



МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

1000 София, бул. "Княз Дондуков" № 52 Телефон: (02) 98591 Факс: (02) 9870827

Изх. № 24-00-20
Дата 08.03.2007г.

ДО
Директор на ТД на НАП – гр.
Директор на ОУИ – гр.

ОТНОСНО: режима на доставките на стоки втора употреба – превозни средства, различни от "нови превозни средства"

На основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от Закона за националната агенция за приходите изразявам следното становище, във връзка с режима на доставките на стоки втора употреба - леки автомобили, различни от "нови превозни средства" :

1. Прилагане от дилъра на специалния ред на облагане на маржа на цената за доставки на стоки втора употреба - превозни средства, различни от "нови превозни средства"

Съгласно разпоредбата на параграф 1, т. 19 от Допълнителните разпоредби на Закона за данъка върху добавената стойност (ЗДДС) **стоки втора употреба** са употребявани и индивидуално определени движими вещи, годни за по-нататъшна употреба в същия вид или след ремонт, които могат да се използват по предназначението, за което са създадени. Следва да се има предвид, че за да бъдат стоки втора употреба – **превозните средства**, за същите не следва да са налице условията изрично, посочени в разпоредбата на параграф 1, т. 17 от Допълнителните разпоредби на ЗДДС за всеки отделен вид превозно средство.

Данъчно задължено лице, което в процеса на икономическата си дейност закупува, придобива или внася стоки втора употреба с цел да ги продаде, независимо от това, дали лицето действа като комисионер по смисъла на Търговския закон съгласно разпоредбата на параграф 1, т. 19 от Допълнителните разпоредби на ЗДДС, е **дилър на стоки втора употреба**.

В Закона за данъка върху добавената стойност в глава седемнадесета "Специален ред на облагане на маржа на цената" е предвиден **специален режим** за извършваните от дилъри доставки на стоки втора употреба. Целта на този режим е да се избегне една стока втора употреба, за която ДДС връзката купувач-продавач е била прекъсната, поради закупуването ѝ от краен продавач, да се облага отново при вкарването ѝ в търговската мрежа, без да се вземе предвид данъкът включен в цената ѝ.

Този специален режим, съгласно разпоредбата на чл.143, ал.1 от ЗДДС, се прилага за доставки, извършени от дилър на стоки втора употреба – превозни средства, различни от "нови превозни средства", доставени му на територията на страната (включително внесени) или от територията на друга държава членка от :

1. данъчно незадължено лице;
2. друго данъчно задължено лице като предмет на освободена доставка по чл. 50;
3. друго данъчно задължено лице, което не е регистрирано по този закон;
4. друг дилър, прилагащ специалния ред на облагане на маржа на цената.

Разпоредбата на чл.144, ал.1 от ЗДДС определя **мястото на изпълнение** на този вид доставки и това е мястото, където се намира седалището или постоянният обект на дилъра, от който се извършват тези доставки.

На основание чл.144, ал.2 от ЗДДС **данъчното събитие** възниква съгласно общите правила на закона. Общият ред на закона за определяне на данъчното събитие е регламентиран в чл.25 от ЗДДС.

Следва да се има предвид, че съгласно разпоредбата на чл.144, ал.3 от ЗДДС данъкът за доставки по чл.143 става **изискуем** на последния ден от данъчния период, през който е възникнало данъчното събитие за доставката на основание чл.25 от ЗДДС.

Съгласно чл.145, ал.1 от ЗДДС, **данъчната основа** в този случай е маржът на цената, който представлява разликата, намалена с размера на дължимия данък, между:

1. продажната цена, представляваща общата сума, която дилърът е получил или ще получи от клиента или третото лице за доставката, включително субсидиите и финансиранятия, пряко свързани с тази доставка, данъците и таксите, както и съпътстващите разходи за амбалаж, транспорт, комисионни и застраховки, начислени от доставчика на получателя, но без предоставените търговски отстъпки;

2. сумата, която е платена или ще бъде платена за получените от лицата по чл. 143, ал. 1 стоки, включително данъка по този закон, а когато стоката е внесена - данъчната основа при внос, включително данъка по този закон.

Ал.2 на чл.145 от ЗДДС поставя ограничително условие, според което, данъчната основа по ал.1 не може да бъде отрицателна величина. На облагане подлежат отделните маржове при всяка продажба, а не сумарният марж за данъчния период.

Размерът на данъка се определя по формулата, посочена в чл.88 от ППЗДДС, като начисляването му се извършва с издаването на **протокол**. Приложимата в случая **данъчна ставка** е в размер на 20 на сто, съгласно разпоредбата на чл.66, ал.1 от ЗДДС. Информацията, която следва да съдържа протоколът, е определена с чл.90, ал.2 от ППЗДДС. Тези протоколи се описват в дневника за продажбите за данъчния период, като за тях се попълва информацията в колони 9 - 25 на приложение № 10 от ППЗДДС.

Следва да се има предвид, че доставката на стока по специалния ред на облагане на маржа е облагаема с **нулева ставка**, когато за доставката са налице условията на чл.28 от ЗДДС.

Дилърите, съгласно разпоредбата на чл.89 от ЗДДС, документират извършените от тях доставки по специалния ред на облагане на маржа с издаването на **фактури и известия към фактури**, в които се вписва "чл. 143 от закона". Фактурите и известията към фактурите се описват в дневника за продажбите за съответния период, без за тях да се попълва информацията в колони 9 - 25 на приложение № 10 от ППЗДДС.

Предвид разпоредбата на чл.147, ал.5 от ЗДДС, дилърът няма право на приспадане на **данъчен кредит** за получени или внесени от него стоки, за които прилага специалния ред за облагане на маржа. Това означава, че ако дилър е внесъл стоки втора употреба - превозни средства, различни от "нови превозни средства", то предвид горецитираната разпоредба, за същите няма да е налице правото на приспадане на данъчен кредит по отношение на начисления при вноса данък върху добавената стойност.

Що се отнася до придобити или внесени от дилъра други стоки и услуги, които използва само за извършване на доставки по Глава седемнадесета от ЗДДС, съгласно чл.147, ал.1 от същия закон, е налице правото на приспадане на данъчен кредит. Като такива (без да са изчерпателно изброени) могат да бъдат посочени следните стоки и услуги : доставки на електроенергия, топлоенергия, вода, телефон, наем, офис консумативи и др. подобни. Правото на данъчен кредит възниква и се упражнява по общия ред на закона.

С разпоредбата на чл.147, ал.2 от ЗДДС е въведено ограничение по отношение на ползвания данъчния кредит. Неговият размер не може да превишава общия размер на начисления от дилъра данък за доставките на стоки втора употреба – превозни средства различни от "нови превозни средства". Ако ползваният през годината данъчен кредит превишава начисления през годината данък, лицето дължи данък в размер на превишението. Превишението се декларира в справка-декларация за последния данъчен период за годината като **годишна корекция**.

Следва да се има предвид, че когато данъчно-задължено лице извършва дейност като дилър на стоки втора употреба - превозни средства, различни от "нови превозни средства" по специалния ред на облагане на маржа, **облагаемият му оборот** от тези доставки ще е сборът от маржовете, съгласно разпоредбата на чл.149 от ЗДДС.

Дерегистрацията на дилъра се извършва съгласно разпоредбите на Глава десета "Прекратяване на регистрацията (дерегистрация)" от ЗДДС. Съгласно чл.150, ал.2 от ЗДДС, при прекратяване на регистрацията по ЗДДС дилърът дължи данък върху добавената стойност за наличните стоки, подлежащи на облагане по специалната схема на маржа. Размерът на данъка се определя на базата на средния марж, реализиран от дилъра за последните дванадесет месеца преди датата на дерегистрация. Средният марж и дължимият данък се определят формулите

посочени в чл.93, ал.1 и ал.2 от ППЗДДС. Следва да се има предвид, че по този ред се определя дължимият данък единствено за наличните стоки втора употреба. За останалите налични активи, които не представляват стоки втора употреба - превозни средства, различни от "нови превозни средства", дилърът дължи данък по реда и условията на чл.111 от ЗДДС.

Предвид разпоредбата на чл.151, ал.6 от ЗДДС, когато дилърът прилага, както специалния ред за облагане на маржа, така и общия ред за облагане на доставките, за доставките на стоки, за които е приложен специалният ред на облагане, следва да бъде съставен отчет за извършените продажби през съответния данъчен период, който съдържа посочената в чл.120, ал.1 от ЗДДС информация. Така съставеният отчет не се включва в дневника за продажби

II. Прилагане от дилъра на общия ред за облагане по ЗДДС на доставки на стоки втора употреба - превозни средства, различни от "нови превозни средства"

С разпоредбата на чл.151, ал.1 от ЗДДС е дадена възможност на дилърите да прилагат **общия ред за облагане по закона** на доставката на стоки втора употреба - превозни средства, различни от "нови превозни средства".

В закона, както и в правилника за неговото прилагане, не се предвижда от страна на дилъра да бъде подавано уведомление за това. В случаите на избор за облагане по общия ред на закона, правото се упражнява, като във фактурата и известията към тях не се посочва, че се прилага специалния ред за облагане на доставката, т.е. не следва да се вписва текста "чл.143 от закона". В този случай, дилърът – регистрирано по ЗДДС лице, на основание от чл.86, ал.1 от ЗДДС, има задължение да начисли данък върху добавената стойност в размер на 20 на сто върху данъчната основа на доставката, като посочи данъка на отделен ред във фактурата за документиране на доставката. Документирането на тези доставки се извършва по общия ред на закона, съгласно разпоредбата на чл.151, ал.5 от ЗДДС.

Следва да се има предвид, че когато дилърът е избрал да прилага общия ред, **данъчната основа** на доставката се определя *по реда на чл.26 и чл.27 от ЗДДС* и не може да бъде по-ниска от данъчната основа при придобиването на стоката или данъчната основа при внос.

Съгласно разпоредбата на чл.151, ал.4 от ЗДДС, **правото на данъчен кредит** за получените или внесените от лицето стоки, за които не се прилага специалния ред за облагане на маржа, възниква и се упражнява в данъчния период, през който данъкът за последващата доставка на стоките е станал изискуем.

При придобиване от дилъра на стоки втора употреба – превозни средства, различни от "нови превозни средства" от лица, регистрирани за целите на ДДС в друга държава членка, когато тези лица не прилагат специалния ред на облагане на маржа на цената, ще е налице вътреобщностна доставка за доставчика по реда на приложимия за него закон. Съответно, съгласно разпоредбата на чл.13, ал.1 от ЗДДС, за получателя на тази доставка ще е налице вътреобщностно придобиване. В този случай при последващата доставка на тези стоки дилърът може да избере да приложи **общия ред за облагане по ЗДДС** или **специалния ред на облагане на маржа на цената**. Ако лицето избере **общия ред** за облагане по ЗДДС, той следва да приложи разпоредбата на чл.151, ал. 3 от ЗДДС и да определи данъчните основи на извършените от него доставки на тези стоки по реда на чл.26 и чл.27 от ЗДДС, като същите не могат да са по-ниски от данъчните основи при придобиването им. В случай, че лицето избере **специалния ред** на облагане на маржа на цената, същото, съгласно разпоредбата на чл.147, ал.5 от ЗДДС, няма да има право на приспадане на данъчен кредит за получените или внесени от него стоки.

При внос от дилъра на стоки втора употреба – превозни средства, различни от "нови превозни средства" при последващата им продажба същият може да избере да приложи **общия ред за облагане по ЗДДС** или **специалния ред на облагане на маржа на цената**. В случая данъчно-задълженото лице следва да има предвид изложеното в по-горния абзац при извършването на последващите доставки на тези стоки.

III. Придобити или внесени от дилъра стоки втора употреба - превозни средства, различни от "нови превозни средства" преди 01.01.2007г., налични след влизане в сила на новия ЗДДС

За придобитите или внесени от дилъра стоки втора употреба - превозни средства, различни от "нови превозни средства" преди 01.01.2007г., налични след влизане в сила на новия ЗДДС, за които дилърът е упражнил правото си на приспадане на данъчен кредит, той може да приложи **общия ред за облагане по ЗДДС**. В този случай лицето следва да приложи разпоредбата на чл.151, ал. 3 от ЗДДС и да определи данъчните основи на извършените от него доставки на тези стоки (стоки втора употреба - превозни средства, различни от "нови превозни средства") по реда на чл.26 и чл.27 от ЗДДС, като същите не могат да са по-ниски от данъчните основи при придобиването на стоките или от данъчните основи при вноса.

За придобитите или внесени от дилъра стоки втора употреба преди 01.01.2007г., налични след влизане в сила на новия закон, дилърът може да приложи и специалния ред на облагане на маржа. В този случай, на основание чл.147, ал.5 от ЗДДС, дилърът няма право на данъчен кредит за начисления при вноса или придобиването данък. В тази връзка, на основание чл.79, ал.1 от ЗДДС, ще възникне основание за извършване на корекция на ползвания вече данъчен кредит, тъй като при прилагането на специалния ред на облагане на маржа се извършва доставка, за която не е налице право на приспадане на данъчен кредит. Корекцията се извършва чрез издаване на протокол по реда на чл.66 от ППЗДДС.

IV. Придобити или внесени от данъчно-задължени лица различни от "дилър" стоки втора употреба - превозни средства, различни от "нови превозни средства"

Лицата, които в процеса на икономическата си дейност са закупили, придобили или внесли, но не с цел продажбата им, стоки втора употреба - превозни средства, различни от "нови превозни средства" или "нови превозни средства", които по време на продажбата им вече не отговарят на условията за такива посочени в разпоредбата на параграф 1, т. 17 от Допълнителните разпоредби на ЗДДС, **не следва да прилагат специалния ред на облагане на маржа на цената по Глава седемнадесета от ЗДДС** при последваща доставка, извършена от тях с тези стоки. За последващата доставка на тези стоки следва да се приложи общия ред по ЗДДС, като данъчно-задължените лица определят данъчната основа на тези доставки по реда на чл.26 и чл.27 от ЗДДС. В случая не се прилага разпоредбата на чл.151, ал.3 от ЗДДС, тъй като същата е приложима само за лица, които извършват такива продажби в качеството им на "дилър".

Съгласно разпоредбата на чл.50 от ЗДДС, като освободени ще бъдат третираны доставките на стоки или услуги:

- 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 тяхното производство, придобиване или внос;

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

**ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА
НАЦИОНАЛНАТА АГЕНЦИЯ ЗА
ПРИХОДИТЕ**

/МАРИЯ МУРГИНА/