



РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ  
МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ

Дирекция "Данъчна политика"

Изх. № 93-ЕЧ-45

София, 08-ЕЗ 2007 г.

**СТАНОВИЩЕ**

**за практическото приложение на Глава деветнадесета "а" от Закона за данък върху добавената стойност, в сила от 1 януари 2007 г.**

Настоящото становище се разработва предвид правомощията на Дирекция „Данъчна политика“, определени по реда на чл.25, т.15 от Устройствения правилник на Министерството на финансите да изготвя становища по въпросите на практическото прилагане на счетоводното и данъчното законодателство.

Целта на настоящото становище е да даде методологически насоки и разяснения за практическото приложение на Глава деветнадесета "а" от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) по отношение на данъчното третиране на доставките на битови, производствени, опасни и строителни отпадъци по смисъла на Закона за управление на отпадъците (ЗУО), както и на доставките на услуги по техния добив, обработка и преработка.

С измененията и допълненията на Закона за данък върху добавената стойност (обн., ДВ, бр.108 от 2006 г.) е въведена схемата на т.нар. „обратно начисляване“ на ДДС при доставка на битови, производствени, опасни и строителни отпадъци по смисъла на Закона за управление на отпадъците (ЗУО), както и при доставка на услуги по техния добив, обработка и преработка. Следва да се има предвид, че схемата за обратно начисляване представлява изключение от общото правило. Когато получателя по горепосочените доставки не е регистрирано по ЗДДС лице данъка върху добавената стойност съгласно разпоредбата на с чл.82, ал.1 от ЗДДС е изискуем от доставчика – регистрирано по ЗДДС лице. Доставчикът следва да начисли данъка на основание чл.86, ал.1 от ЗДДС, като издаде данъчен документ (фактура/известие), в който посочи данъка на отделен рсд, включи размера на данъка при определяне на резултата за съответния данъчен период в справка-декларацията по чл.125 за този данъчен период и посочи документа в дневника за продажбите за съответния данъчен период.

Системата на т.нар. „обратно начисляване“ на ДДС се прилага за следните отпадъците и услуги:

1. **Битови отпадъци** по смисъла на ЗУО. Съгласно §1, т.2 от Допълнителните разпоредби на ЗУО това са *отпадъците, които се получават в резултат на жизнената дейност на хората по домовете, в административни, социални и обществени сгради. Към тях се приравняват и отпадъци от търговски обекти и съпътстващи производството занаятчийски дейности, обекти за отдих и забавления, когато нямат характер на опасни отпадъци и в същото време тяхното количество или състав няма да попречи на третирането им съвместно с битовите.*
2. **Производствени отпадъци** по смисъла на ЗУО. Съгласно §1, т.3 от Допълнителните разпоредби на ЗУО това са *отпадъците, образувани в резултат на промишлената дейност на физическите и юридическите лица.*

3. **Опасни отпадъци** по смисъла на ЗУО. Съгласно §1, т.4 от Допълнителните разпоредби на ЗУО това са *отпадъците, чийто състав, количество и свойства създават риск за човешкото здраве и околната среда, притежават едно или повече свойства, които ги определят като опасни, и/или съдържат компоненти, които ги превръщат в опасни и/или са определени като такива според Базелската конвенция за контрол на трансграничното движение на опасни отпадъци и тяхното обезвреждане.*
4. **Строителни отпадъци** по смисъла на ЗУО. Съгласно §1, т.5 от Допълнителните разпоредби на ЗУО това са отпадъците, получени в резултат на строителната дейност на строителни площадки, както и отпадъци от разрушаване или реконструкция на сгради и съоръжения.
5. **Добив на отпадъци.** Съгласно §1, т.46 от Допълнителната разпоредба на ЗДДС това е *всяка дейност, в резултат от която се образуват отпадъци по т.1-4. Следва да се обърне внимание, че добив на отпадъци ще е налице единствено в случаите, когато в следствие на извършване на независима икономическа дейност се образуват отпадъци и същите са предмет на облагаема доставка, например едно лице ги предоставя на друго лице.*
6. **Обработка на отпадъци.** Съгласно §1, т.47 от Допълнителната разпоредба на ЗДДС това е *всяка дейност по събиране, съхранение, сортиране и механична обработка на отпадъци по т.1-4 без изменение на химическия им състав.*
7. **Преработка на отпадъци.** Съгласно §1, т.48 от Допълнителната разпоредба на ЗДДС това е *всяка дейност, която променя свойствата или състава на отпадъците по т.1-4, като ги превръща в суровини за производство на крайни продукти или в крайни продукти.*

Схемата на т.нар. „обратно начисляване” на ДДС при доставка на горесцитираните отпадъци и услуги изисква данъкът да се дължи от получателя по доставката, когато той е регистрирано по закона лице и то независимо дали доставчикът е данъчно задължено или данъчно незадължено по закона лице (чл.82, ал.5 от ЗДДС).

Предвид цитираната разпоредба, когато получател по доставката е община, регистрирано по ЗДДС лице, то данъкът за доставката ще е изискуем именно от общината. Следва да се има предвид, че за начисления от общината данък не възниква право на приспадане на данъчен кредит. Това е така, тъй като закупените стоки (отпадъци) или услуги по приложение №2 от ЗДДС не се използват за извършване на облагаеми доставки от общината. Общината осъществява дейности по сметосъбиране и сметоизвозване, за които лицата-собственици на имотите, а при учредено вещно право на ползване- ползвателите, заплащат такса битови отпадъци. За тези си дейности общината не е данъчно задължено лице и действа в качеството си на орган на местна власт съгласно разпоредбата на чл.3, ал.5 от ЗДДС. В тази връзка стоките и услугите по Приложение №2, които общината закупува се използват за дейности извън рамките на икономическата дейност на съответната община, във връзка с което на основание чл.70, ал.1, т.2 от ЗДДС за данъка, който общината сама си начислява по реда на специалната схема **не възниква** право на приспадане на данъчен кредит.

Данъкът за доставката се начислява винаги от получателя, регистрирано по ЗДДС лице независимо от обстоятелството, че доставчикът е данъчно-задължено или данъчно незадължено лице чрез издаване на протоколи, както следва:

1. Когато доставчикът е данъчно задължено лице (например: едноличен търговец, търговско дружество, фондация, асоциация, министерство, и т.н.) данъкът се начислява с протокол по чл.117, ал.2 от ЗДДС за всяка доставка поотделно.

Протоколът се издава в 5-дневен срок от датата, на която данъкът за доставката е станал изискуем. Това означава, че протоколът по чл.117, ал.2 от ЗДДС трябва да се издаде в 5-дневен срок от датата на възникване на данъчното събитие за доставката, а в случаите на авансово плащане – в 5-дневен срок от плащането. Издаденият протокол, с който получателят сам е начислил данъка се отразява в дневника за продажбите за данъчния период, през който е издаден. Получателят има право на приспадане на данъчен кредит за данъка, който сам си е начислил при общите правила на закона. Правото на приспадане на данъчен кредит се упражнява чрез отразяване на протокола, с който е начислен данъка и в дневника за покупките в месеца, през който правото е възникнало или през някой от следващите три данъчни периода. Тук обръщаме внимание, че общините, които са регистрирани по закона лица ще имат задължение да начисляват данъка чрез издаване на протокол по чл.117, ал.2 от ЗДДС, но няма да имат право на приспадане на данъчен кредит за данъка, който сами са си начислили. Това се обуславя от факта, че получените от тях доставки не се използват за извършване на доставки в рамките на независимата им икономическа дейност, а се използват за дейности, възложени им в качеството на орган на местната власт, за които се събират такси по Закона за местните данъци и такси. Следва да се има предвид, че за да се упражни право на приспадане на данъчен кредит, освен с протоколът по чл.117, ал.2 от ЗДДС получателят трябва да притежава и фактура, издадена от доставчика, която трябва да съдържа реквизитите по чл.114, ал.1 от ЗДДС. Съгласно чл.163в от ЗДДС, когато доставчикът е данъчнозадължено лице (независимо дали регистрирано или нерегистрирано по закона) във фактурата като основание за пеначисляване на данък трябва да бъде вписан следния текст: „**чл.163а, ал.2**”.

2. Когато доставчикът е физическо лице, което не е данъчно задължено лице (различно от едноличен търговец) съгласно чл.163б, ал.1, т.2 от ЗДДС данъкът се начислява от получателя чрез издаване на **общ протокол за всички доставки, за които данъкът е станал изискуем през съответния данъчен период**. Този протокол се издава на **последния ден** на съответния данъчен период и се отразява в дневника за продажбите в този данъчен период. Следва да се има предвид, че протоколът трябва съдържа реквизитите, регламентирани в чл.163б, ал.2 от ЗДДС. Правото на приспадане на данъчен кредит се упражнява чрез отразяване на протокола по **чл.163б от ЗДДС**, с който е начислен данъка и в дневника за покупките в месеца, през който правото е възникнало или през някой от следващите три данъчни периода. При наличие на условията в чл.113, ал.3, т.7 от ЗДДС доставчиците - физически лица (различни от еднолични търговци) нямат задължение за издаване на фактура по чл.114 от ЗДДС. Ето защо в тези случаи правото на приспадане на данъчен кредит се упражнява от получателя единствено въз основа на протокола по чл.163б от ЗДДС, без да е необходимо наличието на фактура по чл.114 от закона. Обръщаме внимание, че в тези случаи доставките трябва да са документирани по реда на чл.113, ал.3, т.7 от ЗДДС.

Протоколите по чл.117, ал.2 и чл.163б от ЗДДС се отразяват от получателя, както следва:

1. В дневника за продажбите - в колона № 14 размера на данъчната основа и в колона № 15 размера на дължимия данък по ставка 20%. Протоколите ще намерят отражение в колона № 9 общ размер на данъчните основи за облагане с ДДС и колона № 10 всичко начислен ДДС.
2. В дневника за покупките - в колони № 9, 10 и 12 размера на данъчната основа (в зависимост от правото на данъчен кредит - без право, право на приспадане на пълен данъчен кредит или право на приспадане на частичен данъчен кредит) и съответно в колони № 11 и 13 размера на данъка. Обръщаме внимание, че в дневника за

покупките се отразяват само протоколите, с които е начислен данъка, без да се отразяват фактурите издадени от доставчика.

Регистрираните по закона лица доставчици документират извършените от тях доставки с издаване на фактура, която трябва да съдържа реквизитите по чл.114, ал.1 от ЗДДС и чл.78, ал.1 от правилника за прилагане на закона. Като основание за неначисляване на данък във фактурата задължително се вписва текста „чл.163а, ал.2“. Фактурите се отразяват от доставчика в дневника за продажбите, като данъчната основа на доставка се вписва в колона № 11, а в колона № 12 не се посочва размер на данъка.

Данъчно задължените лица доставчици, които не са регистрирани по закона също документират извършените доставки с издаване на фактура, която трябва да съдържа реквизитите по чл.114, ал.1 от ЗДДС (това не се прилага в случаите на чл.113, ал.3, т.7 от ЗДДС). Като основание за неначисляване на данък във фактурата задължително се вписва текста „чл.163а, ал.2“.

Предвид разпоредбата на чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС, когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по закона лице, му е доставил или предстои да му достави. Съгласно разпоредбата на чл.12, ал.1 от ЗДДС облагаема доставка е всяка доставка на стока и услуга по смисъла на чл.6 и 9 от същия закон, когато е извършена от данъчнозадължено лице по закона и е с място на изпълнение на територията на доставката, освен в случаите когато този закон предвижда друго.

Доставките по глава деветнадесета "а" от ЗДДС са облагаеми по смисъла на ЗДДС, поради което за регистрираните по закона лица възниква право на приспадане на данъчен кредит за получените стоки или услуги, които се използват за извършване на доставки на стоки и услуги по приложение № 2 към глава деветнадесета "а" от ЗДДС. Правото на приспадане на данъчен кредит възниква и се упражнява по общите правила на закона и при условие, че не са налице ограниченията по чл.70 от ЗДДС.

В тази връзка следва да се има предвид, че когато регистрирано лице е извършвало, както облагаеми доставки, така и освободени доставки по чл.52б от отм. ЗДДС и същото частично е приспаднало данъчен кредит за произведени, закупени, придобити или внесени от него стоки или услуги, които впоследствие използва само за извършване на облагаеми доставки по чл.69 от ЗДДС, не следва да извършва корекции на размера на ползвания частичен данъчен кредит по чл.79, ал.8 от ЗДДС. Този извод се налага от разпоредбата на чл.80, ал.1, т.2 от ЗДДС, съгласно която не се извършват корекции по чл.79 (включително корекция по чл.79, ал.8), когато данъчният режим на доставките, за които регистрираното лице използва стоките или услугите е променен със закон.

В разпоредбата на чл.96, ал.3 от ЗДДС изрично са посочени доставките, които не се включват в облагаемия оборот за задължителна регистрация, относим и по отношение на основанията за deregистрация по избор съгласно чл.108, ал.11, т.1 от ЗДДС. Не се включват в облагаемия оборот доставките, за които данъкът е изискуем от получателя съгласно чл.82, ал.2 и 3 от ЗДДС. Предвид на това в облагаемия оборот се включват извършените от лицето облагаеми доставки, посочени в чл.82, ал.1 от закона, за които данъкът е дължим от доставчика, както и доставките, по които съгласно чл.82, ал.4 и 5 от ЗДДС данъкът е изискуем от получателя. Съгласно разпоредбата на чл.96, ал.6 от ЗДДС при определянето на облагаемия оборот се взема предвид данъчният режим на доставките

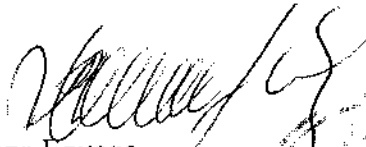
към датата на възникване на данъчното събитие или към датата на плащането, преди да е възникнало данъчното събитие по доставката. В тази връзка доставките на стоки и услуги по Приложение №2 от ЗДДС участват при формирането на облагаемия оборот по чл.9б, ал.2 от ЗДДС на доставчика.

Предвид гореизложеното за дейности по сметосъбиране и сметоизвозване на твърди битови отпадъци (ТБО), улично почистване, миене, зимно поддържане на територии, експлоатация на общински депа за смет, както и други доставки на отпадъци и услуги, свързани с тяхното събиране, обработка и преработка, трябва да се има предвид следното:

1. Дейностите по сметосъбиране попадат в обхвата на услуги, за които **е приложима** системата на т.нар. „обратно начисляване” на ДДС. Доколкото дейността по сметоизвозване на отпадъците е свързана с дейността по сметосъбирането им и при условие, че цената за двата вида услуги е определена общо, то за дейността по сметоизвозване е приложима разпоредбата на чл.128 от ЗДДС. В този случай дейността по сметоизвозване се счита за съпътстваща доставка към основната доставка по сметосъбиране, т.е. за общо договорената услуга по сметосъбиране и сметоизвозване **е приложима** системата на „обратно начисляване”. Обръщаме вниманието, че когато за сметоизвозването на ТБО е определено индивидуално заплащане, то за дейността по сметоизвозване системата на т.нар. „обратно начисляване” **не е приложима**, тъй като транспортните услуги на отпадъци не попадат в кръга от услуги, изброени в §1, т.46, 47 и 48 от ДР на ЗДДС.
2. Всички дейности по съхранение, сортиране и механична обработка на отпадъци без изменение на химическия им състав, както и всички дейности, които променят свойствата или състава на отпадъците, като ги превръщат в суровини за производство на крайни продукти или в крайни продукти попадат в обхвата на услугите по §1, т.47 и 48 от ДР на ЗДДС, във връзка с което за тях **е приложима** схемата на т.нар. „обратно начисляване” на ДДС.
3. Дейностите по поддържане на територии - почистване, ръчно или машинно метене и миене на улици и обществени места, поддържане на зелени площи не попадат в кръга на услугите по §1, т.46, 47 и 48 от ДР на ЗДДС, поради което за тези дейности системата на „обратно начисляване” **е неприложима**.
4. Дейностите по зимно поддържане на територии са дейности, при които се извършват действия по отстраняване на сняг (който не е битов, производствен, строителен или опасен отпадък по смисъла на ЗУО), както и дейности свързани с обслужване и опесъчаване на улични платна. Тези дейности също не попадат в обхвата на услугите по §1, т.46, 47 и 48 от ДР на ЗДДС, поради което за тях системата на „обратно начисляване” **е неприложима**.
5. За дейностите по поддържане на сметища - депониране на отпадъци и експлоатация на депа за отпадъци (например разриване с булдозер, дератизация и дезинсекция, денонощна охрана, такса за депониране на отпадъци и др.) системата на „обратно начисляване” на ДДС **е приложима**, когато тези дейности представляват дейности, съпътстващи тези по съхранение, обработка или преработка на отпадъци. Следва да се има предвид, че доколко дейностите по охрана на депото са свързани с дейността по депонирането на отпадъците и при условие, че цената за двата вида услуги е определена общо, то за дейността по охрана е приложима разпоредбата на чл.128 от ЗДДС. В този случай дейността „охрана” се счита за съпътстваща доставка към основната доставка по депониране, т.е. за общо договорената услуга по депониране и охрана **е приложима** системата на „обратно начисляване”.
6. За дейностите по рециклиране на отпадъци (дейност за възстановяване или възобновяване на суровинните им свойства съгласно §1, т.9 от ЗР на ЗУО) следва

да се има предвид, че попадат в кръга от услуги, изброени в §1, т.48 от ДР на ЗЛДС (преработка на отпадъци), във връзка с което за тях **е приложима** схемата на т.нар. „обратно начисляване“ на ДДС.

7. При доставки на отпадъци от черни и цветни метали (отпадъци по смисъла на ЗУО) **е приложима** системата на „обратно начисляване“.
8. Нереализираните печатни издания, както и т.нар. макулатура попадат в хипотезата на §1, т.2 и 3 от ДР на ЗУО, във връзка с което за тяхната доставка, както и за услугите, по тяхното събиране, обработка и преработка **е приложима** схемата на т.нар. „обратно начисляване“.

  
Людмила Елкова

Директор на Дирекция „Данъчна политика“

