



РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ
МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ

Дирекция „Данъчна политика“

Изх. № 93-04-44

София, 08-03 200 7 г.

СТАНОВИЩЕ

**за практическото приложение на чл.22, чл.29 и чл.30 от Закона за данък върху
добавената стойност, в сила от 1 януари 2007 г.**

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

Целта на настоящото указание е да даде методологически насоки и разяснения за практическото приложение на чл.22, чл.29 и чл.30 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) по отношение на данъчното третиране на международния транспорт на стоки и пътници, на транспорта на стоки между държави членки, както и по отношение на спедиторски, куриерски и пощенски услуги, оказвани във връзка с такъв транспорт.

С промените в ЗДДС, в сила от 1 януари 2007 г. са направени значителни изменения в нормативната уредба, свързани с данъчното третиране на транспортните, спедиторските, куриерските и пощенските услуги, в зависимост от това дали транспортът е свързан с превоз на стоките извън Общността или транспортът е свързан с превоз на стоки между държави членки.

I. Транспорт на стоки между държави членки – услуги по превоз на стоки и спедиторски, куриерски и пощенски услуги, оказвани във връзка с такъв превоз.

С влизането в сила на новия ЗДДС доставките на услуги по транспорт на стоки между държави членки се подчиняват на нови правила по отношение на определянето на мястото на изпълнение на доставката. В зависимост от това дали услугата по транспорт на стоки между държави членки е с място на изпълнение на територията на страната или извън нея, то за доставката се начислява ДДС (ако доставчикът е регистрирано по закона лице) или възниква основание за неначисляване на данък (когато доставката е с място на изпълнение извън страната). Мястото на изпълнение на доставка на услуга по транспорт на стоки между държави членки е регламентирано в **чл.22 от ЗДДС**.

Основният принцип, залегнал в разпоредбата на чл.22, ал.1 и 3 от ЗДДС е, че мястото на изпълнение на доставка на услуга по транспорт на стоки между държави членки е държавата членка, в която започва транспорта на стоките. Изключение от този принцип е налице съгласно разпоредбите на чл.22, ал.2 и 4 от ЗДДС в случаите, когато получателят по доставката е регистрирано за целите на ДДС лице в държава членка, различна от тази, в която транспорта започва. В тези случаи мястото на изпълнение на транспортната услуга е държавата членка, издала ДДС номера на получателя, под който му е оказана услугата. Обръщаме внимание, че в този случай доставката **не е нито облагаема с нулева ставка, нито е освободена доставка**, тъй като същата не попада в хипотезата на чл.12, ал.1 от ЗДДС. Това е доставка с **място на изпълнение извън територията на страната**, във връзка с което за нея не се начислява данък. В този смисъл доставката се документира с

фактура по чл.114 от ЗДДС, в която не се посочва данък, но като задължителен реквизит във фактурата се вписва основанията за неначисляване на данък (съответно чл.22, ал.2 или чл.22, ал.4). Тази доставка на услуга съгласно разпоредбата на чл.117, ал.2, т.4, б „б” от ППЗДДС трябва да се декларира във VIES-декларацията, тъй като получател по нея е регистрирано за целите на ДДС лице в друга държава членка. Независимо, че доставката е с място на изпълнение извън страната (на територията на друга държава членка), за доставчикът на основание чл.69, ал.2 от ЗДДС възниква право на приспадане на данъчен кредит за получените стоки или услуги, които се използват за осъществяване на транспортната услуга. Правото на приспадане на данъчен кредит възниква и се упражнява при общите разпоредби на закона.

Обръщаме внимание, че съгласно разпоредбата на §1, т.1 от ДР на ЗДДС „територия на страната” е географската територия на Република България, континенталният шelf и изключителната икономическа зона. Това означава, че свободните зони и складове **са част** от територията на страната.

Следва да се има предвид, че когато транспортната услуга се оказва във връзка с транспорт на стоки от една държава членка до друга държава членка, независимо че стоките се превозват през държава, която не е членка на Европейския съюз, за транспорта на стоките се прилагат правилата, регламентирани в чл.22 от ЗДДС.

Съгласно чл.6, ал.3, 4, 7 и 8 от Правилника за прилагане на закона за данък върху добавената стойност (ППЗДДС) определянето на мястото на изпълнение на спедиторските, куриерските и пощенските услуги (без тези по чл.49 от ЗДДС), оказвани във връзка с транспорт между държави членки се подчинява на същите правила. Това означава, че като основен принцип мястото на изпълнение на такива спедиторски, куриерски и пощенски услуги ще е държавата членка, където **започва** транспорта. Изключение от това правило има само в случаите, когато получател на тези услуги е лице регистрирано за целите на ДДС лице в държава членка, различна от тази, в която транспорта започва. В тези случаи мястото на изпълнение на спедиторските, куриерските и пощенските услуги е държавата членка, издала ДДС номера на получателя, под който му е оказана услугата. Това са доставки на услуги с **място на изпълнение извън територията на страната**, във връзка с което за тях не се начислява данък. В този смисъл доставките се документират с фактура по чл.114 от ЗДДС, в която не се посочва данък, но като задължителен реквизит във фактурата се вписва основанията за неначисляване на данък. Доставките на такива спедиторски, куриерски и пощенски услуги трябва да се декларират във VIES-декларацията, тъй като получател по тях е регистрирано за целите на ДДС лице в друга държава членка. Независимо, че доставката е с място на изпълнение извън страната (на територията на друга държава членка), за доставчикът на основание чл.69, ал.2 от ЗДДС възниква право на приспадане на данъчен кредит за получените стоки или услуги, които се използват за осъществяване на спедиторските, куриерските и пощенските услуги. Правото на приспадане на данъчен кредит възниква и се упражнява при общите разпоредби на закона.

Следва да се има предвид, че съгласно чл.6, ал.5 спедиторска услуга, оказвана във връзка с транспорт на стоки между държави членки е услуга по организиране, осъществяване или обслужване на транспорт на стоки между държави членки, което включва предоставянето на транспортна услуга като основна доставка и предоставянето на съпътстващи доставки във връзка с тази транспортна услуга като транспортна обработка, обработка на документи, складиране и застраховане. Когато основната доставка на транспортна услуга е свързана с транспорт на стоки между две места на територията на страната, спедиторът

следва да разполага с документи, удостоверяващи, че транспортът на стоките на територията на страната е пряко свързан с транспорта на стоките между държави членки.

В заключение обръщаме внимание, че съгласно чл.6, ал.9 от ППЗДДС спедиторските, куриерските и пощенските услуги, оказвани във връзка с транспорт между държави членки за целите на документирането, декларирането и отразяването в отчетните регистри **се приравняват** на доставки на услуги по транспорт на стоки по чл. 22 от ЗДДС.

Когато **лице, регистрирано по ЗДДС** получава услуги по транспорт на стоки между държави членки, както и спедиторски, куриерски или пощенски услуги във връзка с транспорт между държави членки и **доставчикът** (превозвача, спедитора и т.н.) **не е регистриран по ЗДДС** и е **лице, установено в друга държава членка** (без значение дали е регистрирано или не за целите на ДДС в тази друга държава членка), то **данъкът е изискуем от получателя** по доставката. Съгласно разпоредбата на §1, т.11 от ДР на ЗДДС „лице, установено на територията на Общността” е лице, което е със седалище и адрес на управление на територията на Общността или има постоянен обект на територията на Общността. В този случай съгласно разпоредбата на чл.82, ал.2, т.3 от ЗДДС получателят по доставката има задължение сам да си начисли данъка за получените услуги. Данъкът се начислява с протокол по чл.117, ал.2 от ЗДДС. Протоколът се издава в 5-дневен срок от общата изискуемост на данъка – 5-дневен срок от данъчното събитие за доставката, а в случаите на авансово плащане в 5-дневен срок от датата на плащането (до размера на плащането). Протоколът, с който получателят си самоначислява данъка съгласно разпоредбата на чл.124, ал.2 от ЗДДС се вписва в дневника за продажбите през периода, през който е издаден. За начисления от получателя данък възниква право на приспадане на данъчен кредит по общия ред на закона (пълнен, частичен, без право). Правото на приспадане на данъчен кредит се упражнява като протоколът, с който е начислен данъка се включва и в дневника за продажбите за данъчния период, през който е възникнало или през някой от следващите три данъчни периода.

Когато доставчикът е лице, което не е установено и регистрирано по ЗДДС в страната и не е установено и регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка, разпоредбата на чл.82, ал.2, т.3 от ЗДДС не се прилага, т.е. данъкът **не е изискуем** от получателя.

II. Международен транспорт на стоки по чл.30 от ЗДДС и спедиторски, куриерски и пощенски услуги оказвани във връзка с такъв транспорт.

Член 30 от ЗДДС регламентира случаите, при които за доставката на услуги по международен транспорт на стоки може да се приложи нулева ставка. С нулева ставка на данъка се облага всяка услуга по транспорт на стоки, когато превозът се извършва:

1. от място на територията на страната до територията на трета страна или територия или до територията на островите, образуващи автономните области Азори и Мадейра, или
2. от територията на трета страна или територия или от територията на островите, образуващи автономните области Азори и Мадейра, до място на територията на страната, или
3. между две места на територията на страната, когато е част от превоз по т. 1 и 2.

Обръщаме внимание, че разпоредбата на чл.30 от ЗДДС **не поставя изисквания** по отношение на получателя по доставката, а само условия по отношение на направлението на превоза. Това означава, че когато стоките се превозват от България до трета страна и обратното или между две места в страната като част от такъв превоз, винаги ще се приложи нулева ставка на данъка, независимо от това дали получателят е българско

регистрирано или нерегистрирано лице, лице от държава членка или лице извън Общността.

Документите, с които се удостоверява извършването на услуги по международен транспорт на стоки, облагаеми с нулева ставка по чл.30 от ЗДДС са регламентирани в чл.23 от ППЗДДС.

Съгласно чл.36, ал.8 от ППЗДДС спедиторските, куриерските и пощенски услуги, оказвани във връзка с такъв транспорт **са приравнени** на услуги по международен транспорт на стоки по чл.30 от ЗДДС, т.е. за такива услуги също ще се прилага нулева ставка. Чл.36, ал.5, т.2 от ППЗДДС е уточнено, че спедиторските услуги са услуги по организиране, осъществяване или обслужване на международен транспорт и включените в същия дейности по попътно претоварване, складиране, застраховане и митническо оформяне.

Документите, с които се удостоверява извършването на спедиторски, куриерски и пощенски услуги, оказвани във връзка с международен транспорт на стоки, са регламентирани в чл.36, ал.5, 6 и 7 от ППЗДДС.

Обръщаме внимание, че когато за доставка на стока или услуга е приложима нулева данъчна ставка като задължителен реквизит във фактурата по чл.114 от ЗДДС трябва да се посочи основанието за прилагането на нулевата ставка. Това означава, че за доставка на транспортни, спедиторски, куриерски и пощенски услуги, разгледани в този раздел във фактурата като основание за неначисляване на данък следва да се посочи разпоредбата на чл.30 от закона.

Когато се оказва транспортна услуга от трета страна (например Китай) до територията на страната ни, но лицето-доставчик изпълнява само отсечката от територията на държава членка (например Гърция) до територията на страната ни, тази транспортна услуга се третира като услуга по транспорт на стоки между държави членки и при определяне на мястото на изпълнение на доставката се прилагат правилата, регламентирани в чл.22 от ЗДДС.

III. Транспортни, спедиторски, куриерски и пощенски услуги, различни от тези по раздел I и II.

С разпоредбата на чл.5, ал.2 от ППЗДДС е уточнено, че мястото на изпълнение на транспортни, спедиторски, куриерски или пощенски услуги (различни от услугите по чл.49 от закона) се определя по реда на чл.21, ал.2, т.2 от закона, когато услугите са оказвани във връзка с международен транспорт между:

1. трета страна/територия и трета страна/територия или
2. трета страна/територия и друга държава членка или
3. друга държава членка и трета страна/територия.”

При такова направление на превоза изброените услуги **не са нито услуги по чл.22 от ЗДДС, нито услуги по чл.30 от ЗДДС**. Това са услуги **с място на изпълнение извън територията на страната**, във връзка с което за тях не се начислява данък. Във фактурата като основание за неначисляване на данък се посочва чл.21, ал.2, т.2 от ЗДДС. Независимо, че доставката е с място на изпълнение извън страната, за доставчикът на основание чл.69, ал.2 от ЗДДС възниква право на приспадане на данъчен кредит за получените стоки или услуги, които се използват за осъществяване на спедиторските, куриерските и пощенските услуги. Правото на приспадане на данъчен кредит възниква и се упражнява при общите разпоредби на закона.

IV. Международен транспорт на пътници и посреднически услуги във връзка с такъв транспорт.

Съгласно чл.29 от ЗДДС облагаема доставка с нулева ставка е превозът на пътници, когато превозът се извършва:

1. от място на територията на страната до място извън територията на страната, или
2. от място извън страната до място на територията на страната, или
3. между две места на територията на страната, когато е част от превоз по т. 1 и 2.

Видно от цитираната разпоредба превозът на пътници ще се облага с нулева ставка, когато същия се извършва:

1. от място на територията на страната до място, извън Общността или до друга държава членка, или
2. от място извън територията на Общността или от място в друга държава членка до място на територията на страната, или
3. между две места на територията на страната, когато е част от превоз по т. 1 и 2.

Доставките по чл.29 от закона се удостоверяват с документите, регламентирани в чл.29 от ППЗДДС, а именно:

1. лиценз за извършване на международен превоз на пътници;
2. документ, удостоверяващ извършен международен превоз на пътници, в който е посочен идентификационният номер на превозното средство, с което е извършен превозът.

Съгласно чл.36, ал.1 от ЗДДС облагаема доставка с нулева ставка е доставката на услуги, предоставяни от агенти, брокери и други посредници, действащи от името и за сметка на друго лице, когато тези услуги са свързани с международен транспорт на пътници по чл.29 от закона. Това означава, че посредническата услуга във връзка с продажба на билети за международен транспорт на пътници по чл.29 от закона ще се облага с нулева ставка.

Следва да се има предвид, че посредническата услуга, оказвана във връзка с продажба на **самолетни билети** за международен транспорт на пътници се удостоверява с документите, регламентирани в чл.37 от ППЗДДС.

По-долу в приложение към настоящото становище са разгледани различни варианти на доставки и тяхното данъчно третиране с оглед на изложеното в точки I, II и III на настоящето указание, когато доставчикът е **регистрирано по ЗДДС лице**.

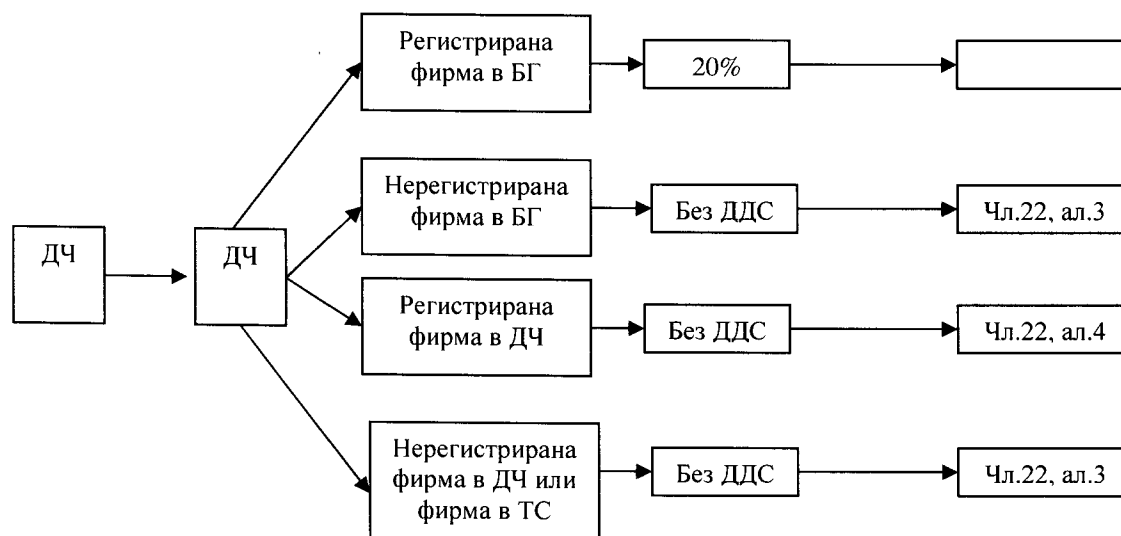
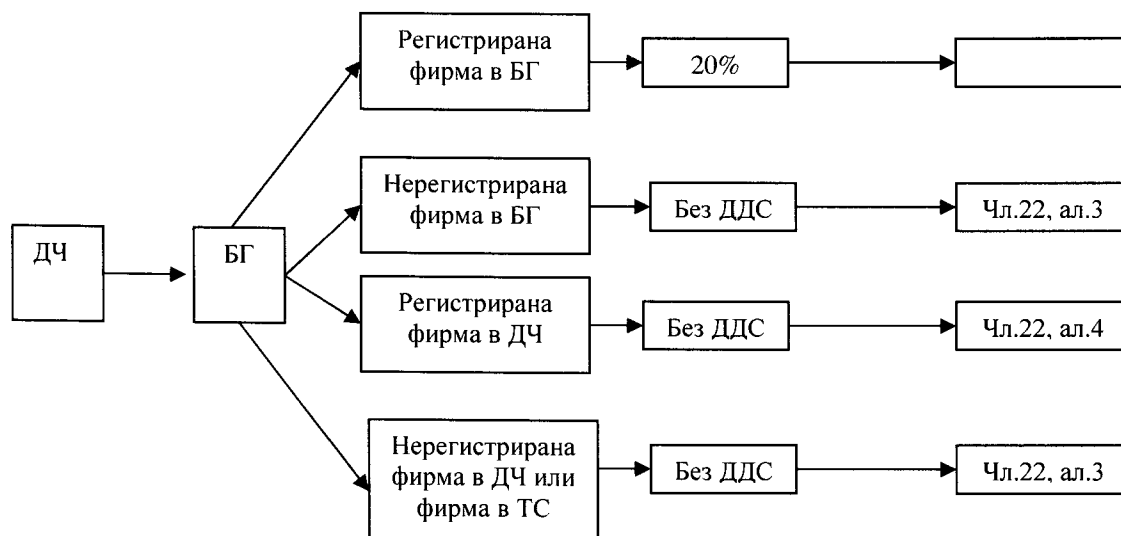
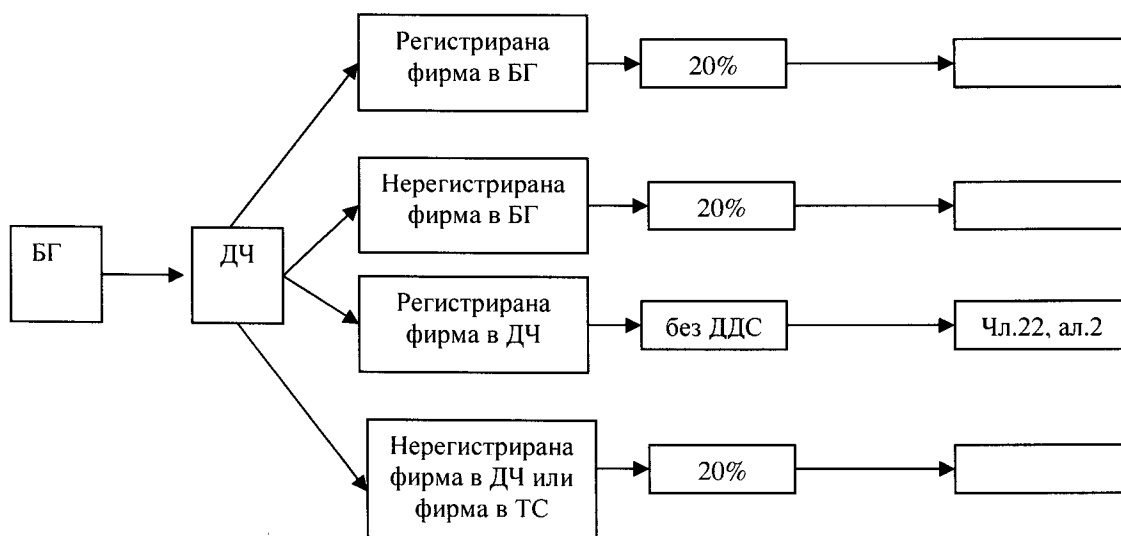


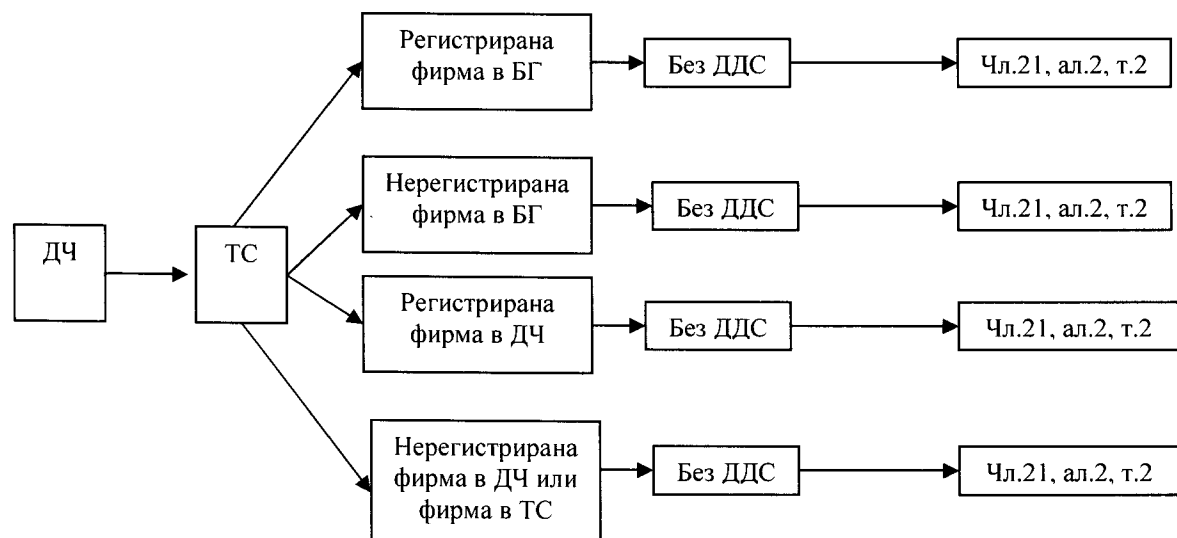
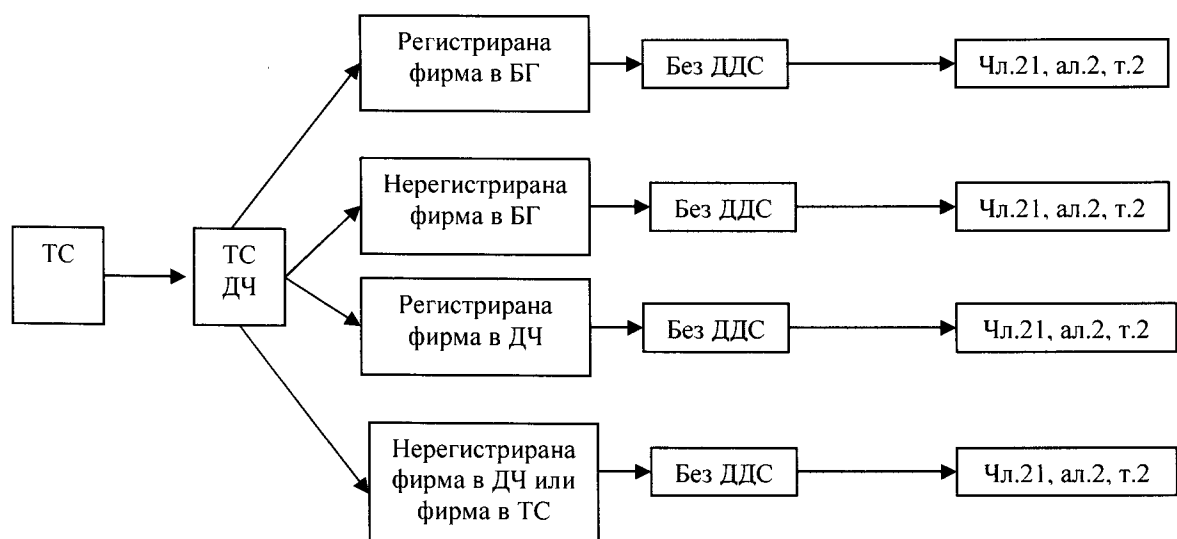
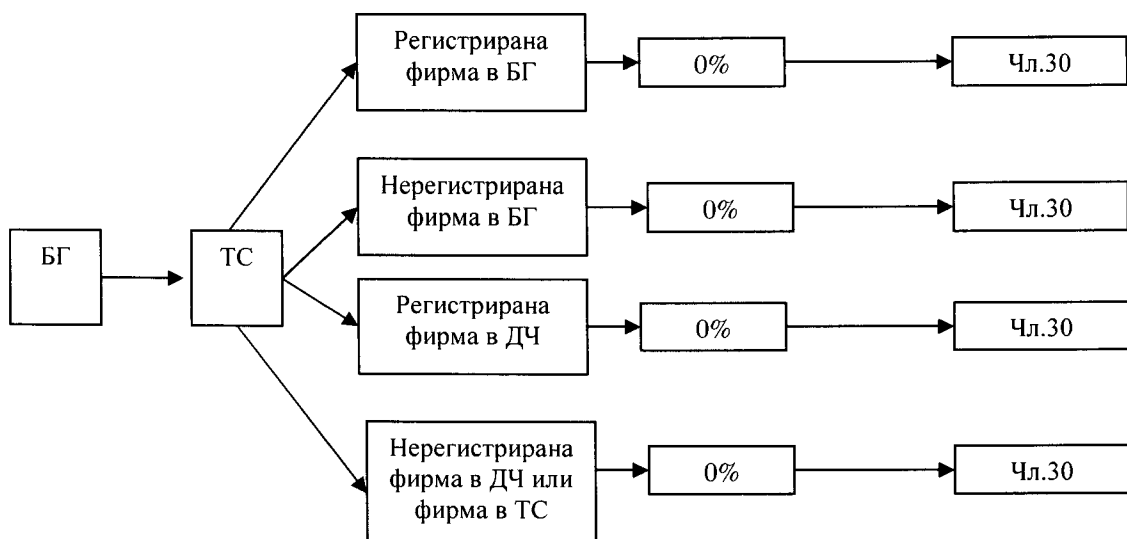
Людмила Елкова

Директор на Дирекция „Данъчна политика“

Приложение

Място на отпращане	Място на пристигане	Получател по доставката	Данъчна ставка	Основание за нулева ставка или за неначисляване на ДДС
-----------------------	------------------------	----------------------------	----------------	--





Легенда:

БГ - място на „територията на страната” по смисъла на §1, т.1 от ДР на ЗДДС

ДЧ - място на „територията на държава членка” по смисъла на §1, т.2 от ЗДДС

ТС - място на територията на „трета страна” или на „трета територия” по смисъла на §1, т.4 от ДР на ЗДДС