



РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ
МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ

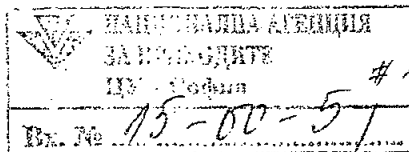
Изх. №

15-00-5

София,

08.04

2014 г.



Ккп

08-04-14

На вх. № 15-00-5/21.01.2014 г.

Относно: приложение на чл. 36а от ЗДДС

УВАЖАЕМИ ГОСПОДИН

Във Ваше писмо, в което сигнализириате за възникнали проблеми при начисляването на данък върху добавената стойност при внос на стоки, във връзка с измененията в Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) в сила от 01.01.2014 г., сте поставили следните въпроси, отнасящи се до приложението на чл. 36а от ЗДДС:

1. Когато свързаната при внос транспортна услуга е осъществена при условията на чл. 30 от ЗДДС и превозвачът изпълнява цялата отсечка от трета страна до България, необходимо ли е да се снабди с декларацията по чл. 36а от ЗДДС?

2. При транспорт, например от Китай до Пловдив, когато в коносаментта е посочено крайно местоназначение Варна, но обмитяването се извършва в Пловдив, транспортът от Варна до Пловдив може ли да бъде с нулева ставка на основание чл. 30 от ЗДДС (като доказателство за част от международен транспорт се ползва коносамент и транзитна митническа декларация до Пловдив съгласно чл. 36, ал. 6 от ППЗДДС) или задължително позоваване на чл. 36а от ЗДДС и за да се приложи нулева ставка за вътрешната отсечка да се изиска декларацията по чл. 36а от ППЗДДС?

3. Представяват ли спедиторски услуги по организиране, осъществяване или обслужване на международен транспорт локални услуги, които агентите на корабните линии

предоставят на клиентите си като терминални разходи, направени до първо местоназначение, в случаите когато морското навло е предплатено или се фактурира директно от корабната линия на клиента в отправното пристанище? Ако да, то не следва ли агентите да прилагат чл. 30, а не чл. 36а от ЗДДС? Имаме ли основание да считаме, че такса обслужване, нареждане за експедиция, такси документация, такса почистване на контейнери и др. са облагаеми с 20 на сто ДДС?

4. Услугата "почистване на контейнер" при внос влиза ли в обхвата на услугите, изброени в Глава трета на ЗДДС, като се има предвид, че връщането на контейнера почистен е условие за неговото предоставяне за ползване?

5. Горното запитване важи и за разходите за претоварни операции – контейнеризация и деконтейнеризация.

6. Ако не се промени чл. 36а от ППЗДДС, то тогава остава следния нерешен въпрос: Към кои клиенти можете да издаваме фактури по чл. 36а от ЗДДС – само към директните вносители, вписани в митническата декларация или и към техните спедитори?

7. Как трябва да изглежда декларацията по чл.36а от ППЗДДС?

Във връзка с поставените въпроси изразяваме следното принципно становище относно приложението на чл. 36а във връзка с чл. 55 от ЗДДС:

Съгласно чл. 36а, ал. 1 от ЗДДС (в сила от 01.01.2014 г.) облагаема с нулева ставка е доставката на свързани с внос услуги, като комисиона, опаковка, транспорт и застраховка, когато стойността им е включена в данъчната основа по чл. 55 от същия закон. При систематичното тълкуване на чл. 55, ал. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 36а, ал. 1 от ЗДДС, в разпоредбата на който изброяването на включените в хипотезата му доставки е неизчерпателно, следва да се приеме, че в данъчната основа при внос се включват и други услуги, за които се дължи такса и са свързани с вноса на територията на страната, доколкото те вече не са включени при определяне на митническата стойност при вноса. Това тълкуване е в съответствие и с нормата на чл. 86, т. 1, б. "б" от Директивата за ДДС.

1. Приложимост на чл. 36а от ЗДДС относно свързаните с внос услуги

1.1. Разграничение между случаите на приложение на чл. 30 и чл. 36а от ЗДДС

Обръщаме внимание, че изразеното в становище с изх. № 93-04-44 от 08.03.2007 г. на Дирекция "Данъчна политика" към Министерство на финансите за практическо приложение на чл. 22, чл. 29 и чл. 30 от Закона за данък върху добавената стойност, в сила от 01 януари 2007 г., и в становище с изх. № 91-00-262 от 04.08.2007 г. на НАП относно данъчното третиране на доставки на услуги по превоз на стоки и спедиторски, куриерски и пощенски услуги, оказани във връзка с такъв превоз, когато транспортът преминава през територията на България, е в сила и към настоящия момент.

Разпоредбата на чл. 36а на ЗДДС касае прилагане на нулева ставка на данъка за доставка на свързани с внос услуги, като комисионна, опаковка, транспорт и застраховка, само в случаите, когато за доставката в изпълнение разпоредбите на закона се прилага ставка на данъка 20 на сто и със същата доставка на основание чл. 55 от ЗДДС се увеличава данъчна основа при внос. Такава доставка на услуга, например, е транспорт на стоки с място на изпълнение на територията на страната, за която се прилагат правилата на чл. 22, ал. 3 от ЗДДС, а не чл. 30 от същия закон, както е изложено в цитираните становища. Както е посочено в становище № 93-04-44 от 08.03.2007 г. на Дирекция "Данъчна политика" към Министерство на финансите, когато се извършва транспортна услуга от трета страна (например Китай) до територията на страната, но лицето - доставчик изпълнява само отсечката от територията на държава членка (например Гърция) до територията на страната, тази транспортна услуга се третира като услуга по транспорт на стоки между държави

членки и при определяне на мястото на изпълнение на доставката се прилагат правилата на чл. 22, ал. 3 от ЗДДС. Аналогично за останалите видове доставки на услуги, свързани с вноса, когато за същите е приложима ставка на данъка 20 на сто, ако са включени в данъчната основа на вноса, се прилага чл. 36а от ЗДДС.

С оглед прилагането на нулевата ставка следва да се има предвид, че чл. 30 от ЗДДС се прилага на всеки етап от веригата на последователно извършени доставки (изпълнител – подизпълнител) при изпълнение на услуга по транспорт на стоки, осъществена на територията на страната, която е част от международен транспорт, без значение кой е доставчикът и получателът по конкретната доставка, докато чл. 36а от същия закон намира приложение само по отношение на доставката, по която получател е лицето, на чието име е оформен вносът, и за нея е приложима ставка на данъка 20 на сто. В тази връзка, когато за транспортната услуга са приложими разпоредбите на чл. 30 от ЗДДС, за доказване на нулевата ставка доставчикът следва да разполага с документите по чл. 23 от Правилника за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност (ППЗДДС), а не с документите по чл. 36а от правилника. Аргумент за това, че разпоредбата на чл. 36а от ЗДДС се прилага само на етап доставчик – получател, когато получателът е лицето, на чието име е оформен вносът на територията на страната, се извежда и от разпоредбата на чл. 36а от ППЗДДС.

1.2. Удостоверяване на наличие на обстоятелства за прилагане на чл. 36а от ЗДДС

С разпоредбата на чл. 36а, ал. 1 и 2 от ППЗДДС е регламентирано, че:

- когато данъкът на основание чл. 82, ал. 2, т. 3 от закона е изискуем от получателя по доставката (вносителят), за прилагането на нулева ставка в случаите по чл. 36а, ал. 1 и 2 от закона получателът следва да разполага със:

1. фактура за доставката;
2. митническият документ или друг документ за вноса;
3. товарителница или друг документ, с който стоките се внасят на територията на страната.

- когато данъкът на основание чл. 82, ал. 1 от закона е изискуем от доставчика по доставката, за прилагането на нулева ставка в случаите по чл. 36а, ал. 1 от закона доставчикът следва да разполага със:

1. фактура за доставката;
2. писмена декларация от получателя по доставката, на чието име е оформен вносът; в декларацията получателът задължително посочва номера на документа, с който е оформен вносът, и описание как е формирана данъчната основа по чл. 55 от закона (стойността на всяко едно увеличение се посочва отделно).

В декларацията, изготвена от вносителя, освен че се посочва номерът на документа, с който е оформен вносът, се вписва отделно и всяко увеличение, така че да е виден размерът на разхода за всяка доставка на свързани с вноса услуги като транспорт, комисионна, опаковка и застраховка. Такова съдържание на декларацията се счита достатъчно за целите на приложението на 36а от ЗДДС, независимо че няма утвърден образец на същата. Предаването на декларацията от лицето, на чието име е оформен вноса, на доставчика е въпрос на търговски взаимоотношения, като за удостоверяване на това предаване (изпращане и получаване) няма нормативно предвиден ред.

Следва да се има предвид, че на основание чл. 36а, ал. 1 от ЗДДС нулевата ставка се прилага само, ако съответният разход на основание чл. 55 от ЗДДС е включен в данъчната основа при вноса, поради което трябва безспорно да бъде доказано, че разходът е включен като увеличение в данъчната основа при вноса. Обръщаме внимание, че когато съответният разход е известен към момента на деклариране на стоките за свободно обращение и крайна употреба (включително разход за такси, свързани с вноса на стоките), той се включва в данъчната основа на вноса по чл. 55 от ЗДДС. Не попадат в хипотезата на чл. 36а случаите, когато разходът е включен на предходен етап при определяне на цената на придобиване на

стоката, предмет на вноса (включен е от доставчика при определяне на възнаграждението за закупуване на стоката). Ако тези разходи са включени в цената на спедиторската услуга, получател по която е лицето, на чието име е оформен вноса, се прилага т. 3.

Доказване на нулева ставка с документите по чл. 36а от ППЗДДС е налице когато за доставката на услуга е приложима ставка на данъка 20 на сто и получател по нея е вносителът на стоката, предвид което прекият доставчик следва да разполага с документите по чл. 36а от ППЗДДС.

1.3. Коригиране на начислен за доставка данък със ставка в размер на 20 на сто при наличие обстоятелства по чл. 36а от ЗДДС

Съгласно чл. 36а, ал. 3 от ЗДДС, когато преди настъпване на обстоятелствата по ал. 1 на същата разпоредба за доставката е издаден документ с начислен данък със ставката по чл. 66, ал. 1, т. 1 от закона, размерът на начисления данък се коригира:

1. за издадени фактури и известия - по реда на чл. 116 от закона;

2. за издадени протоколи - по реда, определен с правилника за прилагане на закона.

Съгласно чл. 36а, ал. 3 от ППЗДДС, когато е издаден протокол с начислен данък със ставката по чл. 66, ал. 1, т. 1 от закона, преди получателът да се е снабдил с документите по ал. 1, за коригиране на размера на начисления данък издаденият протокол се анулира. За прилагане на нулевата ставка се издава нов протокол по чл. 81, ал. 6 от същия правилник.

Корекция на начисления данък по чл. 36а, ал. 3, т. 1 от закона се извършва след снабдяване с горепосочените документи.

Доставчикът на свързана с внос услуга на основание чл. 36а от ЗДДС, който е приложил нулева ставка на данъка преди вноса да е осъществен и до изтичането на календарния месец, следващ календарния месец, през който данъкът е станал изискуем, не се е снабдил с документите по чл. 36а, ал. 2 от ППЗДДС, трябва да приложи разпоредбите на чл. 37, ал. 2 от ЗДДС.

2. Неприложимост на чл. 36а от ЗДДС относно свързаните с международен транспорт услуги

Доставките по т. 26 и т. 28 от § 1 на Допълнителните разпоредби (ДР) на ЗДДС като „транспортна обработка на стоки“ - разтоварване, натоварване, претоварване, подреждане и укрепване на стоката, предоставяне на контейнери и други (т. 26) и „обработка на плавателен съд“ - всички операции по приемането, престоя и заминаването на плавателния съд, извършени в пристанище на територията на страната (т. 28) са доставки, свързани с международен транспорт съгласно разпоредбата на чл. 31 от ЗДДС. За доказване на доставките по чл. 31 от закона доставчикът следва да разполага с документите, посочени в свързаните с този член от закона разпоредби на ППЗДДС, а не с документите по чл. 36а от правилника. За посочените във Вашето запитване такси, за които се прилагат разпоредбите по чл. 31 от ЗДДС следва да имате в предвид изложеното дотук. За доставка, по която получател е лицето, на чието име е оформен вноса, и която е облагаема с нулева ставка на основание чл. 31 от ЗДДС, член 36а от закона не се прилага, независимо че на основание чл. 55, ал. 1 от ЗДДС тя следва да бъде включена при формиране на данъчната основа при внос.

Освен изрично изброените в Глава трета „Облагаеми доставки с нулева ставка на данъка“ на закона доставки, извършвани при условията на същата глава, всички други доставки на услуги, които са свързани с внос на стоки и за тях се дължи такса, без значение от на кое място на територията на страната са осъществени, т.е. на територията на пристанището, митницата и т.н., са облагаеми със ставка 20% и със същите следва да се увеличи данъчната основа при вноса.

3. Приложимост и неприложимост на чл. 36а от ЗДДС относно свързаните с внос спедиторски услуги

Дали фактурирането на посочените в чл. 36а от ЗДДС услуги ще бъде директно към вносителя, вписан в митническия документ или друг документ за вноса, или към неговия спедитор, зависи от договореното между вносителя и спедитора. Когато е договорено спедиторските услуги по организирането, осъществяването или обслужването на транспорта на стоки да включват и дейности по транспортна обработка, обработка на документи, складиране и застраховане, фактурите следва да се издадат към спедитора. Обратно, когато това не е задължение на спедитора, фактурите следва да се издадат към вносителя. В първия случай, разпоредбите на чл. 36а от ЗДДС не са приложими за доставките на услуги, по които получател се явява спедитора. В случай, че транспортната обработка, обработката на документи, складирането и застраховането се фактурират директно към вносителя, за тези доставки е приложим чл. 36а от закон. В случая, когато горепосочените услуги са фактурирани от спедитор към вносител в рамките на спедиторската услуга (услуга по организиране на транспорт), доставката е облагаема с 20 на сто и услугата е включена при определяне на данъчната основа на вноса по чл. 55 от ЗДДС, спедиторът прилага разпоредбата на чл. 36а от ЗДДС, съответно чл. 36а от ППЗДДС.

4. "Първо местоназначение" по смисъла на § 1, т. 72 от ДР на ЗДДС

Предвид обстоятелството, че по силата на чл. 55, ал. 1, т. 2 от ЗДДС данъчната основа при внос включва разходи, свързани с вноса, "направени до първото местоназначение на стоките на територията на страната", следва да се уточни понятието "първо местоназначение" на територията на страната.

Съгласно т. 72 на § 1 от Допълнителните разпоредби на ЗДДС "първо местоназначение" на територията на страната по смисъла на чл. 55, ал. 1, т. 2 е мястото, посочено в товарителницата или в друг документ, с който стоките се внасят на територията на страната. Когато това място не е посочено в нито един от придружаващите стоките документи, за първо местоназначение се смята мястото, където стоките за първи път се претоварват от едно превозно средство на друго на територията на страната. Това понятие транспонира понятието "първо местоназначение", определено с чл. 86, т. 2 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност.

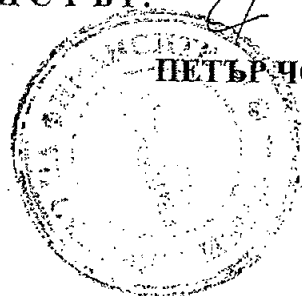
За постигане на еднакво данъчно третиране и прилагане от държавите членки на понятието "първо местоназначение" ДДС Комитетът към Европейската комисия в рамките на 11-то си заседание единодушно приема указание (от септември 1981 г.) със следните насоки за установяване на първото местоназначение в рамките на държава членка на ЕС по смисъла на чл. 11В (3)б на Шеста директива (съответстващ на чл. 86, т. 2 от Директива 2006/112/ЕО):

- или мястото, посочено в документа за пътен превоз, изготвен в чужбина, по силата на който стоките се внасят в държавата членка;
- или, когато мястото, посочено в документа за пътен превоз, е различно от назначението, самото назначение;
- или, ако липсват подобни подробности, първото претоварване на стоката в държавата от превозно средство.

Предвид горното, считаме, че първо местоназначение е мястото, посочено в документа за пътен превоз. Когато мястото, посочено в документа за пътен превоз е различно от крайното назначение на стоката, посочено в друг документ, то първо местоназначение е назначението, посочено в другия документ. В случай, че от придружаващите стоката документи не може да бъде установено първото местоназначение

на стоката, за първо местоназначение се приема първото претоварване на стоката на територията на страната от превозно средство.

МИНИСТЪР:




ПЕТЪР ЧОБАНОВ