

ЮГОЗАПАДЕН УНИВЕРСИТЕТ “НЕОФИТ РИЛСКИ”

Правно исторически факултет

Красимир Симеонов Мутафов

СПЕЦИАЛНИ РЕЖИМИ НА ОБЛАГАНЕ

ПО РЕДА НА ЗДДС

АВТОРЕФЕРАТ

на дисертация за получаване на научна степен
“доктор по право”

РЕЦЕНЗЕНТИ:

Доц. д-р ЮРИЙ КУЧЕВ

Доц. д-р МАНОЛ СТАНИН

I. ОБЩА ХАРАКТЕРИСТИКА НА ТРУДА.

1.Актуалност на темата.

В правната литература липсва цялостно научно изследване на специалните режими на облагане по реда на ЗДДС, което обуславя актуалността на темата. Основание за това дава и изцяло новата нормативна уредба и въведените с нея специални режими на облагане, които до този момент не бяха познати в нашето данъчно законодателство.

В труда са изследвани и доставките при условията на комисионен договор, които въпреки, че не са включени в специалните режими на облагане по реда на ЗДДС представляват интерес поради комплексния характер на данъчното правоотношение, което възниква и се развива при тяхното осъществяване и неговата субектна структура. Това са все още неизследвани въпроси в данъчното право, което също предпоставя актуалността на темата.

2.Предмет и задачи на изследването.

Темата на дисертационния труд предопределя и предмета на изследването.

На първо, място предмет на изследване са всички елементи, понятия и правила, които в своята цялост изграждат механизма на специалните режими на облагане по реда на ЗДДС. С оглед необходимостта от задълбоченото им проучване е отделено внимание и на основните елементи от механизма на ДДС, които са относими към специалните режими на облагане, както и субективните и обективните предпоставки въз основа, на които възниква задължението за ДДС.

Доколкото за нашата страна като пълноправен член на ЕС съществува задължението да хармонизира данъчното си законодателство в частност ДДС с това на Общността възниква необходимостта да се изследва и степента на тази хармонизация от гледна точка на специалните режими с Общата система на ДДС. В тази насока е направен и допълнителен сравнителноправен анализ с френският Общ данъчен кодекс и Данъчния кодекс на Руската федерация.

Задачата на изследването е да се разгледат елементите на данъчния фактически състав е да се изяснят механизмите при специалните режими на облагане по реда на ЗДДС.

Сравнителноправният анализ и резултатите от научното изследване поставиха и задачата да се изработят предложения за изменения на механизма на облагане при някои от специалните режими от гледна точка на тяхното оптимизиране.

3. Методология на изследването.

В хода на изследването е намерил приложение сравнителноправният метод, който позволява да се отговори на въпроса относно достигната степен на хармонизация на българския ЗДДС в частта му относно специалните режими на облагане със специалните правила, регламентирани в Директива 2006/112/ЕС относно общата система на ДДС. Сравнителноправният метод позволява и да се търсят и правят предложения за изменения в действащата към момента нормативна уредба въз основа и на чуждестранния опит в сферата на данъчното законодателство. Използван е и системният метод за да се изяснят основните въпроси от механизма на данъка при специалните режими на облагане. Изследвани са връзките и зависимостите на използваните от данъчното право институти

при уредбата на ДДС и регламентирането на специалните режими на облагане и тези в другите правни отрасли.

Историкоправният метод също е намерил приложение при изследване на произхода на ДДС, доколкото въпроса има отношение към изследваната материя.

4. Научна новост на труда.

Проблемите свързани с ДДС запазват своята актуалност, но не са в достатъчна степен изследвани в нашата данъчноправна теория. В значителната си част публикациите са посветени на отделни въпроси от правния режим на ДДС или на неговия механизъм.

Цялостно научно изследване, което да е съобразено с действащата към момента нормативна уредба и да обхваща специалните режими на облагане, като съвкупност от понятия, институти и механизми, както и да ги сравни с Общата система на ДДС и с подобни режими на страни-членки на ЕС и извън Съюза липсва.

Като принос във финансовоправната теория може да се разгледа изложената теза за четиристранната субектна структура на данъчното правоотношение, което възниква при доставките при условия на комисионен договор.

5. Практическо значение на труда

Практическото значение на труда може да се търси в няколко насоки.

Изразените в изследването мнения и становища относно механизма на облагане при специалните режими, а и не само биха могли да намерят приложение в съдебната практика, като се има предвид нейната противоречивост.

Практическа стойност има и направеният анализ на съдебната практика и съществуваща по изследваните въпроси литература.

Не на последно място, някои от изводите, както и предложенията направени за изменение на действаща към момента нормативна уредба биха могли да послужат за нейното по-натътно усъвършенстване.

6. Структура и обем на труда.

В структурно отношение, дисертацията се състои от увод, три глави и заключение и е в обем от 202 страници. Приложена е и библиографска справка за ползваната литература.

II. СЪДЪРЖАНИЕ НА ТРУДА

1. Увод

В увода е обоснована актуалността на темата и са очертани предметът, обхватът и методът на изследване. Посочени са целите и задачите, които се поставят с изследването, като изрично е посочено, че основните понятия, свързани с ДДС, ще се изследват доколкото имат отношение към темата на труда, а не в тяхната цялост, тъй като в противен случай би се нарушило изискването за нейната адекватност със съдържанието.

2.Глава първа

Глава първа е посветена на основните понятия свързани с данъка върху добавената стойност.

В параграф първи, е разгледана същността на данъка като парично, безвъзмездно и невъзвращаемо плащане, установено едностранно и по общ начин от държавата, която има възможността да го събере по принудителен ред.

Освен като плащане, данъкът е разгледан и като **правоотношение**, което възниква между държавата и данъчно задължените лица вследствие на настъпване на предвидените в правната норма юридически факти. Същността, предметът на това материално по своя характер правоотношение е плащането.

Данъкът като правоотношение възниква, съществува и се прекратява в резултат на едностранното, властническо волеизявление на държавата, намиращо конкретен израз в приемането и отменянето на данъчните закони от Народното събрание. Това правоотношение е **публичноправно** по своя характер, тъй като активен субект в него винаги е държавата, която встъпва от позицията на власт и управление. Принципът на законоустановеност на данъците предопределя, че методът на

регулиране на данъка като правоотношение е властнически, от позицията на обвързана компетентност.

В параграф втори е направена обща характеристика и са разгледани специфичните белези на ДДС, които отличават от останалите данъци.

ДДС се определя като **косвен** данък от потребителски тип. Характерно за косвените данъци е, че те се налагат върху оборотите на стоките и услугите, като се калкулират в техните цени. Тук субектът на данъка има осигурената от закона възможност да прехвърли данъка чрез включването му в цената на предоставяната стока или услуга. По този начин крайната данъчна тежест се понася от прекия потребител на стоките и услугите.

Данъкът върху добавената стойност е **многофазен, некумулативен**, което означава, че при всяка негова фаза /прехвърляне на собствеността или други вещни права върху стоката или извършване на услугата/, същият се начислява от продавача и се включва в цената на предоставяната стока или услуга. С ДДС се облагат всички обороти на стоката по веригата производител/вносител до крайния потребител, за разлика от данъка върху оборота, където облагането беше еднократно. Веднага обаче трябва да споменем, че този принцип се регулира от държавата с помощта на механизма на данъчен кредит и по този начин се избягва прекомерното завишаване на данъчната тежест за активните участници в стопанския оборот.

ДДС е **всеобщ данък**, тъй като с него се облагат оборотите на всички стоки и услуги осъществявани на територията на Република България, с изключение на необлагаемите, като допустимите изключения /освободените доставки/ са сведени до минимум.

ДДС е в системата на **републиканските данъци**, тъй като начисленият и събран данък постъпва като приход в

републиканския бюджет, за разлика от местните данъци, при които в съответствие с предприетите реформи в данъчното облагане се събират от структури, които са в системата на местното самоуправление и постъпват като приход в местните бюджети.

ДДС е **месечен данък**, което означава, че в края на данъчния период се определя окончателният размер на данъка, който може да е ДДС за внасяне или за възстановяване.

ДДС е **пропорционален данък**, тъй като данъчната ставка при него е постоянна величина и не е обвързана с увеличението или намалението на данъчната основа, както това е при прогресивните данъци.

Направена е и кратка историческа справка на хармонизацията на данъчното законодателство в областта на облагането с ДДС на ниво ЕС.

В параграф трети е разгледана доставката като един от обектите на облагане с ДДС. Анализирането и изясняването на това понятие се налага с оглед неговата относимост към специалните режими на облагане, както и поради липсата на легално определение за него в действащия към момента ЗДДС.

Същността на понятието за “доставка”, което се ползва в българския ЗДДС може да се изведе от определението за „*облагаема доставка*” прието в закона.

Необходимостта от подобно понятие и неговото отграничаване от това за “облагаема доставка” е продиктувана от преминаването от общото към специалното в юридическата материя и без съмнение би допринесло за изграждането на една по-стройна система от понятия в данъчното право. В този смисъл, доставката по реда на ЗДДС следва да се възприема като **родово** понятие, което включва в себе си облагаемите, необлагаемите и освободените доставки на стоки и на услуги. За да е налице

доставка е необходимо да има прехвърляне на право на собственост или ограничени вещни права върху стока или извършване на услуга. По същество прехвърленото право на собственост или друго вещно право върху стоката или извършената услуга представляват предмета на доставката.

По мое мнение, ще бъде погрешно да се приеме, че предмет на доставката на стока или услуга е самата стока или дейността, в която се изразява услугата. Вещта, като материална субстанция, както и дейността, в която се изразява услугата сами по себе си не могат да предизвикат настъпването на данъчно събитие или да доведат до формиране на данъчна основа. Поради това те не могат да бъдат определени или приети като предмет на доставката. От казаното до тук може да се даде следното определение за понятието „доставка” като обект на облагане с ДДС: *прехвърляне на право на собственост или други вещни права върху стоката или всяко извършване на услуга срещу договорена между страните или определена по силата на закона насрещна престация.*

От изведеното теоретично определение за доставка по смисъла на ЗДДС е видно, че за да е за да е налице такава, е необходимо наличието на следните елементи: **страни** /доставчик и получател/, **предмет** /прехвърленото право на собственост или друго вещно право или извършената услуга/ и **възмездност** представляваща договорената между страните или определената по реда на закона насрещната престация за така прехвърленото право или за извършената услуга.

За да бъде една доставка обект на облагане е необходимо, с нея да се осъществява независима икономическа дейност, да е с място на изпълнение на територията на страната и да е извършена от данъчно задължено по реда на ЗДДС лице.

При облагане на доставките на стоки и услуги, законодателят е приел принципа за всеобщност на тяхното облагане, като освободенията са изрично посочени в чл.38-50 от ЗДДС.

В параграф четвърти са изяснени понятията за данъчен кредит и право на приспадане наданъчен кредит.

Легалната дефиниция на това специфично за данъчното право понятие се съдържа в нормата на чл.68, ал.1 от ЗДДС, съгласно която данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрираното лице има право да приспадне от данъчните си задължения за:

- получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки;
- извършено от него плащане по облагаема доставка преди да е възникнало данъчното събитие за нея;
- осъществен от него внос, включително и при различни митнически режими;
- изискуемият от него данък, като платец по Глава осма от ЗДДС.

Правото на данъчен кредит представлява признатата и гарантирана от закона възможност получателя по доставките да приспадне по предвидения в ЗДДС ред начисления му от други регистрирани лица или при внос данък. Правото на приспадане на данъчен кредит е от категорията на субективните права и възниква в края на данъчния период, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем и може да бъде упражнено в същия или един от следващите дванадесет данъчни периода.

Правото на приспадане на данъчен кредит може да се упражнява, когато е налице поне едно от условията, предвидени в разпоредбата на чл.71 от ЗДДС.

В параграф пети и шести са изследвани датата на възникване на данъчното събитие и данъчната основа, като елементи от данъчния фактическия състав.

В ЗДДС няма легална дефиниция за датата на възникване на данъчното събитие, като законът се ограничава само да посочи

действията, които водят до нейното настъпване и правните последици, които се пораждат. За целите на изследването в труда е изведено работно определение на това понятие, съгласно което като дата на възникване на данъчното събитие би следвало да се разбира онзи правомерен юридически факт, с настъпването на който, данъкът по реда на ЗДДС става изискуем. С настъпването на този юридически факт за лицето възниква задължението за начисляване на данъка или освобождаване от начисляване ако доставката е освободена или с място на изпълнение извън територията на страната. Юридическият факт, който води до изискуемост на данъка следва да се определи като юридическо събитие, тъй като при осъществяването на една доставка, съзнателната воля на страните по нея не е пряко, непосредствено насочена към правните последици, които възникват с настъпването на данъчното събитие.

По своята правна същност данъчната основа представлява стойността, върху която се начислява или не се начислява дължимият по реда на ЗДДС данък в зависимост от това дали една доставка е облагаема или е освободена. Тя е един от елементите на данъчното облагане въз основа, на който се определя неговият конкретен размер. Правилата въз основа, на които се определя данъчната основа регламентирани в чл.26-27 от ЗДДС показват, че нейната крайна величина, върху която се начислява дължимият данък се определя по силата на закона, а не в зависимост от волята или желанията на страните.

3. Глава втора

В Глава втора от дисертацията са изследвани специалните режими на облагане, прилагането на които е задължително.

В параграф първи е посветен на доставките при условията на комисионен договор, като е обоснована тезата, че приемането на специални правила при облагането с ДДС на изследвания режим е комплексния характер на правоотношението, което възниква и се развива при осъществяването на комисионния договор.

Правоотношенията, които възникват, развиват се и се прекратяват при осъществяването на комисионния договор са обособени в три основни групи, които са тясно свързани помежду си и се разглеждат като едно цяло.

На първо място това са правоотношенията, които възникват между доверителя и комисионера по повод на сключената сделка.

На следващо място това са правоотношенията възникващи между третото лице и комисионера във връзка с изпълнението на сделката възложена на последния от комитента. В правната наука се изразява становище, че тази сделка трябва да бъде търговска.

На последно място, това са правоотношенията, които възникват между доверителя и третото лице, с което комисионерът е сключил възложената му от първия сделка.

Независимо от това при облагането на доставките при условията на комисионен договор не е налице безусловно следване на структурата на облигационните правоотношения, които възникват при неговото осъществяване.

Така например, последната група облигационни правоотношения, които се формират при изпълнението на комисионния договор не представляват интерес за данъчното право. Вместо това се обръща внимание на възнаграждението, което се изплаща на комисионера от страна на комитента, като се

приема, че е налице доставка на услуга по смисъла на чл.9, ал.1 от ЗДДС.

Друга особеност на данъчното правоотношение при този вид доставки е неговата субектна структура.

Данъчните правоотношения които възникват при облагането с ДДС имат тристранна субектна структура, която е обусловена от характера на данъка, като косвен и многофазен. Първият субект в правоотношението, това е държавата в лицето на администрацията по приходите, а като втори субект в данъчното правоотношение породено от ДДС се конституира данъчно задълженото лице, което извършва доставката и начислява дължимия за последната данък, като го включва в цената на предоставяната стока или услуга. Третият субект е получателят на стоката или услугата, който плаща данъка калкулиран в цената на получената доставка и има право да претендира възстановяване на данъка.

Данъчното правоотношение, което възниква при осъществяването на доставки при условията на комисионен договор по реда на ЗДДС може да се охарактеризира като многосубектно. Това произтича от правната същност на комисионният договор като облигационно правоотношение при реализирането, на което участват три субекта, всеки от които има своите права и задължения а именно; доверител, комисионер и трето лице.

След сключване на договора между всички тях възникват съответните облигационно правоотношения, които се регулират за данъчни цели от ЗДДС, като в същите се намесва и държавата в качеството си на активен субект. По този начин за всяко от лицата, което встъпва в тези вече данъчни правоотношения се пораждат права и задължения във връзка с начисляването на

дължимият ДДС, възникването на данъчния кредит и неговото приспадане.

С оглед на това основателно би могло да се приеме, че тристранната субектна структура, която е характерна за данъчните правоотношения при облагането с ДДС, при този специфичен вид доставки прераства в четиристранна.

Тук трябва да се обърне внимание на мястото, което комисионерът заема в данъчните правоотношения. При облагането с ДДС мястото на комисионера в данъчното правоотношение не може да се определи като междинно, тъй като той встъпва в качеството си на пълноправен субект, притежаващ самостоятелни права и задължения във връзка с начисляването на ДДС и упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит.

Разглеждано от към своето предметно съдържание и субектна структура данъчното правоотношение, което възниква, развива се и се прекратява при изпълнението на този вид доставки ни позволява да го определим като комплексно по своя характер. В него се включват три отделни правоотношения, а именно доставка между комисионера и третото лице, доставка между доверителя и комисионера, доставка на услуга между комисионера и доверителя които са в обединени в едно функционално цяло, обусловено от правната същност на комисионния договор и властническите правомощия на държавата, която ги регулира с оглед на своите фискални интереси.

В параграф втори е изследван специалният режим по отношение на вътреобщностното придобиване и вътреобщностната доставка на новите превозни средства.

Отделено е внимание на понятията за ВОП и ВОД, режима на тяхното облагане, тъй като според нас не може да се разглежда специалният режим на облагане, регламентиран в Глава двадесет и

първа от ЗДДС без да се анализират тези специфични понятия до степен относима към поставения въпрос.

При разглеждания специален режим на облагане са налице два основни критерия, които водят до неговото обособяване. Първият това е данъчният субект, който го прилага, а вторият е обектът подлежащ на облагане при ВОП или видът на стоката при инцидентна ВОД на ново превозно средство.

От текста на чл.168 от ЗДДС е видно, че приложението на този специален режим на облагане е ограничено само по отношение на нерегистрираните по реда на ЗДДС лица и тези регистрирани на основание чл.97а и 99 от закона, независимо дали са физически или юридически.

Тук изпъква и най-съществената особеност на разглеждания специален режим на облагане, която е свързана със субектите на данъчното правоотношение.

Когато лицето прилага този специален режим на облагане, броят на извършваните от него ВОП на ново превозни средства не е ограничен. Извод за това може да се направи от нормата на чл.99, ал.1-6 от ЗДДС, която регламентира задължението за регистрация при ВОП, и от която е видно, че ако лицето извършва само ВОП на нови превозни средства, тяхната стойност не се включва в общата сума на облагаемите вътреобщностни придобивания и то не може да се регистрира на това основание по ЗДДС. Освен при ВОП, изследваният режим на облагане ще намери приложение и по отношение на инцидентна ВОД на ново превозно средство. В ЗДДС не е дадено легално определение на понятието инцидентна доставка, което налага същността на това понятие да се изведе по пътя на тълкуването. Използваният от законодателя термин „инцидентна ВОД“, достатъчно ясно показва, че не се касае за независима икономическа дейност по смисъла на чл.3, ал.2 от ЗДДС. Това ни дава основание да

приемем, че за инцидентна ще се счита онази вътреобщностна доставка на ново превозно средство, която е извършена еднократно през последните 12 месеца преди текущия.

В параграф трети предмет на изследване е доставката на обща туристическа услуга.

При облагането на тези доставки са приети специални правила относно формирането на данъчната основа, датата на възникване на данъчното събитие, както и при ползването на правото на данъчен кредит, които са детайлно анализирани, като са направени предложения *de lege ferenda*, които биха довели до промяна в механизма на облагане на тези доставки. Едно такова предложение е да се въведе нов режим на облагане, който да се основава на ползването на преференциална данъчна ставка за предоставянето на обща туристическа услуга, като правото на данъчен кредит може да бъде в пълен размер или еквивалентно на данъчната ставка за онези стоки и услуги, от които туристът се е възползвал пряко и които са предоставени на туроператора или туристическият агент от регистрирани по реда на ЗДДС лица. Логиката за това трябва да се търси в действащата към момента редакция на чл.141 от ЗДДС, при внимателния прочит на която се наблюдава трансформиране на ДДС от некумулятивен в кумулативен данък по отношение туроператора или туристическият агент. От една страна той има възможността да включи в цената на предоставяната туристическа услуга, начисления му от други данъчно задължени лица ДДС за услугите, от които туристът се е възползвал пряко, като последният понася пълната данъчна тежест поради това, че е краен потребител. А от друга, не може да приспадне като данъчен кредит начисления му от други данъчно задължени лица ДДС за доставки на стоки и услуги, от които туристът се е възползвал пряко. Вследствие на това на тази фаза от оборота, данъкът губи характеристиката си на

некумулятивен точно поради невъзможността за туроператора да приспадне като данъчен кредит начисления му по тези доставки ДДС. По този начин туроператорът или туристическият агент не се изключват напълно от механизма на ДДС, но понасят част от данъчната тежест.

В параграф четвърти е обърнато внимание на специалния режим при облагане на доставки на услуги, извършвани по електронен път от лица, неустановени в общността. Предмет на тези доставки на услуги може да бъде, доставката на софтуер и неговата актуализация по електронен път, предоставянето на дистанционно обучение по електронен път и др. От кръга на тези доставки е изключена кореспонденция по електронна поща между евентуалния доставчик и получателя не се счита за доставка извършвана по електронен път. За да може едно лице да извършва доставки на услуги по електронен път, които да са облагаеми по реда на Глава осемнадесета от ЗДДС е необходимо то да *не е установено* на територията на Европейския съюз. Това налага и предприемането на процедурата по специална регистрация регламентирана в чл.152, ал.2-6 от ЗДДС, като това е единственият специален режим на облагане, при който се изисква наличието на специална регистрация като изискване неговото прилагане.

Особеност при този специален режим на облагане е, че за *място на изпълнение на доставките* ще се счита територията на държавата членка, в която е установен получателят на услугата.

В параграф пети е посветен на доставките на стоки и услуги по приложение №2 към Глава деветнадесета”а” с място на изпълнение на територията на страната, по които данъкът е изискуем от получателя. На посочения специален режим, по този ред на облагане подлежат две основни групи доставки. Първите са доставките на строителни, битови, производствени и опасни

отпадъци. Следващата група доставки, които подлежат на облагане по този ред са тези на *услуги* свързани с добива, обработката или преработката на посочените отпадъци. Най-съществената особеност на този режим на облагане на доставките на стоки и услуги е това, че *данъкът, който е дължим при тяхното извършване е в тежест на получателя на стоката или услугата*. Когато се извършва доставка на такива стоки или услуги, ДДС се дължи и начислява от техния получател само при условие, че същият е регистрирано по реда на ЗДДС лице, независимо от това дали неговият доставчик е данъчно задължено лице или данъчно незадължено по реда на ЗДДС физическо лице.

Възприетият от законодателя подход относно изискуемостта на данъка от получателя, трябва да се търси в механизма на облагане, който е залегнал в ЗДДС, в субектите, които встъпват в данъчното правоотношение, възникващо при този режим на облагане и във фискалния интерес на държавата при осъществяването на такава стопанска дейност. Съгласно чл.163а, ал.2 от ЗДДС изпълнители по тези доставки могат да са данъчно задължени лица и данъчно незадължени лица.

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

Така се намалява данъчната тежест по отношение на активните участници в стопанския оборот, което също е един от основните мотиви на законодателя да възприеме подобен подход относно

начисляването и изискуемостта на данъка при разглеждания режим на облагане.

4.Глава трета

В тази глава обстойно са изследвани специалните режими на облагане, приложението на които е поставено в зависимост от волята на данъчно задължените лица.

В параграф първи е разгледан и анализиран специалният режим на облагане при реализирането на инвестиционни проекти.

В труда е изразено становище, че в Глава двадесета от ЗДДС са включени два специални режима на облагане като неговото аргументиране трябва да се търси в разпоредбата на чл.166, ал.1 от ЗДДС.

Посочената правна норма регламентира, че издаденото разрешение може да се отнася за прилагане на специалния ред на начисляване на данъка при внос или за възстановяване на данъка в 30-дневен срок.

При тази редакция на цитирания законов текст се налага логичният извод, че разрешението може да се издава както за прилагане на специалния ред за начисляване на данъка при внос на стоки, така и за възстановяване на данъка в съкратения 30-дневен срок, но не и за двата правни механизма едновременно.

В подкрепа на подобно съждение е и разпоредбата на чл.92, ал.4 от ЗДДС, съгласно която данъка за възстановяване се възстановява в 30-дневен срок, когато лицето има издадено разрешение по чл.166 от закона. Очевидно е, че става въпрос за разрешението за възстановяване на данъка в съкратения срок, а не за прилагане на специалния ред за начисляване на данъка при внос на стоки.

Фактът, че условията предвидени в чл.166 и чл.167 от ЗДДС, на които трябва да отговарят лицата, за да им се даде или отнеме някое от двете разрешения са едни и същи не означава, че правните последици от издадените разрешения, които възникват за техните адресати са еднакви. Точно обратното те са различни, поради различните правни механизми, които се прилагат при разглежданите специални режими.

Същността на специалния режим при облагане на вноса на стоките във връзка с реализирането на инвестиционен проект се изразява в това, че на регистрираното лице е предоставена законовата възможност само да начисли дължимия при вноса ДДС. Основният признак, по който се обособява разглежданият режим е обекта на облагане. Тук обект на облагане не са доставките на определен вид стоки или услуги, а вносът на стоки по смисъла на ЗДДС.

Друга особеност на разглеждания специален режим се изразява в това, че по този ред на облагане подлежи *само вносът на стоки, по списък, който е одобрен от МФ*. Следващата отличителна черта на изследвания режим на облагане е необходимостта стоките описани в списъка да се използват или влагат за реализирането на одобрения инвестиционен проект. В този списък не могат да бъдат включвани акцизни стоки.

Същността на **втория специален режим** при осъществяването на инвестиционни проекти се изразява във възможността на лицето да възстанови данъка за възстановяване в съкратен 30-дневен срок при условие, че има издадено разрешение за това от министъра на финансите. Необходимо е да се направи уточнението, че това разрешение се дава, когато се възстановява данък за доставки на стоки, които са внесени и вложени в осъществяването на инвестиционен проект, а не по принцип за всички извършени от лицето доставки на стоки и услуги. Между

тези два специални режима има редица общи черти, които ги обединяват, независимо от различният им правен механизъм. Точно те са дали основание на законодателя да ги обедини структурно в една глава от ЗДДС.

На първо място, приложението и на двата режима е обвързано с реализирането на инвестиционен проект.

На второ място, ползването и на двата специални режима не е задължително и е поставено в зависимост от волята на данъчно задълженото лице.

Правото на избор по отношение на режима на облагане е изцяло в правната сфера на лицето с оглед на неговите икономически интереси. Това субективно право обаче не е абсолютно и възможността за неговото упражняване е поставена в зависимост от волята административен орган, в случая министъра на финансите, който издава разрешението и одобрява списъка на внасяните стоки или разрешава възстановяването на данъка в съкратен срок.

Това е единственият специален режим на облагане по реда на ЗДДС, прилагането, на който е свързано с предварителното издаване на специално разрешение от компетентния за това административен орган.

В параграф втори от дисертацията е изследван специалният режим на облагане при доставки на инвестиционно злато.

Освен доставките на инвестиционно злато, предмет на този режим на облагане са и доставките, които законодателят е приел като свързани с инвестиционно злато.

Същността на изследвания режим на облагане се изразява в правото на определена категория лица, а именно тези визирани в хипотезата на чл.160, ал.2 от ЗДДС да изберат доставките на инвестиционно злато и свързаните с него да се считат за облагаеми по реда на закона. Фактът, че тези лица могат и са

избрали извършваните от тях доставки на инвестиционно злато да са облагаеми не ги превръща в такива за всички последващи лица по веригата до крайния потребител в какъвто списък са разпоредбите на чл.160, ал.1 и на чл.162, ал.1 и ал.2 от ЗДДС.

Друга особеност при този специален режим на облагане е, че дължимият по доставката *ДДС се начислява от получателя, а не от доставчика*. Този механизъм на начисляване на данъка не би могъл да се възприеме безкритично, като съображенията ни за това са следните:

Както вече обърнахме внимание, изборът на режим на облагане на доставките на инвестиционно злато е изцяло в правната сфера на лицата по чл.160, ал.2 от ЗДДС. След като този избор е в тяхната правна сфера няма никаква логика, начисляването на данъка да се извършва от получателя по доставката. На практика се получава така, че със своето право на избор, доставчикът обвързва получателя с предприемане на действията по начисляване на данъка, т.е. прехвърля на него част от тежестта по администриране на данъка.

Според ЗДДС последващите доставки, които са свързани с инвестиционно злато се третираат като освободени. Независимо от това обстоятелство обаче, регистрираното лице, което извършва доставки на инвестиционно злато или такива, свързани с инвестиционно злато има право да приспадне данъчен кредит. Това е и най-съществената особеност особеност на разглеждания специален режим. Право на данъчен кредит имат и лицата, които произвеждат инвестиционно злато или извършват преработка на злато в инвестиционно. Единственото условие в тази насока е необходимостта доставките, по които лицето е получател или извършеният от него внос да са свързани с производството на инвестиционно злато или с неговата преработка.

Параграф трети е посветен на облагането на маржа на цената. Изборът на специален режим на облагане е обвързан със строго определена процедура, която задължава дилъра да подаде в ТД на „НАП” по месторегистрация уведомление, че желае извършваните от него доставки да се облагат по този ред. При изследвания режим на облагане има една особеност, която го отличава от всички останали, която се изразява в правото на дилъра в рамките на един и същ данъчен период да прилага, както общия така и специалния ред на облагане за извършваните от него доставки.

Друга особеност на разглеждания специален режим на облагане е свързана със субектите, които могат да го прилагат, като съгласно разпоредбата на чл.143, ал.1 от ЗДДС неговото прилагане може да се ползва само от лица, които имат качеството на дилър по смисъла на закона.

Изследвания режим се прилага за извършени от дилър доставки на стоки втора употреба, произведения на изкуството, предмети за колекции и антикварни предмети, които са му доставени на територията на страната от местни лица или от територията на друга държава членка. Освен в тези случаи, дилърът има право да приложи специалния ред на облагане на маржа на цената и по отношение на произведения на изкуството, предмети за колекции и антикварни предмети, които са внесени от него. Ако обаче, предмет на този внос са стоки втора употреба за тях няма да може да се приложи специалният ред на облагане.

Правилата на специалния режим са допустими и за произведения на изкуството, които са предоставени на дилъра от техните автори или наследници.

Данъчното събитие при този специален режим на облагане възниква съгласно общите правила регламентирани в разпоредбата на чл.25 от ЗДДС. Особеност има само по

отношение на това, че дължимият за доставките ЗДДС става *изискуем на последният ден* от данъчния период, който е възникнало самото събитие.

При този режим на облагане за дилъра не възниква право на данъчен кредит по отношение на получени или внесени от него стоки, за които се прилага специалният ред на облагане.

Заключение

В заключителната част на труда са направин някои изводи относно обосноваността на възприетия в изследването подход при отграничаването на специалните режими от общия ред на облагане и степента им на хармонизация с тази на Общата система на ДДС. Направени са и някои предложение *de lege ferenda*.

III. Публикации по темата на дисертацията

1.Понятието за доставка по смисъла на ЗДДС – Юридически сборник на БСУ 2006/2007, томXV.

2.Доставки при условията на комисионен договор по реда на ЗДДС – Юридически сборник на БСУ 2008, томXVI.

3.Същност на данъка – Юридически сборник на БСУ 2009, томXVII.

4.Данъчен режим по ЗДДС на доставките на услуги, извършвани по електронен път от лица неустановени в Общността – Финанси и право 6/2009.

5.Специален режим на облагане при реализирането на инвестиционни проекти по реда на ЗДДС – Годишник на БСУ 2010, томXXIII.

