

**ДОСТАВКА НА СТОКИ И УСЛУГИ ПО
ПРИЛОЖЕНИЕ №2 КЪМ ГЛАВА
ДЕВЕТНАДЕСЕТА”А” С МЯСТО НА ИЗПЪЛНЕНИЕ
НА ТЕРИТОРИЯТА НА СТРАНАТА, ПО КОИТО
ДАНЪКЪТ Е ИЗИСКУЕМ ОТ ПОЛУЧАТЕЛЯ**

гл. ас. д-р Красимир Мутафов*

Този специален ред на облагане е нов за нашата данъчно-правна уредба и е приет с едно от измененията на влезлия в сила на 01.01.2007г. ЗДДС¹.

Както подсказва заглавието на посочения специален режим, по този ред на облагане подлежат две основни групи доставки². Първите са доставките на строителни, битови, производствени и опасни отпадъци. В ЗДДС няма дефинирани легални определения на тези понятия, което налага заимстването им от Закона за управление на отпадъците³.

Следващата група доставки, които подлежат на облагане по този ред са тези на *услуги* свързани с добива, обработката или преработката на посочените отпадъци⁴.

Необходимо условие за да се приложи този ред на облагане е изискването посочените доставки на стоки и услуги да са с място на изпълнение на територията на страната.

Най-съществената особеност на този режим на облагане на доставките на стоки и услуги е това, че *данъкът, който е дължим при тяхното извършване е в тежест на получателя на стоката или услугата*. Когато се извършва доставка на такива стоки или услуги, ДДС се дължи и начислява от техния получател само при условие, че същият е регистрирано по реда на ЗДДС лице.

* Авторът е доктор по право, главен асистент по финансово и данъчно право в Юридическия факултет на Бургаския свободен университет.

¹ Обн в ДВ бр.108 от 29.12.2006г. в сила от 01.01.2007г.

² В CGI и НК РФ няма обособени специални режими за такива доставки.

³ Вж. §1, т.2,3,4,5 от ДР на Закон за управление на отпадъците, обн в ДВ бр.152 от 30.09.2003г.

⁴ Легалните определения за същността на тези услуги са посочени в §1, т.46-48 от ДР на ЗДДС.

Данъкът ще бъде изискуем от получателя по доставката на стоки и услуги по приложение №2, които са с място на изпълнение на територията на страната, независимо от това дали неговият доставчик е данъчно задължено лице или данъчно незадължено по реда на ЗДДС физическо лице.

Възприетият от законодателя подход относно изискуемостта на данъка от получателя, независимо от това дали неговият доставчик е данъчно задължено лице или данъчно незадължено физическо лице по смисъла на ЗДДС има своето логично обяснение. То трябва да се търси в механизма на облагане, който е залегнал в ЗДДС, в субектите, които встъпват в данъчното правоотношение, възникващо при този режим на облагане и във фискалния интерес на държавата при осъществяването на такава стопанска дейност.

Когато става въпрос за субектите, които встъпват в данъчното правоотношение, което възниква и се развива при разглеждания режим на облагане, вниманието трябва да се насочи към изпълнителите на доставките на стоки и услуги. Съгласно чл.163а, ал.2 от ЗДДС такива могат да са данъчно задължени лица и данъчно незадължени лица.

От цитираната разпоредба е видно, че законодателят е използвал общото понятие данъчно задължени лица без да конкретизира дали става въпрос за регистрирано или нерегистрирано по ЗДДС лице. Съпоставянето на този законов текст с нормата на чл.163б, ал.1, т.1 във връзка с чл.163в от ЗДДС навежда на логичния извод, че получателят по доставката ще бъде задължен да прилага този специален режим на облагане, независимо от това дали данъчно задължено лице, което е изпълнител по доставката е регистрирано или нерегистрирано по закона лице.

Когато лицето, което е изпълнител по доставката е данъчно задължено но нерегистрирано по реда на ЗДДС, то няма правната възможност да начисли данък при нейното извършване.

Характеристиката на ДДС, като всеобщ многофазен, некумулятивен, косвен данък предопределя, че на облагане по реда на закона подлежат всички доставки на стоки и услуги извършени от регистрирани по ЗДДС лица на територията на страната, с изключение на освободените. При тази система на косвено облагане, данъчната тежест се понася от крайния потребител, тъй като последният не може да се възползва от механизма на приспадане на данъка.

Евентуалното отсъствие на възможността да се начисли ДДС при извършването на разглежданите доставки от такова лице би предизвикало нежелани правни последици за получателя по доставката с оглед на упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит. По този начин получателят по доставките ще се превърне в краен потребител.

Това обстоятелство би принудило лицата прилагачи този режим на облагане, по възможност да избягват осъществяването на доставки, по които изпълнители са данъчно задължени, но нерегистрирани по реда на ЗДДС лица.

Пряк резултат от това ще бъде, че част от тези доставки биха останали извън механизма на облагане с ДДС, което би довело до намаляване на данъчните постъпления от този вид стопанска дейност, което не е съпада с фискалния интерес на държавата.

По този начин като включва доставките на стоки и услуги по Приложение №2 към Глава деветнадесета "а" от ЗДДС в механизма на облагане с ДДС, държавата използва фискалната функция на данъка, за да обезпечи необходимите и приходи в бюджета от определена категория доставки, при които се формират сравнително високи обороти. Така се намалява данъчната тежест по отношение на активните участници в стопанския оборот, което също е един от основните мотиви на законодателя да възприеме подобен подход относно начисляването и изискуемостта на данъка при разглеждания режим на облагане.

Възприемането на принципа за начисляване на данъка от получателя по отношение на доставките извършени от регистрираните по реда на ЗДДС данъчно задължените лица, би трябвало да се търси и в улесняване на администрирането на данъка. Ако за доставките извършвани от тази категория лица се използва общият режим на начисляване и отчитане на данъка биха се създали затруднения за получателя, тъй като последният ще бъде задължен да прилага два отделни режима на отчитане и документирание доставките, което едва ли може да се приеме за удачно.

При изследване на този специален режим на облагане възниква въпросът, ако доставките на стоки и услуги са извършени от данъчно незадължени юридически лица ще може ли същият да бъде приложен от получателя по доставката?

По отношение на данъчно незадължените физически лица този въпрос не стои, тъй като в разпоредбата на чл.163б, ал.1, т.2 от ЗДДС е регламентиран реда за начисляване на данъка от получателя.

Повод за размисъл по така поставения въпрос се поражда от текста на чл.163а, ал.2 от ЗДДС, съгласно който данъкът за доставките на стоки и услуги подлежащи на облагане по реда на разглеждания специален режим е изискуем от получателя, независимо дали доставчикът е данъчно задължено или данъчно незадължено лице. Цитираната правна норма използва родовото понятие данъчно незадължено лице, без да конкретизира дали става въпрос за юридическо или физическо лице.

Същевременно в чл.163б, който регламентира начисляването на данъка от получателя по доставките не е предвидено с какви документи следва това да се извърши при условие, че доставчик е данъчно незадължено юридическо лице. След като такъв ред не е предвиден, очевидно е невъзможно лицето прилагащо специалния режим на облагане да начисли данъка по доставката, която е извършена от данъчно незадължено юридическо лице.

Данъчното право е известно със строгия си формализъм при отразяване на стопанските операции в счетоводната отчетност на лицата, в подкрепа на което е въведеният с разпоредбата на чл.4, ал.3 от ЗСч принцип за тяхната документална обосновааност. По този начин се улеснява възможността за упражняване на текущ и последващ контрол от държавата в лицето на НАП. Нарушаването на този принцип поражда негативни правни последици за данъчните субекти свързани с възможността ревизионното производство да се извърши по реда на чл.122 от ДОПК, както и да се търси административнонаказателна отговорност от нарушителите.

Всичко това е в подкрепа на становището, че доставките на стоки и услуги по Приложение №2, по които извършител са данъчно незадължени юридически лица не се регулират за данъчни цели от изследвания специален режим на облагане. В ЗДДС не е предвидена забрана за извършването на такива доставки от данъчно незадължени юридически лица. За да могат юридическите лица, извършващи такива доставки да запазят качеството си на данъчно незадължени лица, съгласно разпоредбата на чл.3 от ЗДДС е необходимо тези доставки да имат инцидентен характер, за да не може тяхното осъществяване да се определи като независима икономическа дейност. Трябва да се

отбележи, че това изискване важи в пълна степен и за данъчно незадължените физически лица, които извършват такъв вид доставки на стоки и услуги.

Независимо от това, ако данъчно незадължено юридическо лице извърши доставка на стоки или услуги по Приложение №2 и получател по нея е регистрирано по ЗДДС лице, последният не може да приложи разглеждания режим на облагане. В този случай ще се приложат общите разпоредби предвидени в ЗДДС относно данъчното облагане на доставките на стоки и услуги.

В нормите на чл.163а, чл.163б регламентиращи облагането на доставки на стоки и услуги по приложение №2, които са с място на изпълнение на територията на Р България няма изричен законов текст, които да препраща или пряко да регулира правото на приспадане на данъчен кредит при този специален режим. В тази насока следва да се направи изводът, че въпросното право ще се упражнява в съответствие с общите правила предвидени в чл.68-80 от ЗДДС. В подкрепа на подобно съждение е разпоредбата на чл.68, ал.1 във връзка с чл.71, т.2 от ЗДДС, в която са регламентирани условията за ползване на правото на приспадане на данъчен кредит. От посочените законови разпоредби може да се направи обоснован извод, че регистрираните лица, които прилагат специалния режим на облагане на доставките на стоки и услуги по Глава деветнадесет „а” от ЗДДС могат да упражняват правото си на приспадане на данъчен кредит в съответствие с общите правила, регламентирани в ЗДДС. Единственото изключение от това е въведено с разпоредбата на чл.71, т.2, съгласно която при условие, че доставчикът е данъчно задължено по този закон лице, правото на данъчен кредит може да се упражни от получателя, когато последният наред с другите документи притежава и тези по чл.114 и чл.115 от ЗДДС /фактура и / или дебитно известие/.

При разглеждания специален режим на облагане са въведени различни изисквания относно начисляването на данъка от получателя, като критерият за това е данъчният субект, които се явява доставчик на стоките и услугите по приложение №2 към Глава деветнадесета „а” от ЗДДС.

Когато *доставчик е данъчно задължено лице* начисляването на дължимия при доставката данък се извършва с протокол по чл.117, ал.2 от ЗДДС, който се съставя от получателя за всяка отделна доставка. Протоколът се издава не по-късно от 5 дни от датата, на

която данъкът е станал изискуем и задължително трябва да съдържа предвидените в закона реквизити⁵.

При тази категория доставчици има особености, свързани с документиране на извършените доставки. Съгласно нормата на чл.163в от ЗДДС доставките на стоки и услуги по Приложение №2 се документират с издаване на фактура, когато доставчик е данъчно задължено лице, в която като основание за начисляване на данъка се посочва чл.163а от закона. ЗДДС не уточнява за коя точно категория данъчно задължени лица се отнася това изискване относно документиране на доставките.

Според нас задължението да се документират доставките с издаване на фактура е в тежест на данъчно задължените лица, които са регистрирани по реда на ЗДДС. Само те могат да документират извършените от тях стопански операции с издаване на фактура, в която да начислят ДДС или да впишат основанието за начисляване на данъка. Лице, което не е регистрирано по реда на ЗДДС няма право да издава данъчен документ по смисъла на чл.112, ал.1, т.1 от закона.

Данъчно задължено лице, което не е регистрирано по реда на ЗДДС също може да издаде фактура при извършване на доставки на стоки и услуги по Приложение №2, но тя няма да има качеството на данъчен документ по смисъла на ЗДДС.

Нерядко е възможно страните по една доставка да променят първоначално договорената между тях данъчна основа, след като са издали счетоводните документи, свързани с нейното документиране. При такива случаи, получателят по доставката следва да издаде нов протокол.

Протоколът, с които се прави корекцията се издава от получателя по доставката в 5-дневен срок от датата на промяната на данъчната основа. В този случай, доставчикът е задължен да издаде дебитно или кредитно известие в същия срок, като в него следва да се впише номерът и датата на фактурата, към която то е издадено, както и основанието наложило неговото издаване, ако е регистрирано по реда на ЗДДС лице.

Когато доставчик е данъчно незадължено физическо лице, начисляването на данъка се извършва отново от получателя по доставката с издаването на общ протокол за всички извършени за

⁵ ВЖ. чл.117, ал.2, т.1-8 от ЗДДС.

периода доставки, който трябва да съдържа реквизитите посочени в чл.163б, ал.2, т.1-6 от ЗДДС.

Освен посочения протокол, получателят по доставката е задължен да състави и отчет за извършените през съответния данъчен период покупки, който отчет се съставя най-късно в последния ден от данъчния период⁶.

Според нас е спорен въпросът доколко е обосновано задължението за съставянето на този отчет. Всеки документ, с който се отразява една стопанска операция има за цел да предостави необходимата информация за нея, която да даде възможност за упражняването на ефективен контрол от страна на държавата в лицето на администрацията по приходите.

В този ред на мисли, прави впечатление, че информацията, която трябва да се съдържа в отчета почти изцяло се припокрива с тази, която се вписва с протокола, с който се начислява данъкът. След като има един първичен счетоводен документ, с който се документира извършената доставка, съставянето на друг, който не съдържа информация, която съществено да се различава от първия не е необходимо. По-логично би било да се издаде само общият протокол, с който се начислява данъкът и в него да се впише и информацията относно цените на отделните доставки и размера на данъка.

По този начин би се улеснило администрирането на данъка и последващият контрол извършван от органите на НАП.

Когато изпълнител по доставката е *данъчно незадължено физическо лице*, не се издава фактура по реда на чл.113 от ЗДДС, тъй като доставчика не е регистриран по реда на посочения нормативен акт.

Независимо от това по мое мнение ще бъде удачно извършената между лицата доставка на стоки и услуги по реда на посочения раздел да бъде документирана с писмен договор по реда на ЗЗД. По този начин лицата ще могат по достатъчно убедителен начин да докажат реалното извършване на съответната доставка в какъвто смисъл е и практиката на ВАС по данъчни дела / Решение № 4346 / 13.05.2005г. по АХД №776 / 2004г., I отд. на ВАС, Решение № 4208 / 11.05.2005г. по АХД № 7218 /2004г., I отд. на ВАС/.

⁶ Вж. чл.120, ал.4 и ал.5 от ЗДДС

Данъчното събитие и изискуемостта на данъка при доставките на стоки и услуги по приложение №2, извършвани на територията на страната възниква в съответствие с общите правила, предвидени в ЗДДС.

РЕЗЮМЕ

Статья посвящена выяснению механизма налогообложения поставок товаров и услуг по приложению №2 к Главе девятнадцатой "а" Закона о НДС, и не претендует на полноту. Рассмотрены две основные группы поставок товаров и услуг, которые подлежат обложению по этому специальному режиму. В статье обращено внимание и на особенности, связанные с субъектами налогообложения, на документирование этих поставок, а также и на использованную практику ВАС.

SUMMARY

The article is dedicated to the explanation of the system of taxation on delivery and commodity according to application 2 from Chapter ninetieth "a" from the law on value added Tax (LVAT). It was examined the two main groups of delivery and service which are levied on this special regime. In the article is paid attention on the specialties that related to the subjects of the taxation and documenting of these deliveries. It was utilized and the practice of the Supreme Administrative Court.