



Данъчно облагане на юридическите лица с нестопанска цел

*Въпроси и
отговори*



Български център за
нестопанско право

Данъчно облагане на юридическите лица с нестопанска цел

*Въпроси и
отговори*

Български център за нестопанско право
София, 2007

Български център за нестопанско право

ДАНЪЧНО ОБЛАГАНЕ НА ЮРИДИЧЕСКИТЕ ЛИЦА С НЕСТОПАНСКА ЦЕЛ

Въпроси и отговори

Изданиято е публикувано от Българския център за нестопанско право по проект „Оптимистичен поглед към НПО и местните ресурси“ на Фондация „Помощ за благотворителността в България“, финансиран от Тръста за гражданско общество в Централна и Източна Европа.

Българският център за нестопанско право (БЦНП) е създаден през юли 2001 г. и е вписан в Централния регистър към Министерството на правосъдието като фондация в обществена полза. БЦНП е местният партньор на Международния център за нестопанско право (ICNL) със седалище във Вашингтон и на Европейския център за нестопанско право (ECNL) със седалище в Будапеща.

Мисията на БЦНП е да оказва правна подкрепа за развитието на гражданското общество в България. БЦНП следва мисията си вярвайки, че развитието на правната рамка на нестопанските организации е основен механизъм за създаване на независимо и проспериращо гражданско общество.

Основна цел на БЦНП е да подкрепя развитието на добра правна и финансова рамка на ЮЛНЦ в България, както и да предоставя правна и техническа помощ по прилагане или изменение на законодателството за ЮЛНЦ. БЦНП насърчава прозрачността, отчетността и доброто управление на ЮЛНЦ в България.

ЗА ПОВЕЧЕ ИНФОРМАЦИЯ:

Български център за нестопанско право
1000 София, България, ул. Добруджа 6
тел./факс: (+359 2) 981 66 17; (+359 2) 988 81 66
ел. поща: info@bcnl.org
Интернет: www.bcnl.org

СЪДЪРЖАНИЕ

ЗА КНИГАТА.....	9
-----------------	---

Раздел I

РЕГИСТРАЦИЯ ЗА ЦЕЛИТЕ НА ДАНЪЧНОТО ОБЛАГАНЕ И ОСИГУРЯВАНЕТО И ПРОИЗТИЧАЩИТЕ ОТ ТОВА ЗАДЪЛЖЕНИЯ	10
---	-----------

Трябва ли юридически лица с нестопанска цел (ЮЛНЦ) да се регистрират данъчно?.....	10
--	----

Обща регистрация.....	10
-----------------------	----

Данъчно-осигурителна сметка	11
-----------------------------------	----

Уведомява ли се НАП за открити/закрити банкови сметки на ЮЛНЦ?.....	12
---	----

Кога се дерегистрираме данъчно и при какви обстоятелства?.....	13
--	----

Специална регистрация за целите на Закона за данък добавена стойност (ЗДДС)	13
---	----

Какви данъци и осигуровки обслужва НАП?.....	13
--	----

Данъци в НАП.....	13
-------------------	----

Местни данъци и такси в общината	14
--	----

Осигуровки в НАП.....	14
-----------------------	----

Начини на плащане.....	14
------------------------	----

Обезщетения в НОИ	15
-------------------------	----

Удостоверения в НАП	15
---------------------------	----

Представяне на финансовите отчети на предприятията с нестопанска дейност	15
--	----

Как се разпределят общите разходи?	17
--	----

Раздел II

ДАНЪЧНО ОБЛАГАНЕ НА ПЕЧАЛБАТА, ДОХОДИТЕ И НЯКОИ ВИДОВЕ РАЗХОДИ ПО РЕДА НА ЗАКОНА ЗА КОРПОРАТИВНОТО ПОДОХОДНО ОБЛАГАНЕ.....	19
---	-----------

Дължат ли ЮЛНЦ корпоративен данък? Има ли промяна спрямо 2006 г. и има ли опасност за третиране на нестопанска дейност като попадаща в обхвата на закона?.....	19
--	----

Дължи ли се данък, ако стопанската дейност е еднократна (единична) сделка?.....	20
---	----

Приходите от финансираня (грантове) представляват ли обект на облагане с корпоративен данък?.....	20
...А приходите от дарения?	21
Облагат ли се с корпоративен данък приходите от продажба на дарени стоки?	21
Как се третират приходите от членски внос? Има ли ограничения за размера на членския внос?	22
Ако организираме семинар и събираме такса участие, предназначена да покрие разходите, дължим ли корпоративен данък?.....	23
Ако организираме благотворителна разпродажба или концерт, как ще се третират за данъчни цели получените средства?.....	23
Как се доказва направеното и съответно полученото дарение пред органите на НАП?.....	25
Установяване на дължимия годишен данък върху печалбата. Данъчна основа и размер на данъчната ставка. Срок за внасяне на данъка	25
Годишна данъчна декларация (ГДД).....	26
Срок за подаване на годишната данъчна декларация	27
Какво представляват авансовите вноски за корпоративния данък, какъв е техният размер и срок за внасяне?	28
Намаляване на авансовите вноски	29
Внасяне на авансовите вноски	30
Преотстъпване на авансови вноски	30
Внасяне на данъка	30

Раздел III

ОБЛАГАНЕ НА ПАСИВНИ ИНВЕСТИЦИИ	31
Как се облагат лихвите върху средства в банки?.....	31
Подлежат ли на облагане доходите от дивиденди и ликвидационни дялове?	31
Деклариране на данъка, удържан при източника	32
Внасяне на данъка, удържан при източника	32
Подлежат ли на облагане печалбите, реализирани от търговия с ценни книжа, продажба на дялове и акции?.....	32
Когато ЮЛНЦ получава финансираня във валута, отразяват ли се валутните разлики върху формирането на финансовия резултат?	33

Раздел IV

ДАНЪЦИ ПРИ ИЗТОЧНИКА. ДАНЪЧНА ОСНОВА. РАЗМЕР НА ДАНЪЧНИТЕ СТАВКИ. СРОКОВЕ ЗА ВНАСЯНЕ	34
Обекти на облагане.....	34
Данъчно задължени лица за данъка върху разходите	36
Освобождаване от облагане на социалните разходи за вноски и премии за допълнителното обществено осигуряване и застраховки „Живот“	36
Освобождаване от облагане на социалните разходи за ваучери за храна	36
Освобождаване от облагане на социалните разходи за транспорт на работници и служители и лицата, наети по до-говор за управление и контрол.....	37
Данъчна основа за данъка върху представителните разходи.....	37
Данъчна основа за данъка върху социалните разходи, предоставени в натура	37
Данъчна основа за данъка върху социалните разходи за вноски (премии) за допълнителното обществено осигуряване и застраховки „Живот“	38
Данъчна основа за данъка върху социалните разходи за ваучери за храна	38
Данъчна основа за данъка върху разходите, свързани с поддръжка, ремонт и експлоатация на превозни средства	38
Данъчни ставки на данъка върху разходите.....	39
Внасяне на данъка върху разходите	39
Данъчна основа	39
Данъчна ставка.....	39
Деклариране на данъка. Удостоверение за удържан данък върху доходи на чуждестранни лица	40
Внасяне на данъка	40

Раздел V

ДАНЪЧНО ТРЕТИРАНЕ НА ДАРЕНИЯТА	41
Може ли ЮЛНЦ в обществена полза да направи дарение само на себе си (от стопанската в нестопанската дейност)? Ще важат ли общите правила за облекчение при такова дарение?	43
Какви са облекченията за дарителите – физически лица?	43

Определяне на размера на дарението	45
Ползване на данъчното облекчение за дарение	46
Как влияе на нормативната уредба присъединяването на Република България към Европейския съюз?	46
Какво се променя по отношение на облагането с ДДС след влизането в сила на Договора за присъединяване на Република България към Европейския съюз?	49
Основни моменти в новия ЗДДС, имащи отношение към дейността на ЮЛНЦ	50
Кои са обектите на облагане?	52
Какво е стока по смисъла на ЗДДС?	54
Какво е доставка на стока?	54
Какво е услуга по смисъла на ЗДДС?	55
Какво е доставка на услуга?	55
Кога доставката е облагаема за целите на ДДС?	56
Кога е налице съпътстваща доставка?	56
Какво е третирането за целите на ЗДДС в случаите на доставка на стока?	57
Кога и как се прилага режимът вътреобщностна доставка?	58
Облагане на вътреобщностна доставка (ВОД)	59
Що е то дистанционна продажба на стоки?	63
Как се третират дистанционните продажби?	63
Допуска ли се, при условията на дистанционни продажби, доставчикът да избере да облага доставките в държавата членка, където е получателят, преди достигането на прага за задължителна регистрация?	67
Какво представлява режимът на облагане на доставки на стоки с монтаж и инсталация?	68
Какво представлява режимът вътреобщностно придобиване (ВОП)?	70
Как се извършва облагането при режим вътреобщностно придобиване?	70
Как се определя данъчната основа при ВОП?	70
Коя е приложимата данъчна ставка за режима ВОП?	70
Как се определя дата на възникване на данъчното събитие при режима ВОП?	72
Кога не се облага получена доставка при условията на ВОП?	73

Кои са случаите, когато не се прилага режимът за облагане при условията на ВОП?	74
Регистрация за ВОП	75
Какво представлява режимът на облагане, известен като „тристранна операция“?	76
Как се прилага облагането с ДДС при внос?	78
Кога възниква данъчно събитие и изискуемост на данъка при внос?	79
Как се извършва облагането при доставки на услуги?	79
Как се определя датата на възникване на данъчното събитие?	81
Какви са правилата за определяне на данъчна основа?	83
Кои са освободените доставки и придобивания?	85
Някои освободени доставки	90
Какви са приложимите данъчни ставки?	90
Какви са приложимите данъчни ставки за целите на ДДС в другите държави членки?	90
Какво касае понятието данъчен кредит?	91
Кога възниква правото на данъчен кредит?	92
Какви са ограничения на правото на приспадане на данъчен кредит?	93
Кога възниква право на приспадане на частичен данъчен кредит?	94
Какво се случва с платения ДДС за активи, придобити преди датата на регистрацията по ЗДДС на лицата?	94
Кои са случаите на корекции на данъчен кредит?	94
Кога се извършват корекции на ползван данъчен кредит?	95
Как се извършва начисляване и внасяне на данъка?	95
Как се реализира задължението за начисляване на данъка от регистрирано по ЗДДС лице?	96
Кога става дължим данъкът от регистрираното по ЗДДС лице?	97
Какво предвижда регистрацията по ЗДДС?	97
Кои са особеностите при регистрацията въз основа на прага от 50 000 лв.?	98
Кои са особеностите при доброволната регистрация?	98
Каква е процедурата за регистрация?	98

Кога се пристъпва към регистрация по инициатива на органа по приходите?.....	100
Документи, удостоверяващи регистрацията по ЗДДС.....	100
Кои са случаите, когато се извършва специална регистрация по ЗДДС?.....	100
Каква е процедурата при прекратяване на регистрацията (дерегистрация)?	102
Кои са основанията за доброволна дерегистрация?.....	102
Каква е процедурата за дерегистрация?	103
Как се извършва облагането при вътрешнообщностна доставка (ВОД) на нови превозни средства от нерегистрирани по ЗДДС лица?.....	104
Как се извършва облагането при вътреобщностно придобиване (ВОП) на нови превозни средства (НПС) от нерегистрирани по ЗДДС лица?.....	104
Публична информация	106
Какво представлява данъкът при придобиване на имущество по дарение според Закона за местните данъци и такси (ЗМДТ)?	107
Кой дължи данъка?	107
Кога се декларира и заплаща данъкът върху даренията?.....	107
Дължи ли се такъв данък за пари, получени по проекти?	108
Ако ЮЛНЦ в обществена полза направи дарение на друго лице (например ЮЛНЦ в частна полза), дължи ли се данък върху това дарение?.....	108
Дължат ли ЮЛНЦ данък върху недвижимите имоти?.....	109
Дължат ли ЮЛНЦ такса смет?	109
Данък при придобиване на МПС.....	110
Данък върху превозните средства.....	110
Дължат ли ЮЛНЦ патентен данък?	111
Как се облагат средствата за технически помощи по международни договори?	111
ПРИМЕРНИ ДОГОВОРИ И ДОКУМЕНТИ	114
Договор за дарение.....	114
Договор за спонсорства.....	115
Удостоверение за дарение.....	117
Книга на дарителя	118

ЗА КНИГАТА

Настоящото издание представя актуалния данъчен режим на юридическите лица с нестопанска цел (ЮЛНЦ) в България за 2007. Целта му е даде отговори на ясен и достъпен език на повечето въпроси, свързани с данъчните задължения на неправителствените организации. Изданието е част от поредица публикации на Българския център за нестопанско право, свързани с правната рамка на ЮЛНЦ. Целта ни е тази книга да се превърне в полезно помагало, както за ръководителите и финансовите експерти в неправителствените организации, така и за данъчните експерти. По този начин се надяваме да помогнем за изграждането на ясна и предвидима данъчна практика в страната. Положили сме усилия да представим възможно най-пълна картина на данъчното облагане на неправителствените организации в България. В материала са включени въпроси и отговори за:

- общите задължения на всички данъчни субекти (както и санкции при неспазването им);
- данъчното облагане на стопанска и нестопанска дейност;
- третирането на пасивните инвестиции (банкови депозити, инвестиции в ценни книжа и др.);
- данъците при източника и патентния данък;
- данъчното облагане на даренията и дарителите;
- различните местни данъци и такси и др.

Специална част е отделена на новия Закон за данъка върху добавената стойност (ДДС), който със сигурност предизвиква много въпроси. Затова сме се постарали да представим основните новости в режима по ДДС, както и основните положения, имащи отношение към дейността на ЮЛНЦ. За тези, които считат темата за твърде далечна, сме представили кратко резюме на основните положения от новия закон, които могат да се отразят на ЮЛНЦ.

В специално приложение има и няколко примерни документа, свързани с получаването на дарения, които ще са от полза за Вас.

Разчитам, че ще споделите с нас всякакви проблеми, с които сте се сблъскали в практиката и за които не сте намерили отговор в тази книга, за да може следващото ни издание да бъде още по-пълно и полезно. Искам да изкажа специална благодарност на Фондация „Помощ за благотворителността в България“ и Тръста за гражданско общество в Централна и Източна Европа, които подкрепиха създаването на тази книга.

Любен Панов
Директор, Български център за нестопанско право

Раздел I

РЕГИСТРАЦИЯ ЗА ЦЕЛИТЕ НА ДАНЪЧНОТО ОБЛАГАНЕ И ОСИГУРЯВАНЕТО И ПРОИЗТИЧАЩИТЕ ОТ ТОВА ЗАДЪЛЖЕНИЯ

Трябва ли юридически лица с нестопанска цел (ЮЛНЦ) да се регистрират данъчно?

ЮЛНЦ бяха уредени като данъчни субекти по смисъла на Данъчния процесуален кодекс (отм.) и като всички данъчни субекти подлежаха на данъчна регистрация, като бяха длъжни след съдебната си регистрация и подадено заявление за регистрация по БУЛСТАТ в Националния статистически институт (НСИ) да подават декларация за данъчна регистрация. Процедурата по данъчна регистрация беше подробно уредена в Заповед № 1 от 12.01.2000 г. на главния данъчен директор за реда и условията за данъчна регистрация. Наред с това по смисъла на чл. 5 от Кодекса за социално осигуряване ЮЛНЦ като осигурители подлежаха на регистрация в съответното териториално поделение на Националния осигурителен институт в 7-дневен срок от вписването им в съдебния регистър.

С новия Данъчно-осигурителен процесуален кодекс (ДОПК), който влезе в сила от 01.01.2006 г., бяха променени процедурите относно регистрацията на лицата за целите на данъчното облагане и социалното осигуряване. Това се наложи с оглед преминаването на администрирането на данъци и задължителни осигурителни вноски „под един покрив“ – в Националната агенция за приходите (НАП).

Обща регистрация

От 12.08.2005 г. е в сила нов Закон за регистър БУЛСТАТ. Съгласно този закон ЮЛНЦ вече не се регистрират за целите на статистиката в НСИ, а в поделението на Агенцията по вписванията в съответния Окръжен съд по мястото на съдебната им регистрация. Там лицето, представляващо ЮЛНЦ, следва да подаде заявление за вписване в регистър БУЛСТАТ и препис от съдебното решение за регистрация в 7-дневен срок от възникването си. Срокът започва да тече от получаването на съдебното решение.

НАП създава и поддържа регистър и бази данни за задължените лица. Съгласно чл. 14 от ДОПК ЮЛНЦ са задължени лица за собствените си данъци, както и когато са задължени да внасят данъци (например при източника) и осигурителни вноски (напр. за лица по трудов договор) за други лица. Както и по отменения кодекс, ЮЛНЦ подлежат на регистрация за данъчни и осигурителни цели, но **регистрацията вече не се извършва чрез подаване на декларация, а служебно**. Данните за лицата, подлежащи на регистрация в регистър БУЛСТАТ, както са и ЮЛНЦ, се вписват в регистъра от съответната териториална дирекция (неин офис по седалището на ЮЛНЦ) въз основа на първата подадена декларация, свързана с данъчно облагане или задължителни осигурителни вноски. Данните, вписани в регистър БУЛСТАТ, се вписват служебно от съответната компетентна териториална дирекция въз основа на данните от регистър БУЛСТАТ.

Следователно и за данъчни, и за осигурителни цели регистрираните лица се идентифицират чрез единния идентификационен код по БУЛСТАТ. Съгласно чл. 85 от ДОПК регистрираното лице е длъжно да посочва БУЛСТАТ и адреса си за кореспонденция в подаваните от него декларации, в цялата кореспонденция с Националната агенция за приходите, както и когато това се изисква в нормативен акт.

Данъчен номер вече не съществува, така че лицата, които вече са регистрирани за данъчни цели по отменения ДПК, нямат задължение да го посочват. Същият не е задължителен реквизит и на първичните счетоводни документи. В този смисъл е и *Указание №УК-1 от 14.02.2006 г. на Министъра на финансите относно някои особености по съставянето на първичните счетоводни документи по реда на Закона за счетоводството, ДОПК и материалните данъчни закони през 2006 г.*

Данъчно-осигурителна сметка

На всяко регистрирано лице се открива данъчно-осигурителна сметка. В данъчно-осигурителната сметка се отразяват:

1. размерът на данъците и лихвите по тях, както и бюджетът, в който трябва да постъпят;
2. размерът на задължителните осигурителни вноски и лихвите по тях, както и бюджетът, съответно фондът, в който трябва да постъпят;
3. размерът на вноските за фонд „Гарантирани вземания на работници и служители“, лихвите по тях, както и бюджетът, в който трябва да постъпят;

4. постъпилите плащания от регистрираното лице, от трето задължено лице или от всяко трето лице в полза на субекта;

5. сумите, постъпили в резултат от действия по принудително изпълнение;

6. извършените прихващания и възстановявания на суми и основанието за това;

7. други обстоятелства, свързани с възникване, промяна и погасяване на задълженията за данъци и задължителни осигурителни вноски, включително задължения и плащания за чужд дълг;

8. данните от подадените декларации, свързани с данъчно облагане и задължителни осигурителни вноски, издадените ревизионни актове, актовете за прихващане и възстановяване, наказателните постановления и съдебните решения по тях.

Данъчно-осигурителната сметка се води и след прекратяване на регистрацията и се приключва след погасяването на всички задължения, отразени в нея.

По искане на регистрираното лице органът по приходите предоставя информация за всички обстоятелства, отразени в сметката.

Уведомява ли се НАП за открити/закрити банкови сметки на ЮЛНЦ?

Съгласно отменения Данъчен процесуален кодекс данъчните субекти бяха длъжни при подаване на декларация за данъчна регистрация да посочват банковите си сметки. Информацията относно открити и закрити банкови сметки на регистрираните лица подлежеше на вписване в данъчния регистър съгласно разпоредбата на чл. 28 от ДПК (отм.) и лицата бяха задължени да подават декларация във всички случаи, в които има промяна в банковите им сметки. Съгласно действащият от 1 януари 2006 г. ДПК това изискване отпада, доколкото и регистрацията за целите на данъчното облагане и осигуряването вече се извършва служебно. Освен това не е предвидено да се вписва информация за банковите сметки на задължените лица нито в регистъра за задължените лица по чл. 81, ал. 1 от ДПК, нито в данъчно-осигурителната сметка по чл. 87 от ДПК. Все пак трябва да се има пред вид, че органът по приходите и публичният изпълнител, при изпълнение на своите правомощия, имат право да изискват от контролираните лица да декларират банковите си сметки в страната и в чужбина. Тази информация представлява защитена данъчна и осигурителна информация и органите по приходите са длъжни да я използват само в рамките на своите правомощия и да я разкриват само в определените в закона случаи. В случай че е необ-

ходима информация за движението на суми по банковите сметки на задължените лица, то органите на НАП са длъжни да преминат през специалната процедура за разкриване на банкова тайна по разрешение от съда, уредена в чл. 62 от Закона за кредитните институции (в сила от 01.01.2007 г.), освен ако лицата изрично не се съгласят да предоставят тази информация.

Кога се дерегетирираме данъчно и при какви обстоятелства?

В случай че ЮЛНЦ иска да прекрати съдебната си регистрация, то първо е длъжно да уведоми за това компетентната териториална дирекция на НАП, като прилага доказателство за уведомяване на НАП към внесеното в съда искане и това е условие за неговото разглеждане. Отново регистрацията се прекратява служебно на база вписване на прекратяването в регистър БУЛСТАТ. В регистъра на задължените лица се поддържа и съхранява архив за лицата с прекратена регистрация.

Специална регистрация за целите на Закона за данък добавена стойност (ЗДДС)

Регистрацията по този закон е специфична процедура и е неразделна част от регистрацията по Данъчно-осигурителния процесуален кодекс. Регистрацията по ЗДДС е задължителна и по избор.

Особеностите, свързани с реда и процедурата, касаеща регистрацията и дерегистрацията за целите на ЗДДС, са описани в частта, касаеща въпросите по прилагането на този закон.

Какви данъци и осигуровки обслужва НАП?

Националната агенция за приходите обедини от 1 януари 2006 г. събирането и обслужването на републиканските данъци (данък върху доходите, патентни данъци, ДДС, корпоративни данъци) и задължителните осигурителни вноски (здравни осигуровки, вноските за пенсия, вноските за допълнително задължително пенсионно осигуряване и др.).

Данъци в НАП

В офисите на НАП (бившите данъчни подразделения и териториални данъчни дирекции) се подават:

- декларациите за облагане на доходите на физическите лица,
- декларациите за облагане с патентен данък,
- декларациите за облагане с корпоративни данъци,
- справките-декларации по ЗДДС,
- VIES-декларации,
- Интрастат декларация,
- Декларации, касаещи нови превозни средства – чл.168, ал.1 от ЗДДС.

Местни данъци и такси в общината

Местните данъци и такси (сред които данък сгради, такса смет, данъците върху превозните средства, данъците при придобиване на имущества, данъците върху наследствата) вече се обслужват от общинската администрация, а не от данъчната, както беше до края на 2005 г.

Осигуровки в НАП

От 01.01.2006 г. в офисите на НАП се подават и уведомленията за трудовите договори, декларациите за осигурените лица (образец 1) и за дължимите осигурителни вноски (образец 6). Също в агенцията се подават декларациите (образци 3 и 5) за здравните вноски, на лицата, осигурявани от републиканския бюджет, както и декларацията за авансово внесените социални и здравни осигуровки.

Начини на плащане

Плащането на данъците и осигуровките се извършва по банков път по сметките на съответната териториална дирекция на агенцията или по Интернет. Плащания в брой не се допускат. За улеснение на клиентите на НАП в офисите на агенцията са разкрити банкови офиси, чрез които може да се плаща по банков път. На страницата на НАП в Интернет (www.nap.bg) са публикувани банковите сметки, параграфите по **Единния бюджетен класификатор**, както и бюджетните идентификационни номера (БИН) за плащане на дължимите здравни вноски. Те са изложени също във всички териториални поделения на НАП и в търговските банки.

Обезщетения в НОИ

Обезщетенията за временна неработоспособност, за бременност и раждане, за отглеждане на малко дете, за безработица, за трудова злополука и професионална болест, както и всички останали обезщетения продължават да се изплащат от Националния осигурителен институт. НАП е компетентна по приходната част, а НОИ по разходната.

Удостоверения в НАП

В съответния офис на НАП по регистрация на лицата се издават удостоверения за данъчни и осигурителни задължения, могат да се правят и справки за здравния и социалноосигурителния статус на клиентите.

Органът по приходите е длъжен да издава удостоверение за наличието или липсата на задължения по искане на задълженото лице или въз основа на акт на съда в 7-дневен срок от постъпването на искането или на акта. В удостоверението се отбелязва и отговорността за чужди задължения. **В удостоверението не се отбелязват задължения по невлезли в сила актове, както и разсрочени, отсрочени или обезпечени задължения.** Освен в случаите, когато се предоставя въз основа на акт на съда, информацията от данъчно-осигурителната сметка или удостоверението за наличие на задължения се получава лично от субекта, от упълномощено с нотариално заверено пълномощно лице или по електронен път. В срок до 1 юли на съответната година осигурените лица трябва да получават информация за осигурителния си доход.

Представяне на финансовите отчети на предприятията с нестопанска дейност

Счетоводен стандарт 9 (СС 9), приет с Постановление № 46 на МС от 21.03.2005 г. за приемане на Национални стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия (Обн., ДВ, бр. 30 от 7.04.2005 г., в сила от 1.01.2005 г.), определя изискванията за съставяне и представяне на финансовите отчети на предприятията с нестопанска дейност. Този стандарт се прилага от всички предприятия с нестопанска дейност, създадени и регистрирани съгласно действащото законодателство. За отчитане на сделки и операции, които не са уредени в този стандарт, се прилагат правилата на другите счетоводни стандарти.

Предприятията с нестопанска дейност разработват собствена счетоводна политика, съобразена с изискванията на този стандарт

и на останалите счетоводни стандарти. Те съставят индивидуален сметкоплан, в който предвиждат сметки за отделно отчитане на нестопанската от стопанската дейност, както и за отделно отчитане на приходите и разходите, свързани с тези дейности.

Имуществените вноски на учредителите (първоначални и последващи) се отчитат като собствен капитал на предприятията с нестопанска дейност.

Даренията, които не са обвързани с условия, и членският внос се признават като текущ приход за периода.

Даренията, които са обвързани с определени условия, се отчитат като финансиране по реда на СС 20 – „Отчитане на правителствени дарения и оповестяване на правителствена помощ“.

Предприятията с нестопанска дейност съставят счетоводен баланс съгласно приложение № 1 към този стандарт. В статия „Други резерви“ от пасива на баланса се записва сумата на резултата от нестопанската дейност, отразена в отчета за приходите и разходите. ЮЛНЦ съставят отчет за приходите и разходите (ОПР) съгласно приложение № 2 или 3 към този стандарт. В ОПР разходите за дейността се отчитат като разходи за регламентирана дейност и административни разходи.

При извършване на стопанска дейност от предприятия с нестопанска дейност в отчета за приходите и разходите на отделен ред се отразява печалбата или загубата от тази дейност.

Примерен отчет за приходите и разходите на ЮЛНЦ:

Постъпления от нестопанска дейност:

- Получени дарения под условие
- Получени дарения без условие
- Постъпления от членски внос
- Постъпления от финансираня
- Постъпления от осигурителни предприятия
- Постъпления от банкови и валутни операции

Постъпления от стопанска дейност:

- Постъпления от продажба на активи и услуги
- Постъпления от клиенти
- Постъпления от банкови и валутни операции и др.

Как се разпределят общите разходи?

За извършваната стопанска дейност ЮЛНЦ водят аналитично счетоводство, като от приходите, получени от извършваната стопанска дейност, се приспадат разходите, извършени във връзка с тази дейност. Съгласно чл. 30 от Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО), в сила от 01.01.2007 г., счетоводно отчетените неразпределяеми разходи, съответстващи на дейността, подлежаща на облагане с корпоративен данък, на юридически лица с нестопанска цел, не се признават за данъчни цели. За данъчни цели се признава частта от неразпределяемите разходи. Тя се определя, като общият размер на неразпределяемите разходи се умножи по съотношението между приходите от дейността, подлежаща на облагане с корпоративен данък, и всички приходи на юридическото лице с нестопанска цел.

Често разходите са общи и за двете дейности, напр. наем на сграда, в която се намира офисът на юридическото лице, разходите за консумативи (ел. енергия, отопление и вода). В тези случаи законът изисква да се използва предложението по-горе метод за разпределяне на общите разходи.

Пример:

ЮЛНЦ плаща наем на офис.....500 лв.

Приходи от стопанска дейност.....1000 лв.

Общо приходи.....4000 лв.

$$500 \times \frac{1000}{4000} = 125 \text{ лв.}$$

Следователно 125 лв. от разходите за наем представляват данъчно признат разход, който се приспада от приходите от стопанска дейност (1000 лв.).

Отчетът за паричния поток се съставя съгласно приложение № 4 към СС 9 и изискванията на СС 7 – Отчети за паричните потоци. Отчетът за собствения капитал се съставя съгласно приложение № 5 към СС 9.

ЮЛНЦ изготвят приложение към годишния финансов отчет в съответствие със СС 1 – Представяне на финансови отчети. Когато предприятията с нестопанска дейност осъществяват и стопанска дейност, те съставят отчет за приходите и разходите за стопанската си дейност в двустранна или едностранна форма съгласно изискванията на СС 1 – Представяне на финансови отчети.

По реда на Закона за статистиката ЮЛНЦ, както всички юридически лица, подават си годишните счетоводни отчети в Националния

статистически институт (чл. 20, ал. 4). Чл. 20, ал. 4 от Закона за статистиката не предвижда срок, в който това задължение следва да бъде изпълнено. Съгласно ал. 5 на чл. 20 председателят на НСИ със заповед утвърждава образците на статистическите форми, реда и начина за предоставяне на тези данни в НСИ. За 2006 г. тези форми все още не са публикувани. Съгласно утвърдената за 2005 г. форма на годишен отчет на предприятията с нестопанска цел върху самата бланка е предвиден срок за подаване на годишните отчети до 31 март на следващата година, а в случай на неизпълнение на това задължение, налагане на санкцията по чл. 52 от закона – имуществена санкция от 200 до 2000 лв.

Раздел II

ДАНЪЧНО ОБЛАГАНЕ НА ПЕЧАЛБАТА, ДОХОДИТЕ И НЯКОИ ВИДОВЕ РАЗХОДИ ПО РЕДА НА ЗАКОНА ЗА КОРПОРАТИВНОТО ПОДОХОДНО ОБЛАГАНЕ (ЗКПО)

ВАЖНО!

Съгласно § 26 от Преходните и заключителни (ПЗР) на ЗКПО (в сила от 01.01.2007 г.) годишната облагаема печалба (загуба), дължимият годишен корпоративен данък, всички алтернативни данъци, данъците върху разходите и данъците, удържани при източника за 2006 г., които подлежат на деклариране по реда на отменения ЗКПО, се декларираат с подаване на съответните данъчни декларации и в сроковете по отменения Закон за корпоративното подоходно облагане.

Съгласно § 27 от ПЗР на ЗКПО (в сила от 01.01.2007 г.) дължимите данъци за 2006 г. по отменения ЗКПО се внасят в сроковете и по реда на отменения Закон за корпоративното подоходно облагане. Правото по чл. 92, ал. 5 от новия ЗКПО може да се ползва от данъчно задължените лица и по отношение на декларирането на корпоративния данък за 2006 г.

Задължените лица подават образците на годишни данъчни декларации за 2006 г. по отменения Закон за корпоративното подоходно облагане, утвърдени със заповед на министъра на финансите, която се обнародва в „Държавен вестник“.

Дължат ли ЮЛНЦ корпоративен данък? Има ли промяна спрямо 2006 г. и има ли опасност за третиране на нестопанска дейност като попадаща в обхвата на закона?

Разпоредбата на чл. 3 от Закона за юридическите лица с нестопанска цел дава възможност на ЮЛНЦ да финансират основната дейност, за която са регистрирани, чрез осъществяване на стопанска дейност, предвидена в устава на тези лица.

Съгласно чл. 1, т. 2 от новия ЗКПО (в сила от 01.01.2007 г.) обект на облагане с корпоративен данък е печалбата на местните юриди-

чески лица, които не са търговци, от сделки по чл. 1 от Търговския закон, както и от отдаване под наем на движимо и недвижимо имущество. Съгласно чл. 2, ал. 1, т. 1 от ЗКПО данъчно задължени по този закон са местните юридически лица, в това число и ЮЛНЦ.

За първи път в българското данъчно законодателство е въведено и определение за местно юридическо лице (чл. 3 от закона). Местни по смисъла на ЗКПО са юридическите лица, учредени по българското законодателство. Местните юридически лица се облагат с данъци по този закон за печалбите и доходите си от всички източници в Република България и в чужбина.

Промяната в сравнение с действащия до 31.12.2006 г. закон е редакционна. ЮЛНЦ са данъчно задължени по този закон лица, като всички местни ЮЛ. Поради трудности в тълкуване на понятието „стопанска дейност“ законодателят вече не го употребява, когато дефинира данъчно задължените лица по смисъла на закона. Обект на облагане с корпоративен данък е печалбата на ЮЛНЦ от сделки по чл. 1 от Търговския закон, както и от отдаване под наем на движимо и недвижимо имущество.

По същество новите редакции на разпоредбите на ЗКПО относно кръга на данъчно задължените лица и обектите на облагане не би следвало да доведат до различно от досегашното данъчно третиране на ЮЛНЦ и включване на приходи от нестопанската дейност в кръга от обектите на облагане с корпоративен данък. Ако сравним с бюджетните предприятия, там се облагат доходите от сделки по чл. 1 от ТЗ, т. е. брутната сума, а при ЮЛНЦ както и досега – печалбата от търговски сделки, т.е. отново се облагат само приходите от стопанската дейност на ЮЛНЦ.

Дължи ли се данък, ако стопанската дейност е еднократна (единична) сделка?

И при еднократна сделка се дължи корпоративен данък, щом сделката е извършена с цел печалба и двете насрещни престации са определени на пазарен принцип.

Приходите от финансираня (грантове) представляват ли обект на облагане с корпоративен данък?

В случаите, по които ЮЛНЦ получават средства по проекти, които са спечелили като изпълнител, не е налице печалба от осъществени сделки по чл. 1 от ТЗ и съответно тези средства не подлежат на облагане с корпоративен данък по реда на ЗКПО. Когато обаче

се осъществяват сделки, при които насрещните престации се договарят на пазарен принцип и целта е да се реализира печалба, тя се облага с корпоративен данък. Например, ако на ЮЛНЦ бъде възложено с договор за поръчка да изготви проект за възложителя срещу заплащане, ще е налице печалба от сделка по чл. 1 от ТЗ. Или с други думи, ако дейността „изготвяне на проекти“ се осъществява с цел създаване на пазарния продукт „проект“, който при реализация на пазара носи печалба, тази печалба подлежи на облагане с корпоративен данък.

...А приходите от дарения?

Отново това не са приходи от стопанска дейност и не подлежат на облагане с корпоративен данък. Дарението е безвъзмезден договор, при който дарителят прехвърля права без да получава насрещна престация, но от своя страна надареният е длъжен да изяви своята воля, че приема дареното. В някои случаи дарението може да е с тежест, т. е. дарителят да предостави предмета на дарението срещу приемането на някакво насрещно морално задължение от страна на надарения. Такова насрещно задължение, именно защото е морално, не прави договора възмезден. Ясно е, че получаването на дарения от ЮЛНЦ не представлява стопанска дейност. Дарението като сделка не попада в обхвата на чл. 1 от ТЗ, нито се извършва с цел реализиране на печалба.

Ако обаче ЮЛНЦ поеме задължение да извършва реклама, имуществено еквивалентна на даденото, то тогава се прилагат правилата за търговска сделка съгласно чл. 286 от Търговския закон, т. е. налице е стопанска дейност. В случаите, в които ЮЛНЦ е спонсорирано и се задължава да извършва или не извършва нещо като насрещна престация, която е нееквивалентна на полученото, е налице договор за спонсорство, който от данъчна гледна точка не се различава от договора за дарение. Приходите от договора за спонсорство не подлежат на облагане с корпоративен данък.

Облагат ли се с корпоративен данък приходите от продажба на дарени стоки?

Съгласно чл. 1, т. 2 от ЗКПО на облагане с корпоративен данък по този закон подлежи печалбата на местните юридически лица, които не са търговци, от сделки по чл. 1 от Търговския закон. Продажбата на дарени стоки обаче не попада сред така изброените сделки. Единствено покупката и продажбата на стоки, както и продажбата на стоки собствено производство, е търговска сделка по

смисъла на цитираната разпоредба. Следователно продажбата на дарени стоки не би следвало да се третира като търговска сделка, извършвана по занятие, доходите, от което подлежат на облагане. За целта обаче ЮЛНЦ следва да разполагат с документи, които да доказват даряването на всяка една стока, която се продава.

Как се третират приходите от членски внос? Има ли ограничения за размера на членския внос?

Приходите от членски внос не са приходи от стопанска дейност. Членският внос (имуществената вноска) е част от членственото правоотношение. Законът за ЮЛНЦ изисква размерът и редът за правене на имуществени вноски да се уреждат с устава или с решение на общото събрание. Чрез имуществената вноска всеки член финансира идеалните цели на ЮЛНЦ. Правното основание на това финансиране обаче е членственото правоотношение, а не търговска сделка, чиято цел е реализирането на печалба. В чл. 21, ал. 3 от Закона за юридическите лица с нестопанска цел е установено, че всеки член е длъжен да прави имуществени вноски, когато това е предвидено в устава. Същото е регламентирано и в нормата на чл. 11 от Закона за народните читалища, доколкото самите читалища също са юридически лица с нестопанска цел. Общите събрания на сдруженията също могат да взимат решения, свързани с дължимостта на членския внос и имуществените вноски. В случаите, в които органът по приходите установи отклонения и имуществените вноски в действителност са заплатена цена на услуга или стока, която се предоставя от ЮЛНЦ на основание чл. 16 от ЗКПО органът по приходите има право да определя размера на данъка какъвто би бил, ако не беше отклонението.

Пример:

Установява се, че физически лица ползват фитнес зала на ЮЛНЦ, като при всяко посещение плащат членски внос. Очевидно по този начин се заобикаля плащането на такса за ползваната услуга и данъчните органи имат право да обложат приходите от тази дейност, както във всеки подобен случай, в който субект реализира приходи от фитнес зала.

За счетоводни цели според изискванията на НСС 9 сумите, постъпили от членски внос, се признават като текущ приход за периода. Първоначалните вноски на учредителите и последващи имуществени вноски се отчитат като собствен капитал и не подлежат на облагане. От гледна точка на ЮЛ разходите за членски внос се признават за данъчни цели, доколкото не е предвидено регулиране на тези разходи в увеличение на финансовия резултат.

Ако организираме семинар и събираме такса участие, предназначена да покрие разходите, дължим ли корпоративен данък?

Таксата представлява възнаграждение за получена услуга, в конкретния случай обучение. Подобна дейност не се отличава от дейността на един търговец, предоставящ аналогични услуги срещу заплащане. При положение, че таксата е така изчислена, че да покрие направените разходи, данък не се дължи, тъй като е налице нулев финансов резултат, т. е. не се формира печалба, която да бъде обложена.

Ако организираме благотворителна разпродажба или концерт, как ще се третират за данъчни цели получените средства?

Организирането на благотворителни мероприятия по своето същество представлява масова кампания за набиране на дарения. В подобни случаи каузата на благотворителното мероприятие е предварително оповестена. Получените срещу продадените вещи, съответно представени концерти, средства се даряват на ЮЛНЦ с тежестта (условието) същите да бъдат разходвани за предварително обявената благотворителна кауза. Често ЮЛНЦ единствено организират благотворителните мероприятия, а събраните средства постъпват директно по сметки на бенефициента, в който случай не съществува съмнение, че организаторът (ЮЛНЦ) не действа в качеството на търговец, който сключва търговски сделки с цел печалба. Но дори и да постъпват по сметка на ЮЛНЦ, събраните средства не са реализирана печалба от търговски сделки, тъй като не е налице нито търговска сделка, нито дейност, чиято цел е реализирането на печалба. Например, ако ЮЛНЦ организира благотворителна разпродажба на рисунки на деца с увреждания, които тези деца предоставят за изложбата, то набраните по сметка на ЮЛНЦ средства не следва да се разглеждат като обект на облагане по чл. 1, т. 2 от ЗКПО. Разбира се, организаторът на благотворителния търг следва да представи всякакви документи, които да доказват, че рисунките не са били придобити от ЮЛНЦ чрез търговска сделка и съответно продадени.

Други примери:

• Предоставяне на социални услуги с финансиране от общински и държавни бюджети – полученото финансиране не подлежи на облагане с корпоративен данък.

- Предоставяне на социални услуги със собствени средства срещу такси, събирани от потребителите – реализираната печалба подлежи на облагане с корпоративен данък.

- Предоставяне на консултантски и всякакъв вид услуги в рамките на грантови програми и проекти (получени безвъзмездни финансираня от различни донори), без да се събират такси от участниците – полученото финансиране не подлежи на облагане с корпоративен данък.

- Предоставяне на консултантски услуги срещу заплащане – реализираната печалба подлежи на облагане с корпоративен данък.

- Организиране на обучения, семинари срещу събиране на такси от участниците – реализираната печалба подлежи на облагане с корпоративен данък. Ако услугата обучение се предоставя без заплащане, в рамките на безвъзмездни финансираня (грантове), данък не се дължи.

- Реализираната печалба от подготовката на анализи, проучвания и др. подобни срещу заплащане подлежи на облагане с корпоративен данък. Подобни услуги, предоставени безплатно в рамките на безвъзмездни финансираня (грантове) не подлежат на облагане с корпоративен данък.

- Печалбите от публикации, които се разпространяват срещу заплащане, подлежат на облагане с корпоративен данък.

- Донор предоставя на ЮЛНЦ парични средства за организиране на обучителни курсове за ромите. Курсовете, организирани от ЮЛНЦ, са безплатни за ромите, които не заплащат нищо за тяхното посещение. Очевидно ЮЛНЦ не формира печалба и не подлежи на облагане с корпоративен данък.

- Донор предоставя парични средства на ЮЛНЦ за извършване на проучване на правния режим на Данък добавена стойност (ДДС) в страните от Европейския съюз. Направеният анализ ще се използва от самото ЮЛНЦ, получило средствата, при осъществяването на неговата дейност. Отново и в този пример не е налице търговска сделка по чл. 1 от ТЗ и реализиране на печалба, която подлежи на облагане с корпоративен данък.

- Донор предоставя парични средства на ЮЛНЦ за издаване на книга за данъчното облагане на ЮЛНЦ. Издадената книга се разпространява безплатно. И в този пример не е налице търговска сделка по чл. 1 от ТЗ и реализиране на печалба, която подлежи на облагане с корпоративен данък. Основание за облагане би възникнало при реализиране на печалба от продажба на издадената книга.

• Донор предоставя парични средства на ЮЛНЦ за извършването на безплатни консултации в полза на трето лице. Например предоставяне на консултации на общини по различни въпроси (изработване на примерна наредба по определена материя, която да се предостави на общината) – отново не е налице търговска сделка по чл. 1 от ТЗ и реализиране на печалба, която подлежи на облагане с корпоративен данък.

Как се доказва направеното и съответно полученото дарение пред органите на НАП?

Много често ЮЛНЦ набират дарения чрез използване на касички, при които отделните дарения са с незначителен размер, но пък в този случай дарителите са много на брой. Законът не изисква някаква форма на договора за дарение. **Единствено в Гражданския процесуален кодекс е регламентирано, че за доказването на договори на стойност над 1000 лв. не се допускат свидетелски показания.** Ето защо в подобни случаи е удачно да се изготвят от ЮЛНЦ дневници/книги на дарителя, в които лицата да вписват своите имена и сумата с оглед улесняване на контрола от страна на органите по приходите. От гледна точка на признаване на данъчната преференция за дарителя може да му се издава „Удостоверение на дарителя“ или квитанция за извършено дарение с наименованието, адреса, печата и БУЛСТАТ на ЮЛНЦ, както и подпис на лицето, което го представлява, а също и вписана сумата, която се дарява, като се запазва един екземпляр и от ЮЛНЦ. Чл. 23, т. 4 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица изисква като условие за ползване на данъчните облекчения за дарение по този закон да се предоставят копия на документи, удостоверяващи, че дареното лице е от изброените в чл. 22 и че предметът на дарението е получен – за данъчното облекчение по чл. 22.

Установяване на дължимия годишен данък върху печалбата. Данъчна основа и размер на данъчната ставка. Срок за внасяне на данъка

Печалбата на ЮЛНЦ от извършвана стопанска дейност се облага с годишен корпоративен данък. Облагаемата печалба се формира като счетоводният финансов резултат, получен като разлика между общият размер на приходите, получени от извършваната стопанска дейност, и направените разходи във връзка с тази дейност, се преобразува за данъчни цели по реда, предвиден в ЗКПО. За 2006 г. това е редът по чл. 23 от ЗКПО (отм.). Съгласно чл. 10 от ЗКПО

(отм.) основа за определяне на корпоративния данък е облагаемата печалба, установена по реда на глава втора.

Разпоредбата на чл. 18 от ЗКПО (в сила от 01.01.2007 г.) въвежда понятието „данъчен финансов резултат“ (ДФР). Това е счетоводният финансов резултат, преобразуван по реда на част втора от новия закон. Положителният данъчен финансов резултат е данъчна печалба, а отрицателният данъчен финансов резултат е данъчна загуба. Съгласно чл. 19 от новия ЗКПО данъчна основа за определяне на корпоративния данък е данъчната печалба.

От 2004 до 2006 г. включително ставката на корпоративния данък е в размер 15 на сто. Съгласно ЗКПО (в сила от 01.01.2007 г.) данъчната ставка, с която ще се обложи данъчната печалба за 2007 г., е понижена на 10 на сто, което, наред с тази в Кипър, я прави най-ниската ставка на корпоративен данък сред страните членки на Европейския съюз.

Годишна данъчна декларация (ГДД)

§ 26 от ПЗР на ЗКПО (в сила от 01.01.2007 г.) урежда преходния режим за подаване на ГДД за данъчната 2006 г. Съгласно цитираната разпоредба годишната облагаема печалба (загуба), дължимият годишен корпоративен данък, всички алтернативни данъци, данъците върху разходите и данъците, удържани при източника за 2006 г., които подлежат на деклариране по реда на отменения Закон за корпоративното подоходно облагане, се декларират с подаване на съответните данъчни декларации и в сроковете по отменения Закон за корпоративното подоходно облагане. Образците на годишни данъчни декларации за 2006 г. по отменения Закон за корпоративно-подоходно облагане се утвърждават в срок до 10 януари 2007 г. със заповед на министъра на финансите, която се обнародва в „Държавен вестник“ (§ 28 от ПЗР на новия ЗКПО) – Заповед № ЗМФ-1829 от 27.12.2006 г., ДВ, бр. 2/2007 г.

Съгласно разпоредбата на чл. 51, ал. 1 от ЗКПО (отм.) дължимите годишен корпоративен данък върху печалбата и всички други алтернативни корпоративни данъци и данъци, удържани при източника (виж по-долу), се посочват в данъчна декларация по образец, утвърден от министъра на финансите. Формуляр на данъчната декларация може да се получи безплатно от всеки офис на НАП, както и да се разпечата от сайта на НАП в Интернет. В данъчната декларация се посочва задължението за извършване на финансов одит съгласно Закона за счетоводството. Съгласно чл. 39, ал. 1 от ЗЮЛНЦ годишните финансови отчети на ЮЛНЦ, определени за осъществяване на общественополезна дейност, вписани в Централния регис-

тър при Министерството на правосъдието, подлежат на независим финансов одит при условията на Закона за счетоводството.

Чл. 38, ал. 2 от Закон за счетоводството предвижда, че на независим финансов одит от регистрирани одитори подлежат годишните финансови отчети на тези ЮЛНЦ, когато за текущата година превишават един от следните критерии:

1. балансова стойност на активите към 31 декември – 1 млн. лв.;
2. размер на приходите от стопанска и нестопанска дейност за текущата година – 2 млн. лв.;
3. обща сума на получените през текущата година финансираня и неусвоени към 31 декември на текущата година финансираня, получени през предходни отчетни периоди – 1 млн. лв.

Срок за подаване на годишната данъчна декларация

Годишната данъчна декларация по ЗКПО (отм.) се подава в териториалната дирекция на НАП по седалището в срок до 31 март на следващата календарна година. Данъчна декларация подават и лицата, които не извършват стопанска дейност, когато дължат данъци при източника. Следователно **в случаите, в които данъци при източника не се дължат и не е извършвана стопанска дейност, ЮЛНЦ не са задължени да подават годишна данъчна декларация по чл. 51, ал. 1 от ЗКПО.**

Аналогична е и разпоредбата на чл. 92 от новия ЗКПО. Данъчно задължените лица, които се облагат с корпоративен данък, подават ГДД по образец за данъчния финансов резултат и дължимия годишен корпоративен данък. ГДД се подава в срок до 31 март на следващата година в териториалната дирекция на Националната агенция за приходите по регистрацията на данъчно задълженото лице.

С ГДД се подава годишният финансов отчет, включително приложенията към него. Предприятията, чиито годишни финансови отчети подлежат на задължителен финансов одит съгласно Закона за счетоводството, подават и копие от доклада по Закона за независимия финансов одит. Когато независимият финансов одит не е завършил до 31 март на следващата година, одиторският доклад се подава допълнително, но не по-късно от 30 юни на следващата година (по отменения ЗКПО одиторският доклад се подава не по-късно от 1 месец от датата на доклада), заедно с копие от годишния финансов отчет, заверен от регистриран одитор.

Когато между подадения с ГДД годишен финансов отчет и този, заверен от регистрирания одитор, съществува разлика, която води до

изменение на вече декларирания данъчен финансов резултат, данъчно задълженото лице подава в срок до 30 юни на следващата година коригираща декларация, като декларира и причините за разликите.

За да стимулира задължените лица да подават своите декларации по електронен път, новият ЗКПО въвежда облекчение, съгласно което всяко задължено лице, което подаде годишна данъчна декларация и годишния си финансов отчет до 31 март на следващата година по електронен път и внесе корпоративния данък в същия срок, може да ползва отстъпка в размер 1 на сто от дължимия годишен корпоративен данък, но не-повече от 1000 лв.

Какво представляват авансовите вноски за корпоративния данък, какъв е техният размер и срок за внасяне?

Съгласно ЗКПО (отм.) авансовите вноски биват месечни и тримесечни. Лицата, приключили предходната година на печалба, правят месечни авансови вноски на основата на една дванадесета част от годишната облагаема печалба, декларирана за предходната година. Тази част се коригира с коефициент, който отразява промените в икономическите условия за текущата година. Този коефициент се утвърждава със Закона за приемане на държавния бюджет за съответната година (чл. 56, ал. 1, ЗКПО). Съгласно цитирания закон този коефициент за 2004, 2005, 2006 и 2007 г. е 1,1.

И по новия ЗКПО данъчно задължените лица правят месечни или тримесечни авансови вноски за корпоративния данък. Месечните авансови вноски се правят от данъчно задължени лица, формирали данъчна печалба за предходната година. Тримесечните авансови вноски се правят от данъчно задължени лица, които нямат задължение да правят месечни авансови вноски – това ще бъдат задължените лица, приключили предходната данъчна година на загуба, както и новообразуваните лица.

За яснота и улеснение на данъкоплатците новият ЗКПО въвежда формула за определяне на авансовите вноски.

Съгласно чл. 86 от ЗКПО (в сила от 01.01.2007 г.) месечните авансови вноски се определят по следната формула:

$$AB_{\text{МЕСЕЧНА}} = \frac{ДП \times К \times ДС}{12}, \text{ където:}$$

AB МЕСЕЧНА е месечната авансова вноски;

ДП е декларираната данъчна печалба за годината преди предходната година (при определяне на месечните авансови вноски за

периода от 1 януари до 31 март) или декларираната данъчна печалба за предходната година (при определяне на месечните авансови вноски за периода от 1 април до 31 декември);

К е коефициентът, отразяващ промените в икономическите условия за текущата година, утвърден със Закона за държавния бюджет на Република България за съответната година;

ДС е данъчната ставка на корпоративния данък.

Съгласно чл. 87 от ЗКПО (в сила от 01.01.2007 г.) тримесечните авансови вноски се определят по следната формула:

$AB_{\text{ТРИМЕСЕЧНА}} = ДП \times ДС - АВ_{\text{ВНЕСЕНИ}}$, където:

$AB_{\text{ТРИМЕСЕЧНА}}$ е тримесечната авансова вноска;

ДП е данъчната печалба от началото на годината до края на тримесечието, за което се определя тримесечната авансова вноска;

ДС е данъчната ставка на корпоративния данък;

$AB_{\text{ВНЕСЕНИ}}$ са внесените авансови вноски от началото на годината до края на тримесечието, за което се определя тримесечната авансова вноска.

Намаляване на авансовете вноски

Съгласно чл. 88 от ЗКПО (в сила от 01.01.2007 г.) данъчно задължените лица могат да подават декларация по образец за намаляване на авансовете вноски, когато считат, че те ще надвишат дължимия годишен корпоративен данък. Намалението на авансовете вноски се ползва след подаването на декларацията. Макар да не е изрично предвидено в специалния данъчен закон, задължените лица могат след като веднъж вече са подали декларация за намаляване на авансовете вноски да подадат и декларация за увеличаване на авансовете вноски на основание чл. 104 от ДОПК. Увеличаването може да стане с декларацията за намаляване на авансовете вноски по чл. 88 от ЗКПО.

Когато данъчно задълженото лице е намалило авансовете си вноски по реда на чл. 88 и дължимият годишен корпоративен данък надвиши с над 10 на сто внесените авансови вноски през съответната година, се дължи лихва за просрочие.

Сумата, върху която се дължи лихва за просрочие, се определя като разлика между дължимия годишен корпоративен данък и внесените авансови вноски през годината (чл. 89, ал. 2 от новия ЗКПО).

За изчисляване на лихвата за просрочие се прилага формулата по чл. 89, ал. 3.

Внасяне на авансовите вноски

Месечните авансови вноски се внасят до 15-о число на месеца, за който се отнасят. Тримесечните авансови вноски се внасят до 15-о число на месеца, следващ тримесечието, за което се отнасят. За четвъртото тримесечие не се прави тримесечна авансова вноска.

Преотстъпване на авансови вноски

На данъчно задължените лица, на които се преотстъпва корпоративен данък за текущата година, се преотстъпва и съответната част от дължимите авансови вноски, пропорционална на размера на преотстъпването.

Внасяне на данъка

Както по ЗКПО (отм.), така и по новия ЗКПО, корпоративният данък за съответната година се внася в срок до 31 март на следващата календарна година, след като се приспадат сумите на платените авансови вноски. Надвнесенят корпоративен данък може да се приспада от данъчно задължените лица от следващи авансови и годишни вноски за същия данък считано от 1 януари на годината, следваща годината, за която корпоративният данък е надвнесен.

Когато след подаването на годишната данъчна декларация се установи, че данъчно задълженото лице без основание е приспаднало корпоративен данък, за невнесените авансови вноски се дължат лихви.

Раздел III

ОБЛАГАНЕ НА ПАСИВНИ ИНВЕСТИЦИИ

Как се облагат лихвите върху средства в банки?

Доходите от лихви върху средства в банки за местни юридически лица се включват в облагаемата основа по ЗКПО и подлежат на облагане с корпоративен данък. Аргументите за това са, че съгласно Счетоводен стандарт 18 „Приходи“ лихвите се отчитат като приход във финансовия резултат на предприятието, а облагането с корпоративен данък стъпва на счетоводния финансов резултат.

Когато обаче ЮЛНЦ реализира приходи от лихви върху средства по банкови сметки, които средства са постъпили за финансиране на нестопанската дейност и техният произход не е стопанска дейност на ЮЛНЦ, тогава тези приходи не следва да се облагат с корпоративен данък, защото не представляват печалба от осъществени сделки по чл. 1 от ТЗ.

Подлежат ли на облагане доходите от дивиденди и ликвидационни дялове?

Съгласно разпоредбата на чл. 194 ЗКПО дивидентите и ликвидационните дялове, начислени от местни юридически лица и от непсонифицирани дружества в полза на местни юридически лица, които не са търговци, а такива са ЮЛНЦ, се облагат с данък, който се удържа при източника и е окончателен.

Съгласно чл. 200, ал. 1 от новия ЗКПО размерът на данъчната ставка на данъка върху дивидентите и ликвидационните дялове се запазва на 7 на сто.

Данъчната основа за определяне на данъка, удържан при източника за доходите от дивиденди, е брутният размер на разпределените дивиденди. Данъчна основа за данъка, удържан при източника за доходите от ликвидационни дялове е разликата между пазарната цена на подлежащото на получаване от съответния акционер или съдружник и документално доказаната цена на придобиване на акциите или дяловете му.

Деклариране на данъка, удържан при източника

За разлика от отменения ЗКПО новият ЗКПО въвежда изискване за подаване на декларация. Лицата, удържали и внесли данъка при източника по чл. 194, декларират това обстоятелство пред териториалната дирекция на Националната агенция за приходите, където е регистриран или подлежи на регистрация платещът на дохода, чрез декларация по образец. Декларацията се подава за всяко тримесечие в срок до края на месеца, следващ тримесечието.

Внасяне на данъка, удържан при източника

Платците на дивиденди и ликвидационни дялове на ЮЛНЦ, удържачи данъка при източника по чл. 194, са длъжни да внесат дължимите данъци в срок до края на месеца, следващ месеца, през който е взето решението за разпределяне на дивиденди или ликвидационни дялове.

Дължимият данък се внася в съответната териториална дирекция на Националната агенция за приходите по мястото на регистрацията или където подлежи на регистрацията платещът на дохода. Надвнесен данък се възстановява от териториалната дирекция на Националната агенция за приходите, в която подлежи на внасяне данъкът.

Важно е да се знае, че когато данъкът по чл. 194 не е удържан и внесен по съответния ред, той се дължи солидарно от данъчно задължените за тези доходи лица (платещът и получателят на дивиденда).

Данък при източника не се дължи, когато източниците на собствения капитал се разпределят под формата на нови дялове и акции, т.е. когато ЮЛНЦ не получава дивидент, а нови акции/дялове или се увеличава номиналната стойност на притежаваните акции/дялове.

Подлежат ли на облагане печалбите, реализирани от търговия с ценни книжа, продажба на дялове и акции?

Както съгласно ЗКПО (отм.), така и съгласно новия ЗКПО в случаите, в които ЮЛНЦ търгува с ценни книжа, то получените доходи се включват във финансовия резултат и участват в определянето на облагаемата печалба. Не се облагат с данък при източника доходите от разпореждане с акции на публични дружества, търгуеми права на акции на публични дружества и акции и дялове на колективни инвестиционни схеми, когато разпореждането е извършено на регулиран български пазар на ценни книжа.

Така например ако ЮЛНЦ придобие акции на публично дружество (уредено в глава осма на Закона за публично предлагане на ценни книжа), независимо по какъв начин, напр. чрез дарение или чрез посредник, и впоследствие продаде тези акции на БФБ, се прилагат разпоредбите на чл. 44 от новият ЗКПО. Цитираната разпоредба предвижда, че когато разпоредването с акции и търгуеми права на акции на публични дружества, акции и дялове на колективни инвестиционни схеми се извършва на регулиран български пазар на ценни книжа, при определяне на данъчния финансов резултат:

1. счетоводният финансов резултат се намалява с печалбата, определена като положителна разлика между продажната цена и документално доказаната цена на придобиване на тези ценни книжа, и

2. счетоводният финансов резултат се увеличава със загубата, определена като отрицателна разлика между продажната цена и документално доказаната цена на придобиване на тези ценни книжа.

Извън случаите на реализирани доходи от сделки с акции на публични дружества търгуеми права на акции на публични дружества и дялове на колективни инвестиционни схеми, извършени на регулиран български пазар на ценни книжа, доходите от ценни книжа и дялове се включват в счетоводния финансов резултат на ЮЛНЦ и подлежат на облагане с корпоративен данък.

Когато ЮЛНЦ получава финансираня във валута, отразяват ли се валутните разлики върху формирането на финансовия резултат?

Финансиране в чуждестранна валута се вписва в левове при първоначалното му счетоводно отразяване, като към сумата в чуждестранна валута се прилага централният курс на БНБ към датата на сделката (СС 21, т. 3.1). Датата на плащането обаче, т.е. постъпването на средствата по банковата сметка на ЮЛНЦ, може да е по-късна от датата на договора за финансиране, в резултат на което междувременно може да е настъпила промяна във валутния курс – курсова разлика. Тази разлика следва да се отрази счетоводно като приход, съответно разход, но съгласно данъчния закон – чл. 23, ал. 14 от ЗКПО (отм.) и чл. 34, ал. 2 от новия ЗКПО – финансовият резултат не се преобразува с начислените приходи и разходи, представляващи валутни разлики от преоценки на паричните позиции (в случая финансираня) в чужда валута по централния курс на Българската народна банка.

Раздел IV

ДАНЪЦИ, УДЪРЖАНИ ПРИ ИЗТОЧНИКА.

ДАНЪЧНА ОСНОВА.

РАЗМЕР НА ДАНЪЧНИТЕ СТАВКИ.

СРОКОВЕ ЗА ВНАСЯНЕ

Данъкът при източника се нарича така, защото се удържа и внася от платеща на дохода и е окончателен. Например когато местно юридическо лице разпределя дивидент на ЮЛНЦ, първото е длъжно да удържи данък в размер 7 на сто върху сумата на изплащания дивидент и да го внесе в бюджета в срок до края на месеца, следващ месеца, в който е взето решението за разпределяне на дивидента. Когато данъкът не е удържан и внесен от платеща на дивидента, той се дължи солидарно от него и получателя на дивидента. Данък не се дължи, когато капиталът се разпределя под формата на дялове/акции.

ДАНЪЦИ, УДЪРЖАНИ ПРИ ИЗТОЧНИКА,

ВЪРХУ ОПРЕДЕЛЕНИ ВИДОВЕ РАЗХОДИ

Данъкът върху разходите е уреден в Част четвърта от новия ЗКПО. Разходът и данъкът върху него се признават за данъчни цели в годината на начисляване. Данъкът върху разходите е окончателен.

Обекти на облагане

Съгласно чл. 204 от новия ЗКПО с данък върху разходите се облагат следните документално обосновани разходи:

1. представителните разходи, свързани с дейността;
2. социалните разходи, предоставени в натура на работници и служители и лица, наети по договор за управление и контрол (наети лица). Социалните разходи, предоставени в натура включват и:
 - а) разходите за вноски (премии) за доброволно пенсионно и здравно осигуряване и доброволно осигуряване за безработица и/или професионална квалификация и/или застраховка „Живот“ и застраховка „Живот“, ако е свързана с инвестиционен фонд;
 - б) разходите за ваучери за храна.
3. разходите, свързани с експлоатация на превозни средства, когато с тях се осъществява управленска дейност.

Съгласно § 1, т. 34 от ДР на новия ЗКПО „Социални разходи, предоставени в натура“ са отчетените като разходи социални придобивки по чл. 294 от Кодекса на труда и предоставени по реда и начина, определени от чл. 293 от Кодекса на труда или от ръководството на предприятието. Социалните придобивки трябва да са достъпни за всички работници и служители и за лицата, наети по договор за управление и контрол. Не е налице предоставяне на социални разходи в натура, когато между работодателя или възложителя и лицата по изречение второ са налице парични взаимоотношения под каквато и да е форма по отношение на получените социални придобивки.

Нов момент е разпоредбата на чл. 205 от новия ЗКПО, съгласно която социалните разходи, които не са предоставени в натура, представляващи доход на физическо лице, се облагат при условията и по реда на Закона за данъците върху доходите на физическите лица.

Законодателят е дал легално определение на понятията *застраховка „Живот“* и *застраховка „Живот“, свързана с инвестиционен фонд* в Приложение № 1 към Кодекса за застраховането (в сила от 01.01.2006 г.). Съгласно тези определения разходите за следните застраховки подлежат на облагане с данък при източника, когато надвишават 60 лв. месечно за всяко осигурено лице:

1. Застраховка „Живот“ и рента:

а) застраховка „Живот“ с покритие на рисковете „смърт“ или „доживяване на определена възраст“, или „доживяване на определена възраст или по-ранна смърт“;

б) застраховка за пенсия или рента, включваща спестовна част и задължение за еднократни или периодични плащания, дължими след изтичане най-малко на една година от плащането на премията или на първата разсрочена вноска.

При тези договори застрахователят изплаща фиксирани суми.

2. Застраховка „Живот“, свързана с инвестиционен фонд.

Това е застраховка по предходната точка, както и женитбена и детска застраховка по т. 2 от Приложението, при която застрахователните плащания са изцяло или частично зависими от стойността на акции и дялове, издадени от инвестиционни дружества и договорни фондове, които извършват дейност при условията и по реда на Закона за публичното предлагане на ценни книжа, както и акции и дялове на колективни инвестиционни схеми, или от стойността на активи, включени във вътрешни фондове на застрахователя.

Не се облагат разходите за застраховки, определени като задължителни с нормативен акт (чл. 11 от новия ЗКПО).

Данъчно задължени лица за данъка върху разходите

Данъчно задължени лица за данъка по чл. 204, т. 1 и 3 са лицата, които подлежат на облагане с корпоративен данък, т.е. за ЮЛНЦ – в случаите, в които реализират печалба от сделки по чл. 1 от ТЗ.

Данъчно задължени лица за данъка по чл. 204, т. 2 са всички работодатели (възложители по договори за управление и контрол), независимо дали осъществяват стопанска дейност или не.

Освобождаване от облагане на социалните разходи за вноски и премии за допълнителното обществено осигуряване и застраховки „Живот“

Не се облагат с данък социалните разходи по чл. 204, т. 2, буква „а“, в размер до 60 лв. месечно за всяко наето лице, когато данъчно задължените лица нямат подлежащи на принудително изпълнение публични задължения към момента на извършване на разходите. В необлагаемата сума от 60 лв. се включват всички разходи по чл. 204, т. 2, б. „а“. Т.е. не е възможно да се правят необлагаеми разходи в размер 60 лв. месечно за доброволно пенсионно осигуряване и още 60 лв. месечно за застраховка „Живот“, например, а общият разход в размер до 60 лв. месечно за лице е необлагаем.

Освобождаване от облагане на социалните разходи за ваучери за храна

Не се облагат с данък социалните разходи по чл. 204, т. 2, буква „б“ в размер до 40 лв. месечно, предоставени под формата на ваучери за храна на всяко наето лице, когато са налице едновременно следните условия:

1. основното месечно възнаграждение на лицето в месеца на предоставяне на ваучерите е не по-малко от средномесечното основно възнаграждение на лицето за предходните 3 месеца;

2. данъчно задълженото лице няма подлежащи на принудително изпълнение публични задължения към момента на предоставяне на ваучерите;

3. ваучерите са предоставени на данъчно задълженото лице от лице, получило разрешение за осъществяване на дейност като оператор от министъра на финансите въз основа на конкурс;

4. сумите по предоставените ваучери, изплатени от данъчно задълженото лице на оператора, могат да се използват само за разплащане по банков път с лицата, сключили договор за обслужване с оператора, или за възстановяване на данъчно задълженото лице до

размера на номиналната стойност на ваучерите, в случаите, когато същите не са използвани;

5. лицата, с които операторът е сключил договор за обслужване на наетите лица, са регистрирани по ЗДДС.

Необлагаемите разходи за ваучери за храна в размер до 40 лв. месечно за лице не се добавят към разходите по чл. 204, ал. 2, б. „а“. Следователно за едно лице може да се ползва облекчението за необлагаеми разходи в размер 40 лв. месечно за ваучери за храна, плюс общо 60 лв. месечно за някой или за всички от разходите по чл. 204, ал. 2, б. „а“ от ЗКПО.

Освобождаване от облагане на социалните разходи за транспорт на работници и служители и лицата, наети по договор за управление и контрол

Не се облагат с данък по чл. 204, т. 2 социалните разходи за транспорт на работниците и служителите и лицата, наети по договор за управление и контрол, от местоживеенето до местоработата и обратно, освен когато транспортът е осъществен с лек автомобил или по допълнителни автобусни линии.

Не се облагат с данък по чл. 204, т. 2 социалните разходи за транспорт на работниците и служителите и лицата, наети по договор за управление и контрол, от местоживеенето до местоработата и обратно и когато транспортът на работниците и служителите се осъществява с лек автомобил до трудно достъпни и отдалечени райони и без извършването на разхода данъчно задълженото лице не може да осигури осъществяването на дейността си.

Данъчна основа за данъка върху представителните разходи

Данъчната основа за определяне на данъка върху разходите по чл. 204, т. 1 са начислените разходи за съответния месец.

Данъчна основа за данъка върху социалните разходи, предоставени в натура

Данъчната основа за определяне на данъка върху разходите по чл. 204, т. 2 са начислените социални разходи, предоставени в натура, намалени с приходите, свързани с тези разходи, за съответния месец.

Данъчна основа за данъка върху социалните разходи за вноски (премии) за допълнителното обществено осигуряване и застраховки „Живот“

Данъчната основа за определяне на данъка върху разходите по чл. 204, т. 2, буква „а“ е превишението на тези разходи над 60 лв. месечно за всяко наето лице. Когато данъчно задължените лица имат подлежащи на принудително изпълнение публични задължения към момента на начисляване на разходите, данъчната основа за определяне на данъка върху разходите е целият размер на начислените разходи.

Данъчна основа за данъка върху социалните разходи за ваучери за храна

Данъчната основа за определяне на данъка върху разходите по чл. 204, т. 2, буква „б“ е превишението на тези разходи над 40 лв. месечно за всяко наето лице. Когато не са изпълнени условията за освобождаване от данък по чл. 209, данъчната основа за определяне на данъка върху разходите е целият размер на начислените разходи.

Данъчна основа за данъка върху разходите, свързани с поддръжка, ремонт и експлоатация на превозни средства

Данъчната основа за определяне на данъка върху разходите по чл. 204, т. 3 са начислените през календарния месец разходи за поддръжка, ремонт и експлоатация на превозни средства, намалени с начислените приходи от застрахователни обезщетения, свързани с превозното средство, до размера на извършените разходи за ремонт, за които се отнася обезщетението.

Когато с превозни средства се извършва едновременно дейност по занятие и управленска дейност, при определяне на данъчната основа:

1. разходите за експлоатация се отнасят към управленската дейност на базата на изминатите за тази дейност километри през текущия месец;
2. разходите за поддръжка и ремонт се отнасят към управленската дейност на базата на изминатите за тази дейност километри към общите изминати километри от съответното превозно средство за последните 12 месеца включително текущия месец.

Когато основата за облагане е отрицателна величина, тя се приспада последователно от данъчната основа за следващите месеци.

Данъчни ставки на данъка върху разходите

Данъчната ставка на данъка върху разходите по чл. 204, т. 1 е 15 на сто. В сравнение с отменения ЗКПО ставката е повишена – беше 10 на сто.

Данъчната ставка на данъка върху разходите по чл. 204, т. 2 е 12 на сто. Въвежда се единна данъчна ставка върху социалните разходи. Съгласно отменения ЗКПО социалните разходи, направени за сметка на работодателя в полза на работниците и служителите, се облагаха с данък в размер 15 на сто.

Данъчната ставка на данъка върху разходите по чл. 204, т. 3 е 15 на сто. В сравнение с отменения ЗКПО ставката е повишена – беше 10 на сто.

Внасяне на данъка върху разходите

Данъкът върху разходите се внася до 15-о число на месеца, следващ месеца, в който е начислен разходът.

ДАНЪЦИ, УДЪРЖАНИ ПРИ ИЗТОЧНИКА, ВЪРХУ ОПРЕДЕЛЕНИ ВИДОВЕ ДОХОДИ

Тези доходи са подробно изброени в чл. 12 от новия ЗКПО. Нека вземем като пример чуждестранно лице, което е наето като външен консултант по даден проект, осъществяван от ЮЛНЦ. Възнаграждението, което получава външният консултант чуждестранно лице, представлява възнаграждение за технически услуги, дефинирани в разпоредбата на § 1, т. 9 от ДР на новия ЗКПО и на основание чл. 195, ал. 1 от новия ЗКПО (чл. 34, ал. 4 от ЗКПО отм.) подлежи на облагане с данък при източника, който е окончателен. Авансовите плащания във връзка с доходите по ал. 1 не подлежат на облагане с данък при източника.

Данъчна основа

Данъчната основа за определяне на данъка, удържан при източника за доходите по чл. 195, ал. 1, е brutният размер на тези доходи.

Данъчна ставка

Данъчната ставка на данъка при източника по чл. 195, ал. 1 върху начислените по чл. 12 доходи е в размер 10 на сто. Ставката

е намалена в сравнение с отменения ЗКПО, съгласно който беше 15 на сто.

Деклариране на данъка. Удостоверение за удържан данък върху доходи на чуждестранни лица

Лицата, удържали и внесли данъка при източника по чл. 195, декларират това обстоятелство пред териториалната дирекция на Националната агенция за приходите, където е регистриран или подлежи на регистрация платецът на дохода, чрез декларация по образец. Декларацията се подава за всяко тримесечие в срок до края на месеца, следващ тримесечието. Това задължение е въведено с новия ЗКПО и не съществуваше в закона до 31.12.2006 г.

По искане на заинтересуваното лице за внесения по реда на този закон данък върху доходи на чуждестранни юридически лица се издава удостоверение по образец. Удостоверението се издава от териториалната дирекция на Националната агенция за приходите, където подлежи на внасяне данъкът.

Внасяне на данъка

Платците на доходи, удържащи данъка при източника по чл. 195, са длъжни да внесат дължимите данъци, както следва:

- в тримесечен срок от началото на месеца, следващ месеца на начисляване на дохода – в случаите когато притежателят на дохода е местно лице на държава, с която страната има влязла в сила спогодба за избягване на двойното данъчно облагане;
- в срок до края на месеца, следващ месеца на начисляване на дохода – за всички останали случаи.

Дължимият данък се внася в съответната териториална дирекция на Националната агенция за приходите по мястото на регистрация или където подлежи на регистрация платецът на дохода.

Раздел V

ДАНЪЧНО ТРЕТИРАНЕ НА ДАРЕНИЯТА

До 31.12.2006 г. данъчният закон регулираше разходите за дарения като предвиждаше даренията, отчетени като разход, да се облагат с данък при източника в размер 10 на сто. В отменения ЗКПО се съдържаха изчерпателен списък от случаи, организации и лица, за които, ако са извършени разходи за дарения, не се удържа окончателен данък при източника. Това освобождаване обаче не беше пълно. Освободени от данък бяха само разходи за дарение, които не превишават определен процент от положителния финансов резултат преди данъчното преобразуване. Ако в изброените в закона случаи разходите бяха над определения размер, то с превишението се увеличаваше финансовият резултат при преобразуването му за данъчни цели.

С новия ЗКПО, в сила от 01.01.2007 г., законодателят е възприел по-ясен подход в разпоредбите, регламентиращи данъчно облекчение за извършени дарения. Отново данъчна преференция за дарение е предвидена само относно изчерпателен списък от случаи, организации и лица. Законът предвижда, че в тези случаи разходите за дарение в определен размер, в общия случай до 10 на сто от счетоводната печалба, са данъчно признати разходи и с тях не се преобразува счетоводният финансов резултат за данъчни цели. Даренията, направени в полза на лица, които не попадат в обхвата на лицата, за които се допуска данъчно облекчение, се третират данъчно като непризнати разходи (чл. 26, т. 7 от новия ЗКПО), вместо да се облагат с данък върху разходите, какъвто бе действащият до края на 2006 г. режим.

Съгласно чл. 31, ал. 1 от новия ЗКПО за данъчни цели се признават счетоводни разходи за дарения в общ размер до 10 на сто от положителния счетоводен финансов резултат (счетоводната печалба), когато разходите за дарение са направени в полза на:

1. здравни и лечебни заведения в Република България;
2. Агенцията за социално подпомагане и фонд „Социално подпомагане“ към министъра на труда и социалната политика, както и на специализирани институции за предоставяне на социални услуги съгласно Закона за социално подпомагане;
3. специализирани институции за деца съгласно Закона за закрила на детето;

4. детски ясли, детски градини, училища, висши училища или академии, включително за учредяване и предоставяне на стипендии за обучение на ученици и студенти;

5. бюджетни предприятия по смисъла на Закона за счетоводството;

6. регистрирани в страната вероизповедания;

7. специализирани предприятия или кооперации на хора с увреждания, както и Агенцията за хората с увреждания и национално представителните организации на и за хората с увреждания;

8. културни институти или за целите на културния, образователния или научния обмен по спогодбите, по които Република България е страна;

9. организации със социална, научноизследователска, природозащитна, здравна, образователна, спортна или благотворителна дейност, създадени със закон, и юридически лица с нестопанска цел, регистрирани за осъществяване на общественополезна дейност, с изключение на организации, подпомагащи културата по смисъла на Закона за меценатството;

10. фонд „Енергийна ефективност“.

Съгласно чл. 31, ал. 2 от ЗКПО за данъчни цели се признават счетоводни разходи за дарения в размер до 50 на сто от счетоводната печалба, когато разходите за дарения са направени в полза на център „Фонд за лечение на деца“.

Съгласно чл. 31, ал. 3 от ЗКПО за данъчни цели се признава безвъзмездно предоставената помощ при условията и по реда на Закона за меценатството в размер до 15 на сто от счетоводната печалба.

За данъчни цели се признават в пълен размер разходите за дарения на компютри и периферни устройства за тях, които са произведени до две години преди датата на дарението, направени в полза на български училища, включително висши училища.

Общият размер на разходите за дарения, признати за данъчни цели по чл. 31, ал. 1–4 от ЗКПО обаче не може да превишава 65 на сто от счетоводната печалба.

Не се признава за данъчни цели целият разход за дарение, когато с дарението се облагодетелстват пряко или косвено ръководителите, които го отпускат, или тези, които се разпореждат с него, или са налице доказателства, че предметът на дарението не е получен.

Може ли ЮЛНЦ в обществена полза да направи дарение само на себе си (от стопанската в нестопанската дейност)? Ще важат ли общите правила за облекчение при такова дарение?

Данъчните облекчения за дарения се признават само когато е налице договор за дарението или други доказателства, удостоверяващи, че предметът на дарението е получен. С договора за дарение дарителят отстъпва веднага и безвъзмездно нещо на дарения, който го приема (чл. 225, ЗЗД). Тъй като в посочената хипотеза дарителят и надареният са едно и също лице, което извършва нестопанска и стопанска дейност, то не е възможно дарителят да дари сам себе си.

Какви са облекченията за дарителите – физически лица?

Съгласно ЗОДФЛ (отм.) данъчното облекчение при извършване на дарения се ползваше от следните лица:

- лицата, работещи по трудови и приравнени към тях правоотношения (служебни и изборни);
- лицата, упражняващи свободна професия и други дейности и услуги по извънтрудови правоотношения;
- лицата, извършващи срещу възнаграждение управление и контрол;
- лицата, получаващи доходи от наем, рента и аренда.

Изброените лица имаха право да намаляват облагаемия си доход с облекчения за дарение, но отново, както и за облаганите по реда на ЗКПО лица, до определен размер от този доход, след намаляването му с нормативно признатите разходи, при спазване на условията по чл. 28 от ЗОДФЛ (отм.).

Новият Закон за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ), в сила от 01.01.2007 г., обн. в ДВ бр. 95 от 24 ноември 2006 г., предвижда изброените по-горе категории данъчно задължени лица да намаляват с признатият разход за дарение сумата от годишните данъчни основи, а не всяка данъчна основа поотделно, както беше досега. Освен това в общия случай данъчното облекчение е намалено от 10 на до 5 на сто от сумата на годишните данъчни основи.

Съгласно чл. 22, ал. 1 от ЗДДФЛ, сумата от годишните данъчни основи се намалява с направени през годината дарения:

1. до 5 на сто, когато дарението е в полза на:
 - а) здравни и лечебни заведения;

б) специализирани институции за предоставяне на социални услуги съгласно Закона за социално подпомагане, както и на Агенцията за социално подпомагане и на Фонд „Социално подпомагане“ към министъра на труда и социалната политика;

в) специализирани институции за деца съгласно Закона за закрила на детето, както и на домове за отглеждане и възпитание на деца, лишени от родителска грижа, съгласно Закона за народната просвета;

г) детски ясли, детски градини, училища, висши училища или академии;

д) бюджетни предприятия по смисъла на Закона за счетоводството;

е) регистрирани в страната вероизповедания;

ж) специализирани предприятия или кооперации на хората с увреждания, вписани в регистъра по чл. 29 от Закона за интеграция на хората с увреждания, както и в полза на Агенцията за хората с увреждания;

з) хора с увреждания, както и за технически помощни средства за тях;

и) лица, пострадали при кризи по смисъла на Закона за управление при кризи, или на семействата им;

к) Българския червен кръст;

л) социално слаби лица;

м) деца с увреждания или без родители;

н) културни институти или за целите на културния, образователния или научния обмен по международен договор, по който Република България е страна;

о) юридически лица с нестопанска цел, регистрирани в Централния регистър на юридическите лица с нестопанска цел, за осъществяване на общественополезна дейност, с изключение на организации, подпомагащи културата по смисъла на Закона за меценатството;

п) ученици и студенти в български училища за учредените и предоставените им стипендии за обучение;

р) фонд „Енергийна ефективност“;

с) комунитети за лечение на наркозависими, както и на наркозависими лица за тяхното лечение;

2. до 15 на сто за дарение за културата;

3. до 50 на сто, когато дарението е в полза на Център „Фонд за лечение на деца“.

Отново, както и по ЗКПО, общият размер на данъчното облекчение за дарения не може да превишава 65 на сто от сумата от годишните данъчни основи.

Пример:

Физическо лице, което работи по граждански договор, има облагаем доход за 2007 г. в размер 10 000 лв. след приспадане на нормативно признатите разходи и на задължителни и доброволни осигурителни вноски (пенсионните, здравни и други осигуровки, които лицето е задължено да прави по закон за своя сметка и евентуално на вноски за допълнително доброволно пенсионно, здравно осигуряване или премии по застраховки „Живот и рента“ и застраховки „Живот“, свързани с инвестиционен фонд) . Това лице няма други доходи, напр. от трудово правоотношение или наем и т.н., т.е. сборът от облагаемите основи за него е единствено тези 10 000 лв. С оглед на коментираните разпоредби това лице може да дари максимум 500 лв. (5 % X 10 000 лв.) в полза на лице с увреждания. На следващо място това физическо лице може да направи дарение в полза на център „Фонд за лечение на деца“ в размер не повече от 5000 лв. (50 % X 10 000 лв.). И на трето място физическото лице може да се възползва от правото си да направи дарение за култура в размер, който не може да превиши 15 на сто от облагаемата основа, т.е. 1500 лв. (15 % X 10 000 лв.).

В конкретния пример разходите за дарения възлизат на 7000 лв. Както и в хипотезите по ЗКПО, така и тук обаче общият размер на разходите за дарения не може да надвишава 65 на сто от облагаемия доход. В нашия пример разходите за дарение не могат да надвишат 6500 лв. (65 % X 10 000 лв.). Следователно лицето следва да изчисли дължимия годишен данък върху облагаема основа в размер на 3500 лв. (10 000–6500), а не върху 3000 лв. (10 000–7000).

Определяне на размера на дарението

Когато дарението е в непарична форма, неговият размер е цената на придобиване, отразена в документите за придобиване на предмета на дарението от дарителя, ако придобиването е станало до три месеца преди датата на дарението. В останалите случаи размерът на дарението е пазарната цена към датата на предоставяне на предмета на дарението.

За дата на извършване на дарението се смята датата на придобиване на дарението от дареното лице. При плащане в брой това е датата на плащането. При безналично плащане – заверяването на сметката на получателя на дохода или получаването на чека и датата на получаване на престацията – за непаричен доход. В случаите, в които се изисква особена форма за действителност на дарението, за дата на дарението се счита датата на прехвърляне на собствеността, напр. с нотариален акт за дарение на недвижим имот.

Следва да се има предвид, че в сумата от годишните данъчни основи по 22, ал. 1 от ЗДДФЛ не се включва годишната данъчна основа за доходите от стопанска дейност като едноличен търговец.

Ползване на данъчното облекчение за дарение

По принцип данъчните облекчения по ЗДДФЛ се ползват с подаването на годишна данъчна декларация по чл. 50, към която се прилагат копия на документи, удостоверяващи, че дареното лице е от изброените в чл. 22 и че предметът на дарението е получен.

Съгласно чл. 49 от ЗДДФЛ за лицата, които работят само по трудово правоотношение, данъчното облекчение за дарение може да се ползва и чрез работодателя при изчисляване на годишния размер на дължимия данък, при условие, че работникът/служителят предостави на своя работодател в срок от 30 ноември до 31 декември на данъчната година копия на документи, удостоверяващи, че дареното лице е от изброените в чл. 22 на ЗДДФЛ и че предметът на дарението е получен.

ДАНЪЧНО ТРЕТИРАНЕ НА ЮЛНЦ ПО ЗАКОНА ЗА ДАНЪК ВЪРХУ ДОБАВЕНАТА СТОЙНОСТ (ЗДС)

Как влияе на нормативната уредба присъединяването на Република България към Европейския съюз?

Отговорът на този твърде широк въпрос изисква да се каже от къде произтича промяната в нормативната уредба и какво е по-различното от правилата, касаещи данъчното облагане по действащите до присъединяването нормативни актове?

С присъединяване на Република България към Европейския съюз се пристъпва към прилагане в националното право на правото на Европейския съюз (ЕС). Това означава, както директно прилагане

на правото на ЕС, така и въвеждане на определени източници на общностното право в националното законодателство:

1. Първично общностно право: Учредителните договори, каквито са: Договорът от Рим от 18 април 1951 г. за създаване на Европейската общност за въглища и стомана и Договорите от Рим от 25 март 1957 г. за създаване на ЕИО и ЕОАЕ, както и техните последващи изменения – прилагат се директно, т.е. всички лица могат да черпят права от техните норми.

2. Вторично право – едностранните актове на институциите, каквито са:

- Регламент – прилага се директно, подобно на закон от националното право;

- Директива – по принцип няма директно действие; тя определя само резултата, който трябва да се постигне, като оставя на националните органи правото на избор на формата, средствата, мерките, които трябва да се предприемат, с оглед вътрешното законодателство, за да се постигне определената цел. Това означава, че директивата не се прилага пряко, а чрез приемането на национални законови или подзаконови нормативни актове;

- Решение на Европейски съд – тълкуванията на Европейския съд са задължителни за националните съдилища и правоприлагащите органи, а българските лица също могат да се позовават на тълкуванията на съда, както и да се съобразяват с тях. Прякото прилагането на тези решения означава също така, че националното законодателство не следва да противоречи на тези решения, и ако се стигне до такъв случай, лицето може да се позове на това, а националният закон следва да бъде променен.

- Становища и препоръки на Европейска комисия – не са източник на правото, който има директно действие, а по-скоро насочват държавите към промени във вътрешното им законодателство;

Доколкото с въвеждането на основните актове на правото на ЕС първично общностно право не се обвързва с пряко действие, по отношение на конкретните резултати и отношения е важно е да се отбележи какви са прерогативите (права или преимущества от въвеждането на вторично право на ЕС) и – на първо място – с какво е свързано прилагането на европейските директиви?

По отношение облагането с ДДС директивите, които регламентират тези отношения, са така наречените Шеста, Осма и Тринадесета, съответно директиви 77/388/ЕЕС, 79/1072/ЕЕС и 86/560/ЕЕС. Важна роля за прилагането на единната система на ДДС играе и Директива

77/799/ЕЕС, регламентираща правилата за обмен на информация между държавите членки.

Изискванията на тези директиви са транспонирани в следните национални актове, които са приложими за дейностите и доставките осъществявани от юридическите лица с нестопанска цел (ЮЛНЦ): Закон за данък върху добавената стойност, Правилник за неговото прилагане и три наредби на министъра на финансите. Това са: Наредба № Н-10/24.08.2006 г. за възстановяване на платен данък върху добавената стойност на чуждестранни лица, които не са установени на територията на общността, Наредба № Н-11/24.08.2006 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, Наредба № Н-12/24.08.2006 г. за възстановяване на платен данък върху добавената стойност на данъчно незадължени физически лица, които не са установени на територията на общността.

Както бе коментирано, по принцип директивата няма пряко действие. Задължените лица следва да прилагат вътрешните нормативни актове, в които държавите би следвало да са транспонирали изискванията на съответната директива. Така при облагането с ДДС регистрираните по ЗДДС лица и тези, които подлежат на регистрация, следва да се позовават на българската нормативна уредба. Съгласно редица решения на Европейския съд обаче, когато правна норма от вътрешното законодателство противоречи на директивата или не е изобщо въведена във вътрешното законодателство и когато за точно определена доставка конкретни разпоредби от директивата са достатъчно ясно формулирани, тогава данъчно задълженото лице може да се позове директно на разпоредбата от директивата.

На следващо място трябва да се каже каква е ролята на регламента. Той има общо действие, като не се отнася до определени, посочени адресати, които могат да бъдат идентифицирани, а до категории, разглеждани като цяло: държава членка, институция, дружество, гражданин.

Регламентът е задължителен в своята цялост и е пряко приложим във всяка държава членка.

Регламентът е пряко приложим, без да се изисква въвеждане във вътрешното законодателство, а ако се възприеме да бъде въведен, това става без промяна в правния вътрешен ред на държавите членки. Това означава, че за държавите членки не възниква задължение за изготвяне на вътрешни нормативни актове. Същевременно обаче държавите членки, като предприемат мерки за изпълнение на регламента, могат да приемат законов или подзаконов акт.

Това означава, че за прилагането на единната система на ДДС от всички лица на държавите членки следва да спазват изискванията на регламентите, които касаят данъчното облагане, тъй като е възможно в някои държави членки, поради прякото прилагане, някои разпоредби на конкретен регламент да не се съдържа във вътрешната нормативна уредба.

Доколкото обаче ЮЛНЦ, регистрирани по българското законодателство, са длъжни да изпълняват правната уредба на страната, може да се каже, че задълженията, които произтичат от регламентите на ЕС се съдържат в тази правна уредба. Когато обаче едно българско ЮЛНЦ извършва определени действия, за които по силата на законодателството на друга държава членка възникват определени права и задължения, това лице следва предварително да се запознае с правните последици от това.

По същество списъка с регламентите на ЕС е значителен. Без да се претендира за изчерпателност, някои от по-важните регламенти, които касаят задълженията за лицата, регистрирани по ЗДДС или регистрирани за целите на ДДС в друга държава членка са: СЕ 638/2004, СЕЕ 3330/1991, 1798/2003г., 218/92 и др.

Какво се променя по отношение на облагането с ДДС след влизането в сила на Договора за присъединяване на Република България към Европейския съюз?

Транспонирането на директивите, касаещи единната система за облагане с ДДС в държавите членки, е свързано с приемането на изцяло нов Закон за данък върху добавената стойност (Обн. ДВ. бр.63 от 04.08.2006 г.).

По принцип законът, който действа от 1999 г. до края на 2006 г., до голяма степен отговаря на принципите в облагането с ДДС, залегнали в Директива на Съвета 77/388/ЕЕС от 17 май 1977 г., която е изменяна и допълвана неколкостранно. Независимо от това, с хармонизация на българското данъчно законодателство с изискванията на европейските директиви в областта на косвеното облагане, се въвеждат някои различия и изцяло нови понятия, касаещи режими, осигуряващи свободното движение на стоки в рамките на европейския пазар.

За прилагането на новия ЗДДС следва ЮЛНЦ да се запознаят основно със съдържанието на закона, тъй като дейностите и действията, които осъществяват те попадат в обхвата на закона. В тази връзка е важно ЮЛНЦ да са запознати с обектите на облагане по смисъла на ЗДДС.

Основни моменти в новия ЗДДС, имащи отношение към дейността на ЮЛНЦ

От официалното ни приемане в ЕС (1 януари 2007 г.) е в сила новият Закон за ДДС приет на 4 август 2006 г. Законът въвежда няколко нови положения, които ще окажат влияние и върху юридическите лица с нестопанска цел (ЮЛНЦ).

Регистрация

Запазва се изискването за **задължителна регистрация** при облагаем оборот от 50 000 лева (получени от извършване на независима икономическа дейност, т.е. облагаеми по ДДС доставки на стоки и услуги). Разликата е, че в тази сума попада и оборотът от облагаеми доставки със ставка нула.

Премахва се прагът от 25 000 лева за **доброволна регистрация** и се дава възможност за доброволна регистрация без изискване за оборот. Регистрираното лице трябва да остане регистрирано в продължение на 2 години (считано от годината, следваща годината на регистрация), преди да може да прекрати доброволната си регистрация.

Нов вид регистрация е **регистрацията по повод на вътрешно придобиване (ВОП)**.

Това е режимът, заместващ вноса при закупуване на стоки от регистриран за целите на ДДС доставчик в друга страна членка на ЕС. ЮЛНЦ (и другите нерегистрирани лица) ще имат задължение за регистрация по ДДС, ако общата стойност на облагаемите ВОП за текущата календарна година надвиши 20 000 лв. Тогава в 7-дневен срок преди сделката, с която ще се прехвърли тази сума, следва да се подаде заявление за регистрация. След регистрацията ЮЛНЦ ще начислява и внася 20 % ДДС върху всички придобивани стоки от други страни членки. Регистрацията за целите на ВОП не води до начисляване на ДДС върху направените доставки и не дава право на данъчен кредит.

Внасяне на ДДС от нерегистрирани по ДДС лица

И без регистрация за ВОП нерегистрираните лица ще трябва да начисляват и внасят ДДС при придобиване на ново моторно превозно средство (МПС). Те имат същото задължение и при ВОП на акцизни стоки, когато не са за лична употреба.

За тях може да възникне задължение за самоначисляване на ДДС и при получаване на услуги от регистрирани по ДДС доставчици от други страни на ЕС. В случай че ЮЛНЦ получава услуга, която се счита за освободена доставка, не възниква задължение за самоначисление на ДДС.

Освободени доставки

Новият Закон за ДДС въвежда някои изменения в категориите освободени доставки. Доставки, които касаят ЮЛНЦ, са доставките свързани със здравеопазване, култура, образование и др. – дейности, които са типични за ЮЛНЦ. Особен интерес представлява и член 44 от ЗДДС, който регламентира проявите за набиране на средства като доставки с нестопански характер:

Доставка с нестопански характер

Чл. 44. (1) Освободена доставка е:

1. доставката на стоки и извършването на услуги от организациите по чл. 39, 40, 41 и 42, когато доставката е във връзка с прояви за набиране на средства, използвани за тяхната дейност;

2. доставката на стоки и извършването на услуги от организации, които не са търговци, поставящи си цели от политически, синдикален, религиозен, патриотичен, философски, филантропски или граждански характер, когато доставката е във връзка с прояви за набиране на средства, използвани за тяхната дейност или за постигане на поставените цели;

3. доставката на стоки и предоставянето на услуги от организациите по т. 2 в полза на членовете им срещу членски внос, определен в съответствие с правилата на тези организации;

4. предоставянето от самостоятелни групи лица, чиито дейности са освободени или не са облагаеми с данък, на услуги на членовете им, които са пряко необходими за осъществяване на тяхната дейност, когато групите изискват от своите членове само възстановяване на дела им от общите разходи.

(2) Доставките по ал. 1 са освободени, доколкото не водят до нарушаване на правилата за конкуренцията.

Международни договори

По отношение на основните изпълнители по международни договори, които са се регистрирали по ЗДДС за целите на изпълнението на проекти по такива договори, с въвеждането на доброволната регистрация лицата могат да останат регистрирани по ЗДДС и след приключване на проектите. По този начин няма да възникне основание за начисляване на ДДС при ставка 20 %, в случаите когато за наличните към датата на дерегистрация активи възниква основание за облагане. Това означава, че в случаите, когато тези лица изберат да останат регистрирани по ЗДДС лица, няма да се наложи да се облагат с ДДС наличните активи.

Тези положения са развити в повече детайли в следващите въпроси и отговори.

Кои са обектите на облагане?

1. Доставка на стока или услуга.

Условията, които трябва да се налице, за да има облагане, са доставката да е възмездна и облагаема.

Тъй като ЮЛНЦ извършват своите дейности, като действат по независим начин, когато те извършват икономическа дейност, безспорно ще е налице доставка, която ще е сред обектите на облагане.

Предвид това, че сдруженията и фондациите се регистрират по Закона за юридическите лица с нестопанска цел, съгласно който те са юридическите лица с нестопанска цел, по смисъла на ЗДДС те са данъчно задължени лица, когато извършват независима икономическа дейност, без значение от целите и резултатите от нея. Те са данъчнозадължени лица (плащат ДДС) също и когато инцидентно извършват възмездно вътреобщностно придобиване на ново превозно средство, независимо че не са регистрирани за целите на ЗДДС лица.

Предвид това, включително и за определените цели, свързани с осъществяване на дейност в обществена или в частна полза, записана в устава или учредителния акт, или с изменение в тях, прилагането на ЗДДС изисква всяка дейност самостоятелно да бъде определена с оглед на това, дали тя е независима икономическа дейност по смисъла на ЗДДС или не.

Съгласно дефиницията, дадена с чл.3, ал.2 от ЗДДС – „Независима икономическа дейност е дейността на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и селското стопанство, както и упражняването на свободна професия, включително на частен съдебен изпълнител и нотариус. Независима икономическа дейност е и всяка дейност, осъществявана редовно или по занятие срещу възнаграждение, включително експлоатацията на материално и нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него“.

Като се има предвид, че дейността осъществявана от ЮЛНЦ не попада сред изключенията, предвидени в закона, когато не е налице независима икономическа дейност, следва, че ЮЛНЦ са данъчно задължени лица на общо основание.

2. На следващо място обект на облагане е вносът.

За целите на облагането с ДДС въвеждането на територията на страната на стоки с произход трети страни се счита за внос. Осъщественият внос от ЮЛНЦ като данъчно задължено лице подлежи на плащане на ДДС, начислен от митнически орган.

„Трета страна“ е всяка територия, различна от територията на държавите членки.

3. Обект на облагане също е и всяко възмездно вътреобщностно придобиване (ВОП) при следните условия :

- мястото на изпълнение – територията на страната, и
- получател – регистрирано по ЗДДС лице.

Относно второто условие следва да се има предвид, че се приравнява на регистрирано по ЗДДС лице всяко лице (вкл. ЮЛНЦ), за което е възникнало задължение за регистрация, включително в случаите на получаването на стоки на територията на страната от регистрирано по този закон лице от територията на друга държава членка, в която това лице е регистрирано за целите на ДДС.

Това означава, че прилагането на режима ВОП води до задължение за ЮЛНЦ да извърши облагане с ДДС в България. С прилагането на това правило ще бъдете запознати в изложението, което следва. Ако трябва да се направи аналогия с популярни понятия, може да се каже, че режимът ВОП замества облагането с ДДС при внос на стоки, придобити от установен в друга държава членка доставчик.

Нещо, на което следва да се обърне особено внимание, е разпоредбата на чл.4 от ЗДДС, която може намери често приложение при ЮЛНЦ, тъй като те ще се считат за данъчно незадължено юридическо лице, когато не извършват независима икономическа дейност, но независимо от това задължително следва да прилагат облагане с ДДС, когато извършват само ВОП.

Илюстрация на тази хипотеза е следният пример:

Сдружение, което осъществява единствено дейност, която се издържа само чрез заплащане на членски внос, извършва ВОП на офис оборудване за своите цели. Ако оборудването е над 20 000 лв. без данъка, тогава съгласно приложимия режим ВОП сдружението следва да се регистрира по ЗДДС (виж чл.99 от закона) и да извърши облагане с ДДС на придобиването.

Обект на облагане са и някои специални случаи като:

- възмездно ВОП на „нови превозни средства“ (см. §1, т.17);

- възмездно ВОП на акцизни стоки (алкохолът и алкохолните напитки, тютюневите изделия, енергийните продукти).

Независимо че в ЗДДС не е дефинирано понятието „износ“, следва да се има предвид, че данъчното третиране на доставките на стоки, предназначени за трети страни, когато е осъществено от регистрирано по ЗДДС лице, се осъществява чрез прилагане, както и по отменения закон, на нулева ставка на данъка. По този начин се реализира освобождаването от ДДС чрез възстановяване на платения ДДС при придобиването (вноса) – механизмът на данъчния кредит.

За данъчното третиране на дейностите, осъществявани от ЮЛНЦ, освен понятията *данъчно задължено лице* и *независима икономическа дейност*, прилагането на ЗДДС изисква да се познават още и следните основни понятия: *стока*, *услуга*, *доставка*, *съпътстваща доставка*, *случаите когато не е налице доставка*.

Какво е стока по смисъла на ЗДДС?

Стока е всяка движима и недвижима вещь, включително електрическата енергия, газ, вода, топлинна или хладилна енергия и други подобни. За стока се счита също и стандартният софтуер.

Под „стандартен софтуер“ се има предвид програмен продукт, записан на технически носител, който е предназначен за масова употреба и не отчита спецификите в дейността на конкретния потребител (см. §1, т.25 ДР ЗДДС).

Какво е доставка на стока?

По дефиниция доставка на стока е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, включително и когато се извършва съгласно акт на държавен или местен орган.

Независимо че ЮЛНЦ не извършват прехвърляне на собственост върху стоката по силата на акт на държавен или местен орган, тази хипотеза ще намери пряко приложение, когато са налице доставки, за които плащането се извършва със стоки (бартер).

По дефиниция за доставка се смята и фактическото предоставяне на стока по:

- консигнационен договор;
- договор за финансов лизинг;
- комисионен договор (*лице действа от свое име и за чужда сметка*).

Приравнени на доставка на стока са „доставките на самия себе си“:

1. Предоставянето на стоката за лично ползване или употреба, когато при придобиването е приспаднал данъчен кредит;

2. Безвъзмездното разпореждане, когато при придобиването е приспаднал данъчен кредит.

Дейностите и доставките, осъществявани от ЮЛНЦ при хипотезите на „доставка на самия себе си“, могат да бъдат често срещани при провеждане на различни мероприятия за постигане на наблюдаваните цели. В тази връзка следва да се обърне внимание и на дефинициите за „безвъзмездна“ доставка и „стоки с незначителна стойност“.

„Безвъзмездна“ е доставката, при която няма възнаграждение или стойността на даденото многократно надхвърля полученото.

„Стоки с незначителна стойност“ са стоките, чиято пазарна цена е под 30 лв. и доставката им не е част от серия доставки, по които получател е едно и също лице.

Какво е услуга по смисъла на ЗДДС?

Услуга е всичко, което има стойност и е различно от стока. В действителност тази твърде широка дефиниция означава, че разпоредбите на закона ще се прилагат винаги, когато е налице плащане (в парична или друга форма).

Какво е доставка на услуга?

По дефиниция това е всяко извършване (предоставяне) на услуга. Например: отдаване под наем на движими и недвижими вещи, транспорт, консултантски дейности, посредничество, ресторантьорство, културни, спортни и здравни мероприятия, реклами, провеждане на семинари, обучения и много други.

Законът определя като самостоятелна доставка на услуга и:

1. продажбата или прехвърлянето на права върху нематериално имущество (права, патенти, фабрична марка, концесия и др.);

2. поемането на задължение за въздържане от действия или неупражняване на права;

3. работа на ишлеме;

4. строителни и ремонтни работи върху недвижими вещи (нает или предоставен за ползване актив).

Приравнени на доставка на услуга са и „доставките на услуги на самия себе си“:

1. предоставянето на услуга за личните нужди на собственика или на работниците, но само ако има приспаднат данъчен кредит;

2. всички безвъзмездно предоставени услуги за лични нужди на собственика, работниците или на трети лица.

Кога доставката е облагаема за целите на ДДС?

С изключение на случаите, изчерпателно изброени в закона, т.е. доставките, които са освободени на основание чл.38 от закона, съгласно чл. 12, ал.1 от ЗДДС за облагаема доставка се счита всяка доставка, извършена от данъчно задължено лице, когато се касае за :

- доставка на стока или услуга (по смисъла на чл. 6 и 9), когато е с място на изпълнение на територията на страната, или
- доставката е облагаема с нулева ставка.

Облагаема е също така и доставката, по която получателят е платец на данъка по глава осма и не подлежи на облагане от доставчика.

Кога е налице съпътстваща доставка?

Случаите на съпътстваща доставка са изключително интересни, когато се касае за доставки от различен характер – облагаеми и освободени. Когато ЮЛНЦ извърши такава доставка, от съществено значение е да се определи **коя е основната доставка**.

Съпътстваща доставка е налице, когато основната доставка се съпътства от друга доставка и плащането е определено общо.

Тук трябва да се подчертае, че дейностите, които не са независима икономическа дейност, не се смятат за освободени доставки, така както по отменения ЗДДС. Независимо от това те участват при формирането на коефициента за частичен данъчен кредит.

За прилагане на хипотезата за съпътстваща доставка, предвид твърде общата формулировка на понятието, следва да са налице доказателства, че действително конкретна доставка може да се определи като основна, а също и че тя следва да бъде съпътствана от друга доставка, така че плащането е определено общо. Възможността за

избор на по-благоприятно данъчно третиране, без да са налице условията за това, често може да е свързано с неблагоприятни последици при последващ контрол от страна на приходната администрация.

Какво е третирането за целите на ЗДДС в случаите на доставка на стока?

Данъчното третиране на доставките на стоки, които са обект на облагане от данъчно задължените лица, изисква определяне на място на изпълнение, тъй като към облагане се пристъпва, когато това място е на територията на страната.

На практика случаите на място на изпълнение могат да се групират по следния начин:

- когато стоки не се превозват – мястото на изпълнение е мястото на осъществяване на самата доставка;
- когато стоките се изпращат или превозват до клиента – мястото на изпълнение е местоположението на стоките към момента на изпращането им на клиента;
- когато е предвидено доставяните стоки да се монтират или инсталират от доставчика – мястото на изпълнение е мястото, където се монтира или инсталира стоката.

Облагането на доставките е обвързано с датата на възникване на данъчното събитие и датата, на която данъкът става изискуем.

Данъчното събитие за доставката възниква на датата, на която се прехвърля собствеността.

Данъкът за доставката става изискуем на датата на възникване на данъчното събитие, освен в случай когато, преди да е възникнало данъчното събитие за доставка, се извърши плащане. Това означава, че за получен аванс по повод на облагаема доставка възниква задължение за начисляване на данък. Впоследствие начисленият ДДС за възникнало данъчно събитие по повод на доставка се намалява с данъчната основа на доставката, подлежаща на облагане.

Само за информация, тъй като не допускам, че ЮЛНЦ ще извършват доставки, за които мястото на изпълнение се определя предвид изключение от горните правила, следва мястото на изпълнение да се определи съгласно конкретната хипотеза, предвидена в закона.

Значението на коректното определяне на мястото на изпълнение се обуславя с това, че в закона са предвидени и случаи, когато българско лице следва да извърши облагането по получена фак-

тура от чуждестранно лице. Това важи както за получени фактури за доставки на стоки, така и за доставки на услуги. В този случай българското лице става лице платец на данъка. В чл.82, ал.2 от ЗДДС е посочено, че данъкът е изискуем от получателя, ако той е регистрирано по ЗДДС лице. В тази връзка за доставчика – чуждестранното лице няма да възникне основание за регистрация по ЗДДС за доставки с място на изпълнение на територията на страната.

Кога и как се прилага режимът вътреобщностна доставка (ВОД)?

Свободното движение на стоките в рамките на ЕС води до премахване на границите между държавите от общността. Това е свързано с въвеждане на облагане на стоките чрез режима ВОД, който замества режима „износ“, когато се касае за стоки, предназначени за лице, установено в друга държава членка.

Най-общо казано до какво води прилагането на този режим?

Отговорът на този въпрос е следният:

- Стоките заминават до местоназначение и пътуват без да се начислява ДДС;
- Никакъв митнически контрол на стоките от вътреобщностен обмен на стоки;
- Контролът на движението се осъществява с нов вид декларация, подавана от доставчика – VIES-декларация и наличието на транспортни документи;
- Право на данъчен кредит при придобиването (вноса), когато са изпълнени общите условия, регламентиращи това право.

Режимът се прилага само когато:

- Доставчикът е регистрирано по ЗДДС лице;
- Получателят е регистрирано за целите на ДДС лице в друга държава членка;
- Доставчикът разполага с валиден идентификационен номер (ИН) по ДДС на получателя, издаден от данъчната администрация на държавата членка, където е установено лицето (чуждестранно или българско);

Проверката за валидност на ИН по ДДС може да се осъществи и докаже например чрез:

– търговската документация, предоставена във връзка с конкретна доставка;

– изискване на удостоверение за регистрация за целите на ДДС;

– посещение на Интернет страницата на Европейската комисия, където може да се получи към определена дата достъп до публичната информация, предоставяна по силата на националните законодателства на държавите членки. Електронният адрес е: http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/en/vieshome.htm.

- Стоките са транспортирани (от или за сметка на доставчика или на получателя) от територията на страната до територията на др. държава членка;

- Възмездност на доставката. Тази възмездност не означава, че режимът ще се прилага само когато е осъществено плащане, а и в случаите, когато е предвидено да се извърши такава.

Този режим се прилага и в случаите, когато българско лице е регистрирано по ЗДДС и същевременно е регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка, независимо че не е налице прехвърляне на собственост върху стоките, транспортирани до територията на друга държава членка.

В ЗДДС са предвидени и някои особени случаи на ВОД, когато предметът на доставката са акцизни стоки, нови превозни средства, или стоки, които се монтират или инсталират от доставчика. За облагането с ДДС в тези случаи в закона са регламентирани специални схеми на облагане.

Така например прилагането на режима ВОД при нови превозни средства изисква, независимо че доставчикът не е регистриран по ЗДДС лице, той, като данъчно задължено лице, което инцидентно извършва възмездна ВОД на ново превозно средство, да подаде Декларация по чл.168 от закона. Освен това лицето следва да издаде и документ с реквизити, посочени в чл.114 от ЗДДС, въз основа на който лицето от другата държава членка, което придобива собствеността, да извърши облагането

Облагане на ВОД

Механизмът на облагането предвижда доставчикът да издаде фактура за ВОД, в която се посочени реквизитите, предвидени в чл.114 от закона. Тази българска фактура (данъчна основа и данък в лева) се включва в справката декларация по ЗДДС и VIES-декла-

рацията за данъчния период, през който данъкът по доставката е станал изискуем (виж чл.51, ал.3-5 и чл.125, ал.1-2).

Документите, удостоверяващи извършването на вътреобщностната доставка, както и изискванията за попълването на данните от фактурата в дневника за продажбите, са регламентирани в Правилника за прилагане на закона.

Място на изпълнение на доставката е там, където започва превозът – чл.17 (2);

Данъчна основа при ВОД се определя по общите правила при доставки – чл.26. Изключение са случаите на предоставяне на стоки, предназначени за икономическата дейност на лице, регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка. Данъчната основа е данъчната основа при придобиването, себестойността, или данъчната основа при внос.

Данъчна ставка – нула (чл.53, ал.1).

В случаите, когато ВОД е с предмет освободена доставка, то ВОД е освободено и не подлежи на облагане.

Данъчно събитие – определя се по правилата за възникнало данъчно събитие при доставка (чл.51, ал.1). Изключение са случаите на предоставяне на стоки:

- предназначени за икономическата дейност на лице, регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка, когато данъчното събитие възниква на датата, на която започва транспортът;

- по договор за консигнация, финансов лизинг или комисионен, когато данъчното събитие възниква на датата на фактическото предоставяне на стоката (чл.6, ал.2, т.2-4).

В случай на получено авансово плащане по ВОД възниква данъчно събитие, за което обаче данъкът не е изискуем. Това означава, че ако има издадена фактура за аванс, същата следва да се отрази в СД за данъчния период, за който данъкът за ВОД става изискуем – чл.51, ал.5, във връзка с чл.124, ал.3 (*изкл. фактура с дата преди 15-о число на месеца, следващ месеца на данъчното събитие (ДС)*).

Исискуемост на данъка при ВОД – 15-ия ден на месеца, следващ месеца, през който е възникнало ДС, освен в случаите, когато преди този срок е издадена фактурата – т.е. данъчното събитие при ВОД е на по-ранната дата (*не се обвързва с авансовите плащания*) – чл.51, ал. 3-5, във връзка с чл.113, ал.5.

Примерно при ВОД няма задължение за издаване на фактура в 5-дневен срок от данъчното събитие, а до 15-о число на месеца,

следващ месеца през който е възникнало ДС. Когато обаче фактура е издадена, същата се отразява за данъчния период, през който данъка става изискуем (в следващата справка-декларация по ЗДДС и VIES-декларация). Ако фактурата е с дата до 15-о число на месеца, следващ месеца, през който е възникнало ДС – данъкът е изискуем на датата на издаване на фактурата – чл.51, ал.4.

Когато фактура не е издадена, данъкът става изискуем на 15-о число на месеца, следващ този с възникнало ДС – чл.51, ал.3.

Пример:

Авансово плащане – 15.01.2007 г. за 100 лв.

Данъчно събитие за ВОД – прехвърляне на собственост – 01.02.2007 г. – престация 500 лв.

1-ва хипотеза:

Издадена фактура (първичен документ по смисъла на Закона за счетоводството) за аванс – 16.01.2007 г. 100 лв. – не се включва в справката-декларация по ЗДДС и VIES-декларацията за януари 2007 г.

Фактура за ВОД – 10.02.2007 г. 500 лв.

Исискуем данък – 15.03.2007 г. – фактурата за 500 лв. (100 аванс+400 доплащане) се включва в дневника и в справката-декларация по ЗДДС и VIES-декларацията за м.03.2007 г.

2-ра хипотеза:

Не е издадена фактура за аванс (100 лв.)

Издадена фактура за ВОД – 16.02.2007 г. (500 лв.)

Исискуем данък – 15.03.2007 г. – фактурата се включва в дневника и в справката-декларация по ЗДДС и VIES-декларацията за март 2007 г.

Прилагането на режима ВОД изисква снабдяването със следните документи, регламентирани с чл. 45 ППЗДДС:

1. фактура с посочен ИН по ДДС на получателя, издаден от държава членка, под който му е извършена доставката;

2. документи, доказващи изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка:

а) 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, или

б) 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, или

в) писмено потвърждение от получателя, удостоверяващо, че стоките са пристигнали на територията на друга държава членка – когато транспортът е извършен от получателя.

Липсата на някой от тези документи означава облагане на доставката със ставка 20%. Когато впоследствие доставчикът се снабди с документите има коригиране на резултата, данъкът, който е станал изискуем и е включен в резултата за периода, следва да се коригира, като това се отразява в дневника за продажбите.

Важно е да се отбележи също така, кои са и случаите, когато не се прилага режима ВОД, а именно:

1. Доставката на стоки, за които доставчикът прилага специалната схема на облагане на маржа;

2. Доставката на стоки, които се монтират или инсталират от или за сметка на доставчика;

3. Доставката на стоки, извършвана на борда на кораби, самолети и влакове;

4. Доставките на стоки:

- за снабдяване на плавателни съдове, въздухоплавателни средства и подвижен ЖП състав, в международен рейс, както и ако стоките са предназначени за потребление на борда на плавателни съдове;

- Доставката на плавателни съдове и въздухоплавателни средства (без спортни и развлекателни цели или за лични нужди);

- Доставката на злато (различно от инвестиционно злато), когато получател е БНБ или централната банка на друга държава членка;

5. Доставките на природен газ чрез тръбопроводи за пренос или на електрическа енергия;

6. Доставките от регистрирано по ЗДДС лице – посредник в трестранна операция, до придобиващия в трестранна операция;

7. Дистанционните продажби на стоки, осъществени под ИН по ДДС, издаден от държавата членка, в която са изпратени или транспортирани стоките;

8. Изпращането от територията на страната до др. държава членка за обработка на стоки на ишлема (*при условие, че се връщат на изпращача на територията на страната*);

9. Аналогичният случай, но когато стоки са предназначени да се използват за извършване на услуги;

10. Изпращането и транспортирането на стоки от страната до др. държава членка, ако са налице едновременно следните условия:

а) вносът на същите стоки от трета страна е при режим *временен внос с пълно освобождаване от вносни мита*;

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

Що е то дистанционна продажба на стоки?

Дистанционна продажба е режим на облагане на доставки от данъчно задължено към данъчно незадължени лица от различни държави членки. Прилага се, само когато получателите са частни лица, благотворителни организации, държавни и обществени органи, а също и малки фирми (с облагаем оборот под прага за задължителна регистрация за целите на ЗДДС). Типичен пример са продажбите по пощата.

Как се третира дистанционните продажби?

Този режим предвижда облагането с ДДС да се извършва в държавата членка по произход (при доставчика).

Изключение са случаите на доставки с предмет акцизни стоки за лична консумация на физическо лице, когато мястото на изпълнение е мястото където пристигат стоките, т.е. при получателя.

Пример:

Българско ЮЛНЦ (регистрирано по ЗДДС лице) прехвърля собственост върху стоки – остаряло офис оборудване на ЮЛНЦ със седалище в Австрия. Австрийското лице няма издаден ИН по ДДС. Транспортът на стоките е чрез куриерска служба. Цената на оборудването е 9000 евро.

На 12.01.2007 г. – датата, на която постъпи сумата по банковата сметка на българското лице, то издава фактура, съгласно която начислява 20 % ДДС, определен по правилото под 100 от цената 9000 евро. Тази фактура се включва за данъчния период 01.01–

31.01.2007 г., като се посочва в дневника за продажбите с данъчна основа 15 000 лв. и ДДС 3000 лв.

Условията, които трябва да се налице, за да се приложи този режим, са посочени в чл.14, ал.1 на ЗДДС. Те са:

1. доставчикът на стоките е регистрирано по ЗДДС лице;

2. стоките се транспортират от доставчика до др. държава членка (територия различна от територията на страната) *(прилага се и в случаи, когато се касае за стоки от внос, независимо къде се оформя вносьт, т.е. може вносьт да е учреден в държавата членка, на територията на която са доставчикът или получателят)*;

3. получател е лице, което не е задължено да извърши облагане, т.е. не се прилага режима за облагане на ВОП (всяка държава членка определя различен праг, над който получателят следва да се регистрира по закона на държавата членка, където е установен и да извърши облагане на придобиването) – виж таблицата на стр. 60;

4. Стоките:

а) не са нови превозни средство (НПС) или

б) не се монтират и/или инсталират от или за сметка на доставчика, или

в) не са предмет на специален ред за облагане на маржа на цената;

г) акцизни стоки – облагането е съгласно специални схеми, които са идентични за всички държави членки. Когато се касае за акцизни стоки за лична консумация, винаги мястото на изпълнение е на територията на държавата членка, където е установен получателят. Ако той е българско лице, то мястото на изпълнение е на територията на страната (чл.20, ал.4). В този случай чуждестранният доставчик без задължителен праг подлежи на задължителна регистрация в България, където трябва да начисли ДДС в подадена от него справка – декларация по ЗДДС. След доставката това лице може веднага да се дерегистрира.

Аналогичен е случаят, когато българско регистрирано лице извърши доставка на акцизни стоки за лична консумация на чуждестранно лице, установено в друга държава членка. Сега мястото на изпълнение е на територията на държавата членка, където е установен получателят, и българско лице ще подлежи на задължителна регистрация в съответната държава членка, където трябва да обложи придобиването.

Когато обаче акцизните стоки не са за лична консумация, отново мястото на изпълнение е на територията на държавата членка, къ-

дето е установен получателът. Ако той е българско лице, то мястото на изпълнение е на територията на страната. В този случай чуждестранният доставчик не следва да се регистрира по ЗДДС в България, а облагането става от българското лице, което следва да внесе дължимия ДДС въз основа на фактурата, издадена от доставчика.

Аналогичен е обратният случай, когато българско регистрирано по ЗДДС лице доставя акцизните стоки, които не са за лична консумация, на лице, установено на територията на държавата членка. Сега мястото на изпълнение е на територията на другата държава членка, където завършва транспортът на стоките. В този случай чуждестранният получател не следва да се регистрира за целите на ДДС, а облагането става въз основа на българската фактура, по която лицето следва да внесе дължимия ДДС.

Облагането, разбира се, се обвързва с място на изпълнение на доставка при дистанционна продажба. В общия случай мястото на изпълнение е на територията на държавата членка, издала ИН по ДДС на доставчика.

Например българско лице доставя стоки на нерегистрирани в държава членка лица. Съгласно чл.20, ал. 5 от ЗДДС мястото на изпълнение – територията на страната, но докато се достигне оборот от дистанционни продажби над прага за задължителна регистрация в съответната държава членка.

Това означава, че до достигането на този праг облагането е с 20 %, а не както до сега прилагането на режима износ да води до 0 % ставка.

Впоследствие когато е преминат прагът за регистрация от дистанционни продажби в съответната държава членка, то мястото на изпълнение е на територията на държавата членка – чл.20, ал.1 от ЗДДС. По аналогичен начин стоят разпоредбите и в националните законодателства на другите държави членки.

С преминаването на съответния праг българското лице, вече като регистрирано в държавата членка, ще плаща там дължимия данък, като за изпращането на стоките ще се прилага режим ВОД. Всяка държава членка определя праг, съгласно който се определя мястото на изпълнение на доставката при режима на дистанционни продажби с оглед прилагане на единната система на ДДС. В този случай за доставчика възниква задължение за регистрация за целите на ДДС в съответна държава, където завършва превозът на стоките.

Предвид това всички регистрирани за целите на ДДС лица, включително и регистрираните по ЗДДС, следва да определят за всяка календарна година оборота от извършените от тях доставки при ус-

ловията на дистанционни продажби, като този оборот се следи по отделни държави.

За информация е приложена таблица, от която са видни различните прагове за регистрацията в държавите членки за ВОД при условията на дистанционни продажби:

Държава членка	Праг в съответна валута	Валута
Австрия	100 000	EUR
Белгия	35 000	EUR
България	70 000	BGL
Великобритания	70 000	GBP
Германия	100 000	EUR
Гърция	35 000	EUR
Дания	280 000	DKK
Естония	550 000	EEK
Ирландия	35 000	EUR
Испания	35 000	EUR
Италия	27 888,67	EUR
Кипър	20 000	CYP
Латвия	24 000	LVL
Литва	125 000	LTV
Люксембург	100 000	EUR
Малта	35 000	EUR
Полша	35 000	EUR
Румъния	35 000	EUR
Португалия	35 000	EUR
Словакия	1 500 000	SKK
Словения	35 000	EUR
Унгария	8 500 000	HUR
Финландия	35 000	EUR
Франция	100 000	EUR
Холандия	100 000	EUR
Чехия	1 140 000	CZK
Швеция	320 000	SEK

Пример:

Френска фирма внася стоки от Китай (осъществен е внос във Франция). Впоследствие при условията на дистанционни продажби стоките се доставят на територията на България. Доставчикът издава 3 фактури, сумата от данъчните основи по които е 29 000 евро без данъка (за текуща календарна година). Получател по тези доставки е българско ЮЛНЦ, което не е регистрирано по ЗДДС. Прилагането на режима *дистанционни продажби* означава, че стоките са изпратени от Франция и следва да бъдат обложени с френско ДДС (19,6 %).

Когато стойността на доставката надхвърли 70 000 лв. (следващата фактура е с данъчна основа 7000 евро), съгласно чл.14, чл.20 ЗДДС мястото на изпълнение е на територията на страната, т.е. задължително облагане в България на доставката, с която се достига прага. Френската фирма следва да се регистрира по ЗДДС (чл.98, ал.1) и да обложи с българско ДДС тези стоки в България. В случая по първите три фактури ЮЛНЦ ще плати френско ДДС, за което няма да възникне право на данъчен кредит. Четвъртата фактура ще бъде с начислен български ДДС, тъй като френската фирма вече е регистрирана по ЗДДС лице.

Аналогичен е случаят, когато българското лице продава в друга държава членка при условията на дистанционна продажба. След надхвърляне на прага (виж таблицата) българското лице подлежи на регистрация в съответната държава.

Задължение за регистрирани по ЗДДС лица, които извършват доставки при условията на дистанционни продажби:

1. Да определят текущо общата сума на тези доставки за всяка държава членка поотделно;
2. Да определят сумата на данъчните основи за тези доставки за период от 2 предходни календарни години.

Допуска ли се, при условията на дистанционни продажби, доставчикът да избере да облага доставките в държавата членка, където е получателят, преди достигането на прага за задължителна регистрация?

Доставчикът (регистрирано по ЗДДС лице) може да избере да облага дистанционните продажби на територията на друга държава членка, различна от тази на получаване на стоките. Този подход е предпочитан за държави членки, където данъчната ставка е по-ниска.

Аналогично правото на избор може да се реализира и от регистрирани за целите на ДДС лица в държава членка (чуждестранни лица), когато извършват продажби в България и още не са достигнали прага от 70 000 лв. Доброволната регистрация по чл.108 (3) на чуждестранното лице означава, че то не може да прекрати регистрацията си преди 2 години от датата на регистрацията по ЗДДС.

Механизмът на облагане чрез регистрация по избор на българския доставчик в друга държава членка изисква той да уведоми компетентната ТД на НАП. При вече регистрирано за целите на ДДС лице в друга държава членка, се прилага режимът ВОД/ ВОП, като за придобиването е налице право на данъчен кредит.

В издадената фактура, която съпровожда стоките, се посочват реквизитите по чл. 114 (2):

- ИН по ДДС, под който е регистрирано българското лице в другата държава членка;
- данъчната ставка, приложима за доставката в другата държава членка;
- размерът на данъка в другата държава членка.

Какво представлява режимът на облагане на доставки на стоки с монтаж и инсталация?

За тези доставки мястото на изпълнение е мястото, където фактически се извършва монтажът – чл.17(4).

За да се реализира обаче облагането, се изисква получателят да е регистрирано за целите на ДДС лице. В противен случай доставчикът подлежи на задължителна регистрация в държавата членка, където се извършва монтажът или инсталацията.

Съгласно ЗДДС мястото на изпълнение е на територията на страната, когато стоките се монтират или инсталират на територията на страната, като:

1. Получател е нерегистрирано по ЗДДС лице. Съгласно чл.97, ал.1 ЗДДС за доставчика, който е установен в друга държава членка, възниква задължение да се регистрира по ЗДДС, независимо от оборота.

Механизъм на облагане – регистрация чрез акредитиран представител – 7 дни преди доставката (чл.97(2), чл.133). Получените аванси също подлежат на облагане – чл.25(7). Веднага след доставката доставчикът може да се дерегистрира, т.е. не остава регис-

триран 2 години, а може да се регистрира единствено, за да обложи конкретна доставка.

Облагането става по общия ред – издава фактура и подава справка-декларация по ЗДДС.

2. Получател е регистрирано по ЗДДС лице – съгласно чл.82, ал.2, т.4 ЗДДС данъкът е изискуем от получателя, но при условие че доставчикът е установен в друга държава членка, без оглед на това дали доставчикът е регистриран или не за целите на ДДС. Разпоредбата на чл.12 (2) ЗДДС предвижда, че за доставчика няма да възникне основание да се регистрира в България.

Облагането става въз основа на фактура от доставчика (чуждестранно лице), въз основа на която регистрирано по ЗДДС лице изготвя протокол и начислява данък. Издаденият протокол се отразява в дневника за продажбите и справка-декларация, за данъчния период, през който данъкът е станал изискуем. По този същия протокол може да се упражни право на данъчен кредит, когато са налице условията за упражняване на това право.

Случаи, в които мястото на изпълнение е на територията на друга държава членка:

1. Получател – регистрирано по ДДС лице в държава членка. Българска фирма (ЮЛНЦ) доставя стоки, които не се облагат в България. Мястото на изпълнение е извън територията на страната – чл.25(5) ЗДДС. Облагането е при получателя – в държавата членка, на територията, на която се извършва монтажът. Българската фирма издава фактура с нулева ставка. За тази доставка българският доставчик не следва да се регистрира в тази държава членка – основанието следва да се съдържа в законодателството на държавата членка.

2. Получател – нерегистрирано по ДДС лице в държава членка. Мястото на изпълнение – извън територията на страната – чл.25 (5) ЗДДС. Облагането е от доставчика, но в държавата членка, на територията на която се извършва монтажът, т.е за Българската фирма възниква задължение да се регистрира в тази държава членка – основанието следва да се съдържа в законодателството на държавата членка. Българската фирма доставя стоки, които облага със ставка нула в България, тъй като тази фирма вече е регистрирано за целите на ДДС лице в държавата членка, където фактически се извършва монтажът или инсталацията. В издадената българска фактура се посочва ИН по ДДС на това същото лице, издадено от съответната данъчна администрация.

Какво представлява режимът вътреобщностно придобиване (ВОП)?

Облагане се извършва чрез деклариране на придобиването в справката-декларация.

За обложеното придобиване възниква право на приспадане на данъчен кредит.

За последващо разпореждане важат общите правила за доставка, ВОД или износ.

Условията, които следва да са налице, за да се прилага режимът ВОП, са:

- Получателят да е регистрирано за целите на ДДС лице;
- Доставчикът също да е регистрирано за целите на ДДС лице;
- Придобиване на право на „собственост“ върху стока или стоката да е предоставена по договор за финансов лизинг, консигнация или комисионен договор;
- Възмездност при придобиването;
- Транспортиране от територията на една държава членка до територията на друга държава членка.

Тези условия се съдържат в разпоредбата на чл.13 (1) от ЗДДС.

Как се извършва облагането при режим вътреобщностно придобиване?

Облагането, разбира се, се обвързва с място на изпълнение на доставка. В общия случай мястото на изпълнение е на територията на държавата членка, издала ИН по ДДС на получателя.

Място на изпълнение при ВОП се определя, че е:

- територията на страната, когато стоките пристигат (завършва превозът) на територията на страната – чл.62, ал.1.

- територията на България, когато доставката е осъществена под ИН по ЗДДС, независимо че превозът завършва на територията на друга държава членка – чл.62, ал.2.

- мястото на изпълнение не е на територията на страната, когато доставката е осъществена под ИН по ЗДДС, но е обложена ВОД и придобиващият притежава доказателства, че облагането е извършено на територията на друга държава членка – чл.62, ал.3.

Механизмът на облагане е начисляване на ДДС по ставката на държавата членка, издава ИН по ДДС на получателя, въз основа на фактурата с нулева ставка, издадена от чуждестранен доставчик.

Съгласно ЗДДС за облагането на ВОП е предвидено задължение за издаване на протокол – чл.117, ал.1 от ЗДДС. Съгласно ЗДДС облагането с ДДС по чуждестранна фактура (данъчната основа е в европейска валута) е чрез издаване на протокол, в който се посочва данъчната основа и данъка (ставката е 20 %) в лева. Този протокол се посочва в дневника за продажбите за данъчния период, за който данъкът е станал изискуем. По този протокол може да възникне право на данъчен кредит, когато са налице условията за възникване на това право.

Когато обаче лицето, което придобива стоките, е обложило ВОП, но в следствие се снабди с документи, доказващи, че ВОП е обложена под ИН по ДДС на доставчика (издаден от др. държава членка), следва коригиране на резултата (протоколът се посочва със знак минус в дневника за покупките и дневника за продажбите).

В специалния случай, когато лицето е посредник в тристранна операция и получава фактура по ИН по ЗДДС, облагането е на територията на държавата, издава ИН по ДДС на придобиващия.

Как се определя данъчната основа при ВОП?

Определя се по общия ред за доставка – чл.26 от ЗДДС.

Забележка: в данъчната основа не се включва данъчната основа на услугите, подлежащи на облагане на територията на страната, където е получателят – чл.21, ал.3 и чл. 22, 23 и 24 от ЗДДС.

Данъчната основа включва и дължимия или платения акциз за стоките в държавата членка, от която са изпратени или транспортирани.

В случаите на придвижване на стоки от едно лице, което за целите на ДДС е регистрирано в две различни държави членки, данъчната основа се формира въз основа на данъчната основа за целите на ВОП в държавата членка, от която стоките се изпращат или транспортират. Съгласно ЗДДС тази данъчна основа е цената на придобиване, себестойност или данъчна основа при внос.

Коя е приложимата данъчна ставка за режима ВОП?

Данъчна ставка – 20 % – чл.66, ал.3 от ЗДДС.

В случаите когато ВОП е с предмет освободена доставка, то ВОП е освободено и не подлежи на облагане.

Как се определя дата на възникване на данъчното събитие при режима ВОП?

Датата на данъчно събитие при ВОП съвпада с датата на възникване на данъчното събитие при доставка – чл.63, ал.1 от ЗДДС.

Специфичен случай – ВОП на стоки, предоставени в рамките на едно лице, което за целите на ДДС е регистрирано в две различни държави членки – данъчното събитие възниква на датата, на която приключва транспортът на стоките на територията на България.

Изискуемост на данъка – 15-ия ден на месеца, следващ месеца, през който е възникнало данъчното събитие, освен в случаите, когато преди този срок е издадена фактурата – т.е. данъчното събитие при ВОП е на по-ранна дата (не се обвързва с авансовите плащания) – чл.63, ал.2.

В случай на извършено авансово плащане, преди да е възникнала дата на данъчно събитие за ВОП, за този аванс данъкът не става изискуем. Това означава, че ако има издадена фактура за аванс, възниква задължение за издаване на протокол за облагане на ВОП, който протокол следва да се отрази в справката-декларация за данъчния период, за който данъкът за придобиването става изискуем (*изкл.: фактурата е с дата преди 15-о число на месеца, следващ месеца на възникване на ДС*). В този случай данъкът става изискуем на датата на издаване на фактурата – чл.63, ал.4.

Например:

При ВОП няма задължение за издаване на протокол в 5-дневен срок от възникване на данъчното събитие, а до 15-о число на месеца, следващ месеца, през който е възникнало данъчното събитие за доставката.

Ако обаче фактура е издадена преди 15-то число на месеца, следващ месеца, през който е възникнало данъчното събитие – данъкът е изискуем на датата на издаване на фактурата, т.е. задължение за облагане на ВОП с издаване на протокол – чл.51, ал.4.

Когато фактура не е издадена, данъкът става изискуем на 15-то число на месеца, следващ месеца, през който е възникнало ДС – чл.51, ал.3.

Авансово плащане – 15.01.2007 г.

1-ва хипотеза:

Издадена фактура за аванс – 16.01.2007 г.

ДС за ВОП – прехвърляне на собственост – 01.02.2007 г.

Изискуем данък – 16.02.2007 г.

Протокол се издава до 21.02.2007 г. и се включва в дневника и СД за февруари 2007 г.

2-ра хипотеза:

Не е издадена фактура за аванс.

ДС за ВОП – прехвърляне на собственост – 01.02.2007 г.

Изискуем данък – 15.03.2007 г.

Протокол се издава до 20.03.2007 г. и се включва в дневника и СД за март 2007 г.

Кога не се облага получена доставка при условията на ВОП?

Не се извършва облагане с ДДС, при условие че е налице някой от следните случаи на освободени ВОП:

- придобивания с място на изпълнение на територията на страната, когато стоки са предмет на освободена доставка;
- посредник в тристранна операция е лице, регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка;
- получател по доставките са НАТО или институции на Европейския съюз.

Задължително прилагане на режима ВОП – чл.2, т.2-4, чл.13, но по специално предвиден в закона ред:

- Придобиването на ново превозно средство (независимо дали доставчикът е ДЗЛ в друга държава членка или получателят е регистрирано по ЗДДС лице).

Облагането се извършва без регистрация – 99 (5), а чрез декларация по чл.168 (без протокол):

- ВОП на акцизни стоки (*алкохол и алкохолни напитки, тютюневи изделия, енергийните продукти*), когато получателят е ДЗЛ или данъчно незадължено юридическо лице, което не е регистрирано по този закон:

а) ВОП от нерегистрирани лица – облагането се извършва без регистрация – 99 (5) и без подаване на декларация, а само възниква задължение за плащане на дължим акциз – 99 (2);

б) ВОП от регистрирани лица – облагането се извършва по реда за ВОП;

в) предоставянето на акцизни стоки за лична консумация на физическо лице не е ВОП. В този случай за чуждестранното ДЗЛ възниква задължение да се регистрира по ЗДДС в България;

- ВОП на стоки (*предназначени за неговата икономическа дейност*) на територията на страната от регистрирано по ЗДДС лице;

- ВОП от данъчно незадължено юридическо лице по ред и условия, предвидени в закона – чл.4 – данъчно незадължено юридическо лице.

Кои са случаите, когато не се прилага режимът за облагане при условията на ВОП?

1. Когато доставчикът прилага специалната схема за облагане на маржа;

2. Стоки, които се монтират или инсталират от/за сметка на доставчика;

3. Стоки на борда на кораби, самолети и влакове;

4. Стоки за снабдяване на плавателни съдове, въздухоплавателни средства и подвижен ЖП, в международен рейс и ако стоките са *предназначени за потребление на борда на плавателни съдове*;

5. Плавателни съдове и въздухоплавателни средства (*без спортни и развлекателни цели/ лични нужди*);

6. Злато (*различно от инвестиционното*), когато получател е БНБ или централната банка на друга държава членка;

7. Природен газ чрез тръбопроводи за пренос;

8. Електроенергия;

9. Получаването на стоки от „придобиващ“ при тристранна операция;

10. Стоки, предназначени за извършване на дистанционни продажби;

11. Стоки с цел извършване на работа на ишлеме;

12. В аналогичния случай, но когато стоки са предназначени да се използват за извършване с тях на услуги;

13. Получаването на стоки на територията на сраната от държава членка, ако:

а) при същите условия за вносът на тези стоки би се прилагал режим „временен внос“, или

б) стоките подлежат на връщане на изпращача на територията на друга държава членка в срок по малък от 24 месеца.

Регистрация за ВОП

Единната система на облагане с ДДС предвижда всяка държава членка да определи задължителен праг за регистрация за целите на ДДС, както на данъчно незадължени юридически лица, така и на данъчни задължени лица, когато извършват вътреобщностно придобиване на стоки.

Съгласно чл.99 (2) от ЗДДС прагът на облагаемите вътреобщностни придобивания за текуща календарна година е 20 000 лв. Това означава, че за местно лице, което закупи стоки от регистрирано за целите на ДДС лице от друга държава членка, възниква основание за облагане в България. В тази връзка българското лице подлежи на регистрация по ЗДДС. Регистрираните на основание чл.99 ЗДДС (обложеното ВОП) нямат право да начисляват данък, а за обложените ВОП не възниква право на данъчен кредит – чл.70, ал.4.

Прагове за регистрация в държавите членки за ВОП от не-регистрирани за целите на ДДС лица:

<i>Държава членка</i>	<i>Праг в съответна валута</i>	<i>Валута</i>
Австрия	11 000	EUR
Белгия	11 200	EUR
България	20 000	BGL
Великобритания	60 000	GBP
Германия	12 500	EUR
Гърция	10 000	EUR
Дания	80 000	DKK
Естония	160 000	EEK

Ирландия	41 000	EUR
Испания	10 000	EUR
Италия	8 263,31	EUR
Кипър	6 000	CYP
Латвия	7 000	LVL
Литва	35 000	LTV
Люксембург	10 000	EUR
Малта	10 000	EUR
Полша	10 000	EUR
Португалия	10 000	EUR
Румъния	10 000	EUR
Словакия	420 000	SKK
Словения	10 000	EUR
Унгария	10 000	EUR
Финландия	10 000	EUR
Франция	10 000	EUR
Холандия	10 000	EUR
Чехия	326 000	CZK
Швеция	90 000	SEK

В случай че ВОП е осъществено под ИН, издаден в страната, а стоките са пристигнали или е завършил превозът им на територията на др. държава членка, за да не се прилага облагане на ВОП, лицето следва да разполага с доказателства, че ВОП е обложено в държавата членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им.

Доказателство за това е документ, издаден от компетентната администрация на държавата членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им .

Какво представлява режимът на облагане, известен като „тристранна операция“?

- Три регистрирани за целите на ДДС лица в три държави членки;
- Посредникът не е регистриран в държавите на прехвърлителя и получаващия;

- Транспортът на стоките приключва на територията на държавата членка, издала ИН по ДДС, където е придобиващият;

- Прехвърлителят издава фактура под ИН по ДДС на посредника, т.е. за ВОД;

- Посредникът издава фактура под ИН по ДДС на придобиващия. Получената чужда фактура се посочва в дневника за покупките на посредника за данъчния период, за който възниква основание за изискуемост на данъка от придобиващия.

Налице е ВОП, но с място на изпълнение – държавата членка, издала ИН по ДДС на придобиващия. Предвид това ВОП е освободено. В издадената фактура се посочва основанието – чл.28с(Е)(3) 77/388/ЕЕС, съгласно което ДДС не се начислява от посредника, а данъкът става дължим от придобиващия по фактурата, в която е посочено това основание. Съгласно ЗДДС това изискване е предвидено в чл. 114(3).

Опростената схема на деклариране дава основание посредникът да не се регистрира в държавата членка, издала ИН по ДДС на придобиващия.

Доказване на обстоятелствата от посредника:

1. Прехвърлителят издава фактура с ИН по ДДС на посредника;

2. Посредникът издава фактура по чл. 79, ал. 2, т. 1 с ИН по ДДС на придобиващия (*място на изпълнение*), която се посочва във VIES-декларацията;

3. Писмено потвърждение от придобиващия – свободна форма.

Липсата на документи за доказване на извършената тристранна операция от посредника води до задължение той да извърши облагане с 20 % ставка на данъка по издадената вече фактура, с посочено в нея основание за неначисляване на данък. В този случай облагането става отново чрез издаване на протокол за начисляване на ДДС.

Последващото снабдяване с документи за доказване на извършената тристранна операция дава възможност за последваща корекция на резултата.

За документирането на доставката от посредника, която е с място на изпълнение на територията на държава членка, издала ИН по ДДС на придобиващия, във фактурата/известие то не се вписва основание за неначисляване на данък, но задължително се посочва „чл. 28с(Е)(3) 77/388/ЕЕС“. Това е основанието за неначисляване на данък, което е предвидено в Шеста директива на ЕС, и е възприето от ЗДДС за по-лесно реализиране на облагането чрез единната система на ДДС.

Как се прилага облагането с ДДС при внос?

Дефиницията за внос на стоки е *въвеждането на „необщностни стоки“ на територията на страната.*

Съгласно чл.16 от ЗДДС се регламентират случаите на внос на стоки на територията на страна. За внос на стоки се счита и:

- поставянето на стоки под режим свободно обращение след режим пасивно усъвършенстване;
- въвеждането на общностни стоки на територията на страната от трети страни или територии, които са част от митническата територия на общността;
- всяко друго събитие, в резултат на което възниква митническо задължение;
- за внос се смятат и случаите, в които стоките престанат да бъдат под съответния режим на територията на страната, когато се касае за стоките, получили статут: временно складиране, поставени в свободна зона или свободен склад, или под митнически режими – митническо складиране

Например:

Стоки, придобити от регистрирано по ЗДДС лице, са поставени в свободна зона на 3.12.2006г.

С влизането в сила на новия ЗДДС свободните зони попадат в териториалния обхват на закона, данъчното събитие възниква и данъкът става изискуем на датата, на която се приключват митническите формалности.

Начисляването на данъка се извършва от митническите органи (по реда на чл. 56).

ДО = митническата стойност.

До възникване на данъчното събитие данъкът се обезпечава по реда и в размерите, определени в чл. 59 от ЗДДС.

Виж § 14 ПЗР ЗДДС.

В ЗДДС е предвидено право на начисляването на данъка при внос да не се извършва от митнически орган, а от вносителя (чл. 57. (1), ако той е регистрирано лице и има разрешение за прилагане на този режим във връзка с реализирането на инвестиционен проект по чл. 166. Редът за начисляване е чрез протокол, съставен за данъчния период, през който е възникнало данъчното събитие, за последващата доставка, за която данъкът е станал изискуем.

Кога възниква данъчно събитие и изискуемост на данъка при внос?

Данъчното събитие при внос на стоки възниква и данъкът става изискуем на датата, на която възниква задължението за заплащане на вносни митнически сборове на територията на страната или би следвало да възникне, включително когато задължение не съществува или размерът му е нула. Изключение от това правило са само случаите по чл. 16(3), когато данъчното събитие възниква и данъкът става изискуем на датата, на която се приключват митническите формалности.

Данъчна основа – митническата стойност, увеличена с данъци, такси, присъщите на вноса разходи като комисионна, разходи за опаковка, транспорт и застраховка.

Идентично определяне с ДО на доставка – вкл. по отношение на търговската отстъпка (предоставена до датата на възникване на данъчното събитие).

Начисляване на ДДС при внос от митническите органи, освен за лице, което има разрешение във връзка с реализирането на инвестиционен проект.

Освобождаване от данък при внос се допуска само по отношение на случаите изрично предвидени в чл.58 (1).

Как се извършва облагането при доставки на услуги?

Както при доставките на стоки, така и при доставките на услуги, облагането с ДДС се извършва въз основа на мястото на изпълнение

Общата презумпция за място на изпълнение при доставки на услуги (чл.21 (1) определя мястото на изпълнение – мястото, където доставчикът е установил своята независима икономическа дейност, респективно негов постоянен обект, от който се извършва доставката, а в случаите, когато няма такова място или обект – мястото на неговото постоянно или обичайно пребиваване.

Съществуват и други изрично регламентирани в закона случаи, когато в зависимост от естеството на услугата, се определя място на изпълнение. Такива са случаите по чл.21 (2).

Същевременно обаче налице са и други случаи, когато облагането с ДДС се извършва в зависимост от това, дали получателят е регистрирано за целите на ДДС лице или не, както и други услуги, за които винаги се счита, че мястото на изпълнение е на територи-

ята на България. В тази връзка за всяка конкретна услуга, предвид изключителното разнообразие на доставките с предмет услуга, данъчното им третиране изисква анализиране на съответната информация, необходима за определяне на мястото на изпълнение въз основа на разпоредбите по чл.21–24 от ЗДДС.

Пример 1:

Местно лице извърши експертиза на движима вещь съгласно договор с лице установено в друга държава членка, което не е регистрирано за целите на ДДС – облагане в България.

Същевременно обаче, при условие че движимата вещь, за която са предназначени услугите, се доставя в друга държава членка, облагането се извършва под ИН по ДДС на получателя, тъй като мястото на изпълнение е на територията на държавата членка, издала ИН по ДДС – чл.24 (3).

Пример 2:

Български доставчик извършва транспортна обработка на стока или експертиза на стока, която се доставя до държава членка. Получател е регистрирано за целите на ДДС лице. В този случай българският доставчик издава фактура, без в нея да посочва ставка и данък, но посочва основаниято от закона, съгласно което не извършва облагане в страната. По тази издадена фактура облагането ще се извърши от получателя по доставката.

Аналогично е, когато доставчикът е установен в друга държава членка, а получателят е регистрирано по ЗДДС лице. Услугата е отново транспортна обработка на стока, която се доставя до територията на страната. Облагането е при получателя – в България, въз основа на фактурата, издадена от доставчика, в която се посочва ИН по ЗДДС на получателя.

Когато обаче получателят не е регистрирано за целите на ДДС лице, мястото на изпълнение ще бъде мястото, където фактически се извършва услугата – транспортната обработка.

Същевременно обаче за тези услуги, когато получателят е регистрирано по ЗДДС лице, а доставчикът е установен на територията на общността (регистрирано лице) – облагането е под ИН по ДДС на получателя – чл.21, ал.3 ЗДДС. Това означава, че получателят (регистрирано по ЗДДС лице) съгласно чл.82 (2)(2) следва да извърши облагането с ДДС, като състави протокол, който да включи в справката-декларация по ЗДДС за съответния данъчен период.

Когато обаче получателят по тези услуги не е регистрирано по ЗДДС лице, а доставчикът е установен на територията на общността

(регистрирано лице) данъкът отново е изискуем от получателя – чл. 93, ал.3, но облагането чрез задължение за внасяне е без да се извършва регистрация по закона и начисляване с протокол.

Пример 3:

Доставка на посредническа услуга по прехвърляне на собственост върху недвижим имот на територията на страната. Доставчик е българско регистрирано по ЗДДС лице.

В случай че получател е нерегистрирано за целите на ДДС лице, установено в друга държава членка, то облагането се извършва в България, защото мястото на изпълнение е мястото, където се намира недвижимият имот, т.е. на територията на страната. Когато българското лице е нерегистрирано по ЗДДС имаме формиране на облагаем оборот за регистрация.

В случай че получателят е регистрирано за целите на ДДС лице установено в друга държава членка, то облагането се отново се извършва под ИН по ЗДДС на доставчика, т.е. получателят ще заплати на доставчика (регистрирано по ЗДДС лице) изискуемия по доставката ДДС, посочен във фактурата.

В случай че доставчик е регистрирано за целите на ДДС лице, установено в друга държава членка, а получател е регистрирано по ЗДДС лице, облагането се извършва отново в България (мястото на изпълнение е на територията на страната) въз основа на чуждата фактура, в която е посочено основание за неначисляване на ДДС в държавата членка, издала ИН по ДДС на доставчика. Лицето, платец на данъка е българското лице – чл.82 (2) (3).

При получател – лице установено в България, което не е регистрирано по ЗДДС лице имаме облагане под ИН по ДДС на доставчика, издаден в съответната държава членка.

Как се определя датата на възникване на данъчното събитие?

Правилата за определяне на дата на възникване и на дата на данъчно събитие са единни, както по отношение на доставките на територията на страната, така и в случаите на ВОД, респективно ВОП. Датата на възникване на данъчното събитие винаги се определя въз основа на датата извършване на услугата или датата на прехвърляне на собствеността върху стоката, респективно нейното предоставяне при условията на договор за финансов лизинг, консигнация или комисионен договор.

Данъчното третиране на доставките е обвързано изцяло с датата на възникване на данъчното събитие и изискуемостта на данъка. В тази връзка следва да се има предвид, че в закона са предвидени случаи, когато е налице основание за издаване на данъчен документ, без да е има юридически факт на прехвърляне на собственост върху стока.

Така например волята между страните при постигане на споразумение по определена сделка може да е свързано с издаване на фактура, преди да е възникнало данъчно събитие, определено въз основа на юридическото прехвърляне на собственост. Издаването на фактура в този случай е основание за изискуемост на данъка при условията на ВОП/ВОД. Това означава, че при единната система на ДДС в рамките на ЕС облагането не се извършва въз основа на физическото движение на стоките, а въз основа на датата на възникване на данъчното събитие, която се определя като по-ранната от двете дати – датата на издаване на фактура за доставка или датата на прехвърляне на собствеността.

По аналогичен начин стои и въпросът с изискуемостта на данъка в случаите на платени аванси по повод на доставки, като се има предвид обаче, че платените аванси за доставки водят до възникване на данъчно събитие и изискуемост на данъка.











Когато е налице авансово плащане, предназначено за последващо ВОП, то налице е възникване на данъчно събитие, по което обаче данъка не става изискуем.

В тази връзка в случаите на ВОП/ ВОД законът предвижда задължение за издаване на данъчни документи и документиране на доставки само по повод на датата на възникване на данъчното събитие и изискуемостта на данъка за самата доставка.

В тази връзка данъчното третиране на доставките и вноса изисква спазването на правилата за определяне датата на възникване и изискуемостта на данъка, регламентирани съответно с чл.25, чл.51, чл.54 и чл. 63 и чл.144 от ЗДДС.

Единната система на ДДС изисква в законодателствата на другите държави членки да са предвидени разпоредби, аналогични на така посочените.

Примери за определяне на датата на възникване на данъчното събитие са посочени в следната схема:

	<p><i>Дата на предоставяне на стоката</i></p>		<ul style="list-style-type: none"> • по договор за консигнация; • по договор за финансов лизинг; • по комисионен договор; • доставки на самия себе си за лично ползване от собственика или работници (изкл. специално или работно облекло)
	<p><i>Дата на прехвърляне на собственост (учередяване на права)</i></p>		<ul style="list-style-type: none"> • съгласно акт на държавен или местен орган; • на осн. на закон срещу обезщетение; • безвъзмездно на трети лица, когато е приспаднат ДК; • бартер
	<p><i>Дата на започване на транспорта</i></p>		Пренос на стоки между клонове при ВОП
	<p><i>Дата на плащането</i></p>		Поръчка на стоки по пощата или по електронен път
	<p><i>Дата, на която изтича периодът или се връща активът</i></p>		Услуга по ремонт или подобрене на актив

Какви са правилата за определяне на данъчна основа?

Правилата за определяне на данъчната основа са едни, както по отношение на доставките на територията на страната, така и в случаите на ВОД респективно ВОП, и са регламентирани с чл.26 от ЗДДС. В общия случай определянето на данъчната основа се извършва съгласно следната схема:



Спецификата на дейностите и доставките, осъществявани от ЮЛНЦ, изискват доброто познаване на разпоредбите, касаещи определянето на данъчната основа и в частност третирането на получените финансираня.

Съгласно §1 т.15 ДР – „Субсидии и финансираня, пряко свързани с доставка“ – отпускането е пряко обвързано с количеството, качеството или цената на предоставяни стоки или услуги.

Не са субсидии и финансираня, пряко свързани с доставка, субсидиите и финансиранята, предназначени единствено за:

- покриване на загуби;
- финансиране на разходи, включително за придобиване или ликвидация на активи.

В тази връзка получените средства, които нямат характер на финансираня по смисъла на ЗДДС, не водят до увеличаване на данъчната основа, т.е. не подлежат на облагане с ДДС.

Разликата с отменения ЗДДС по отношение на формирането на данъчната основа е следната:

- Данъчната основа не включва лихвите и неустойките, които се дължат като обезщетение;
- Търговската отстъпка, предоставена след датата на възникване на данъчното събитие за доставката, води до намаляване на данъчната основа при нейното предоставяне.

В ЗДДС са предвидени някои специфични случаи при определяне на данъчната основа, когато данъчната основа на доставката се счита, че е:

1. Данъчната основа при придобиването (себестойността) ДО при внос, в случай на:

- предоставянето на стоката за лично ползване или употреба при условие, че при придобиването е приспаднал данъчен кредит (*изкл. специално, работно, униформено и представително облекло*);

- безвъзмездното разпореждане, когато при придобиването е приспаднал данъчен кредит (*изкл. рекламни материали или мостри*).

- доставките свързани със земя, когато са по облагаема доставка;

- нови сгради (с прилежащ терен) – смисъл §1, т.5, т.6 ДР;

- при режима ВОП/ВОД за стоки, предоставяни в рамките на едно и също лице, което е регистрирано за целите на ДДС в друга

държава членка.

2. Счита се, че данъчната основа е сумата на направените преки разходи, свързани с извършването ѝ, в случаите на:

- ВОД, по която получателят е клон/дружество майка на лицето;
- предоставянето на услуги за лично ползване, при условие че при придобиването е приспаднал данъчен кредит;
- безвъзмездни услуги (*независимо дали е приспаднал ДК*) .

3. Данъчната основа се счита, че е пазарната цена, при следните доставки:

- между свързани лица (§1, т. 34 ДР);
- облагането на наличните активи при deregистрация;
- безвъзмездна доставка по ремонт или подобрене на нает или предоставен за ползване актив.

Кои са освободените доставки и придобивания?

Хармонизирането на ЗДДС с изискванията на Шеста директива на ЕС води до освобождаване от ДДС само на изрично предвидените в ЗДДС случаи на доставки с предмет, посочен в чл. 39–49. Освен това, съгласно чл. 50 от ЗДДС, освободена е доставката 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.

Освободени от облагане с ДДС също са и доставките, и вноса по силата на международни договори, спогодби, споразумения, конвенции или други подобни, по които Република България е страна. За да се извърши освобождаване, задължително условие е тези актове да са ратифицирани и обнародвани по съответния ред. Освобождаване от ДДС е предвидено също и за частта от доставката, която е финансирана със средства от републиканския или общинските бюджети или със заеми, по които гарант е държавата.

Освобождането от облагане с ДДС в тези случаи е чрез прилагане на нулева ставка на данъка, но само по конкретната доставка, по която получателят е страна по договора, за която по силата на някой от горните актове е предвидено освобождение. Прилагането на нулева ставка на данъка в тези случаи, като същевременно се упражни правото на данъчния кредит за получени предходни доставки, предназначени за доставките, за които в съответният акт е предвидено освобождение, води до освобождение от облагане.

Важно е да се отбележи, че освобождането се допуска само по отношение на определени доставки, а не по принцип за самите лица.

Доставките на стоки и услуги и вносът на стоки са различни по своята същност, поради което приложението на международен договор, спогодба, споразумение, конвенция, в които е предвидено освобождение от ДДС, трябва да се разглежда поотделно за всеки предмет на облагане с данък.

Съгласно чл.173 от Закона за данък върху добавената стойност се визират доставките, за които в международни договори, спогодби, споразумения, конвенции или други подобни е предвидено освобождение на облагаеми доставки от данък върху добавената стойност или от данък, налог или вземане с еквивалентен на косвен данък ефект. За да бъде прилаган редът за освобождение предвиден в този член, едно от съществените условия е наличието на доставка по смисъла на ЗДДС, т.е. прехвърляне на собственост върху стока или други вещни права върху стока, извършването на услуга, когато се извършват срещу насрещна престация.

В някои случаи при сключване на договори в изпълнение на проекти по международни договори няма доставка, предвид това че е налице единствено безвъзмездно предоставяне на парични средства на определено лице (като дарение). В тези случаи във връзка с получените средства обикновено не възникват задължения за заплащане на ДДС и съответно не е възможно да бъде приложено освобождение от тези задължения.

Когато е налице доставка, редът за освобождение ѝ от ДДС по чл. 173 от ЗДДС е регламентиран в членове 107–111 от Правилника за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност.

За прилагане на освобождането с правилника се въвеждат две понятия – „основен изпълнител“ и „координиращ орган“, като определянето кой е координиращият орган и кой е основния/те изпълнител/и, предвидени по силата на международния договор, е от важно значение при прилагането на процедурата за освобождение. Координиращият орган и основният изпълнител по същество са

страните по сделката (доставката), за която единствено е предвидено освобождение от ДДС по силата на международния договор.

Статутът на координиращия орган се удостоверява пред Териториална дирекция на НАП – София с писмен документ, подписан от лицата, определени от всяка от държавите да изпълняват съответния международен договор, спогодба, споразумение, конвенция или др. Обикновено от българска страна съответният министър удостоверява този статут, а координиращ орган обикновено е съответното министерство, респективно дирекция (изпълнителна агенция), която е натоварена със сключването на договорите в изпълнение на международния договор.

„Основен изпълнител“ е лице, което е доставчик на стоки и/или услуги по договора, по който координиращият орган е възложител. Това означава, че предвиденото освобождение от ДДС в международния договор и в чл.173 от ЗДДС, се прилага само за основния/те изпълнител/и, съответно по отношение на конкретните доставки по договора между основния изпълнител и координиращия орган. По отношение на доставчиците на основните изпълнителите, на техните контрагенти или на трети лица се прилагат общите разпоредби на ЗДДС, т.е. освобождение на основание чл. 173 не се прилага. Ето защо основните изпълнители следва да са наясно с факта, че следва да заплатят ДДС на своите доставчици, който данък биха могли да възстановят чрез механизма на данъчния кредит.

За прилагане на чл. 173 от ЗДДС е необходимо лицето, основен изпълнител по договора, да получи потвърждение за наличието на основание за ползване на този режим, въз основа на подаване на писмено искане до Териториална дирекция на НАП – София, независимо, че лицето е регистрирано в друга Териториална дирекция на НАП.

В 14-дневен срок от получаване на искането Териториалната дирекция на НАП – гр. София изпраща до лицето потвърждение, че са налице основания за ползване на режима по чл.173 от закона, когато се установи, че са налице условията за това.

Механизмът на освобождение чрез възстановяване на платения от лицата ДДС изисква наличието на регистрация по ЗДДС на лицата – основни изпълнители. Прилагането от основните изпълнители на нулева ставка на данъка по отношение на доставките, по които получател е координиращият орган, от една страна го освобождава от задължението да начислява данък (20%) при извършването на тези доставки, а от друга му дава възможност да си възстановява данъка, заплатен във връзка с покупките, използвани за извършването на тези доставки. Възстановяването на данъка обаче може да

стане единствено по общия ред на закона, т.е. на първо място основен изпълнител следва да се регистрира по Закона за данък върху добавената стойност. Регистрацията по ЗДДС е неразделна част от общата данъчна регистрация и за да се регистрира лице по ЗДДС, то следва първо да е получило обща данъчна регистрация. В ЗДДС е предвидена възможност за доброволна регистрация при нулев облагаем оборот. Регистрацията обаче на това основание означава, че лицето ще остане регистрирано не по-малко от 24 месеца.

Всички лица – основни изпълнители, могат да се възползват от тази възможност, независимо от правната форма, под която са регистрирани: например консорциуми или фондации, сдружения, други лица, които са учредени с цел осъществяване на нестопанска дейност. В случаите когато съответният основен изпълнител е консорциум от няколко лица, следва да се отбележи, че самият консорциум ще се разглежда като отделно юридическо лице по отношение на данъчната регистрация, данъчното облагане, събирането на вземанията, обжалването и административно-наказателната отговорност. Предвид това за консорциумът възниква задължение да получи самостоятелна данъчна регистрация и за данъчни цели ще се разглежда отделно от лицата, които са го учредили и съответно е възможно да са налице доставки между лицата, участници в консорциума, и самия консорциум, за които няма да е налице право на освобождаване от ДДС по този ред.

Веднъж извършена, регистрацията по ЗДДС засяга всички дейности на лицето. От датата на регистрацията, която е датата на връчване на удостоверениеето за регистрация, лицето има всички права и задължения като всяко регистрирано по ЗДДС лице. Ето защо нововъзникналите права и задължения на лицето няма да се отнасят само за дейността по договора за извършване на доставки по чл.173 от ЗДДС, а ще обхванат всички негови дейности и доставки.

Без списъка да е изчерпателен, основният изпълнител ще е задължен:

1. да подава ежемесечно справки-декларации по ЗДДС и VIES-декларации;
2. да води дневник за покупките и дневник за продажбите и да ги представя заедно със справка-декларацията;
3. да издава фактури и да начислява данък в размер 0% за доставките, за които е предвидено освобождаване;
4. да издава фактури и да начислява данък за извършваните от него облагаеми доставки със ставка 20% (когато чл.173 не е приложим);

5. като юридическо лице да прилага задължително двустранно счетоводно записване;

6. да начисли ДДС за наличните активи към дата на дерегистрацията по ЗДДС;

7. както за всяко регистрирано по ЗДДС лице, така и за основния изпълнител ще възниква право на данъчен кредит, както по отношение на получените доставки на стоки и услуги, предназначени за доставки по чл.173, така и за всички останали, за които са изпълнени условията регламентиращи това право. Това се отнася за „всички налични активи по смисъла на Закона за счетоводството“, включително тези, които са придобити във връзка или по повод извършването на доставките по чл. 173 от закона. Изключение от това правило са само случаите, когато за начисления ДДС не е било налице основание за упражняване право на данъчен кредит, или при преобразуване на регистрирано юридическо лице, ако новообразуваното или правоприемащото лице е регистрирано по този закон или се регистрира по реда и в срока по чл. 132 от закона.

Прекратяването на регистрацията по ЗДДС става при общите условия на закона и съответно лицето, на което се прекратява регистрацията има задълженията на регистрирано по ЗДДС лице.

Освобождаване от ДДС при внос на стоки се допуска на основание чл. 172, т. 1 от ЗДДС, за които в закон или международен договор, ратифициран и обнародван по съответния ред, е предвидено освобождаване на вноса от данъци, налози или други вземания (плащания, облагания) с ефект, еквивалентен на косвен данък, включително когато тези договори са финансирани със средства от републиканския или общинските бюджети или със заеми, по които гарант е държавата.

Редът за прилагане на освобождаването предвижда следната процедура:

1. Съответните координиращи органи изпращат в Централното митническо управление (ЦМУ) на Агенция „Митници“ писмени потвърждения за всяка конкретна доставка, че вносът е в изпълнение на международен договор;

2. Оригиналът на писменото потвърждение се изпраща до регионалната митническа дирекция, в състава на която е оформящото вноса митническо учреждение, заедно с писмото от ЦМУ на Агенция „Митници“, с указание то да остане в митницата;

3. Митническото оформяне на всяка конкретна доставка се извършва с Единен административен документ (ЕАД).

Някои освободени доставки

Примерите за доставки, които при условията на закона се считат за освободени, могат да бъдат най-разнообразни с оглед на конкретна дейност на съответното ЮЛНЦ, каквито са например в социалната, здравна, културна и образователна сфера. Условията, на които следва една доставка да отговаря, са предвидени в съответната разпоредба на закона, като не се изискват други допълнителни обстоятелства и наличие на факти, водещи до прилагането на освобождаване. Важно е само да се отбележи, че общият принцип на облагане за целите на ДДС е свързан с липса на основание за:

- задължителна регистрация в случаите, когато лицето извършва само освободени доставки;
- начисляване на ДДС;
- право на приспадане на данъчен кредит.

Важно е да се отбележи също така, че общите разпоредби на ЗДДС, касаещи облагането на възмездните облагаеми доставки, по принцип не водят до основание за начисляване на ДДС при набиране на средства от благотворителни и други организации. До облагане в тази случаи се стига само при наличие на последващи доставки, когато е налице основание тези събрани средства да се считат като финансиране по смисъла на закона.

Какви са приложимите данъчни ставки?

Основната данъчна ставка по ЗДДС (чл. 66) е 20 % за:

1. облагаемите доставки (освен изрично посочените като облагаеми с нулева ставка);
2. вноса на стоки на територията на страната;
3. облагаемите вътреобщностни придобивания.

Диференцирана данъчна ставка от 7 % се прилага за доставки по настаняване, предоставено от хотелиер, когато е част от организирано пътуване. Доколкото ЮЛНЦ по принцип извършват дейности и доставки, които не са свързани с туристическите услуги, следва, че намалената данъчна ставка няма да намери приложение.

Какви са приложимите данъчни ставки за целите на ДДС в другите държави членки?

Само за информация в долната таблица може да се запознаете с данъчни ставки в държавите членки:

<i>Държава членка</i>	<i>Основна ставка (в %)</i>	<i>Диференцирани ставки</i>
Австрия	20	10%, 12%
Белгия	21	0%, 6%, 12%
България	20	7%
Великобритания	17,5	0%, 5%
Германия	16	7%
Гърция	19	4.5%, 9%
Дания	25	0%
Естония	18	0%, 5%
Ирландия	21	0%, 4.8%, 13.5%
Испания	16	4%, 7%
Италия	20	4%, 10%
Кипър	15	0%, 5%, 8%
Латвия	18	0%, 5%
Литва	18	5%, 9%
Люксембург	15	3, 6, 12
Малта	18	5%
Полша	22	0%, 3%, 7%
Португалия	21	5%, 12%
Румъния	19	9%
Словакия	19	-
Словения	20	8.5%
Унгария	20	5%, 15%
Финландия	22	0%, 8%, 17%
Франция	19,6	2.1%, 5.5%
Холандия	19	6%
Чехия	19	5%
Швеция	25	6%, 12%

Какво касае понятието данъчен кредит?

Дефиницията за данъчен кредит е дадена в чл. 68 на ЗДДС, съгласно която данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за:

1. Получени облагаеми доставки (вкл. за получените услуги преди датата на регистрацията – услугите са пряко свързани с регистрацията на лицето по реда на ТЗ; доставчикът е регистрирано лице; получателят притежава фактура, която е посочена в описа; получени са до 1 месец преди регистрацията на лицето по ТЗ; Заявление за регистрация се подаде в 30-дневен срок от вписването в регистъра по чл. 82 от ДОПК);

2. Обложени авансови плащания, преди да е възникнало данъчното събитие за облагаема доставка;

3. Осъществен внос;

4. Изискуемия данък като лице – платец на данъка, при извършване на облагаеми доставки, ВОП, получени услуги по чл.21, ал.3 и чл. 22-24 ЗДДС.

Освен това данъчен кредит може да се упражни за:

- доставките в рамките на икономическата дейност на регистрираното лице, които са с място на изпълнение извън територията на страната, но които биха били облагаеми, ако са извършени на територията на страната;

- доставките на финансови услуги (чл. 46) и на застрахователни услуги (чл. 47), когато получателят на услугите е установен извън Общността (в отменения закон бяха без право на ДК)

- доставките на тези услуги, които са пряко свързани със стоки, подлежащи на облагане с нулева ставка.

Това означава, че платеният от ЮЛНЦ ДДС по получени доставки, обложени в друга държава членка, не подлежи на възстановяване или приспадане като данъчен кредит.

Пример:

Местно ЮЛНЦ е регистрирано по ЗДДС лице, което придобива собственост върху стоки – лаптоп от магазин на веригата „Метро“, разположен на територията на Румъния. Тази доставка ще бъде обложена с 19% румънско ДДС, който ЮЛНЦ следва да плати, като за този данък, посочен в румънската фактура, не възниква право на данъчен кредит.

Кога възниква правото на данъчен кредит?

Правото на приспадане възниква, когато:

- подлежащият на приспадане данък стане изискуем;

- в случаите на правоприемство – на датата на вписване в търговския регистър (когато правоприемникът е регистрирано по този закон лице); на датата на регистрацията на основание правоприемство (по чл. 132, ал. 3).

Според условията за упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит – чл. 71, лицето следва да притежава:

1. валиден данъчен документ;
2. протокол за обложено ВОП или услуга по чл.21, ал.3 чл.22–24;
3. митническа декларация;
4. удостоверение по чл. 131, ал. 1, т. 2;
7. документите, определени в правилника за прилагане на закона – в случаите на правоприемство по чл. 10.

Период за упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит – чл. 72 (1) – данъчният период, през който е възникнало това право, или в един от следващите три данъчни периода.

Какви са ограничения на правото на приспадане на данъчен кредит?

Правото на приспадане на данъчен кредит не е налице (чл.70), когато:

1. стоките или услугите са предназначени за извършване на освободени доставки;
2. стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето (изкл. случаите по чл.70, ал.3)
3. стоките или услугите са предназначени за представителни или развлекателни цели;
4. е придобит, внесен или е нает мотоциклет или лек автомобил (изкл. ако се използват единствено за транспортни и охранителни услуги, таксиметрови превози, отдаване под наем, куриерски услуги или подготовка на водачи на моторни превозни средства, включително при последващата им продажба и т.н.);
5. стоките или услугите са свързани с поддръжката, ремонта, подобрението или експлоатацията на превозните средства по т. 4, както и за получените транспортни услуги или таксиметровите превози с тези превозни средства;
6. стоките са отнети в полза на държавата или сградата е разрушена като незаконно построена;

7. начислен ДДС при ВОП от лице, регистрирано на основание ВОП – чл. 99 и чл. 100, ал. 2;

8. данък, който е начислен неправомерно.

Кога възниква право на приспадане на частичен данъчен кредит?

Правото на приспадане на частичен данъчен кредит е регламентирано с чл. 73 (1) от ЗДДС. Размерът на данъка, за който може да се упражни правото, се определя въз основа на коефициент (временен и годишен), изчислен с точност до втория знак.

Какво се случва с платения ДДС за активи, придобити преди датата на регистрацията по ЗДДС на лицата?

По отношение на наличните активи и получени услуги преди датата на регистрацията може да възникне право на приспадане на данъчен кредит съгласно чл. 74 от ЗДДС, а при повторна регистрацията – чл.77. Редът за упражняване на това право изисква подаване на опис по образец на наличните активи в 7-дневен срок от датата на регистрацията (повторна регистрацията). Посочените документи в описа се описват в дневника за покупките.

Предвидени са също:

- ограничения за срока на придобиване (активи до 5 години, недвижими вещи – до 20 години преди датата на регистрацията);
- правото на упражняване може да се реализира през първия данъчен период, през който е възникнало, или в един от следващите три.

Кои са случаите на корекции на данъчен кредит?

Корекции на ползван данъчен кредит се допускат при изменение на данъчната основа и при промяна на вида на доставката – чл. 78 от ЗДДС. Тази корекция се извършва чрез отразяването на получения документ (новия документ) в дневника за покупките и в справката-декларация по ЗДДС.

Корекции се извършват:

- при изменение на данъчната основа,
- при разваляне на доставката,

- при промяна на вида на доставката – касае случаите, когато една доставка е освободена, но лицето погрешно е посочило данък във фактурата.

Кога се извършват корекции на ползван данъчен кредит?

Корекции на ползван данъчен кредит се извършва задължително случаите по чл. 79. (1)–(3) от ЗДДС:

- за изцяло или частично приспаднат данъчен кредит за стоки или услуги, които впоследствие се използват за извършване на освободени доставки или за доставки или дейности, за които не е налице право на приспадане на данъчен кредит;

- за изцяло приспаднат данъчен кредит за стоки или услуги, които впоследствие се използват както за извършване на доставки, за които е налице право на приспадане на данъчен кредит, така и за освободени доставки или за доставки или дейности, за които не е налице право на приспадане на данъчен кредит, и лицето не може да определи каква част от стоките или услугите се използват за доставки с право на данъчен кредит и за доставки без право на данъчен кредит;

- за изцяло или частично приспаднат данъчен кредит за стоки при унищожаване, установяване на липси или при бракуването им, както и при промяна на предназначението им (освен в случаите предвидени в чл.80, ал.2).

Как се извършва начисляване и внасяне на данъка?

В ЗДДС е дефинирана категорията лице – платец на данъка при извършване на облагаеми доставки, който е доставчикът по облагаема доставка. Изключенията, когато данъкът е изискуем от регистрирано по ЗДДС лице – получател по доставка, са предвидени в чл. 82, ал. 2 и ал.3 от закона и това са случаите, когато доставчикът не е установен на територията на страната при следните доставки:

1. на природен газ чрез тръбопроводи за пренос или на електрическа енергия – когато получателят е регистрирано по този закон лице;

2. на услуги, посочени в чл. 21, ал. 3 – когато получателят е данъчно задължено лице;

3. на услуги по чл. 22, 23 и 24 – когато получателят е регистрирано по този закон лице и доставчикът е установен на територията на друга държава членка;

4. на стоки, които се монтират или инсталират от или за сметка на доставчика – когато получателят е регистрирано по този закон лице и доставчикът е установен на територията на друга държава членка;

5. на стоки от придобиващия при тристранна операция;

6. на стоки при условията на ВОП.

Как се реализира задължението за начисляване на данъка от регистрирано по ЗДДС лице?

Задължението за начисляване на данъка, регламентирано с чл. 86, ал. 1 от ЗДДС, предвижда, че регистрираното по ЗДДС лице, за което данъкът е станал изискуем, е длъжно да го начисли, като извърши следните действия:

1. издаде данъчен документ, в който посочи данъка на отделен ред;

2. включи размера на данъка при определяне на резултата за съответния данъчен период в справка-декларацията по ЗДДС за този данъчен период;

3. посочи документа в дневника за продажбите (покупките при ВОП) за съответния данъчен период.

В издаваните фактури и известия към тях за документиране на възникнали данъчни събития и доставките, когато съгласно изискванията на закона не е налице основание за начисляване на данък, задължително следва да се посочва основанието за неначисляване на данък. Съгласно предвидените в закона основания във фактурите/известията се вписва:

1. „чл. 28с(Е)(3) 77/388/ЕЕС“ – за доставки на стоки като посредник в тристранна операция;

2. „чл. 113, ал. 9“ – за доставките на нерегистрирани по закона лица или лица, регистрирани на основание чл. 99 и чл. 100, ал. 2 от закона;

3. „чл. 22, ал. 2“, „чл. 23, ал. 1“, „чл. 23, ал. 3“, „чл. 23, ал. 4“, „чл. 23, ал. 5“, „чл. 24, ал. 1“, „чл. 24, ал. 2“, „чл. 24, ал. 3“ – за доставки на услуги по чл. 22–24 от закона;

4. съответната разпоредба на закона, съгласно която доставката на стока или услуга е с място на изпълнение извън територията на страната – за доставка на стоки и услуги извън тези по т. 1–3;

5. съответната разпоредба от закона, съгласно която доставката е освободена, при извършване на освободена доставка.

Кога става дължим данъкът от регистрираното по ЗДДС лице?

Данъкът е дължим (чл. 86, ал. 2 от ЗДДС) при посочени две хипотези:

- за данъчния период, през който е издаден данъчният документ;
- в случаите, когато не е издаден такъв документ или не е издаден в срока по този закон – за данъчния период, през който данъкът е станал изискуем.

Данъкът не е дължим и възниква основание за начисляване на ДДС при извършване на освободена доставка, освободено вътреобщностно придобиване, както и при доставка с място на изпълнение извън територията на страната.

Какво предвижда регистрацията по ЗДДС?

В ЗДДС се определят две категории данъчно задължени лица (ДЗЛ), които подлежат на регистрацията:

1. ДЗЛ, които са установени на територията на България и извършват облагаеми доставки на стоки и услуги (чл. 12 от ЗДДС) или са платци на данъка като получатели по облагаеми доставки, посочени в глава осма от ЗДДС;

2. ДЗЛ, които не са установени на територията на България и извършват облагаеми доставки на стоки и услуги, които са различни от тези, за които данъкът е изискуем от получателя.

В единната система за ДДС се въвеждат няколко особени основания за задължителна регистрацията за целите на ДДС:

- при достигане на определен оборот от осъществени ВОП (чл.99 от ЗДДС);
- при достигане на определен оборот от доставки при условията на дистанционни продажби (чл.98 от ЗДДС);
- при осъществяване на доставки на стоки, за които се изисква монтаж и инсталация, при условие че доставчикът е установен в друга държава членка (чл.97 от ЗДДС);
- при доставката на акцизни стоки за лична консумация на физическо лице;
- при лица, които не са установени на територията на Общността, но извършват услуги, предоставяни по електронен път, на лица, установени в общността.

Освен тези специфични случаи на регистрацията, налице е задължение за регистрацията при достигане на оборот на облагаемите доставки при праг от 50 000 лв. В същото време законът дава и възможност лицата да се регистрират доброволно, без оглед на реализирания от тях оборот (под прага от 50 000).

Кои са особеностите при регистрацията въз основа на прага от 50 000 лв.?

Разпоредбата на чл.96, ал.1 от ЗДДС извежда принципа на задължителна регистрацията на всяко ДЗЛ с облагаем оборот 50 000 лв. или повече за последните 12 последователни месеца преди текущия месец.

Доставките, които формират облагаемия оборот, включват, освен данъчните основи на облагаеми доставки (включително авансовите плащания), също и доставките, облагаеми с нулева ставка, доставки на финансови и застрахователни услуги (когато са свързани с основната дейност на лицето).

В облагаемия оборот не се включват доставките на дълготрайни материални и нематериални активи, използвани в дейността на лицето (чл.96, ал.3 от ЗДДС).

Кои са особеностите при доброволната регистрацията?

Доброволна регистрацията дава възможност за регистрацията, без оглед на оборота. Съгласно чл. 100, ал.1 от закона всяко ДЗЛ, за което не са налице условията за задължителна регистрацията, има право да се регистрира за целите на ЗДДС.

Каква е процедурата за регистрацията?

Процедурата за регистрацията предвижда задължително подаване на заявление по образец.

Срокът, в който се подава това заявление, е:

- 14-дневен срок от изтичането на данъчния период, през който е достигнат облагаемия оборот от 50 000 лв.;

- когато регистрацията е доброволна, лицето само избира кога да подаде заявление за регистрацията, т.е. кога това може да стане;

За датата на регистрацията по закона се счита датата на връчването на акта за регистрацията.

Срокът, в който орган по приходите извършва проверка на основанието за регистрация, е 7 дни от постъпването на заявлението, след което има 7-дневен срок да издаде акт за регистрация или отказ от регистрация.

В случаите на задължителна регистрация при ВОП, при дистанционни продажби и при стоки с монтаж и инсталация органът по приходите трябва да извърши регистрацията в 3-дневен срок.

Към датата на регистрация лицето изготвя регистрационен опис по образец за активите по смисъла на Закона за счетоводството и за услугите, за които лицето има право на приспадане на данъчен кредит, и подава този опис до 7-ия ден, включително, след датата на регистрацията.

Правото на приспадане на ДК възниква на датата на регистрацията и се упражнява през данъчния период, през който е възникнало, или в един от следващите три данъчни периода.

Наличните активи и получените услуги, включени в описа, се отразяват в дневника за покупките за съответния данъчен период.

Законът въвежда изискване за активите да са придобити от лицето до 5 години, а за недвижимите имоти до 20 години преди датата на регистрация по закона. Това означава, че ако един актив е, да речем, придобит 7 години преди датата на регистрацията, за него няма да възникне право на приспадане на данъчен кредит.

Чл.74, ал.3 от ЗДДС въвежда и една нова възможност за възникване на право на приспадане на данъчен кредит за получените услуги преди датата на регистрация по закона, когато са налице следните условия:

1. услугите са пряко свързани с регистрацията на лицето по реда на Търговския закон;

2. услугите са получени не по-рано от един месец преди регистрацията на лицето по Търговския закон;

3. лицето е подало заявление за регистрация по този закон в 30-дневен срок от вписването му в регистъра по чл. 82 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс;

4. за получените услуги лицето притежава фактура по чл. 71, т. 1 (т.е. фактура с данък на отделен ред);

5. доставчикът на услугата е регистрирано по закона лице към датата на издаване на данъчния документ и доставката е била облагаема към тази дата.

Кога се пристъпва към регистрацията по инициатива на органа по приходите?

Съгласно разпоредбата на чл.102 от ЗДДС, когато орган по приходите установи, че лице не е изпълнило в срок задължението си за подаване на заявление за регистрацията, той го регистрира с издаване на акт за регистрацията, ако условията за регистрацията са налице. В акта се посочват основанията и датата, на която е възникнало задължението за регистрацията.

Според разпоредбата на чл.102, ал.3 от ЗДДС за периода от изтичането на срока за подаване на заявление за регистрацията до датата на служебната регистрацията лицето дължи данък за извършените от него облагаеми доставки, съответно ВОП, като задълженията за този период се определят с ревизионен акт по реда на ДОПК.

Документи, удостоверяващи регистрацията по ЗДДС

Документът, който се издава от компетентната териториална дирекция (ТД) на НАП, е удостоверение по образец. Регистрираното лице има право да поиска от директора на компетентната ТД на НАП да му издаде и отделно удостоверение за доказване на регистрацията по ЗДДС в чужбина, което се издава в 7-дневен срок.

Кои са случаите, когато се извършва специална регистрацията по ЗДДС?

Специалните регистрации, предвидени в ЗДДС, са:

- при вътреобщностно придобиване;
- при дистанционни продажби;
- при доставка на акцизни стоки;
- при доставка на стоки с монтаж и инсталиране.

Относно задължението за регистрацията при ВОП в чл.99 от ЗДДС е предвидено самостоятелно основание за задължителна регистрацията както за ДЗЛ (такива, извършващи икономическа дейност), така и за данъчно незадължени лица (министерства, ведомства, общини, лечебни заведения, неправителствени организации и т.н.), които придобиват стоки от регистрирани по ДДС доставчици в други държави членки.

Прагът за тази регистрацията (чл.99, ал.3 от ЗДДС) е общата сума на облагаемите ВОП през текущата година да е над 20 000 лв. В

стойността на облагаемите ВОП не се включва стойността на придобитите нови превозни средства, на акцизните стоки, както и данъкът, дължим или платен в другата държава членка, откъдето се транспортират стоките.

Заявлението за регистрация се подава не по-късно от 7 дни преди датата на възникване на данъчното събитие за ВОП, с което се надхвърля този праг, като придобиването, с което се надхвърля прагът, подлежи на облагане с ДДС.

Не са задължени да се регистрират при ВОП нерегистрираните лица, придобиващи ново транспортно средство, както и нерегистрираните лица, придобиващи акцизни стоки (чл.99, ал.5 от ЗДДС).

Независимо от наличието на тази специална регистрация за лицата възниква задължение да се регистрират по закона на общо основание (чл.99, ал.6 от ЗДДС), ако настъпят обстоятелствата за задължителна регистрация на друго основание. Това означава, че ако лицето е регистрирано за ВОП, но облагаемият оборот на извършените от него доставки надхвърли 50 000 лв., то за това лице ще възникне основание за задължителна регистрация на основание чл.96, ал.1 от закона, независимо че лицето вече е регистрирано на основание ВОП. В този случай лицето си запазва вече издадения ИН по ЗДДС, само че след тази дата лицето следва да начислява ДДС и може да приспада данъчен кредит, съгласно общите правила за това.

Същевременно обаче лицето може да избере доброволната регистрация съгласно чл.100 от ЗДДС, независимо че не е достигнат прагът от 20 000 лв. за ВОП. Лицата, които са се регистрирали по избор, обаче не могат да се дерегистрират по-рано от 24 месеца, считано от началото на календарната година, следваща годината на регистрацията.

Съгласно посочената в началото таблица при достигане на определен праг при условията на дистанционни продажби за лицата възниква задължение за регистриращия. В тази връзка лицата следва:

1. Да определят текущо общата сума на тези доставки за всяка държава членка поотделно;
2. Да определят сумата на данъчните основи за тези доставки за период от 2 предходни календарни години.

Задължение за регистрация при доставка на акцизни стоки

В случаите когато предмет на доставката са акцизни стоки за лична употреба и мястото на изпълнение на доставката при условията на дистанционна продажба е на територията на страната, лицето, което извършва доставка, е задължено да подаде заявление за регистрация

не по-късно от 7 дни преди датата на възникване на данъчното събитие за доставката. Органът по приходите извършва регистрация в 3-дневен срок от подаване на заявлението за регистрация.

Задължение за регистрация при доставка на стоки с монтаж и инсталиране

На регистрация по ЗДДС подлежи всяко лице, установено в друга държава членка, което не е установено на територията на България, но което извършва облагаеми доставки на стоки, които се монтират или инсталират от или за негова сметка на територията на България. Задължението за регистрация по ЗДДС възниква независимо от факта, че лицето не е достигнало оборот от 50 000 лв. за последните 12 месеца от извършените от него доставки на територията на страната.

Заявление за регистрация се подава не по-късно от 7 дни преди датата на възникване на датата на данъчно събитие за доставката. Органът по приходите извършва регистрация в 3-дневен срок от подаване на заявлението за регистрация.

Каква е процедурата при прекратяване на регистрацията (дерегистрация)?

Кои са основанията за задължителна дерегистрация (чл.107 от ЗДДС):

1. смъртта на физическото лице;
2. смъртта на физическото лице – едноличен търговец, със или без заличаване от търговския регистър;
3. заличаването на едноличния търговец от търговския регистър;
4. прекратяването на лицето в случаите на:
 - прекратяване на юридическо лице – търговец, със или без ликвидация;
 - прекратяване на кооперацията;
 - прекратяване на юридическо лице, което не е търговец;
 - прекратяване на неперсонифицираното лице или осигурителната каса.

Кои са основанията за доброволна дерегистрация?

Предвид на това че законът дава възможност за доброволна регистрация (без оглед на оборота), намаляването на облагаемия обо-

рот под 50 000 лв. не води до задължителна дерегистрация, но лицето има право да подаде заявление за дерегистрация. В тази връзка, освен в случаите на доброволна регистрация, когато се изисква лицето да остане регистрирано 2 години, заявление за дерегистрация може да се подава по всяко време, без оглед на облагаемия оборот, но при условие, че не е налице условието за задължителна регистрация.

Дерегистрация по инициатива на органа по приходите (чл.110 от ЗДДС), когато регистрацията на лицето се прекратява служебно от органа по приходите, се извършва когато:

1. са налице основания за задължителна дерегистрация;
2. орган по приходите установи, че лицето не е изпълнило в срок задължението си за подаване на заявление за дерегистрация.

В разпоредбата на чл.176 от ЗДДС са посочени още четири хипотези на отказ за регистрация или на служебна дерегистрация, която може да се извърши в следните случаи:

1. лицето не може да бъде открито на посочения от него адрес за кореспонденция по реда на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс;
2. лицето промени адреса си за кореспонденция и не уведоми по предвидения за това ред;
3. лицето системно не изпълнява задълженията си по този закон;
4. лицето има данъчни задължения, общата стойност на които надхвърля стойността на активите му, намалена с неговите задължения.

Каква е процедурата за дерегистрация?

При заличаване на ЕТ, както и при прекратяване на юридическо лице, кооперация или не персонифицирано дружество, лицето е длъжно да подаде заявление за дерегистрация в 14-дневен срок от настъпването на съответното обстоятелство. В случаите на доброволна дерегистрация лицето само избира кога да подаде заявление за дерегистрация.

В 7-дневен срок от постъпване на заявлението органът по приходите извършва проверка на основанието за дерегистрация и в 7-дневен срок от приключване на проверката органът по приходите издава акт, с който извършва или мотивирано отказва да извърши дерегистрацията.

За дата на дерегистрацията се смята датата на връчването на акта.

В случаите на служебна дерегистрация също се издава акт за дерегистрация. Когато основанията за дерегистрация е смърт на физическото лице, актът за дерегистрация не се връчва на лицето, а датата на дерегистрацията е датата на възникване на съответното обстоятелство за дерегистрация.

Как се извършва облагането при вътрешнообщностна доставка (ВОД) на нови превозни средства от нерегистрирани по ЗДДС лица?

Разпоредбата на чл.3, ал.4 от ЗДДС определя като данъчно задължено лице и всяко лице, което извършва инцидентно възмездна ВОД на ново превозно средство.

Това означава, че ако едно физическо лице продава нов лек автомобил на лице от друга държава членка, тази инцидентна доставка се третира от закона като ВОД, която подлежи на облагане при получателя.

Извършването на инцидентна ВОД на ново превозно средство от нерегистрирано по закона лице трябва да се декларира пред компетентната ТД на НАП на доставчика чрез подаване на декларация по образец (чл.168 от ЗДДС). Декларацията се подава в 14-дневен срок от изтичането на данъчния период, през който данъкът за доставката е станал изискуем.

Пример:

ЮЛНЦ, нерегистрирано по ЗДДС лице, продава нов лек автомобил, който е изминал 5000 км. на физическо лице в Гърция. Собствеността върху автомобила се прехвърля на 16 април 2007 г.

Данъчното събитие за ВОД възниква на датата на прехвърляне на собствеността. Данъкът става изискуем на 15-и май, следователно декларацията за ВОД трябва да бъде подадена до 14-и юни (чл.168, ал.1 от ЗДДС).

За неподаване на декларация по чл.168, ал.2 в закона е предвидена глоба или имуществена санкция от 250 до 500 лв. при първо нарушение и от 500 до 1000 лв. при повторно нарушение (чл.184 от ЗДДС).

Освен задължението за подаване на декларация за ВОД на ново превозно средство ЮЛНЦ следва да издаде и фактура. Когато доставчик е физическо лице, което не е едноличен търговец, с чл.168, ал.8

от ЗДДС е предвидено задължение доставката да се документира с документ, който съдържа реквизитите по чл.114, ал.1, т.т.3-15 от ЗДДС.

Съгласно разпоредбата на чл.168, ал.5 от ЗДДС в случаите на ВОД на ново превозно средство от нерегистрирано лице за лицето възниква право на възстановяване на платения данък за придобитото превозно средство. Правото на възстановяване се упражнява, като размерът на данъка за възстановяване се посочва в декларацията, която лицето подава пред НАП във връзка с извършването на ВОП. Съгласно чл.168, ал.7 от ЗДДС размерът на данъка, подлежащ на възстановяване, не може да надвишава размера на данъка, който би бил дължим, ако доставката беше облагаема не с нулева ставка, а със стандартната ставка от 20 на сто.

Пример:

ЮЛНЦ е купило нов лек автомобил от българска фирма за 18 000 лв., от които 3000 лв. е платеният ДДС. Впоследствие това лице продава превозното средство като ново (отговаря на условията 6000 км или 6 месеца). Получател по тази доставка е румънски търговец, който сам превозва автомобила до територията на Румъния. Цената на тази сделка, която се посочва в издадения документ за продажбата, е 10 000 лв.

За тази ВОД на ново превозно средство ЮЛНЦ ще може да си възстанови 2000 лв. ДДС – толкова би бил дължимия данък, ако доставка е на територията на страната (20% върху 10 000 лв.).

Сумата, подлежаща на възстановяване, следва да се посочи в декларацията по чл.168, ал.2 от ЗДДС, както и всички останали данни, които подлежат на деклариране с този формуляр.

Как се извършва облагането при вътреобщностно придобиване (ВОП) на нови превозни средства (НПС) от нерегистрирани по ЗДДС лица?

Съгласно чл.2, т.3 от ЗДДС на облагане с ДДС подлежи и всяко ВОП на НПС, без значение дали лицето, което го придобива, е регистрирано или нерегистрирано. Това означава, че ЮЛНЦ (нерегистрирано по ЗДДС лице) купува нов лек автомобил от доставчик, установен в друга държава членка.

Това придобиване се третира от закона като ВОП и подлежи на облагане с ДДС при данъчна ставка 20 % в България. Този режим на ВОП на замества досегашния режим „внос“ на нови превозни средства от нерегистрирани лица, доставяни от други държави членки.

Съгласно чл.99, ал.5 от ЗДДС нерегистрираните по закона лица, включително физическите лица, които придобиват ново превозно средство, нямат задължение да се регистрират за ВОП на НПС. За тях законът вмениява единствено задължение за деклариране на придобиването и внасяне на данъка (чл.168, ал.2).

Декларацията по образец се подава в 14-дневен срок от изтичането на данъчния период, през който данъкът за доставката е станал изискуем (чл.63 и чл.168, ал.1).

При ВОП на ново превозно средство от нерегистрирано лице не се изисква издаване на протокол за извършване на облагането, така както това става при режима ВОП от регистрираните по ЗДДС лица.

При ВОП на НПС данъкът се внася от лицето в 14-дневен срок от изтичането на данъчния период, през който данъкът за придобиването е станал изискуем в републиканския бюджет по сметка на ТД на НАП, където лицето е регистрирано или подлежи на регистрация по Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (чл.168, ал.4 във връзка с чл.91 от ЗДДС).

Законът предвижда налагане на административна санкция за лице, което не внесе в срок изискуемия данък – налага се глоба или имуществена санкция – чл.184.

За платения на това основание ДДС в случаите на ВОП на НПС може чрез механизма на наличен актив по смисъла на Закона за счетоводството да се упражни правото на данъчен кредит, когато впоследствие лицето се регистрира за целите на ЗДДС.

Публична информация

При осъществяване на дейността и доставките ЮЛНЦ могат да получат от НАП следната публична информация, необходима им при проверките: дали техен контрагент е регистрирано по ЗДДС лице или не. Съгласно чл.169, ал.1 от ЗДДС публичната информацията за регистрацията по закона включва:

1. наименование, идентификационен номер по чл. 84 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, идентификационен номер по чл. 94, ал. 2 и адрес за кореспонденция на лицето;
2. дата на регистрация и прекратяване на регистрацията;
3. дата на публикуване на обстоятелствата по т. 1 и 2.

Тази информация е достъпна и се публикува в Интернет страни-

цата на приходната администрация, но може и да се предоставя от приходната администрация и при писмено искане от лице, като редът, по който се предоставя, е регламентиран със специална процедура, утвърдена със Заповед на Изпълнителния директор на НАП.

ДАНЪЧНО ТРЕТИРАНЕ НА ЮЛНЦ ПО ДРУГИТЕ ДАНЪЧНИ ЗАКОНИ

Какво представлява данъкът при придобиване на имущество по дарение според Закона за местните данъци и такси (ЗМДТ)?

ЮЛНЦ са освободени от плащане на данък върху получените и предоставени дарения, когато получават субсидии от централния бюджет или са регистрирани за осъществяването на общественоползвателна дейност и са вписани в Централния регистър при Министерството на правосъдието (чл. 48, ал. 1, т. 4, ЗМДТ).

ЮЛНЦ, определени в частна полза, дължат данък дарение.

Кой дължи данъка?

Данъкът се заплаща от приобретателя на имуществото, а при замяна – от лицето, което придобива имуществото с по-висока стойност, освен ако е уговорено друго (чл. 45, ЗМДТ). В случай когато е уговорено, че данъкът се дължи от двете страни, те отговарят солидарно. Когато страните са се уговорили, че данъкът се дължи от прехвърлителя, другата страна е поръчител. Когато приобретателят на имуществото е в чужбина, данъчно задължен е прехвърлителят (чл. 45, ал. 2).

Кога се декларира и заплаща данъкът върху даренията?

Преди прехвърляне на недвижим имот, ограничени вещни права върху недвижим имот и моторни превозни средства, данъчно задължените лица по чл. 45 (по правило надарения) подават декларация, в която посочват вида на имота, местонахождението му, съответно вида и други индивидуализиращи данни за превозното средство.

Данъкът се заплаща преди прехвърляне на имуществото, **но не в териториалната дирекция на НАП, а в общината по местонахождението на имота, а в останалите случаи – по седалището на ЮЛ, съответно постоянния адрес на физическото лице.**

Когато е налице данъчно задължение при безвъзмездно придобиване на имущество, различно от недвижим имот, ограничени вещни права върху недвижим имот или моторни превозни средства (например парични средства), лицата, които са го придобили, подават декларация за облагане с данък и заплащат данък в двумесечен срок от получаването (чл. 49, ал. 3, ЗМДТ).

Отново със Закона за меценатството и тук е въведено освобождаване от данък дарение за безвъзмездно предоставена помощ при условията и реда на този закон.

Дължи ли се такъв данък за пари, получени по проекти?

Парите, получени по проекти, не се третират като дарение и за тях не се дължи данък. По своята същност те представляват целево финансиране, т. е. предоставят се за финансиране на определени проекти, а не безвъзмездно, както е при получено дарение според разпоредбите на ЗЗД.

Ако ЮЛНЦ в обществена полза направи дарение на друго лице (например ЮЛНЦ в частна полза), дължи ли се данък върху това дарение?

Съгласно цитираните по-горе разпоредби на ЗМДТ (чл.48, ал.1, т.4) освободени от местния данък върху получени дарения са само ЮЛНЦ, които получават субсидия от централния бюджет или са регистрирани в обществена полза и вписани в Централния регистър на тези лица, който се води в Министерството на правосъдието, независимо дали получават или правят дарения на други, включително и на ЮЛНЦ в частна полза.

Целта на данъчния закон е да стимулира дейността само на тези ЮЛНЦ, регистрирани да извършват общественополезна дейност. Този принцип е заложен и в разпоредбата на чл. 4 от ЗЮЛНЦ, която предвижда, че *„държавата може да подпомага и насърчава регистрираните в Централния регистър юридически лица с нестопанска цел за осъществяване на общественополезна дейност чрез данъчни, кредитно-лихвени, митнически и други финансови и икономически облекчения, както и финансираня при условия и по ред, определени в съответните специални закони.“*

Дължат ли ЮЛНЦ данък върху недвижимите имоти?

Този данък се дължи от всички данъчни субекти, независимо дали развиват стопанска дейност или са регистрирани по Закона за юридическите лица с нестопанска цел. Данъкът върху недвижимите имоти представлява местен данък и от 2006 г. се внася директно в общината по местонахождение на имота.

ЮЛНЦ подлежат на облагане с данък върху недвижимите имоти, ако придобият или притежават разположени на територията на страната сгради, дворни места, парцели и застроените земеделски и горски земи за действително застроената площ и прилежащия ѝ терен.

Когато придобият жилищен недвижим имот, ЮЛНЦ са длъжни да подадат декларация по чл. 14 от ЗМДТ, а при придобиване на нежилищен недвижим имот се подава декларация по чл. 17 от закона.

Декларациите се подават, не само когато ЮЛНЦ придобива право на собственост върху недвижимия имот, но и при право на ползване или концесия.

Декларацията се подава в двумесечен срок от придобиването или от учредяването на правото на ползване (концесия) върху недвижим имот. В същия срок се подава декларация и при промяна на вече декларирано обстоятелство, което има значение за определяне на данъка. Декларация се подава за всеки един имот поотделно.

Данъкът се определя върху данъчната оценка на недвижимите имоти съгласно Приложение №2 към ЗМДТ. При промяна на данъчната оценка през годината данъкът се определя върху новата оценка от месеца, следващ месеца на промяната.

Данъкът се определя върху данъчната оценка и е в размер 1,5 на хиляда.

Данъкът се заплаща в следните срокове: от 1 февруари до 31 март, до 30 юни, до 30 септември и до 30 ноември на годината, за която е дължим. На предплатилите в първия срок за цялата година се прави отстъпка от 5 на сто.

Дължат ли ЮЛНЦ такса смет?

Такса смет се заплаща за услугите, които извършва общината по събирането, извозването и обезвреждането в депа или други съоръжения на битовите отпадъци, както и за поддържането на чистотата на териториите за обществено ползване в населените места (чл. 62,

ЗМДТ). С други думи таксата представлява цена за услуга, която се предоставя от общинската администрация и се заплаща от потребителите, т. е. от всички – граждани и юридически лица, които са собственици на имота.

Данък при придобиване на МПС

При придобиване на МПС ЮЛНЦ дължат данък в размер 2 на сто върху застрахователната му стойност. Съгласно разпоредбата на чл. 44, ал. 3 от ЗМДТ обаче данък не се дължи за придобити преди първата им регистрация в страната моторни превозни средства, внесени като нови. Нотариалното прехвърляне на МПС се извършва след като нотариусът се убеди, че данъкът е платен – представя се писмена декларация от прехвърлителя, че няма непогасени, подлежащи на принудително изпълнение задължения за данъци, мита, задължителни осигурителни вноски или други публични задължения, свързани с моторното превозно средство. Когато прехвърлителят или учредителят декларират, че имат публични държавни и общински задължения, прехвърлянето се извършва след тяхното заплащане (представя се вносна бележка, платежно нареждане) или ако длъжникът писмено декларира, че е съгласен публичните държавни и общински вземания да се погасяват от сумата срещу прехвърлянето или учредяването на вещното право и купувачът внесе дължимата сума в съответния бюджет. Данъкът се заплаща в общината по седалището на задълженото лице.

Данък върху превозните средства

Този данък се заплаща от собствениците на превозните средства. Собствениците на превозни средства декларират пред ТД на НАП по седалището си притежаваните от тях превозни средства в двумесечен срок от придобиването им.

За леки автомобили размерът на данъка се определя съобразно мощността на двигателя в kW, коригиран с коефициент в зависимост от годината на производство, съгласно чл. 55 от ЗМДТ. За автобус данъкът се определя съобразно местата за сядане.

При прехвърляне на собствеността на превозното средство новият собственик не заплаща данъка, ако предишният собственик го е платил за времето до края на календарната година.

За превозните средства с мощност на двигателя до 74 kW вкл., снабдени с действащи катализаторни устройства, данъкът се заплаща с 50 на сто намаление.

Данъкът се заплаща на две равни вноски в следните срокове: до 31 март и до 30 септември на годината, за която е дължим. На предплатилите за цялата година в първия срок се прави отстъпка от 5 на сто.

За превозните средства, придобити през текущата година, данъкът се плаща в двумесечен срок от датата на придобиването им в размер една дванадесета част от годишния данък за всеки месец до края на годината, включително и месеца на придобиването.

Заплащането на данъка е условие за пускане в движение и за редовност при годишния технически преглед на превозното средство.

Данъкът се внася в общината по седалището на ЮЛНЦ.

Дължат ли ЮЛНЦ патентен данък?

ЮЛНЦ не подлежат на облагане с патентен данък. Тяхното данъчно облагане става по реда на ЗКПО, както беше разяснено по-горе.

Как се облагат средствата за технически помощи по международни договори?

Обикновено по международните програми за финансиране се предвижда, че чрез помощта няма да се финансират мита и вътрешни данъци. Нека вземем за пример прилагането на *Рамковото споразумение между Европейската общност и Република България за съдействие по Програмата ФАР* (ратифицирано със закон, приет от 37-ото Народно събрание на 23.03.1995 г. – ДВ, бр. 31 от 4.04.1995 г., издадено от Министерството на външните работи, обн., ДВ, бр. 52 от 6.06.2003 г., в сила от 4.04.1995 г.).

Пример:

Чуждестранно дружество е регистрирало място на стопанска дейност на територията на България във връзка със сключен договор с Министерство на труда и социалната политика, финансиран със средства по програма ФАР 2002. „X” АД – българско търговско дружество, е избрано за изпълнител на въпросния проект в консорциум с други подизпълнители, в това число и Йоркширската търговска камара. Последната осигурява консултанти, които осъществяват технически услуги на територията на България по смисъла на т. 9 от ДР на Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО). Възнагражденията за техническите услуги, осъществявани от консултантите на Йоркширската търговска камара се заплащат от мястото на стопанска дейност за сметка на финансирането по програма ФАР.

На основание чл. 13 от новия ЗКПО и във връзка с чл. 5, ал. 4 от Конституцията на Република България когато в международен договор, влязъл в сила, ратифициран от Народното събрание със закон и обнародван в „Държавен вестник“, се съдържат разпоредби, различни от разпоредбите на този закон, се прилагат разпоредбите на съответната международна спогодба или договор.

Рамковото споразумение между Комисията на Европейската общност и Република България е ратифицирано със Закон за ратифициране, обнародван в Държавен вестник и в сила за България от 04.04.1995 г.

Съгласно Приложение А, чл. 13, т. 1 *„Данъците, митническите и вносните мита няма да бъдат финансирани от безвъзмездната помощ на ЕИО“*. По-нататък, в т. 4 е предвидено, че *„физическите и юридическите лица, включително и чуждестранния персонал на страните членки на Европейската общност, които изпълняват договори за техническо сътрудничество финансирани по линия на безвъзмездна помощ на ЕИО, ще бъдат освобождавани от данък върху печалбата и данък върху доходите на физическите лица в страната на получателя“*. От българския текст може да се заключи, че когато бенефициентът на финансирането по програма ФАР начислява на чуждестранно лице възнаграждение за техническа услуга, същият е освободен от данък върху печалбата, ако реализира такава, но не и от данък при източника в размер 10 на сто върху изплатеното възнаграждение на основание чл. 195 от ЗКПО.

Съгласно чл. 6 от Споразумението обаче в случай на различия между текста на английски и български език, на които е подписано то, меродавен е английският текст. Английският текст на чл. 13, т. 4 от Приложение А гласи: *'Natural and legal persons, including expatriate staff, from the Member States of the European Community executing technical cooperation contracts financed out of the EEC Grant shall be exempted from business and income tax in the state of THE RECEPIENT'*.

Смисълът на разпоредбата в английския текст е по-общ от редакцията на български. Съгласно разпоредбата физически и юридически лица, включително чуждестранният персонал на тези лица, от страни членки на ЕС, изпълняващи договори за техническо сътрудничество, финансирани по линия на безвъзмездна помощ от ЕИО, се освобождават от данък върху дохода и печалбата в страната на получателя.

Налага се изводът, че данъчната преференция на чл. 13, т. 4 от Приложение А на Споразумението обхваща и данъка при източника, удържан съгласно чл. 195 от ЗКПО върху възнаграждения за осъщес-

твени технически услуги, изплащани на чуждестранно лице от място на стопанска дейност, на територията на страната, а също и изплащани от местни ЮЛНЦ, търговски дружества, неперсонифицирани дружества и бюджетни предприятия. Следователно в тези случаи не следва да се удържа 10 % данък при източника върху изплащаните възнаграждения за технически услуги. В този смисъл е и писмо с изходящ № 96-МФ-665/15.03.2005 г. на Главния данъчен директор.

Следва да се има предвид, че с оглед на цитираните норми на Споразумението, по програма ФАР чуждестранните консултанти са освободени от облагане на територията на България както с данък печалба, ако са ЮЛ, така и с данък общ доход за физическите лица. Тази данъчна преференция обаче не важи за местните лица, когато те изпълняват договори за техническо сътрудничество. Това е защото по изричната разпоредба на чл. 13, т. 4 от Приложение А на Споразумението освобождаването от данък се отнася само да лица, местни на страни членки на Европейския съюз. Такова е и становището подържано от данъчната администрация (сега Национална агенция за приходите). Моето лично мнение обаче е, че и в тези случаи не следва да се дължи данък. Аргумент за това е принципът на чл. 13, т. 1 от Приложение А на Споразумението: *„Данъците, митническите и вносните мита няма да бъдат финансирани от безвъзмездната помощ на ЕИО“*. Логиката на този принцип е използване на безвъзмездното финансиране директно за определените цели, а не за финансиране на държавния бюджет под формата на данъци.

ПРИМЕРНИ ДОГОВОРИ И ДОКУМЕНТИ

ДОГОВОР ЗА ДАРЕНИЕ

Днес, 200... г., в гр., се сключи

настоящият договор за дарение между:

....., наричан по-долу ДАРИТЕЛ, и

....., наричан по-долу НАДАРЕН.

Страните се споразумяха за следното:

Чл. 1. Дарителят отстъпва на надарения безусловно веднага и безвъзмездно

.....

Чл. 2. Надареният приема с признателност направеното дарение.

Настоящият договор се състави в два еднакви екземпляра – по един за всяка от страните.

ДАРИТЕЛ:

НАДАРЕН:

ДОГОВОР ЗА СПОНСОРСТВО

Днес, 200... г., в гр., между:

1., наричан по-долу СПОНСОР, и
2., наричан по-долу СПОНСОРИРАНО ЛИЦЕ, се сключи този договор.

Страните се споразумяха за следното:

I. ПРЕДМЕТ НА ДОГОВОРА

Чл. 1. Спонсорът се задължава да предостави на спонсорираното лице с което да подпомогне

II. ПРАВА И ЗАДЪЛЖЕНИЯ НА СПОНСОРА

Чл. 2. Спонсорът ще изпълни задължението си по чл. 1 в срок от дни.

Чл. 3. Спонсорът има право:

1. да получава информация за хода и резултатите от спонсорираното мероприятие или дейност;
2. неговото име (фирма) да бъде посочвано при съобщения за медиите относно спонсорираното мероприятие или дейност;
3. при извършване на спонсорираното мероприятие или дейност – да бъде посочвано съдействието му.

III. ПРАВА И ЗАДЪЛЖЕНИЯ НА СПОНСОРИРАНОТО ЛИЦЕ

Чл. 4. Спонсорираното лице има право да получи уговореното в чл. 1 имуществено подпомагане.

Чл. 5. (1) Спонсорираното лице се задължава:

1. при извършване на спонсорираното мероприятие или дейност да посочва съдействието на спонсора;
2. да популяризира помощта на спонсора и неговата дейност;

3. при предоставяне на информация за медиите, относно спонсорираното мероприятие или дейност, да посочва съдействието от страна на спонсора.

(2) Задълженията на спонсорираното лице по т. 2 от предходната алинея са конкретизирани в Приложение № 1, което е неразделна част от този договор.

IV. РАЗВАЛЯНЕ И ПРЕКРАТЯВАНЕ НА ДОГОВОРА

Чл. 6. (1) Всяка от страните може да развали договора при неизпълнение от другата страна.

(2) Спонсорът може да се откаже от договора, ако спонсорираното мероприятие или дейност бъдат преустановени или спрени за продължителен период.

Чл. 7. Договорът може да бъде прекратен по взаимно съгласие от страните.

V. ЗАКЛЮЧИТЕЛНИ РАЗПОРЕДБИ

Чл. 8. Нищожността на някоя клауза от договора или на допълнително уговорени условия не води до нищожност на друга клауза или на договора като цяло.

Чл. 9. Страните се задължават да не преотстъпват на трети лица информация, получена при или по повод сключването или изпълнението на договора.

Чл. 10. За всеки спор относно съществуването и действието на сключения договор или във връзка с неговото нарушаване, включително спорове и разногласия относно действителността, тълкуването, прекратяването, изпълнението или неизпълнението му, както и за всички въпроси неуредени в настоящия договор се прилага българското право, като страните уреждат отношенията си чрез споразумение.

Договорът се сключи в два еднообразни екземпляра, по един за всяка от страните.

СПОНСОР: СПОНСОРИРАНО ЛИЦЕ:

УДОСТОВЕРЕНИЕ ЗА ДАРЕНИЕ

..... със седалище и адрес на
управление.....,
БУЛСТАТ....., представлявано от
.....,
издава настоящото удостоверение за дарение, с което

УДОСТОВЕРЯВА

че на в гр.,
получи безвъзмездно сума в размер на
.....лева
(или имущество
.....)
от
..... със седалище и адрес на управление
....., БУЛСТАТ.....,
представлявано от

Предметът на дарението е изцяло получен.

С благодарност: _____

.....

КНИГА НА ДАРИТЕЛЯ

<i>Име (фирма, ЕГН) БУЛСТАТ, седалище, адрес</i>	<i>Дарена сума/имущество</i>	<i>Цели</i>

АВТОРИТЕ

Митко Стойков работи като юрисконсулт в данъчната администрация от 1999 г. В момента заема длъжността главен юрисконсулт в Дирекция „Данъчно-осигурителна методология“ в Централно управление на Националната агенция за приходите (НАП).

Завършил е специалност „Право“, степен Магистър в СУ „Св. Климент Охридски“ през 1998 г. и специалност „Международно, европейско и търговско право“, степен Магистър в Лондонския университет (2003 г.). В НАП Митко Стойков участва в разработването на указания по прилагане на данъчното законодателство, както и провежда обучения на служители в администрацията. Автор е на книгите „Данъчно облагане на ЮЛНЦ“, 2006 г.; „Дарителство за културни организации в България“, 2005 г. и е съавтор на коментар на българската данъчна система 2000 г. (издаден по програма ТЕМПУС). Има статии в специализирани данъчни издания.

Цветан Христов Стефанов – главен експерт по приходите в Дирекция „Данъчно осигурителна методология“ в Централно управление на НАП. Работи като служител на данъчната администрация от 1996 г. Участва в разработването на становища по конкретни казуси и законопроекти, изготвяне на указания по прилагане на данъчното законодателство в частта, касаеща облагането с данък върху добавената стойност, в провеждането на обучения на служители от системата на НАП. Завършил е УНСС – София през 1995 г.

Български център за нестопанско право

**ДАНЪЧНО ОБЛАГАНЕ НА
ЮРИДИЧЕСКИТЕ ЛИЦА С НЕСТОПАНСКА ЦЕЛ
Въпроси и отговори**

София, 2007

ISBN 978-954-91869-5-6



Дизайн и предпечат
VLL

