



МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

София, бул. "Княз Дондуков" № 52 Телефон: (02) 98591 Факс: (02) 9870827

Изх. № *24-00-27*
.....*21-04*.....2007 г.

ДО
ДИРЕКЦИЯ "ОУИ" -
ПРИ ЦУ НА НАП

КОПИЕ : ТД НА НАП ГР.

У К А З А П И Е

Със ЗДДС в сила от 01.01.2007г. се осъществява хармонизацията на законодателството на Република България с това на Европейската общност по отношение на облагането с данък върху добавената стойност. Основна отлика на данъчното третиране на доставките на стоки по новия закон е въвеждането на режима на вътреобщностните доставки /ВОД/ и вътреобщностните придобивания /ВОП/, който е свързан с премахването на граничния и митническият контрол между държавите – членки.

Режимът на ВОД/ВОП се характеризира с нулева ставка на облаганите доставки при доставчика и право на данъчен кредит при общите условия на закона по отношение на стоките, използвани за извършване на облагаемите ВОД, съответно с начисляване на ДДС със стандартната ставка на държавата членка при получателя за извършения ВОП и правото на данъчен кредит при общите условия на съответния закон. Режимът ВОД/ВОП замества режимите на износ/внос, когато транспортирането на стоките, предмет на доставките, се осъществява между страни членки и доставката е между лица, регистрирани за целите на ДДС в две страни членки. Най – общо казано срещу всяка ВОД, отчетена в държавата членка, където е регистриран доставчикът, следва да бъде отчетено ВОП в държавата членка, в която е регистриран получателят.

Във връзка с промяната на ЗДДС, в сила от 1 януари 2007г. и оглед единното прилагане на данъчното законодателство, на основание чл.10, ал.1, т.4 от Закона за Националната агенция за приходите, давам следните задължителни указания

ОТНОСНО: ПРАВНАТА РЕГЛАМЕНТАЦИЯ НА ВЪТРЕОБЩНОСТНИТЕ ДОСТАВКИ ПО ЧЛ. 7, АЛ.1 И АЛ.4 ОТ ЗДДС

А/ МАТЕРИАЛНО – ПРАВНА РЕГЛАМЕНТАЦИЯ НА ВЪТРЕОБЩНОСТНИТЕ ДОСТАВКИ

I. Вътреобщностна доставка /ВОД/ - обхват

С влизането в сила на ЗДДС, считано от 01 януари 2007 г. се въвежда режим на облагане чрез прилагане на нулева ставка на данъка при условията на вътреобщностните доставки на стоки.

Освен разпоредбите на чл.7 от ЗДДС, регламентиращи случаите на вътреобщностни доставки на стоки, прилагането на режима се осъществява в основно в съответствие със следните норми от:

- ЗДДС – чл.чл.: 5, 6, 11, 17(2), 26, 27(1)т.1, 27(3)т.1, 38(2), 51-53, 112-117, 125, 168, ал. (5)-(8);

- ППЗДДС – чл.чл.: 3, 45–46, 78-81,113, 115-118.

1. Хипотези на ВОД

В чл.7 от ЗДДС изчерпателно са посочени отделните хипотези, при които са налице вътреобщностни доставки (ВОД):

1/ ВОД на стоки е доставката на стоки, транспортирани от или за сметка на доставчика - регистрирано по този закон лице, или на получателя от територията на страната до територията на друга държава членка, когато получателят е данъчно задължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка.

2/ ВОД на стоки е доставката на ново превозно средство, изпратено или транспортирано от или за сметка на доставчика или на получателя от територията на страната до територията на друга държава членка, независимо дали получателят е данъчно задължено лице или данъчно незадължено лице.

3/ ВОД на стоки е доставката на акцизни стоки, изпратени или транспортирани от или за сметка на доставчика - регистрирано по този закон лице, или на получателя от територията на страната до територията на друга държава членка, когато получателят е данъчно задължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, което не е регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка.

4/ ВОД на стоки е и изпращането или транспортирането на стоки, произведени, извлечени, обработени, закупени, придобити или внесени на територията на страната от регистрирано по този закон лице в рамките на неговата икономическа дейност, когато стоките се изпращат или транспортират за целите на неговата икономическа дейност от или за негова сметка от територията на страната до територията на друга държава членка, в която лицето е регистрирано за целите на ДДС.

2. Изключения от режима

Следва да се има предвид, че не е налице вътреобщностна доставка при конкретно изброените в ал. 5 на чл. 7 от ЗДДС хипотези :

- доставките на стоки втора употреба, произведения на изкуството, колекционерски предмети и антики, за които лицето прилага специалния ред на облагане на маржа на цената

- доставките на стоки, които се монтират или инсталират от или за сметка на доставчика

- доставката на стоки, извършвани на борда на кораби, самолети или влакове по време на превоза на пътници по чл. 18 от ЗДДС

- доставките на стоки, свързани с международен транспорт, по чл. 31, т. 1, 2 и 7 от ЗДДС

- доставките на злато за централни банки по чл. 34 от ЗДДС

- доставките на природен газ чрез тръбопроводи за пренос или на електрическа енергия;

- доставките от регистрирано по този закон лице - посредник в тристранна операция, до придобиващия в тристранна операция;

- дистанционните продажби на стоки, осъществени под идентификационния номер, издаден от държавата членка, в която са изпратени или транспортирани стоките;

- изпращането и транспортирането на стоки от територията на страната до територията на друга държава членка с цел извършване на работа по тези стоки, която се осъществява в другата държава членка, при условие че след извършване на работата стоките се връщат на изпращача на територията на страната;

- изпращането и транспортирането на стоки от територията на страната до територията на друга държава членка с цел същите стоки да бъдат използвани за извършване на услуги на територията на другата държава членка, при условие че след извършване на услугите стоките се връщат на изпращача на територията на страната;

- изпращането и транспортирането на стоки от територията на страната до територията на друга държава членка, ако са налице едновременно следните условия:

а) вносет на същите стоки от трета страна или територия на територията на другата държава членка би попадал под разпоредбите за временен внос с пълно освобождаване от вносни мита и

б) стоките се връщат на изпращача на територията на страната не по-късно от 24 месеца от изпращането им.

II. Условия за прилагане на данъчния режим, установен за вътреобщностните доставки по чл. 7, ал. 1 и ал. 4 от ЗДДС

1. Условия за прилагане на режим на ВОД по чл. 7, ал. 1 от ЗДДС – при доставка между две регистрирани за целите на ЗДДС в две различни държави членки на ЕС лица

Вътреобщностна доставка е налице, когато едно данъчно задължено лице, регистрирано за целите на ЗДДС на територията на България, извърши доставка на стоки, транспортирани от територията на страната до територията на друга държава членка, когато получателят е данъчно задължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, регистрирано за целите на ДДС на територията на друга държава членка на ЕС.

За да е приложим режимът, установен за ВОД, за дадена доставка на стоки следва да са налице кумулативно следните условия :

1.1. Доставчикът е регистрирано по ЗДДС лице на територията на страната

За да е налице ВОД, доставчикът следва да е регистрирано по ЗДДС лице към датата на данъчното събитие.

Следва да се има предвид, че за да е налице ВОД, регистрацията на доставчика следва да е различна от тази по реда на чл. 99 от ЗДДС /регистрация на основание вътреобщностно придобиване/ и по чл. 100, ал. 2 от ЗДДС. Аргумент за това са чл. 70 ал. 4 и чл. 113, ал. 9 от ЗДДС, съгласно които данъчното третиране на доставките на регистрираните по чл. 99 и 100, ал. 2 от ЗДДС лица е различно от това на лицата регистрирани по чл.чл. 96, 97, 98 или 100, ал. 1 и 3 от ЗДДС.

1.2. Получателят е регистрирано лице за целите на ДДС в друга държава членка

Получателят следва да бъде регистриран за целите на ДДС в друга държава членка към датата на данъчното събитие.

Получателят може да бъде:

- данъчно задължено лице или
- дапъчно задължено юридическо лице.

1.3. Предмет на доставката са стоки

1.3.1. Предмет на доставката са **стоки** по смисъла на чл. 5 от ЗДДС.

Следва да се обърне внимание, че предмет на ВОД, на основание чл. 5, ал. 1 от ЗДДС са и **приравнените на стоки** за целите на този закон:

- движими вещи, включително вода, топлища или хладилна енергия и други подобни:

- природен газ, когато не се доставя чрез тръбопроводи за пренос;
- стандартен софтуер.

Следва да се има предвид, че ВОД не могат да имат за предмет доставка на услуги.

1.3.2. Относно **доставката** при ВОД са приложими чл. 6, ал. 1 и ал. 2 т. 2-4 от ЗДДС.

Налице е доставка на стоки за целите на ВОД в случаите на:

1.3.2.1. прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стока;

1.3.2.2. фактическото предоставяне на стока :

- по договор, в който е предвидено прехвърляне на правото на собственост върху нея под отлагателно условие или срок – например договор за консигнация;
- по договор за лизинг, в който изрично е 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/;
- на лице, което действа от свое име и за чужда сметка – комисионер.

1.4. Възмездност на доставката

Възмездността на доставката е задължителна предпоставка за наличие на ВОД. Определението за възмездност на доставката следва да се изведе по аргумент на противното на § 1 т. 8 от ДР на ЗДДС.

1.5. Транспортиране на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка

ВОД 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 задължително да бъдат изпратени и транспортът на същите да започва от територия на страната и да завършва на територията на друга държава членка. 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 териториите на две различни държави членки на ЕС, като отправна точка е територията на страната. Прилагането на облагането при режима ВОД не е свързано с условието, завършването на транспортирането на стоките да бъде до територията на държавата членка, издала ИН за целите на ДДС на получателя. Това означава, че при условията на ВОД българско регистрирано по ЗДДС лице доставя стоки, например на регистрирано в Германия за целите на ДДС лице, като транспортът на стоките завършва до територията на Гърция. Т.е. стоките следва да бъдат транспортирани до територия на държава членка на ЕС, за да бъде третирана дадена доставка като вътреобщностна.

Наличието на тези условия следва да бъде обвързано със съответните **понятия, дефинирани в § 1** от ДР на ЗДДС, съответно по точки, както следва:

т.1. **"Територия на страната"** е географската територия на Република България, континенталният шelf и изключителната икономическа зона.

Следва да се има предвид, че от 01.01.2007г. териториите на свободните складове, свободните зони и обектите за безмитна търговия не са изключени от територията на страната.

т.2. **"Територия на държава членка"** е територията на всяка държава членка, на която се прилага Договорът за създаване на Европейската икономическа общност, посочена за всяка държава членка в чл. 227 от този договор, като:

а) в тази територия не се включват:

аа) за Федерална република Германия: Остров Хелиголанд и територията на Бюсинген;

бб) за Кралство Испания: Цеута, Мелила и Канарските острови;

вв) за Република Италия: Ливиньо, Кампионе д'Италия и италианските води на езеро Лугано;

гг) за Република Франция: Залморски департаменти;

дд) за Република Гърция: планината Атоп;

ее) за Република Финландия: Оландските острови;

б) доставките, възникващи във или предназначени за:

аа) Княжество Монако - за целите на този закон ще бъдат третираны като доставки, възникващи във или предназначени за Френската република;

бб) о-в Ман - за целите на този закон ще бъдат третираны като доставки, възникващи във или предназначени за Обединеното кралство Великобритания и Северна Ирландия.

т. 8. **"Безвъзмездна"** е доставката, при която няма възнаграждение или стойността на даденото многократно надхвърля полученото.

т. 25. **"Стандартен софтуер"** е програмен продукт, записан на технически носител, който е предназначен за масова употреба и не отчита спецификите в дейността на конкретния потребител.

2. Условия за прилагане на режим на ВОД по чл. 7, ал. 4 от ЗДДС – при изпращането или транспортирането на стоки от регистрирано по този закон лице от територията на страната до територията на друга държава членка, в която лицето е регистрирано за целите на ДДС.

ВОД на стоки е и изпращането или транспортирането на стоки, произведени, извлечени, обработени, закупени, придобити или внесени на територията на страната от регистрирано по този закон лице в рамките на неговата икономическа дейност, когато стоките се изпращат или транспортират за целите на неговата икономическа дейност от или за негова сметка от територията на страната до територията на друга държава членка, в която лицето е регистрирано за целите на ДДС.

За да е приложим режимът, установен за ВОД в случаите на чл.7, ал.4 от ЗДДС следва да са налице кумулативно следните условия :

2.1. доставчик - регистрирано по ЗДДС лице на територията на страната към датата на данъчното събитие;

2.2. получател - същото лице, регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка към датата на данъчното събитие,

2.3. изпращането или транспортирането на стоки от територията на страната до територията на друга държава членка, в която лицето е регистрирано за целите на ДДС за целите на неговата икономическа дейност;

2.4. стоките са произведени, извлечени, обработени, закупени, придобити или внесени на територията на страната от лицето в рамките на неговата икономическа дейност;

2.5. транспортът е от или за сметка на лицето.

Независимо от факта, че получателят и доставчикът са едно и също лице, изпращането или транспортирането на стоката е приравнено на доставка за целите на ЗДДС в специалната хипотеза на ВОД по чл. 7, ал. 4 от ЗДДС.

II. Режим на вътреобщностна доставка

1. Режим на вътреобщностна доставка по чл. 7, ал.1 от ЗДДС

1.1. Място на изпълнение

Съгласно разпоредбата на чл.17, ал.2 от ЗДДС, мястото на изпълнение на доставка на стока, която се изпраща или превозва от доставчика, получателя или от трето лице, е местонахождението на стоката към момента, в който се изпраща пратката или започва превозът ѝ към получателя. При вътреобщностната доставка на стока, стоката се транспортира

- от или за сметка на доставчика, или

- от или за сметка на получателя

от територията на страната, предвид което мястото на изпълнение на вътреобщностна доставка на стока е на територията на страната.

1.2. Данъчна ставка

Разпоредбата на чл.53 от ЗДДС определя вътреобщностните доставки като облагасми доставки с нулева ставка на данъка.

Изключения правят единствено вътреобщностни доставки, които биха били освободени, ако са извършени на територията на страната, съгласно разпоредбата на чл.38, ал. 2 от ЗДДС. Такива биха били например доставка на зъбни протези с доставчик лице, регистрирано по ЗДДС и получател – лице, регистрирано за целите на ДДС в държава членка, като същите се транспортират от територията на страната до територията на държава членка. По силата на чл. 50 във връзка чл. 38, ал. 2 от ЗДДС, освободена ВОД ще е палице и в случаите например на доставка на стоки с доставчик лице, регистрирано по ЗДДС и получател – лице, регистрирано за целите на ДДС в държава членка:

- които са използвани изцяло за извършването на освободени доставки и на това основание не е било упражнено правото на приспадане на данъчен кредит по отношение на начисления данък;

- при производството, придобиването или вноса на които не е било налице право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 70 от закона.

като същите се транспортират от територията на страната до територията на държава членка.

1.3. Данъчна основа

Съгласно чл. 52 от ЗДДС, данъчната основа на вътреобщностните доставки на стоки се определя по общия ред – по чл.26 от ЗДДС. Същата се определя на базата на всичко.

косто включва възпаждението, 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, в т. ч. акциз, когато такива са дължими за доставката,
- всички субсидии и финансираня, пряко свързани с доставката,
- съпътстващите разходи, начислени от доставчика на получателя, като например комисионна, опаковане, транспорт, застраховка и други, 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.

Не се смята за възпаждението по доставка всякакви плащания на лихви и неустойки, които имат обезщетителен характер. Лихвите и неустойките със санкционен характер се включват в данъчната основа на доставката. Във всеки конкретен случай следва да се извършва анализ на характера на съответната лихва или неустойка.

В случаите на ВОД при доставки между свързани лица данъчната основа се определя съгласно чл. 27, ал. 3, т. 1 от ЗДДС. По реда на този закон текст следва да се определи данъчната основа и в случаите на приравнена на възмездна доставка безвъзмездно прехвърляне на право на собственост по чл. 6, ал. 3, т. 2 от ЗДДС, осъществено при условията на ВОД.

Измененията на данъчната основа на доставката се документират с дебитни или кредитни известия към фактурата, издадена за съответната доставка. При увеличаване на данъчна основа се издава дебитно известие, а при намаляването ѝ, както и при разваляне на договора – кредитно известие. Така например, при договори за консигнация при условията на ВОД, когато част от стоката се върне от получателя на доставчика като непродана, доставчикът следва да издаде кредитно известие. Следва да се има предвид, че дебитните и кредитните известия във връзка с фактурирани ВОД се издават задължително не по-късно от пет дни от възникване на съответното обстоятелство, водещо до изменение на данъчната основа.

1.4. Данъчно събитие и изискуемост на данъка върху добавената стойност

Съгласно чл. 51 от ЗДДС, данъчното събитие при вътреобщностната доставка възниква на датата, на която би възникнало данъчно събитие при доставка на територията на страната по реда на чл. 25 от ЗДДС, т.е.

- 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, или
- на датата на предоставянето на стоката по чл. 6, ал. 3, т. 2 от ЗДДС.

За вътреобщностните доставки данъкът става изискуем на 15-ия ден на месеца, следващ месеца, през който е възникнало данъчното събитие. Ако доставчикът е издал фактура преди 15-ия ден на месеца, следващ месеца, през който е настъпило данъчното събитие, то в този случай данъкът става изискуем на датата на издаване на фактурата /чл. 51, ал. 4 от ЗДДС/.

Съгласно чл. 51, ал. 5 от ЗДДС, разпоредбата на ал. 4 на същия член не се прилага, когато фактурата е издадена във връзка с получено плащане по доставката преди датата на възникване на данъчното събитие. В този случай данъкът върху добавената стойност става изискуем на 15-ия ден на месеца следващ месеца, през който е възникнало данъчното събитие за вътреобщностната доставка. Следва да се има предвид, че съгласно чл. 113, ал. 5 от ЗДДС при ВОД (включително за авансово плащане) фактурата може да бъде издадена в по-дълъг срок, а именно до 15-то число на месеца, следващ месеца, през който е възникнало данъчното събитие за доставката.

Данъкът е изискуем от регистрирано по този закон лице - доставчик по облагаема доставка, съгласно разпоредбата на чл. 82, ал. 1 от ЗДДС.

Следва да се има предвид, че макар ЗДДС да използва термините данъчно събитие и изискуемост на данъка, за данъчния период на изискуемост на данъка за доставчика не възниква реално задължение за данък по отношение на осъществените през периода ВОД, поради нулевата ставка, относима за този режим. На основание чл. 124, ал. 3 от ЗДДС издадените данъчни документи във връзка с вътреобщностна доставка, включително за получено плащане, се отразяват в дневника за продажбите за данъчния период, през който данъкът за доставката е станал изискуем съгласно чл. 51 от закона. От датата на изискуемостта на данъка (бил той и в размер на 0 лв.), практически тече срокът, след изтичането на който следва да бъде извършена корекция по реда на чл. 46, ал. 1 от ППЗДДС, в случаите на педоказан ВОД. /виж т. 1.7/.

1.5. Право на приспадане на данъчен кредит

При вътреобщностните доставки лицето има право да приспадне данъчен кредит – сумата на данъка за получените от него стоки и услуги по облагаеми доставки, за извършено от него плащане, преди да е възникнало данъчното събитие за облагаема доставка, както и за осъществения от него внос и за изискуемия от него данък като платец по глава осма от ЗДДС. Това право данъчно задълженото лице може да упражни при условие, че получените от него стоки и услуги са използвани или ще се използват за целите на извършваните от лицето облагаеми доставки – в случая облагаеми вътреобщностни доставки.

Ако лицето използва или ще използва същите за освободени вътреобщностни доставки, няма право на данъчен кредит за тях, съгласно разпоредбата на чл. 70, ал. 1, т. 1 от ЗДДС.

В случаите, когато лицето е приспаднало данъчен кредит за доставка на стоки, които в последствие използва за приравненото на вземедна доставка безвъзмездно прехвърляне на право на собственост по чл. 6, ал. 3, т. 2 от ЗДДС, осъществено при условията на ВОД, следва да се извърши корекция на ползвания данъчен кредит по реда на чл. 79, ал. 10 и 11 от ЗДДС.

Регистрираното лице има право на приспадане на частичен данъчен кредит по отношение на данъка за стоки и услуги, които се използват както за извършване на доставки, за които лицето има право на приспадане на данъчен кредит, така и за доставки или дейности, за които лицето няма такова право по реда на чл. 73 от ЗДДС.

За да упражни правото на приспадане на данъчен кредит за доставки по които лицето е получател, то следва да е изпълнило едно от условията посочени в чл. 71 от ЗДДС.

1.6. Регистрационен режим

Сумата от данъчните основи на извършените от лицата облагаеми ВОД формира облагаем оборот за регистрация по ЗДДС на основание чл.96, ал.2 във връзка с ал.1, във връзка с чл.53, ал.1 от ЗДДС.

1.7. Срок за възстановяване на данък за възстановяване във връзка с ВОД

Когато резултатът за данъчния период на доставчика е данък за възстановяване, данъчната основа на облагаемите ВОД се включва в облагаемите доставки с нулева ставка, даващи право на възстановяване в 30-дневен срок от подаване на справка-декларацията по реда на чл. 92, ал.3 от ЗДДС - когато лицето е извършило за последните 12 месеца преди текущия месец облагаеми доставки с нулева ставка на обща стойност повече от 30 на сто от общата стойност на всички извършени от него облагаеми доставки за същия период.

1.8. Деклариране

1.8.1. Регистрираното лице следва да отрази данъчните документи за извършените от него вътреобщностни доставки в дневника за продажби за данъчния период, през който са издадени и в справката - декларация по ЗДДС.

За данъчните периоди, през които лицето е извършило вътреобщностни доставки, /както и трисъранни операции и услуги с място на изпълнение територията на друга държава членка/ издадените данъчни документи във връзка със същите, включително за получено плащане, се отразяват в дневника за продажбите за данъчния период, през който данъкът за доставката е станал изискуем, съгласно чл. 51 от закона. Следва да се има предвид изложеното в т. 1.4. във връзка с изискуемостта на данъка при ВОД. Следва да се подчертае, че когато е издадена фактура във връзка с получено плащане по доставката преди датата на възникване на данъчното събитие, данъкът не става изискуем към датата на издаването ѝ, поради което не се отразява в дневника за продажбите, през данъчния период, през който е издадена, а през данъчния период, през който настъпва изискуемостта.

Заедно със справка-декларацията по ЗДДС задължително се подава и **VIES-декларация** за тези доставки за съответния данъчен период, на основание чл. 125, ал. 2 от ЗДДС.

Във VIES-декларацията следва да бъде посочено и приравненото на възмездна доставка безвъзмездно прехвърляне на право на собственост по чл. 6, ал.3, т.2 от ЗДДС, осъществено при условията на ВОД.

1.8.2. В чл. 126, ал. 3 от ЗДДС е уреден начинът на извършване на корекции на допуснати грешки в подадени декларации и VIES-декларации вследствие на неотразени или неправилно отразени документи в отчетните регистри, когато същите грешки са установени след изтичането на срока за подаване на декларациите.

В случаите, когато грешката се дължи на неотразяване в отчетните регистри на документи, същата се коригира от лицето чрез извършване на необходимите корекции в данъчния период, през който грешката е установена и включване на неотразения документ в съответния отчетен регистър и VIES-декларацията за данъчния период на установяване на грешката.

В случаите, когато грешката се дължи на неправилно отразяване в отчетните регистри на документи, същата се коригира по инициатива на лицето чрез писмено уведомяване компетентния орган по приходите в съответната ТД на НАП, който следва да предприеме действия за промяна на задължението на лицето за съответния данъчен период.

Действия за промяна на задължението са: съставяне на акт по чл. 106 от ДОПК-служебна корекция в резултат на проверка; съставяне на акт за прихващане или възстановяване по повод искане на лицето по чл. 129 от ДОПК, ако въз основа на същото се назначи проверка, или съставяне на ревизионен акт по чл. 108, респ. чл. 133 от ДОПК при наличието на условията и предпоставките на същия, в случай, че данъчният резултат за периода се установи въз основа на ревизия.

1.9. Корекции при вътреобщностни доставки

1.9.1. Документите, удостоверяващи извършването на вътреобщностна доставка, са определени в чл. 45 от ППЗДДС. На основание чл. 46, ал. 1 от ППЗДДС, ако данъчно задълженото лице не се снабди с горепосочените документи до изтичането на календарния месец, следващ календарния месец, през който данъкът по доставката е станал изискуем се счита, че доставката е облагаема със ставка 20%. За доставчика възниква задължението да начисли за тази доставка данък върху добавената стойност в размер 20 на сто чрез издаване на протокол по чл.117, ал. 2 от ЗДДС в пет дневен срок, считано от последния ден на календарния месец, следващ календарния месец, през който данъкът е станал изискуем. С разпоредбата на чл. 46, ал. 4 от ППЗДДС законодателят е дал възможност на данъчно-задълженото лице впоследствие, ако то се снабди с необходимите документи, да анулира издадения протокол и да коригира резултата в данъчния период. Корекцията се извършва в данъчния период, през който доставчикът се е снабдил с необходимите документи, като в дневника му за продажби за този период със знак минус се включва доставката, за която лицето е начислило данък на основание чл. 46, ал. 1 от ЗДДС. За анулирането не се издава нов протокол, а същото се извършва чрез отбелязване върху протокола, издаден на основание чл.46, ал. 1 от ЗДДС, като се отразява обстоятелството, че е анулиран, датата, на която се извършва анулирането, основанието за анулирането, имената на лицето, което го извършва и подпис на същото. Корекциите следва да намерят отражение и във VIES-декларациите.

1.9.2. Доставчикът може да загуби качеството си на регистрирано по ЗДДС лице след датата на данъчното събитие на вътреобщностната доставка, по преди изтичането на определения в чл. 46, ал. 1 от ППЗДДС срок. Ако към датата на дерегистрацията същият не се е снабдил с документите, доказващи вътреобщностния характер на доставката, прямо основание към този момент да се счита, че доставката е облагаема със ставка 20 %. След изтичането на календарния месец, следващ календарния месец, през който данъкът по доставката е станал изискуем, ако лицето все още не се е снабдило с документите по чл. 45 от ППЗДДС, по аргумент от чл. 46 от ППЗДДС следва да внесе ДДС в размер на 20% върху данъчната основа на доставката, отчетена от него като ВОД. При последващо снабдяване с документите по чл. 45 от ППЗДДС, лицето може да претендира възстановяване на платения ДДС по реда на чл. 128 и сл. от ДОНК.

В случай, че към датата на дерегистрацията си лице – доставчик по ВОД е извършило корекция по реда на чл. 46, ал. 1 от ППЗДДС, поради липса на доказателства за характера на доставката и в последствие се снабди със същите, може да претендира възстановяване на платения ДДС по реда на чл. 128 и сл. от ДОНК.

2. Режим на вътреобщностна доставка в хипотезата на чл.7, ал. 4 от ЗДДС

При този вид доставки по отношение на мястото на изпълнение, данъчна ставка, право на приспадане на данъчен кредит и деклариране режимът е идентичен с тези по чл.7, ал.1 от ЗДДС.

2.1. Съгласно разпоредбата на чл.51, ал.2 от ЗДДС **данъчното събитие** при вътреобщностната доставка по чл.7, ал.4 от ЗДДС възниква на датата, на която започва транспортът на стоките от територията на страната.

2.2. За тези доставки данъкът става **изискуем** на 15-ия ден на месеца, следващ месеца, през който е възникнало данъчното събитие. Ако доставчикът е издал протокол преди 15-ия ден на месеца, следващ месеца, през който е настъпило данъчното събитие, то в този случай данъкът става изискуем на датата на издаване на протокола. Данъкът е

изискуем от регистрирано по този закон лице - доставчик по облагаема доставка, съгласно разпоредбата на чл.82, ал.1 от ЗДДС.

2.3. Данъчната основа на вътреобщностните доставки на стоки по чл.7, ал.4 от ЗДДС се определя по реда на чл.52, ал.2 от ЗДДС като данъчната основа при придобиването на стоките, себестойността им или данъчната им основа при внос, увеличена по реда на чл.26, ал.3 от ЗДДС - със:

1. всички други данъци и такси, в т. ч. акциз, когато такива са дължими за доставката;
2. всички субсидии и финансираня, пряко свързани с доставката;
3. съпътстващите разходи, начислени от доставчика на получателя, като например комисиона, опаковане, транспорт, застраховка и други, пряко свързани с доставката;
4. стойността на обикновените или обичайните опаковъчни материали или контейнери, ако не подлежат на връщане или ако получателят не е данъчно задължено лице; ако тези опаковъчни материали или контейнери бъдат върнати от получателя, данъчната основа се намалява със стойността им при връщането.

Данъчната основа, по чл.7, ал. 4 от ЗДДС не се увеличава със стойността на услугите по чл. 22, 23 и 24 с място на изпълнение на територията на страната, за които регистрираното по този закон лице е длъжно да начисли данък като платец по чл. 82, ал. 2 от закона.

По силата на чл.27, ал.1 от ЗДДС данъчната основа при доставка на стоки по чл.7, ал.4 от ЗДДС не може да е по-ниска от данъчната основа при придобиването на стоката или от себестойността ѝ, а в случаите, когато стоката е внесена - от данъчната основа при вноса.

2.4. За корекцията на ВОД по чл.7, ал.4 от ЗДДС при недоказаност на тяхното транспортиране не се прилага чл. 46 от ШЗДДС. Данъчното третиране на тези доставки в този случай е посочено в раздел В, т. 2 от настоящото указание.

Б/ УДОСТОВЕРЯВАНЕ НА НАЛИЧИЕ НА ОБСТОЯТЕЛСТВА ЗА ВЪТРЕОБЩНОСТНА ДОСТАВКА

Тъй като режимът на ВОД е изключение от общия режим на доставките, които като правило се облагат със стандартна ставка в държавата членка на доставчика, доказването на вътреобщностния характер на доставката е в тежест на доставчика. Органът по приходите, при наличие на представени от доставчика доказателства, визирани в чл.45 от ПЗЗДДС, може да оспорва същите, като докаже тяхната недостоверност.

1. Валиден идентификационен номер на получателя по доставката по чл. 7, ал. 1 от ЗДДС, съответно на лицето, регистрирано за целите на ДДС в друга държава-членка – по чл. 7, ал. 4 от ЗДДС.

Валидността на идентификационния номер на получателя може да се установи от доставчика като се направи справка в Интернет на следния адрес:

http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/vies/en/vieshome.htm

Направената справка може да бъде разпечатана от доставчика и да бъде приложена към документите, които доказват обстоятелствата за наличие на ВОД, като на самата разпечатка има дата на която е направена справката.

Тъй като този сайт показва само актуалната към момента на справката информация, органът по приходите не може да я ползва за проверка на валидността за предшестваш период – към момента на данъчното събитие и датата на изискуемостта. Валидността на идентификационния номер на получателя следва да бъде проверен от органа по приходите чрез отправяне на автоматично запитване във VIES – системата за обмен на информация.

Липсата на валиден номер на получателя, издаден от друга държава членка, при ВОД по чл. 7, ал. 1 от ЗДДС води до третирането на тези доставки като такива, с място на изпълнение на територията на страната и облагането им /ако са облагаеми такива/ с приложимата съгласно чл. 66, ал. 1, т. 1 от ЗДДС ставка 20 %.

2. Документи, удостоверяващи извършването на вътрешностната доставка

Съгласно чл.53, ал.2 от ЗДДС документите, удостоверяващи извършването на вътрешностната доставка, се определят с правилника за прилагане на закона.

Доказването на ВОД е регламентирано с чл.45 от ППЗДДС.

Съгласно същия за доказване на вътрешностна доставка на стоки доставчикът следва да разполага със следните документи:

- документ за доставката;
- документи, доказващи изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка.

2.1. Документ за доставката

В зависимост от вида на ВОД документите за доставката следва да бъдат:

2.1.1. Фактура за доставката, в която следва да е посочен идентификационният номер по ДДС на получателя, издаден от държава членка, под който номер му е извършена доставката – в случаите на чл.7, ал.1 от ЗДДС.

Относно останалите реквизити на фактурата, следва да се има предвид, че за тях важат съответно изискванията на чл. 114 от ЗДДС, като за основание за прилагане на нулевата ставка следва да бъде посочен чл.53, ал.1, във връзка с чл.7, ал.1 или ал.4 от ЗДДС, или „вътрешностна доставка“ или „ВОД“.

В случай, че във фактурата не е посочен идентификационният номер по ДДС на получателя, издаден от държава членка, под който номер му е извършена доставката, следва да се има предвид, че това не води автоматично до третирането на доставката като такава с място на изпълнение на територията на страната със съответния ефект на облагането и с 20 % ДДС, ако е облагаема. Следва в случая обстоятелството за наличие на ВОД, съответно на идентификационен номер по ДДС на получателя, издаден от държава членка, да се изследва цялостно, като се приемат за валидни и други доказателства в тази връзка – търговски договори, превозни и застрахователни договори и документи, където идентификационен номер е посочен, а така също и доказателства, събрани чрез методите, посочени в раздел Б, т.1 от настоящото указание – проверка във VIES – системата и сайта, посочен по-горе.

Липсата на документ за доставката при наличието на данни за извършена доставка, води до третирането на доставката като такава с място на изпълнение на територията на страната, облагаема със ставка 20%, ако няма характер на освободена. До същата последица довежда и липсата на някои реквизити на съставения за ВОД дапълчен документ. За целите на данъчното облагане по ЗДДС при преценката на съдържащите се в документите реквизити следва да се изхожда от обстоятелството дали съответният реквизит има отношение към осигуряването на достатъчно данни за осъществена стопанска операция, попадаща в обхвата на вътрешностните доставки.

Като такива следва да се считат например:

- непосочването на името или адреса на получателя;

- непосочването на количеството и вида на стоките - предмет на доставката, или посочването им най-общо по начин, който би възпрепятствал идентифицирането му при съпоставката му с представените от регистрираното лице за нуждите на данъчния контрол договори, транспортни документи, потвърждение от получателя и др.

Разминавания в посочения адрес, съответно в изписването на името на получателя, което може да се дължи на грешка или неправилна транскрипция, както и някои други несъответствия в заповите изисквания – напр. непосочване на личното име на съставителя на документа само по себе си не следва да се приема като основание за третиране на доставката като такава с място на изпълнение на територията на страната. Органите по приходите следва да направят прецизен анализ на всички относими доказателства и ако от тях, включително и чрез справка във VIES-системата, се потвърждава вътреобщностния характер на доставката, следва да се приеме, че е налице основание доставката да се третира като ВОД, съответно да бъде обложена с нулева ставка, ако е облагаема такава.

Основа на настоящото указание в изложената по-горе насока е концепцията, развита в Тълкувателно Решение № 5 от 14.07.2004г. на ВАС и в Указание на Министъра на финансите Изх. № УК-1 /14.02.2006г., че липсата на някой от задължителните реквизити на първичния счетоводен документ не прави сам по себе си документа недействителен за целите на националното счетоводно и данъчно законодателство. Съгласно УК-1/14.02.2006г. на МФ, „Конкретното решение относно валидността и надеждността на първичния счетоводен документ, при липса на някой от задължителните реквизити, може да се вземе едва след задълбочено изследване на конкретната фактическа обстановка, при задължително съобразяване с принципите на предимство на съдържанието пред формата, върно и честно отразяване и документална обосноваост.“

2.1.2. Протокол по чл. 117 от ЗДДС - в случаите на вътреобщностна доставки по чл.7, ал.4 от ЗДДС.

Протоколът следва да съдържа реквизитите, посочени в чл.117, ал.2 от ЗДДС.

2.2. Документи, доказващи изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка

В зависимост от липсата, извършило транспорта, с чл. 45, т. 2 от ПЗДДС са определени следните документи, доказващи транспортирането на стоките:

- транспортен документ или писмено потвърждение от получателя или упълномощено от него лице, удостоверяващи, че стоките са получени на територията на друга държава членка - в случаите, когато транспортът е за сметка на доставчика или на получателя, но е извършен от трето лице.

- транспортен документ или писмено потвърждение от получателя или упълномощено от него лице, удостоверяващи, че стоките са получени на територията на друга държава членка - когато транспортът е извършен от доставчика

- писмено потвърждение от получателя, удостоверяващо, че стоките са пристигнали на територията на друга държава членка - когато транспортът е извършен от получателя

Следва да се има предвид, че в случаите на транспорт, извършен от доставчика или трето лице, **способите на доказване са дадени алтернативно**. Достатъчно е представянето на един от документите /транспортен документ или писмено потвърждение/, за да се приеме, че е налице ВОД. Разбира се от съдържанието, както на транспортния документ, така и на писменото потвърждение от получателя на доставката.

следва да може да се направи извод за идентичността на доставката, за която се отнасят, с фактурираната и отчетена от доставчика ВОД. Тъй като стоките могат да бъдат превозени до държава – члспка, различна от тази на получателя, за доказване на идентичност на доставките в случая извод може да се направи, изхождайки от сключени между доставчик и получател договори, съответно разменена търговска кореспонденция. Следва да се приеме, че е налице писмено потвърждение от получателя и в случаите, когато за доставката е налице присмо-предавателен протокол.

2.2.1. Транспортният документ може да бъде копие от товарителница, ЧМР, авиотоварителница, коносамент или друг международно признат документ, *в който доставчикът е посочен като изпращач*, документ, издаден от пощенски оператор и др. – в зависимост от способа на изпращане/транспортиране на стоката.

В случай, че доставчикът не е посочен като изпращач, ако транспортът е осъществен чрез спедитор, следва от останалите относими към доставката документи да може да се установи идентичността на транспорта, осъществен чрез спедитора, със стоките, предмет на доставката. Такива документи следва да бъдат договорът за спедиция и съответните разплащателни документи към същия. Връзката на превозния документ с доставката, декларирана като ВОД, може да се провери от органа по приходите и чрез насрещна проверка при дружеството на спедитора - за по-детайлна съпоставка на външно-търговския договор.

От транспортните документи, преценявани във взаимна връзка с данъчния документ и другите, относими към доставката търговска документи, следва да може да се направи безспорен извод за доставчика, изпращача (ако е различен от доставчика), получателя, стоките, предмет на доставката, направлението и маршрута.

В случаите на чл.45, т.2, б. „б“ от ШЗДДС транспортният документ може да бъде съставен по съответния ред пътен лист за превоз, осъществен от автомобил – собствен на или нает от доставчика.

2.2.2. Писменото потвърждение от получателя /съответно приемо-предавателният протокол/ на доставката следва да бъде документ, изходящ от представляващо получателя лице или упълномощено от него лице. Потвърждението трябва да е в оригинал и да съдържа подпис на лицето, представляващо получателя. Потвърждението може да бъде изпратено и по електронен път, по факса или по друг обичаен за търговската кореспонденция начин. В случаите на превоз, извършен от получателя, потвърждаване от упълномощено лице не се допуска.

Потвърждението няма нормативно определена форма и съдържание. От съдържанието му следва да може да бъде направен безспорен извод за идентичността на доставката, за която се отнася, с отчетената от доставчика ВОД. В потвърждението следва да бъде посочено качеството на лицето, от което изхожда и ако същото не е представляващ, а пълномощник, и от самото потвърждение не се установят данни за наличието на представителна власт, по препоръка на органа по приходите, извършена според особеностите на конкретния случай и останалите събрани доказателства, може да се изиска представянето на доказателство за наличието на такава.

В хипотезата на чл.7, ал.4 от ЗДДС не се допуска доказването на ВОД с писмено потвърждение от получателя, тъй като доставчик и получател са едно и също лице.

При необходимост, по реда на ДОПК, потвърждението, както и транспортните документи, могат да бъдат изискани и в превод.

2.2.3. Други документи, относими към ВОД

Следва да се има предвид, че документта за доставката /фактура или протокол/ и документите, доказващи изпращането или транспортирането на стоките /транспортни документи или потвърждение от получателя/, съгласно с чл.45 от ППЗДДС във връзка с чл.53, ал.2 от ЗДДС са документите, без наличието на които извършването на вътреобщностната доставка не може да бъде удостоверено.

За доказване на характера на доставката като допълнителни доказателства могат да бъдат изследвани: външнотърговския договор и търговската кореспонденция, вътрешната кореспонденция във фирмата, банкови документи – известия и търговско авизо, съобщения за изпращане, списък на опаковките, застрахователни договори и такива по натоварването, документи за плащането.

При анализа на горепосочените документи и относимостта им към съответната доставка следва да се имат предвид уговорените от страните условия на доставката. Най – често условията на външнотърговския договор се договарят съгласно установените от Международната търговска камара в Париж правила – „Инкотермс – 90“. С оглед преценка на относимостта на съответния транспортен документ към постите от доставчика задължения по външнотърговския договор, следва да се имат предвид правилата на – „Инкотермс – 90“, които могат да бъдат намерени в Интернет- страницата на НАП.

Така например при външнотърговски договор сключен при клауза „СІF“, която може да бъде уговорена, включващ транспорт по море или по въздух, са налице следните задължения :

- да организира транспорта и да заплати навлото до местоназначението;
- да достави на борда на кораба;
- да застрахова товара по време на превоза и да заплати застрахователната премия;
- да предаде на купувача сметката, „чист“ копосамент и застрахователна полица;
- да заплати разходите по натоварването на стоката на борда на кораба;
- да заплати разходите по разтоварването, ако не са включени в навлото.

Документите, удостоверяващи изпълнението на тези поети по договора задължения от доставчика, са относими към ВОД и следва да бъдат анализирани при преценка на относимостта на превозните документи към доставката, декларирана от лицето като ВОД. В тях като изпращач или възложител/получател следва да фигурира доставчикът, съответно неговият спедитор.

Относно тези документи следва да се има предвид, че липсата на или неточност в някои елементи от тяхното съдържание не ги прави невалидни. Същите представляват частноправни договори или документи, издадени в изпълнение на такива договори и тяхното тълкуване трябва да бъде цялостно, във взаимна връзка, като се търси действителната воля на страните.

3. Проверка за декларирано ВОП от получателя по ВОД

Отчитането на съответната доставка в документацията на получателя като вътреобщностно придобиване може да бъде проверено чрез молба за информация (формуляр SCAC 2004) в съответствие с чл. 5 на Регламент 1798/2003 за административно сътрудничество и взаимодействие в областта на ДДС. Недекларирането на доставката като вътреобщностно придобиване от получателя ѝ не е достатъчно основание да не се третира същата като ВОД. В случай, че получателят има валиден идентификационен номер, под който е извършил ВОП, недекларирането на придобиването не води автоматично до непризнаването на ВОД за доставчика. В такива случаи органът по приходите следва да инициира обмен на информация по реда на

Регламент 1798/2003 с молба за съдействие по чл.5 на Регламент 1798/2003 за административно сътрудничество и взаимодействие в областта на ДДС.

Такава проверка може да бъде направена и при наличие на съмнение относно характера на доставката като вътреобщностна такава. Събраната по този ред информация приходната администрация може да използва като доказателство за определяне на задълженията по ЗДДС, на основание чл.171, ал.2 от същия закон.

В/ ДАНЪЧНО ТРЕТИРАНЕ ПРИ НЕДОКАЗАНА ВОД

1. Данъчно третиране при недоказан ВОД по чл. 7, ал. 1 от ЗДДС

1.1. В случай, че по реда на този обмен се установи, че лицето, сочено като получател на ВОД по чл.7, ал.1 от ЗДДС не съществува, не извършва дейност, дейността му не съответства на характера на доставката /напр. дружество без офис – „пощенска кутия“, или пряма средства за осъществяване на такава доставка/ може да се приеме, че доставката не следва да се третира като вътреобщностна такава. Следва да се има предвид, че този извод може да бъде направен само след комплексно изследване на обстоятелствата, свързани с лицето, сочено като получател на ВОД. Ако органът по приходите обори доказателствата на доставчика /фактура и транспортни документи или писмено потвърждение от получателя/, следва да третира доставката като такава с място на изпълнение на територията на страната, съответно ако е облагаема - да начисли данък в размер на 20 на сто.

1.2. По реда на административното сътрудничество може да бъде извършена проверка относно свързаността по т.34 на § 1 от ДР на ЗДДС на доставчик и получател по ВОД/ВОП. В случай, че се установи такава, това може да бъде основание за извършване на допълнителна проверка относно вътреобщностния характер на доставката, за преценка достоверността на писменото потвърждение на получателя по чл. 45 от ПЗДДС.

1.3. Във връзка с обстоятелството, че възмездността на доставката е едно от задължителните условия за третирането ѝ като вътреобщностна такава, в случай, че не е налице плащане по доставката, при осъществяване на данъчен контрол следва да се изясни какъв е характерът ѝ – възмездна или безвъзмездна. В случай, че доставчикът представи достатъчно доказателства, че доставката е договорена като възмездна, не са налице основания за определяне на данъчния режим на доставката като такава с място на изпълнение на територията на страната, със съответния данъчен ефект от това. Следва да се приеме, че са налице достатъчно доказателства за възмездния характер на доставката, когато освен договор, съответно разменена търговска кореспонденция, в които е уговорена цена за доставката и покана към получателя да заплати задължението си, доставчикът представи документация, от която да е видно, че е предприел необходимите действия, за да събере вземането си, включително по принудителен ред. Такива доказателства са заведени осъдителни искове срещу получателя, съдебни решения по такива искове, молби до съдилищата за издаване на изпълнителен лист, съответно издаден такъв, документи за заведени изпълнителни дела. Следва да се приеме, че е налице възмездна доставка в случай, че се представят доказателства, че получателят по доставката е в производство по несъстоятелност или ликвидация и доставчикът е предявил вземанията си по същото.

В случай, че по доставката няма плащане и не се представят достатъчно доказателства за договорено такова, за което доставчикът е осъществил нужната активност, твърдяната от него като договорена сума да бъде събрана, доставката следва да се третира като безвъзмездна. В такъв случай, ако лицето е приспаднало изцяло или частично данъчен кредит за произведени, закупени, придобити или внесени от него стоки

и впоследствие със същите тези стоки е извършило безвъзмездна вътреобществна доставка, следва да се приложи разпоредбата на чл.79, ал.10 от ЗДДС, съгласно който регистрирано лице, което изцяло или частично е приспаднало данъчен кредит за произведени, закупени, придобити или внесени от него стоки и впоследствие извърши с тези стоки безвъзмездна вътреобществна доставка, дължи данък в размер на ползвания данъчен кредит. Съгласно ал.11 на същия текст от ЗДДС корекцията на ползвания данъчен кредит се извършва в данъчния период, през който данъкът за безвъзмездната вътреобществна доставка е станал изискуем.

Такава корекция следва да се извърши и в случаите на приравненото на възмездно безвъзмездно прехвърляне на собственост по чл.6, ал.3, т.2 от ЗДДС, когато е осъществено при условията на ВОД.

2. Данъчно третиране при недоказан ВОД по чл. 7, ал. 4 от ЗДДС

В случаите, когато е отчетен ВОД по чл.7, ал.4 от ЗДДС, и доставчикът не представи изискуемите по чл.45 от ППЗДДС транспортни документи и получателят не е декларирал придобиване във VIES декларацията си, налице е основание за следното данъчно третиране:

- корекция на ползващ във връзка със стоките данъчен кредит при наличие на установени във връзка с отчетения ВОД липси или
- облагане на територията на страната на приравнено на възмездна доставка безвъзмездно прехвърляне на собственост или друго вещно право, ако при придобиването ѝ е приспаднал изцяло или частично данъчен кредит /по чл.6, ал. 3, т. 2 от ЗДДС/, или
- начисляване на данък за доставка с място на изпълнение на територията на страната, ако са налице доказателства, че е осъществена такава към трето лице.

3. Дата на изискуемост на данъка при недоказан ВОД

В случаите, когато при преценка на доказателствата органът по приходите счете, че по отношение на доставка, отчетена от лицето като ВОД, са налице основания за облагане със ставка 20 %, следва да се прецени за кой период следва да се начисли дължимият данък.

3.1. В случай, че има данни за ВОД, но не са представени транспортни документи или потвърждение от получателя, т.е., доставчикът не се снабди с документите по чл.45 от ППЗДДС до изтичането на календарния месец, следващ календарния месец, през който данъкът за доставката е станал изискуем, се счита, че доставката е облагаема със ставка 20 на сто. В този случай данъкът се начислява от доставчика чрез издаване на протокол по чл.117, ал.2 от закона. Съгласно чл.46, ал.3 от ППЗДДС, протоколът се издава в 5-дневен срок, считано от последния ден на календарния месец, следващ календарния месец, през който данъкът за доставката е станал изискуем, съгласно чл.51 от ЗДДС.

3.2. В случаите на т.1.1. от този раздел, както и когато се установи, че отчетената като ВОД доставка има характер на облагаема доставка с място на изпълнение на територията на страната, данъкът следва да се начисли към датата на възникване на данъчното събитие, съгласно чл.25 от ЗДДС. Към датата на възникване на данъчното събитие следва да се начисли данък и в случаите на неотчетена доставка /когато се установи транспортиране на стоките извън страната/, както и в случаите на отчетен ВОД по чл.7, ал.4 от ЗДДС, когато се установи, че е налице доставка с място на изпълнение на територията на страната.

Г/ ОСОБЕНИ СЛУЧАИ НА ВОД

1. ВОД при транспортирани от свободен склад или свободна зона, находящи се на територията на страната до територията на друга държава.

Съгласно §1, т.1 от ДР на ЗДДС "Територия на страната" е географската територия на Република България, континенталният шелф и изключителната икономическа зона. В тази връзка, териториалният обхват на закона е разширен, като включва и свободни зони, свободни складове, които при ЗДДС /отм./ бяха изрично изключени от териториалния обхват на закона. Следва да се приеме, че с налице ВОД /при наличие и на останалите условия на чл.7, ал.1 или ал.4 от ЗДДС/ при доставка на стоки, транспортирани от свободен склад или свободна зона, находящи се на територията на страната до територията на друга държава.

2. ВОД при лизингов договор, в който при сключването му е уговорена само опция за прехвърляне на собственост, по при последваща промяна на договора се уговаря изрично, че към определен момент собствеността върху стоката ще премине върху получателя по доставката

При сключен лизингов договор, в който е уговорена само опция за прехвърляне на собственост върху стоки с доставчик - лице, регистрирано по ЗДДС и получател е лице - регистрирано за целите на ДДС в държава членка, и стоката се транспортира от територията на страната до територията на друга държава членка, третирането на тази доставка по ЗДДС е следното: доставка на услуга с предмет ползване на тази вещ. Мястото на изпълнение на тази доставка на услуга се определя по реда на чл.21 от ЗДДС, а именно:

1. когато са налице условията на чл.21, ал.3, т. 1 и 2 буква „ж“ – мястото на изпълнение е там, където е установен получателят по доставката.

2. когато предмет на лизинговия договор е превозно средство разпоредбата на чл.21, ал.3, т.1 и 2, буква „ж“ не е приложима, следователно мястото на изпълнение се определя по реда на чл. 21, ал. 1, т.е. там където е установен доставчикът.

3. във всички останали случаи, различни от тези по т. 1 и 2 – мястото на изпълнение се определя по реда на чл. 21, ал. 1, т.е. там, където е установен доставчикът. Такъв може да е случаят, когато вещта се предоставя за ползване на **данъчно незадължено лице**, установено в друга държава членка. При тази ситуация разпоредбата на чл.21, ал.3, т.1 и 2, буква „ж“ не е приложима, тъй като получател по доставката е данъчно незадължено лице. Следователно, мястото на изпълнение на доставката ще се определи по реда на чл.21, ал.1 от ЗДДС – там, където е установен доставчикът.

При последваща промяна на договора, при която се уговаря изрично, че към определен момент собствеността върху стоката ще премине върху получателя по доставката, следва да се приеме, че към момента на промяната на договора се осъществява вътреобщностна доставка по чл.6, ал.2, т.3 от ЗДДС /чл.13, ал.1 от ППЗДДС/. *Независимо, че към тази дата стоката няма да бъде транспортирана до територията на съответната държава членка, следва да се отчете, че тя вече е транспортирана.* Налице са всички условия за ВОД, съгласно чл.7, ал.1 от ЗДДС, тъй като в същия текст няма изрично изискване за определена последователност между момента на прехвърляне на собствеността и транспортирането на стоката.

Съгласно чл.13, ал.4 от ППЗДДС услугата по предоставянето на кредит при доставка на стоки при условията на договор за лизинг се счита за отделна доставка, данъчното събитие за която възниква съгласно чл.25, ал.4 от закона.

3. ВОД или доставка на територията на страната във връзка с чл. 7, ал.5, т. 8-10 от ЗДДС

С оглед разпоредбите на чл.7, ал.5, т.8-10 от ЗДДС, по силата на които изпращането/ транспортирането на стоки извън територията на страната се представлява ВОД във визираните хипотези, следва да се има предвид, че движението на стоки между две държави – членки в тези случаи следва да се отразява в регистър на основание чл.123, ал.2 от ЗДДС, който следва да осигурява информация, регламентирана в чл.121, ал.8 от ПИЗДДС.

3.1. По силата на чл.7, ал.6 във връзка с ал.4 от ЗДДС, когато условията по ал.5, т.8-10 от ЗДДС отпадат, смята се, че към този момент е извършена възмездна вътреобщностна доставка по ал.4.

3.2. В случаите, когато лицето е отразило изпращането или транспортирането на стоки в дневника по чл. 123, ал.2 от ЗДДС и условията по чл.7, ал.5, т.8-10, от ЗДДС отпадат, а лицето - получател е регистрирано за целите на ДДС в държавата членка, на чиято територия са изпратени или транспортирани стоките, се приема, че към момента на отпадане на обстоятелствата с налице доставка по чл.6, ал.3, т.1 от ЗДДС, която законът приравнява на възмездна. Следователно, лицето трябва да извърши корекция на ползвания данъчен кредит по реда на чл.79, ал.10 и 11 от ЗДДС.

При извършване на контрол на регистрирано по ЗДДС лице може да бъде установено, че лицето е изпратило или транспортирало стоки от територията на страната до територията на друга държава и не е отразило доставки на стоки нито в дневника за продажби, нито в Справката – декларация и VIES – декларацията за съответните периоди, нито в дневника по чл.125 от ЗДДС. Ако лицето в тази връзка се позовава на основанията на чл.7, ал.5, т.8-10 от ЗДДС следва, с оглед останалите доказателства, да се извърши преценка относно наличието на данни за облагане на доставка на територията на страната със ставка 20 %.

Настоящото указание се отнася единствено за случаите на вътреобщностни доставки по чл. 7, ал. 1 и 4 от ЗДДС и няма за предмет вътреобщностните доставки на акцизни стоки и нови превозни средства.

**ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР
НА НАЦИОНАЛНАТА АГЕНЦИЯ
ЗА ПРИХОДИТЕ:**


/М. МУРГИНА/