



МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

1004

1000 София, бул. "Княз Дондуков" № 52

Телефон: (02) 98591 Факс: (02) 9870827

Изх. № 910/246
Дата, 11.02 2008 г.

ДО
ДИРЕКЦИЯ "ОУИ" –

Относно: данъчно третиране по ЗДДС (в сила от 01.01.2007г.) на доставките с предмет оценка, експертиза или работа върху движими вещи

Във връзка постъпили многобройни запитвания и с оглед осигуряване единното прилагане на данъчното законодателство, на основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от Закона за Националната агенция за приходите, изразявам следното становище:

С приемането на ЗДДС в сила от 01.01.2007 г. са направени значителни изменения в нормативната уредба, свързани с данъчното третиране на доставките с предмет оценка, експертиза или работа върху движими вещи. Всяка движима вещь може да бъде обект на работа или експертно мнение, т.е. на операции, свързани главно с поддръжката, поправката, трансформацията и анализа на тези вещи. В най-честия случай това са услугите по производство на интелектуални работи.

В § 1, т. 43 от Допълнителните разпоредби на ЗДДС е дадена легална дефиниция на понятието „работа по стоки“ и това е обработката, преработката или поправката на стоки. Предвид това, че в ЗДДС, както и в правилника за неговото прилагане не се съдържат изрични разпоредби даващи легални определения на понятията „оценка“ и „експертиза“, за целите на данъчното облагане тези понятия следва да бъдат тълкувани в общоупотребимия им смисъл в българския език.

В тази връзка следва да се обърне внимание на разграничаването на договорите за експертиза или работа върху движима вещь от други договори, при които за постигане на договорената престация се използват по един или друг начин движими вещи. По-особена трудност би могла да предизвика разграничението между работата върху движими вещи и случаите, когато такива вещи служат за извършване на друга по характера си услуга, например обработка на информация или събиране на данни при научно изследване. Като критерии за разграничаване на правоотношенията може да се посочи следното:

При договорите за оценка или експертиза върху движими вещи договорената престация се състои в изследването на физическите, химически, биологични и др. свойства на самата вещь или на нейните правни или стопански характеристики. Самата вещь запазва своята телесност и може да бъде предмет на следващи сделки.

Тези случаи следва да се разграничават от случаите, в които се използва самата вещь съобразно нейното предназначение, т.е. използват се нейните полезни свойства. Най-често срещания пример за това са договорите за наем.

При договорите за работа върху движима вещь договорената престация се състои в извършване на изменения във физическите свойства на вещта, така че същата да придобие определени характеристики, правени я годна за по-нататъшна употреба. Това е така включително в случаите, когато вещта претърпява толкова съществени промени, че в резултат на преработката е налице възникване на нова вещь, например платове се обработват, като резултатът е нова вещь - облекло.

Тези случаи следва да се разграничат от случаите, в които договорената престация се състои в събиране на данни или обработка на информация, при които се употребява самата вещь и се изследва въздействието от тази употреба върху околната среда или човека, без да се

преследва промяна на свойствата на вещта с оглед бъдещото ѝ предназначение. Типичен пример в това отношение биха могли да бъдат научни изследвания или разработки. Основната ценност, придобита в резултат изследването е информацията сама по себе си, без тя да е конкретно свързана с индивидуалната вещ, предмет на изследването. В тези случаи много често самите движими вещи, предмет на изследването, се унищожават в процеса, като липсва следваща производна вещ, която би могла да бъде предмет на употреба или сделка. Такива са например клиничните изследвания относно въздействието на новосъздадени лекарствени средства, а така също и лабораторните анализи на биологични материали с оглед преценка здравословното състояние на пациента и др. подобни.

Освен това следва да се обърне внимание на разграничаването на доставката на услугата по оценка, експертиза или работа върху движими вещи от доставката на самите вещи. Когато доставката на услугата е свързана по един или друг начин с доставката на самите вещи (доставка на стока) правилата за възникване на данъчно събитие, определяне на мястото на изпълнение, данъчната основа, ставката на данъка, правото на данъчен кредит, документирането и отчитането на доставката на стоката са общите правила за доставката на стоки. По отношение на случаите, в които една доставка би могла да бъде съществуваща на друга доставка и следва да се приложи чл. 128. от ЗДДС следва да се имат предвид общите критерии, посочени в указание № 91-00-261/04.09.2007г. и 24-00-33/18.05.2007г. на изпълнителния директор на НАП. Най-общо, съществуваща е тази доставка, която от гледна точка на получателя няма самостоятелно значение и същият не би сключил сделката, за да придобие самостоятелно предмета на тази доставка, а тя се явява необходимост, допълнение или повишаваща качеството добавка към другия, основен предмет на доставката. В този смисъл срв. решение на Съда на ЕО по дело С-349/ 96. Възнаграждението по двете доставки следва да е определено общо. Пример в това отношение би могло да бъде ушиването на дрехи на ишлема, когато незначителна част от материалите в готовото облекло са собственост на доставчика на услугата – конци, копчета и т.н.

Работата върху движими вещи и експертните мнения върху движимите вещи се считат за **доставки на услуги по смисъла на ЗДДС, като тяхното място на изпълнение може да бъде физически (материално) определено**. Основният принцип, залегнал в разпоредбата на чл. 21, ал. 2, т. 3, бук. „в” от ЗДДС е, че мястото на изпълнение при доставка на услуга, свързани с оценка, експертиза или работа по движима вещ, е мястото, където фактически се извършва услугата. ЗДДС създава специални правила по отношение определяне мястото на изпълнение на доставки с такъв предмет, в случаите, при които получателят на услугите е лице, регистрирано за целите на ДДС в държава членка, различна от държавата членка, където фактически е извършена оценката, експертизата или работата (чл.24, ал.3 от ЗДДС).

I. Правна уредба.

Правната уредба на доставките свързани с оценка, експертиза или работа по движима вещ се съдържа в следните разпоредби:

- чл. 9, ал. 2, т. 3 от ЗДДС;
- чл.7, ал.5, т.8 и чл. 13, ал. 4, т. 8 от ЗДДС;
- чл.7, ал.6 и чл.13, ал.5 от ЗДДС;
- чл. 21, ал. 2, т. 3, бук. „в” от ЗДДС;
- чл. 24, ал. 3 от ЗДДС;
- чл. 25, ал. 5 от ЗДДС;
- чл.33 от ЗДДС във връзка с чл.33 от ППЗДДС
- чл. 82, ал. ал. 1 и 2, т. 3 от ЗДДС;
- чл. 123, ал. ал. 3 и 4 от ЗДДС;
- чл. 8 от ППЗДДС във връзка с чл.24, ал.3, т.2 от ЗДДС
- чл.54, ал.2 от ППЗДДС

II. Данъчно третиране на доставките с предмет оценка, експертиза или работа върху движими вещи, в случаите при които услугата фактически се извършва на територията на страната, доставчик е данъчнозадължено по ЗДДС лице, а получател е:

1. Лице установено на територията на страната, или лице, установено в друга държава членка, не регистрирано за целите на ДДС

В тези случаи без правно значение е дали стоката е напуснала територията на страната, където фактически е извършена услугата.

1.1. Място на изпълнение на доставката – определя се съгласно разпоредбата на чл.21 ал.2, т.3, б."в" от ЗДДС

Мястото на изпълнение е мястото, където фактически се извършва услугата. В случай, че услугата е извършена на територията на България, мястото на изпълнение е територията на страната.

Например: Клиника, установена във Франция, регистрирана за целите на ДДС, възлага на дружество, установено в България, ушиването на медицински униформи, като предоставя на същото платове и кройки. След ушиването им униформите се изпращат във Филиала на клиниката в Австрия. Мястото на изпълнение в случая е на територията на страната – България, по силата на чл. 21, ал. 2, т.3, б."в" от ЗДДС, тъй като не попада в изключението, предвидено в чл. 24, ал.3 от ЗДДС.

1.2. Данъчна основа

Данъчната основа на доставката се определя по общия ред на закона – чл. 26 от ЗДДС. Същата се определя на базата на всичко, което включва възнаграждението, получено от или дължимо на доставчика във връзка с доставката, от получателя или от друго лице, определено в левове и стотинки, без данъка по този закон.

В случаите на доставки между свързани лица данъчната основа се определя по реда на чл. 27, ал.3, т.1 от ЗДДС.

1.3. Данъчна ставка – данъчна ставка по чл.66, ал.1 от ЗДДС в размер на 20 на сто.

1.4. Данъчно събитие и изискуемост на данъка

За определяне дата на възникване на данъчното събитие на доставката поначало е приложима разпоредбата на чл.25, ал.2 от ЗДДС и това е датата, на която услугата е завършена. Съгласно чл.12, ал.1 от ППЗДДС, услугата се счита за извършена на датата, на която възникнат условията да бъде признат приходът от нея съгласно Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти, като данъкът става изискуем на датата на възникване на данъчното събитие.

Възможно е и договорената престация (услугата) да е такава с повтарящо се (през определени или неопределени периоди от време) изпълнение, в който случай е приложима разпоредбата на чл. 25, ал. 4 от ЗДДС, съответно чл.12, ал.3 от ППЗДДС – всеки период, за който е уговорено плащане се смята за отделна доставка, данъчното събитие за която възниква на датата, на която плащането е станало дължимо. Пример в това отношение би могъл договор за ежемесечен технически преглед на машини или оборудване.

Когато, преди да е възникнало данъчно събитие, се извърши плащане по доставката, данъкът става изискуем при получаване на плащането /чл.25, ал.6 от ЗДДС/.

1.5. Документиране, деклариране и отчитане на доставките

Извън случаите по чл.113, ал.3 от ЗДДС, в срок не по-късно от 5 дни от датата на възникване на данъчното събитие за доставката или получаване на авансовото плащане следва да бъде издадена фактура, отговаряща на изискванията на чл.114, ал.1 от ЗДДС, във връзка с чл.78 от ППЗДДС.

Измененията на данъчната основа на доставката се документират с дебитни или кредитни известия към фактурата, издадена за съответната доставка. При увеличение на данъчна основа се издава дебитно известие, а при намалението ѝ, както и при разваляне на договора - кредитно известие.

На основание чл. 124, ал. 2 от ЗДДС издадените данъчни документи във връзка с доставката се отразяват в дневника за продажбите за данъчния период, през който са издадени.

1.6. Право на приспадане на данъчен кредит

Правото на приспадане на данъчен кредит се упражнява по общия ред на Глава седма "Данъчен кредит" по ЗДДС.

2. Получателят на услугата е лице, предоставило на доставчика регистрационния си номер по ДДС, издаден от друга държава членка и стоките са изпратени или транспортирани от територията на страната извън нея.

2.1. Място на изпълнение на доставката - определя се съгласно разпоредбите на чл.24, ал.3 от ЗДДС.

Мястото на изпълнение на доставката е на територията на държавата – членка, издала идентификационния номер по ДДС на получателя, под който му е оказана услугата, когато са налице едновременно следните условия:

- получател по доставката е лице, регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка;
- стоките са изпратени или транспортирани от територията на страната извън нея.

В този случай без правно значение е местоназначението на стоките. Достатъчно е същите да са напуснали територията на страната.

Пример: Когато получател по доставката е лице, Холандско оръжество, регистрирано за целите на ДДС в Холандия, и предоставило на доставчика с холандския си ДДС номер, стоките са обработени в България и след обработката са напуснали територията на България, като са транспортирани до територията на Франция /друга държава членка или Русия /трета страна/ то мястото на изпълнение на доставката ще е на територията на Холандия, а не в България, където фактически е извършена обработката.

Следва да се има предвид, че в тези случаи, когато лицето получател има регистрации за целите на ДДС в няколко държави –членки /включително по ЗДДС в България/, от волята на същото зависи определянето на мястото на изпълнение на доставката, като този избор се обективира чрез предоставяне на идентификационен номер по ДДС за всяка доставка – по избор на лицето.

Така в горния пример, ако лицето не предостави на доставчика идентификационен номер по ДДС, мястото на изпълнение на доставката ще бъде определено по общото правило на чл. 21, ал.2, т.3, б."в" от ЗДДС – на територията на страната. Ако във същия казус холандското дружество предостави свой идентификационен номер за целите на ДДС издаден във Франция, мястото на изпълнение на тази доставка ще бъде на територията на Франция.

В тези случаи предоставения от получателя на доставчика идентификационен номер по ДДС по правило следва да се съдържа в издадената от доставчика фактура. Ако обаче във фактурата не е посочен такъв номер, но е посочено основание за начисляване на данък и доставката е декларирана като такава с място на изпълнение извън територията на страната, при осъществяване на контрол от органите по приходите следва да се установи предоставил ли е получателят си номер в друга държава – членка и обложена ли е доставката с ДДС в същата. Ако идентификационния номер на получателя не е вписан във фактурата и по пътя на ревизионния контрол се установи, че доставката не е обложена в другата държава членка, следва да се приеме, че същата е с място на изпълнение на територията на страната. Ако обаче доставчикът е вписал предоставения му от получателя идентификационен номер по ДДС в издадената за доставката фактура, липсата на начисляване на данък в държавата членка на получателя не е основание за промяна на данъчното третиране на доставката, т.е. същото не е основание за облагане на територията на страната.

2.2. Данъчна основа – по отношение определяне данъчната основа на доставката са приложими правилата посочени в т.1.2.

2.3. Данъчна ставка

Предвид даденото определение в чл.12, ал.1 от ЗДДС за облагаема доставка, доставките с място на изпълнение извън територията на страната не попадат сред тях, поради което за същите законът не предвижда приложима данъчна ставка.

2.4. Данъчно събитие и изискуемост на данъка

По отношение определяне датата на данъчното събитие са приложими правилата посочени в т.1.4. Съгласно чл.25, ал.5,т.2 от ЗДДС на датата на възникване на данъчното събитие възниква основание за освобождаване от начисляване на данък за доставката.

Доставчикът, регистриран в България, включително и по ЗДДС не начислява ДДС за доставката.

В чл.8, ал.5 от ППЗДДС е предвидена хипотеза, при която ако доставчикът на услугата по чл. 24, ал. 3 от ЗДДС не се снабди с документи, удостоверяващи обстоятелствата по чл. 24, ал. 3, т. 2 от ЗДДС (че стоките са напуснали територията на страната) до изтичането на календарния месец, следващ календарния месец, през който е възникнало данъчното събитие за доставката, и услугата фактически е извършена на територията на страната, се счита, че доставката е с място на изпълнение на територията на страната.

Документите с които доставчикът следва да разполага са следните:

- а фактура за доставката;

б. документи, доказващи изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната извън територията ѝ, като:

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

- писмено потвърждение от получателя, удостоверяващо, че стоките са напуснали територията на страната - когато транспортът е извършен от получателя.

Ако доставчикът на услугата не се снабди с горепосочените документи до изтичане на календарния месец, следващ календарния месец, през който е възникнало данъчното събитие за доставката, се счита, че доставката е с място на изпълнение на територията на страната и данъкът за нея става изискуем на последния ден от данъчния период, следващ данъчния период, през който е възникнало данъчното събитие за доставката. Данъкът се начислява от доставчика чрез издаване на протокол по чл. 117, ал. 2 от закона. Протоколът се издава в 15-дневен срок, считано от последния ден на календарния месец, следващ календарния месец, през който е възникнало данъчното събитие за доставката.

Когато впоследствие доставчикът се снабди с документите, посочени по-горе, той коригира резултата от начисляването чрез анулиране на протокола. За анулирането не се издава нов протокол. Това анулиране се извършва в 5-дневен срок, считано от датата, на която лицето се е снабдило с необходимите документи.

2.5. Документиране, деклариране и отчитане на доставките

Съгласно чл.79, ал.2 от ПИЗ/ДДС фактура/ известие се издава и в случаите на извършена доставка с място на изпълнение извън територията на страната в рамките на икономическата дейност на лицето, като във фактурата не се начислява данък. На основание чл.79, ал.2, т.3 от ПИЗ/ДДС във фактурата/ известието като основание за неначисляване на данък се вписва съответната разпоредба от закона или правилника, съответно "чл.24, ал.3 от ЗДДС" или "чл.8, ал.2 от ПИЗ/ДДС", "чл. 55 от Директива 2006/112/ЕО", "чл. 28б (Е) от Директива 77/988/ЕЕС", "ишлеме", "доставка с място на изпълнение извън територията на страната", "доставка с място на изпълнение на територията на друга държава членка" или друг запис, който да дава индикация за основанието за неначисляване на данъка на територията на страната.

На основание чл. 124, ал. 2 от ЗДДС издадените данъчни документи във връзка с доставката се отразяват в дневника за продажбите за данъчния период, през който са издадени.

Регистрираното лице е длъжно да подаде и VIES-декларация по образец - приложение № 14 за данъчния период, през който е осъществило доставка с предмет работа, оценка или експертиза по движима вещ с място на изпълнение на територията друга държава членка (чл. 125, ал.2 от ЗДДС във връзка с чл. 117, ал.2 от ПИЗ/ДДС):

На основание чл. 123, ал. 3 от ЗДДС всяко данъчно задължено лице води регистър на стоките, транспортирани до него от друга държава членка от лице, регистрирано за целите на ДДС в тази държава членка, във връзка с предоставянето на услуги по оценки или работа по движими вещи.

Регистърът на стоките, трябва да осигурява следната информация:

1. вид на получените стоки;
2. цел на получаване на стоките;
3. количество на получените стоки;
4. държава членка, от която са получени стоките;
5. дата на получаване на стоките.

2.6. Право на приспадане на данъчен кредит и възстановяване на данъка

Независимо, че доставката е с място на изпълнение извън територията на страната (на територията на друга държава членка), за доставчикът на основание чл.69, ал.2, т.1 от ЗДДС възниква право на приспадане на данъчен кредит за получените стоки и услуги, които се използват за осъществяване на доставките по оценка, експертиза или работа по движими вещи. Правото на приспадане на данъчен кредит възниква и се упражнява при общите разпоредби на закона.

Ако за даден данъчен период дружеството е декларирано в справката-декларация по чл. 125 от ЗДДС данък за възстановяване, по отношение на този резултат следва да се прилага редът, регламентиран в чл.92 от същия закон. Доставките по чл. 24, ал.3 от ЗДДС са доставки с място на изпълнение извън територията на страната. Същите не са доставки облагаеми с нулева

ставка, предвид което, считано до 19.12.2007г. тези доставки не обуславяха основание за ускорено възстановяване по реда на чл. чл.92, ал.3 от ЗДДС. С изменението на чл. 92, ал.3 от ЗДДС /ДВ бр. 108/2007г./ доставките по чл. 24, ал.3 от ЗДДС са включени в кръга на доставките, обуславящи ускореното възстановяване на ДДС в 30 - дневен срок.

III. Данъчно третиране на доставките с предмет оценка, експертиза или работа върху движими вещи, в случаите, при които:

- фактическото извършване на услугата е на територията на друга държава членка,

- получателят на услугата е лице, регистрирано по ЗДДС, предоставило на доставчика идентификационния си номер по ЗДДС, издаден в България.

- стоките са изпратени/транспортирани извън територията на държавата членка, където фактически е извършена оценката, експертизата или работата.

Статутът и местоустановяването на доставчика, както и местоназначението на стоката са правно прелевантни.

Мястото на изпълнение на тези доставки е на територията на страната, тъй като е налице хипотезата на чл. 24, ал.3 от ЗДДС и България е издала идентификационния номер на получателя, който той е предоставил на своя доставчик.

В тези случаи е приложима разпоредбата на чл.82, ал.2, т.3 от ЗДДС и получателят има задължение да си самоначисли данък за получената услуга. Съгласно чл.54, ал.2 от ППЗДДС когато се извърши цялостно или частично авансово плащане преди датата на възникване на данъчното събитие, данъкът става изискуем при извършване на плащането. Получателят по доставката следва да начисли данък върху размера на плащането по реда на чл.53, ал.1 от ППЗДДС

Начисляването се извършва с издаване на протокол по чл.117, ал.2 от ЗДДС. Протоколът се отразява в дневника за продажби на получателя, като по този начин той се задължава към бюджета със сумата на начисления данък.

За начисления данък възниква право на приспадане на данъчен кредит по общия ред на закона (в зависимост от това за какви доставки се използва получената услуга – с право или без право на кредит).

В случаите, когато получателят, въпреки, че е регистриран по ЗДДС на територията на страната, не предостави на доставчика си своя идентификационен номер по ЗДДС, издаден в България, доставката не е с място на изпълнение на територията на страната. Ако получателят, освен в България, е регистриран по ЗДДС и във друга държава-членка и предостави идентификационния си номер, издаден от същата /например Испания/, мястото на изпълнение на тази доставка ще бъде на територията на тази държава – членка /Испания/. Ако получателят не предостави на доставчика си никакъв идентификационен номер, доставката ще е с място на изпълнение в държавата членка, където фактически е извършена услугата.

На основание чл.123, ал.2 от ЗДДС всяко регистрирано лице е длъжно да води регистър на стоките, изпратени или транспортирани 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

Регистърът на стоките, трябва да осигурява следната информация:

1. вид на изпратените стоки;
2. цел на изпращане на стоките;
3. количество на изпратените стоки;
4. държава членка, до която са изпратени стоките;
5. дата на изпращане на стоките.

При извършването 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 VIIES - декларацията за съответните периоди, нито в дневника по чл. 123 от ЗДДС. Ако лицето в тази връзка се позовава на основанията на чл. 7, ал. 5, т. 8 от ЗДДС следва, с оглед останалите доказателства, да се извърши преценка относно наличието на

данни за облагане на доставката като такава с място на изпълнение на територията на страната със ставка 20%.

IV. Данъчен режим. приложим за вътреобщностните движения на стоки, с цел извършване на работи по тях

Тъй като, както доставките по чл.24, ал.3 от ЗДДС, също както вътреобщностните доставки и вътреобщностните придобивания са свързани с вътреобщностните движения на стоки, важно е да се направи разграничение между тези операции.

В случаите на чл. 24, ал.3 от ЗДДС е налице доставка на услуга, а в случаите на чл. 7, ал.1-4 от ЗДДС, съответно чл. 13, ал.1-3 от ЗДДС е налице доставка, съответно придобиване на стока.

При изпращане или транспортиране, от данъчно задължено лице или за негова сметка, на стока, която е обект на работа в друга държава-членка, не е налице вътреобщностна доставка, при условие, че след извършване на работата, стоката се връща на изпращача на територията на страната (чл. 7, ал. 5, т. 8 от ЗДДС).

Успоредно с това не е налице ВОП при получаването на стоки, изпратени или транспортирани от територията на друга държава членка до територията на страната с цел извършване на работа по тези стоки, която се осъществява на територията на страната, при условие че след извършване на работата стоките се връщат на изпращача на територията на другата държава членка (чл. 13, ал. 4, т. 8 от ЗДДС).

Съгласно чл. 7, ал. 6 от ЗДДС когато условията по ал. 5, т. 8 от ЗДДС смята се, че към този момент е извършена възмездна вътреобщностна доставка. Това ще бъдат случаите, при които оценката, експертизата или работата по движимата вещ приключи, а вещта не се върне на изпращача. В тези случаи за изпращача, ако е установен на територията на страната, ще е налице ВОД. В случай, че за извършената ВОД не постъпи пасрещна престация, на основание чл. 79, ал. 10 от ЗДДС следва да се извърши корекция на приспаднатия от изпращача /доставчик по ВОД/ данъчен кредит за закупените, произведени или внесени стоки, които са използвани за безвъзмездната ВОД. В тези случаи изпращачът /доставчик по ВОД/ ще дължи данък в размер на приспаднатия данъчен кредит. Корекцията се извършва в данъчния период, през който данъкът за безвъзмездната вътреобщностна доставка е станал изискуем, чрез съставяне на протокол и отразяването му в дневника за продажбите за този данъчен период. В тази връзка следва да се има предвид и указание № 24-00-27/21.04.2007г. на изпълнителния директор на НАП.

По отношение на доставчика на услугата по оценка, експертиза или работа върху движима вещ, установен на територията на страната и регистриран по ЗДДС, ако правоотношенията му с изпращача на стоката претърпят промяна и стоката остане у него на друго основание, като придобие право на разпореджане с нея, ще е налице ВОП, съгласно чл. 13, ал.5 от ЗДДС.

V. Доставка по обработка на стоки, облагаема с нулева ставка на данъка

Съгласно чл.33 от ЗДДС в случаите, при които се извършва доставка на услуги, представляващи работа по стоки (обработка, преработка или поправка) се прилага нулева ставка на данъка, когато са налице едновременно следните условия:

1. стоките са придобити или внесени за целите на извършване на такава работа на територията на страната;
2. след извършване на работата стоките са изпратени или транспортирани до трета страна или територия от или за сметка на доставчика или получателя;
3. получателят на услугите не е установен на територията на страната.

Доколкото в случая като облагаема с нулева ставка са посочени услугите по обработка, преработка и поправка на стоки (работа по стоки – т.43 от пар.1 на ДР на ЗДДС), следва да се има предвид, че в случаите на доставка на услугите **оценка и експертиза** относно движими вещи, въпреки, че са налице посочените по –горе (чл. 33, т.1-3 от ЗДДС) условия, доставките ще са с място на изпълнение на територията на страната, по силата на общото правило на чл. 21, ал.2, т.3, б."в" от ЗДДС - мястото, където фактически се извършва услугата.

Документите, с които се удостоверява наличието на обстоятелствата по горепосочените доставки, са определени с чл.33 от ППЗДДС и това са:

1. писмена митническа декларация за поставяне на стоките под митнически режим "активно усъвършенстване" или "обработка под митнически контрол", в която той е вписан като титуляр - когато стоките са необщности, съответно документ, удостоверяващ приключването на митническите формалности, когато стоките са общности и се въвеждат на територията на страната от трета територия;

2. договор, съгласно който той поема задължението да се извърши обработка, преработка или поправка на стоките по т. 1;

3. документи, доказващи извършената обработка, преработка или поправка на стоките по т. 1;

4. писмена митническа декларация за износ или реекспорт на обработените, преработените или поправените стоки, с която той приключва режима по т. 1, съответно митнически документ, удостоверяващ, че обработените, преработените или поправените стоки се изпращат от територията на страната до трета територия;

5. фактура за доставката.

Съгласно чл.37, ал.2 от ЗДДС във връзка с чл.39, ал.1 от ПЗДДС в случай, че лицето не се снабди с посочените по-горе документи 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. Данъкът се начислява от доставчика чрез издаване на протокол по чл. 117, ал. 2 от закона. Протоколът се издава в 15-дневен срок, считано от последния ден на календарния месец, следващ календарния месец, през който данъкът за доставката е станал изискуем. Когато впоследствие доставчикът се снабди с необходимите документи, той коригира резултата чрез анулиране на протокола, като за анулирането не се издава нов протокол. Анулирането се извършва в 5-дневен срок, считано от датата, на която лицето се е снабдило с необходимите документи.

Считано от 19.12.2007 г., чл. 37, ал.2 от ЗДДС не се прилага относно получените авансови плащания. В тази връзка следва да се има предвид и преходния режим за получени и обложени авансови плащания, въведен с пар. 19 от ПЗР на ЗДДС.

VI. Данъчно третиране на доставки с усложнена фактическа обстановка, свързани с услуга "работа върху движими вещи"

A/ Пример № 1

Фактическа обстановка:

Дружество А, регистрирано за целите на ДДС в държава-членка купува стоки /платове/ от дружество Б, установено на територията на страната, регистрирано по ЗДДС. Съгласно условията на договора Б следва да предаде стоката на дружество В – установено на територията на страната, регистрирано по ЗДДС, което по поръчка на А ушива дрехи от платовете и ги транспортира в държавата-членка по месторегистрацията на А. Между дружество Б и дружество В няма договорни правоотношения.

Въпрос: 1. Доставката между Б и А представлява ли вътреобщностна доставка ?

2. Какво е данъчното третиране на доставката от В към А ?

Данъчно третиране:

1. Относно доставката от Б към А

За данъчното третиране на доставката от Б към А се прилага общият ред на облагане за доставки на стоки с място на изпълнение на територията на страната, на основание чл. 17, ал.1 от ЗДДС, съгласно който за Дружество Б - регистрирано по ЗДДС лице, възниква задължение за начисляване на ДДС, при ставка на данъка 20%.

Не е налице ВОД, тъй като обект на доставка са стоки, които не са транспортирани от територията на страната до територията на друга държава членка и условието в този смисъл на чл.7, ал.1 от ЗДДС не е изпълнено. Пряката и непосредствена връзка между транспорта и доставката на стоката е задължително условие за наличието на ВОД. В този смисъл е и указание № 24-00-27 от 01.04.2007 г. на изпълнителния директор на ЦАП, т. II, 1.5.

Аргумент в тази насока е и обстоятелството, че когато материалите, доставени от дружество Б, са вложени в производството на облекла, не може да се счита, че тези материали са стоката, която се транспортира до територията на друга държава членка, поради което за тях не се прилага режимът на вътреобщностна доставка.

Дружество А има право да предяви искане за възстановяване на така начисления данък по реда и при условията на Наредба № Н-11 от 24 август 2006 г. за възстановяване на платен

данък върху добавената стойност на чуждестранни лица, установени и регистрирани за целите на данък върху добавената стойност на територията на общността, в сила от 01.01.2007 г., издадена от Министерството на финансите, обн. ДВ. бр.75 от 12 Септември 2006г., изм. ДВ. бр.106 от 27 Декември 2006г.

2. Относно доставката от В към А

Характерът на доставката е работа върху движима вещ. В тази връзка е относима разпоредбата на т.43 от § 1 на ДР на ЗДДС, съгласно който "Работа по стоки" е обработка, преработка или поправка на стоки. Услугата фактически е извършена на територията на страната.

Тъй като преработената стока /платът, ушит на дрехи/ след приключване на работата са транспортирани извън територията на страната ни, където фактически е извършена работата и получател по доставката е лице, регистрирано за целите на ДДС в държава членка, различна от държавата членка, където фактически е извършена работата, **налице е хипотезата на чл. 24, ал.3 от ЗДДС – мястото на изпълнение на доставката е на територията на държавата членка, издава идентификационния номер по ДДС на получателя - А, под който му е оказана услугата.**

Тъй като по отношение на дружество В това е доставка с място на изпълнение извън територията на страната, на основание чл. 25, ал.5, т.2 от ЗДДС възниква основание за освобождаване от начисляване на данък. На основание на чл. 69, ал.2, т.1 от ЗДДС за дружество В, при условията на глава седма от ЗДДС – „Данъчен кредит“, възниква право на приспадане на данъчен кредит за стоките и услугите, които са използвани за тези доставки.

Б/ Пример 2

Фактическа обстановка:

Дружество А, установено в трета страна, купува стоки /платове/ от дружество Б, установено в страната, регистрирано по ЗДДС. Съгласно условията на договора Б следва да предаде стоката на дружество В – установено на територията на страна, регистрирано по ЗДДС, което по поръчка на А ушива дрехи от платовете и ги транспортира в трета страна. Между дружество Б и дружество В няма договорни правоотношения.

Въпроси:

1. Доставката между Б и А представлява ли износ ?
2. Какво е данъчното третиране на доставката от В към А ?

Данъчно третиране:

1. Доставка от Б към А

В случая не може да се приеме, че е налице доставка, облагаема с нулева ставка по чл. 28, т.1 или т.2 от ЗДДС, тъй като тъканите, предмет на доставката, се предават на лице на територията на страната, а към третата страна се осъществява износ на дрехи. В подкрепа на това е текстът на чл. 21, ал.1 от ППЗДДС, регламентиращ доказването на тези доставки на стоки, изпращани или превозвани извън територията на Общността. Дружеството Б не би могло да се снабди с документите, изискуеми по правилника, тъй като шито ще бъде вписано като износител по митническата декларация, нито стоките, предмет на износ, биха били идентични с предмета на доставката му.

Предвид изложеното, такива доставки биха били подчинени на режима, изложен в отговора на т.1 на пример 1 – облагаема доставка, извършена на територията на страната, по която дружеството Б, като доставчик, е лице – платец на данъка, на основание чл. 82, ал.1 от ЗДДС.

Дружество А има право да предяви искане за възстановяване на така начисления данък по реда и при условията на Наредба № Н-10 от 24 август 2006 г. за възстановяване на платен данък върху добавената стойност на чуждестранни лица, които не са установени на територията на общността, в сила от 01.01.2007 г., издадена от Министерството на финансите, обн. ДВ. бр.77 от 19 Септември 2006г., изм. ДВ. бр.106 от 27 Декември 2006г.

2. Доставката от В към А

Налице е доставка на услуга по Глава трета от ЗДДС - "Облагаеми доставки с нулева ставка на данъка".

Случаят попада в хипотезата на чл. 33 от ЗДДС – "Доставка по обработка на стоки" тъй като е налице доставка на услуга, представляваща работа по стоки, за която са изпълнени едновременно следните условия:

- стоките са придобити за целите на извършване на такава работа на територията на страната ;

- след извършване на работата стоките са изпратени или транспортирани до трета страна от или за сметка на доставчика или получателя;

- получателят на услугите не е установен на територията на страната.

Мястото на изпълнение на доставката е мястото, където фактически се извършва услугата по силата на чл. 21, ал.2, т.3, б."в" – в случая - на територията на страната.

**ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА
НАЦИОНАЛНАТА АГЕНЦИЯ ЗА
ПРИХОДИТЕ**


/МАРИЯ МУРГИНА/