери, че придобиването е било обложено с ДДС в държавата - членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им, то ВОП е обект на облагане с ДДС в България. Този механизъм представлява така наречената "защитна мрежа" на вътреобщностната система на ДДС и цели да осигури всеобщността на облагането с ДДС.

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

Значимостта на мястото на изпълнение на ВОП за механизма на облагането му можем да демонстрираме с още един пример: ако транспортът завършва на територията на друга държава - членка, но лицето е осъществило придобиването под идентификационния си номер, издаден в България, мястото на изпълнение е на територията на страната и ВОП следва да се обложи с данъчната ставка съгласно ЗДДС. Когато лицето разполага с доказателства, че ВОП е обложено в държавата - членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им, със съответния за тази държава - членка и за доставката данък, следва да се приеме, че мястото на изпълнение на ВОП е на територията на тази друга държава - членка и данък в България не се начислява. Не следва да се начислява данък в България и в случай че в държавата - членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им, доставката, съответно придобиването, е освободено, дори и в България, доставката, съответно придобиването да има характер на облагаемо.

В практиката често възниква въпросът какъв е характерът на вътреобщностно придобиване с оглед на данъчната ставка, т.е като облагаеми или като освободени сделки следва да се третират. Именно мястото на изпълнение на придобиването определя и облагането на ВОП. Ставката на данъка за облагаемите вътреобщностно придобивания е 20 на сто на основание чл. 66, ал. 1, т.3 от ЗДДС. Изключение правят освободените вътреобщностни придобивания на стоки с място на изпълнение на територията на страната, чиято доставка на територията на страната е посочена в глава четвърта. Такива биха били например ВОП на зъбни протези с място на изпълнение на територията на страната. Освободени са и вътреобщностните придобивания с място на изпълнение на територията на страната на стоки:

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

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

3. Когато получатели са институции на Европейския съюз;

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

Данъчната основа при вътреобщностното придобиване съгласно чл. 64, ал. 1 се определя по общия ред, регламентиран в чл. 26. Законодателят не е предвидил различен от общия механизъм за определяне на данъчната основа. Същата се определя на базата на всичко, което включва възнаграждението, получено от или дължимо на доставчика във връзка с доставката от получателя или от друго лице, определено в левове и стотинки, без данъка по този закон. В данъчната основа следва да се включат и:

- всички други данъци и такси, когато такива са дължими за доставката;
- всички субсидии и финансираня, пряко свързани с доставката;
- стойността на обикновените или обичайните опаковъчни материали или контейнери, ако не подлежат на връщане; ако тези опаковъчни материали или контейнери бъдат върнати от получателя, данъчната основа се намалява със стойността им при връщането;
- съпътстващите разходи, начислени от доставчика на получателя, като например комисиона, опаковане, транспорт, застраховка и други, пряко свързани с доставката.

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

Правната характеристика на данъците като цяло и на данъка върху добавената стойност в частност, изисква подробното изясняване на понятията като „данъчно събитие“ и „изискуемост на данъка“. В контекста на специалния режим на облагане с ДДС на вътреобщностното придобиване следва да се има в предвид, че съгласно чл. 63 от ЗДДС, данъчното събитие възниква на датата, на която би възникнало данъчно събитие при доставка на територията на страната съгласно чл. 25 от ЗДДС - в общия случай на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или на датата, на която стоката по чл. 6, ал. 2 от ЗДДС бъде фактически предоставена. Макар и в по-редки случаи е възможно да е налице доставка с периодично (повтарящо се) или поетапно изпълнение. В тези случаи данъчното събитие настъпва съгласно чл. 25, ал. 4 на датата на дължимостта на уговорените плащания. Наличието на отложено плащане и на отлагателно условие по отношение на прехвърляне правото на собственост не променя датата на настъпване на данъчното събитие. Съгласно чл. 25, ал. 3, т. 1 от ЗДДС данъчното събитие настъпва на датата на фактическото предоставяне на стоката по чл. 6, ал. 2 от Закона.

За определяне датата на изискуемостта на данъка е от особена важност да се определи правилно датата на възникване на данъчното събитие. От значение в този смисъл е уговореното между страните по сделката относно момента на прехвърлянето на собствеността, с изключение на случаите на уговорено отлагателно условие или срок с оглед разпоредбата на чл. 25, ал. 3 или ал. 4 от ЗДДС. При липса на такава уговорка, съгласно чл. 67, ал. 1 от Кодекса на международното частно право, придобиването и прекратяването на вещи права върху превозвани вещи се уреждат от правото на държавата по тяхното местоназначение. Когато предмет на дос-

тавата е индивидуално определена вещь, прехвърлянето на собствеността настъпва по силата на самия договор, без да е нужно да се предаде вещта - чл. 24, ал. 1 от ЗЗД. При договори за прехвърляне на собственост върху вещи, определени по своя род, собствеността се прехвърля щом вещите бъдат определени по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени съгласно чл. 24, ал. 2 от ЗЗД. Ако няма уговорено друго, предаването на родово определени вещи се извършва в седалището на продавача в момента на предаването на стоката на спедитора, превозвача или купувача (чл. 68, б. "в" от ЗЗД).

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

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

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

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Направеният в настоящото изложение анализ на действащата към момента нормативна уредба на специалните режими на облагане с ДДС на вътреобщностните придобивания доказва, че е налице относително висока степен на хармонизация на приложимото материално право у нас с действащата в ЕС общата система на ДДС. Въпреки това динамичните икономически отношения, активното развитие на общия европейски пазар, както и стремежът към оптимизиране процесът на документирание и опростяване на процедурата във връзка с администрирането на данъка изискват бъдещи законодателни промени в приложното поле на специалните режими на облагане с ДДС.

ЛИТЕРАТУРА

[1] Закон за данък върху добавената стойност, Обн. ДВ. бр.63 от 4 Август 2006г., изм. ДВ. бр.68 от 2 Август 2013г.

[2] Мутафов, К, Специални режими на облагане по реда на ЗДДС, С., 2013, с. 77-79.

[3] Указание на НАП № 91-00-241 от 04.06.2009 г.

За контакти:

Ас. Елена Александрова, Катедра " Правни науки и екология", Стопанска Академия „ Д. А. Ценов", тел.: 0896/811-267, e-mail: elalexandrova@uni-svishtov.bg

Докладът е рецензиран.