



РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ
МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ

Изх. № 62-00-9

София, 08.04.2014 г.

НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
№ - София
№ 62-00-3

08.04.14

На вх. № 62-00-9/10.02.2014 г.

Относно: Приложение на чл. 36а от ЗДДС

УВАЖАЕМА ГОСПОЖО:

Във Ваше писмо, с което сигнализирате 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., изразяваме следното принципино становище:

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.

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 получателят 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 получателят 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 получателят 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 получателят 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.

На основание чл. 36а, ал. 1 от ЗДДС нулевата ставка се прилага само, ако съответният разход е включен на основание чл. 55 от ЗДДС 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).

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 вносителят 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 получателят 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.

Доставчик на свързана с внос услуга, който на основание чл. 36а от ЗДДС 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.

Когато някоя от посочените в чл. 36а услуги е включена в данъчната основа на основание чл. 55, ал. 1 от ЗДДС, съответно е обложена от митническите органи с ДДС, и в същото време във фактурата (протокола по чл. 117 от ЗДДС), издадена за доставката, също е начислен данък без да е приложен чл. 36а от закона, правото на приспадане на данъчен кредит по глава седма от закона за получателя (вносителя) на услугата е налице, както по фактурата (протокола), така и по издадения за вноса документ.

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 същите на основание чл. 55, ал. 1 от ЗДДС се включват в данъчната основа при вноса.

3. Увеличаване на данъчната основа при внос на стоки

В данъчната основа по чл. 55 от ЗДДС следва да се включват всички разходи, свързани с вноса на стоките, известни към момента на оформяне на статута на стоките за свободно обращение и крайна употреба. 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 такси, дължими при внос на територията на страната, доколкото те вече не са включени при определяне на митническата стойност при вноса. Задължително условие е тези такси да са известни към момента на оформяне на статута на стоките за свободно обращение и крайна употреба. Това тълкуване е в съответствие и с нормата на чл. 86, т. 1, б. "б" от Директивата за ДДС.

Предвид това, когато свързана с вноса на стока услуга, за която се дължи такса, облагаема с 20% ДДС, каквато например е доставката по митническо представителство, се предоставя директно на вносителя, вписан в митническия документ или друг документ за внос, доставчикът прилага разпоредбата на чл. 36а от ЗДДС, съответно чл. 36а от ППЗДДС.

Както доставката на услуга по митническото представителство, която включва не само "обслужване на клиента пред митническите власти", но и организиране на последващото извозване и доставка на стоките до склад на вносителя на територията на страната, считаме че, когато тези доставки се извършват до първото местоназначение на територията на страната и са известни към момента на вноса следва да се включват в данъчната основа на вноса.

Следва да се има предвид, че съгласно §1а, т. 8 от Допълнителните разпоредби на Кодекса за търговското корабоплаване демюрейджа е парично възмездяване за престоя на кораба при товарно-разтоварни операции повече от времето, предвидено в договора за превоз по море. Демюрейджът възниква като заплащане за допълнителния престой от корабособственик или наемател на кораб към пристанищното предприятие и следва да се приеме, че представлява възнаграждение за извършена самостоятелна услуга, която е облагаема с нулева ставка по смисъла на чл. 31, т. 9 от ЗДДС. Тъй като демюрейджът е допълнително възнаграждение за допълнителния престой, той следва да бъде елемент от увеличението на данъчната основа по чл. 55 от ЗДДС.

При определяне на данъчната основа при внос на стоки се включват известните към момента на вноса и свързани с него терминални такси, пристанищни такси, сторидж, демюрейдж и други подобни. 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.

Първо местоназначение е мястото, посочено в документа за пътен превоз, изготвен в чужбина, по силата на който стоките се внасят в страната. 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 този друг документ. В случай, че от придружаващите стоката при вноса 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.

Например:

Съгласно коносамент (морска товарителница) за натоварени стоки в пристанище на територията на Република Китай е вписано, че стоките се превозват, разтоварват и декларира за свободно обращение и крайна употреба на пристанище Варна. При допускането на стоките за свободно обращение и крайна употреба е известно, че стоките ще се транспортират до склад на територията на гр. Варна.

Когато при осъществяване на внос на стоките от документ за превоз или друг документ е видно, че крайното назначение на стоките е гр. Варна, независимо че в коносамента като местоназначение на стоките е посочено пристанище Варна, то първото местоназначение е склада на територията на гр. Варна. При определяне първото местоназначение на стоките, мястото, където стоките се декларира за свободно обращение и крайна употреба, както и условията на доставка, използвани при търговията със стоки (INCOTERMS), са неотносими.

МИНИСТЪР:

ПЕТЪР ЧОБАНОВ

