



РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ
МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ

Дирекция "Данъчна политика"

ПРОЕКТ НА СТАНОВИЩЕ

Относно: Счетоводното отчитане и данъчното третиране на разпределените на предприятията квоти, съгласно утвърдения от Европейската комисия Национален план за разпределение на квоти за търговия с емисии на парникови газове за периода 2008 – 2012 г.

Настоящият проект на становище, касае единствено разпределените на предприятията квоти, съгласно утвърдения от Европейската комисия Национален план за разпределение на квоти за търговия с емисии на парникови газове за периода 2008 – 2012 г., наричани за краткост квоти.

I. Счетоводно отчитане и данъчно третиране по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО)

За целите на счетоводното отчитане и данъчното третиране по ЗКПО, участниците в търговията с квоти са разделени на:

- предприятия, оператори на инсталации и
- търговци с квоти.

1. Предприятия, оператори на инсталации

Отчитайки факта, че приложимите счетоводни стандарти в Република България са различни (международни и национални), счетоводното отчитане на квотите е разгледано поотделно за предприятията, прилагащи Международните счетоводни стандарти (МСС) и тези, прилагащи Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия (НСФОМСП)

1.1. Предприятия, прилагащи МСС

Класифициране на квотите

Безвъзмездно получените квоти от държавата представляват „**безвъзмездни средства, предоставени от държавата**¹” (държавно дарение)² съгласно МСС 20 „Счетоводно отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавна помощ” и се отчитат по реда на същия стандарт.

Безвъзмездно получените квоти са **нематериален актив**, който се отчита съгласно МСС 38 „Нематериални активи”, защото по своята същност те представляват разграничим

¹„Безвъзмездни средства, предоставени от държавата”, съгласно параграф 3 от МСС 20, са помощ от държавата под формата на прехвърляне на ресурси към предприятие в замяна на минало или бъдещо съответствие с определени условия по отношение на оперативната дейност на предприятието.

²„Безвъзмездните средства, предоставени от държавата” по смисъла на МСС 20 ще наричаме за краткост „държавно дарение”.

непаричен актив без физическа субстанция³. Квотите **не следва да се амортизират**. Амортизацията е систематично разпределение на амортизируемата сума на актива за срока на неговия полезен живот (параграф 8 от МСС 38), за да се съпоставят разходите с получените ползи от актива през този срок. Квотите не представляват право за правене на емисии⁴, а инструмент за погасяване на задължението, възникнало в резултат на направените емисии. Следователно от квотите предприятието не получава ползи систематично през периода на правене на емисии. Реализирането на ползите от квотите е при погасяване на задължението, породено от направените емисии (или при продажба на квотите). Отчитайки начина на реализиране на ползите от притежаваните квоти е видно, че те не следва да се амортизират.

Квотите **не са данъчен амортизируем актив (данъчен дълготраен нематериален актив)**, защото не отговарят на условията в чл.51 от ЗКПО.

Квотите **не са финансов актив** съгласно МСС 32 „Финансови инструменти: оповестяване и представяне”, защото не представляват капиталов инструмент, нито договорно право за получаване на парични средства или други финансови активи.

Отчитане на квотите и държавното дарение

Допустими са два подхода за първоначално оценяване на нематериалния актив и държавното дарение, възникнали в резултат на безвъзмездно получените квоти. В тази връзка ще бъдат разгледани два допустими подхода за счетоводно отчитане на квотите от предприятията, оператори на инсталации:

Подход 1:

Нематериалният актив и държавното дарение се признават първоначално по **справедливата стойност**⁵ на получените квоти (параграф 23 от МСС 20 и параграф 44 от МСС 38). Отчитайки естеството на квотите допускаме, че за тях ще съществува активен пазар съгласно МСС 38 и следователно справедливата им стойност би могла да се определи.

След първоначалното признаване нематериалният актив се оценява по **модела на цената на придобиване** или по **модела на преоценената стойност** (параграф 72 от МСС 38). Моделът за последваща оценка се избира от предприятието и е част от неговата счетоводна политика.

Моделът на цената на придобиване изисква след първоначалното признаване нематериалният актив да се оценява по цената на придобиване, намалена с натрупаната амортизация и всякакви натрупани загуби от обезценки (параграф 74 от МСС 38). Отчитайки факта, че квотите не се амортизират, то при определяне на последващата им оценка от цената на придобиване трябва да се приспаднат само загубите от обезценка, ако е налице обезценка съгласно МСС 36 „Обезценка на активи”⁶. В случай на обезценка,

³ Нематериалният актив, съгласно параграф 8 от МСС 38, е разграничим непаричен актив без физическа субстанция.

⁴ Емисии – емисии на парникови газове.

⁵ Справедливата стойност на актив е сумата, за която този актив би могъл да се размени в честна сделка между информирани и желаещи сделката страни (параграф 8 от МСС 38).

⁶ Квотите следва да се проверят (тестват) за обезценка съгласно МСС 36.

разходът от обезценка **не е признат** за данъчни цели в **годината на осчетоводяване**, а в **годината на отписване** на квотите (чл.34 и 35 от ЗКПО)⁷.

Моделът на преоценената стойност изисква след първоначалното признаване нематериалният актив да се отчита по преоценена стойност, която е справедливата му стойност на датата на преоценката, намалена с всякаква натрупана впоследствие амортизация и всякакви натрупани впоследствие загуби от преценка (параграф 75 от МСС 38).

Държавното дарение първоначално⁸ се отчита като **приход за бъдещ период**, който се признава за **текущ приход за годината, за която са разпределени квотите**⁹. Този приход **е признат за данъчни цели** в годината на осчетоводяване, при определяне на корпоративния данък по реда на ЗКПО, защото в закона няма разпоредби, които да го регулират.

Към датата на финансовия отчет за годината, за която са разпределени квотите, предприятието трябва да признае **пасив** за задължението да предаде квоти на държавата, равняващи се на общото количество емисии, изпуснати от съответната инсталация през годината. Следователно предприятието трябва да осчетоводи разход и задължение. Задължението (и разходът) се оценява на стойност, равна на сумата, която е необходима за неговото погасяване. При съпоставка между количеството на притежаваните квоти и квотите, които следва да бъдат предадени на държавата, в практиката е възможно да възникнат следните три хипотези:

- притежаваните квоти са **равни** на квотите, които следва да бъдат предадени на държавата. В този случай, разходът и задължението се оценяват по балансовата стойност на притежаваните квоти. Поради това, че задължението може да се погаси единствено с квоти (други активи не могат да се използват), използването на балансовата стойност на притежаваните квоти за оценка на задължението е в съответствие с принципа за „вярно и честно“ представяне на финансовото състояние и финансовите резултати от дейността на предприятието;

- притежаваните квоти **превишават** квотите, които следва да бъдат предадени на държавата. В този случай, за целите на оценяване на разхода и задължението също се използва балансовата стойност на притежаваните квоти¹⁰;

- притежаваните квоти са **по-малко** от квотите, които следва да бъдат предадени на държавата. В този случай, разходът и задължението се оценяват на стойност равна на сумата от балансовата стойност на притежаваните квоти и справедливата стойност на квотите, които предприятието ще трябва да придобие за да погаси задължението си¹¹.

⁷ При определяне на данъчния финансов резултат, за целите на определяне на корпоративния данък, предприятието трябва:

- да увеличи счетоводния си финансов резултат с разхода от обезценка, в годината на обезценяване на квотите (чл.34 от ЗКПО);

- да намали счетоводния си финансов резултат с непризнатия разход от обезценка, в годината на отписване на обезценените квоти (чл.35 от ЗКПО).

⁸ При придобиване на квотите.

⁹ Не се прилага за квотите за 2008 г. и 2009 г., защото те са разпределени през 2010 г. след като финансовият отчет за съответните години е съставен.

¹⁰ Разходът и задължението се оценяват на стойност равна на балансовата стойност на това количество от притежаваните квоти, което е необходимо за погасяване на задължението (балансираната стойност на една част от притежаваните квоти).

¹¹ В случай, че предприятието предвижда да закупи допълнителни квоти или да използва квотите, които ще получи за следващата година, за да погаси задължението си.

Осчетоводеният разход при формиране на задължението е **признат за данъчни цели** в годината на осчетоводяване, при определяне на корпоративния данък по реда на ЗКПО, защото в закона няма разпоредби регулиращи този разход. Признатото задължение **не представлява провизия** съгласно МСС 37 „Провизии, условни активи и условни пасиви“. Съгласно параграф 10 от МСС 37 провизията е задължение с неопределени срочност или сума. В конкретния случай задължението има определен срок (квотите трябва да се предадат на държавата до 30 април на следващата година) и определен размер (задължението е оценено на базата на действително направените емисии, които са ясно определени и не могат да се променят).

Подход 2 (алтернативен):

Нематериалният актив и държавното дарение **не се признават** в отчета за финансовото състояние (баланса). Съгласно параграф 44 от МСС 38, във връзка с параграф 23 от МСС 20, алтернативният вариант за първоначално оценяване на придобит нематериален актив в резултат на държавно дарение е той да бъде оценен по номиналното възнаграждение. В конкретния случай номиналното възнаграждение е равно на **нула**, защото квотите са придобити **безвъзмездно**, поради което предприятието **не следва да признава** (осчетоводява) **актив и държавно дарение** при безвъзмездното придобиване на квоти от държавата.

Към датата на финансовия отчет за годината, за която са разпределени квотите, предприятието **не представя** в отчета за финансовото състояние (баланса) **актив** за притежаваните от него квоти (квотите не са признати за актив при придобиването им). За целите на последващото оценяване на квотите, предприятието **не може** да приложи метода на преоценената стойност, защото съгласно параграф 76, буква „а“ от МСС 38, този метод не позволява преценка на нематериални активи, които не са били признати преди това като активи.

Отчитайки факта, че при този подход на отчитане в отчета за финансовото състояние (баланса) **не се признава държавно дарение**, предприятието **не следва** да осчетоводи **приход** за годината, за която са разпределени квотите по повод тяхното безвъзмездно придобиване от държавата.

По отношение формирането на **пасив** към датата на финансовия отчет, за задължението на предприятието да предаде квоти на държавата, равняващи се на общото количество емисии, изпуснати от съответната инсталация през годината, в практиката е възможно да възникнат следните три хипотези:

- притежаваните квоти са **равни** на квотите, които следва да бъдат предадени на държавата. В този случай, не се признава нито разход, нито задължение, защото балансовата стойност на притежаваните квоти е равна на нула (квотите не са признати за актив). Поради това, че задължението може да се погаси единствено с квоти (други активи не могат да се използват), използването на балансовата стойност на притежаваните квоти (нула) за оценка на задължението е в съответствие с принципа за „вярно и честно“ представяне на финансовото състояние и финансовите резултати от дейността на предприятието;

- притежаваните квоти **превишават** квотите, които следва да бъдат предадени на държавата. В този случай, не се признава нито разход, нито задължение;

- притежаваните квоти са **по-малко** от квотите, които следва да бъдат предадени на държавата. В този случай, предприятието трябва да си осигури допълнителни квоти, за да погаси задължението си. Разход и задължение биха могли да възникнат само за превишението на квотите, които следва да бъдат предадени на държавата над

притежаваните квоти, защото балансовата стойност на притежаваните квоти е равна на нула (квотите не са признати за актив). В случай, че предприятието възнамерява да закупи допълнителни квоти, разходът и задължението следва да се оценят по стойността, която ще е необходима за закупуването им (справедливата им стойност). Отчетеният разход е **признат за данъчни цели** в годината на осчетоводяване, при определяне на корпоративния данък по реда на ЗКПО. В случай, че предприятието възнамерява да използва квотите, които ще получи от държавата за следващата година като допълнителни квоти за погасяване на задължението и при запазване на подхода на отчитане на квотите (по нулева стойност), то тогава предприятието не следва да признава нито разход, нито задължение.

1.2. Предприятия, прилагащи НСФОМСП

Класифициране на квотите

Безвъзмездно получените квоти от държавата представляват **правителствено дарение**¹² съгласно СС 20 „Отчитане на правителствени дарения и оповестяване на правителствена помощ” и се отчитат по реда на същия стандарт.

Безвъзмездно получените квоти са **нематериален актив**, който се отчита съгласно СС 38 „Нематериални активи”¹³. Квотите **не следва да се амортизират**¹⁴.

Квотите **не са данъчен амортизируем актив (данъчен дълготраен нематериален актив)**, защото не отговарят на условията в чл.51 от ЗКПО.

Квотите **не са финансов актив** съгласно СС 32 „Финансови инструменти”, защото не представляват капиталов инструмент, нито договорно право за получаване на парични средства или други финансови активи.

Отчитане на квотите и правителственото дарение

Нематериалният актив и правителственото дарение се признават първоначално по **справедливата стойност** на получените квоти (т.4.9 от СС 38 и т.3.3 от СС 20).

След първоначалното признаване нематериалният актив се отчита по **цена на придобиване**, намалена с начислените амортизации и натрупаната **загуба от обезценка** (т.7.1. от СС 38). Отчитайки факта, че квотите не се амортизират, то при определяне на последващата им оценка от цената на придобиване трябва да се приспаднат само загубите от обезценка, ако е налице обезценка съгласно СС 36 „Обезценка на активи”¹⁵. В случай на обезценка, разходът от обезценка **не е признат за данъчни цели в годината на осчетоводяване**, а в **годината на отписване на квотите** (чл.34 и 35 от ЗКПО)¹⁶.

¹² Правителствено дарение, съгласно т.2 от СС 20, е предоставянето на средства от правителството на дадено предприятие като компенсация за спазване от негова страна в миналото или в бъдеще на определени условия, отнасящи се до текущата дейност на предприятието.

¹³ Определение за нематериален актив е дадено в т.2 от СС 38.

¹⁴ Мотивите за не амортизиране са посочени в частта за предприятията, прилагащи МСС (т.1.1)

¹⁵ Квотите следва да се проверят (тестват) за обезценка съгласно СС 36.

¹⁶ При определяне на данъчния финансов резултат, за целите на определяне на корпоративния данък, предприятието трябва:

- да увеличи счетоводния си финансов резултат с разхода от обезценка, в годината на обезценяване на квотите (чл.34 от ЗКПО);

- да намали счетоводния си финансов резултат с непризнатия разход от обезценка, в годината на отписване на обезценените квоти (чл.35 от ЗКПО).

Правителственото дарение първоначално¹⁷ се отчита като **приход за бъдещ период**, който се признава за **текущ приход за годината, за която са разпределени квотите**¹⁸. Този приход е **признат** за данъчни цели в годината на осчетоводяване, при определяне на корпоративния данък по реда на ЗКПО, защото в закона няма разпоредби, които да го регулират.

Към датата на финансовия отчет за годината, за която са разпределени квотите, предприятието трябва да признае **пасив** за задължението да предаде квоти на държавата, равняващи се на общото количество емисии, изпуснати от съответната инсталация през годината. Следователно предприятието трябва да осчетоводи разход и задължение. Задължението (и разходът) се оценява на стойност, равна на сумата, която е необходима за неговото погасяване. При съпоставка между количеството на притежаваните квоти и квотите, които следва да бъдат предадени на държавата, в практиката е възможно да възникнат следните три хипотези:

- притежаваните квоти са **равни** на квотите, които следва да бъдат предадени на държавата. В този случай, разходът и задължението се оценяват по балансовата стойност на притежаваните квоти. Поради това, че задължението може да се погаси единствено с квоти (други активи не могат да се използват), използването на балансовата стойност на притежаваните квоти за оценка на задължението е в съответствие с принципа за „вярно и честно” представяне на финансовото състояние и финансовите резултати от дейността на предприятието;

- притежаваните квоти **превишават** квотите, които следва да бъдат предадени на държавата. В този случай, за целите на оценяване на разхода и задължението също се използва балансовата стойност на притежаваните квоти¹⁹;

- притежаваните квоти са **по-малко** от квотите, които следва да бъдат предадени на държавата. В този случай, разходът и задължението се оценяват на стойност равна на сумата от балансовата стойност на притежаваните квоти и справедливата стойност на квотите, които предприятието ще трябва да придобие за да погаси задължението си²⁰.

Осчетоводеният разход при формиране на задължението е **признат** за данъчни цели в годината на осчетоводяване, при определяне на корпоративния данък по реда на ЗКПО, защото в закона няма разпоредби регулиращи този разход. Признатото задължение **не представлява провизия** съгласно СС 37 „Провизии, условни задължения и условни активи”. Съгласно т.2 от СС 37 провизията е задължение с неопределена срочност или размер. В конкретния случай задължението има определен срок (квотите трябва да се предадат на държавата до 30 април на следващата година) и определен размер (задължението е оценено на базата на действително направените емисии, които са ясно определени и не могат да се променят).

¹⁷ При придобиване на квотите.

¹⁸ Не се прилага за квотите за 2008 г. и 2009 г., защото те са разпределени през 2010 г. след като финансовият отчет за съответните години е съставен.

¹⁹ Разходът и задължението се оценяват на стойност равна на балансовата стойност на това количество от притежаваните квоти, което е необходимо за погасяване на задължението (балансираната стойност на една част от притежаваните квоти).

²⁰ В случай, че предприятието предвижда да закупи допълнителни квоти или да използва квотите, които ще получи за следващата година, за да погаси задължението си.

2. Търговци с квоти

В схемата за търговия с квоти могат да участват и други заинтересовани лица (юридически и физически), които не са оператори на инсталации, а участват само като **търговци**. Изразеното по-долу становище касае предприятията, които купуват квоти с цел последваща продажба.

2.1. Търговци с квоти, прилагащи МСС

Класифициране на квотите

Закупените квоти попадат в обхвата на **материалните запаси**, съгласно МСС 2 „Материални запаси”, и подлежат на отчитане съгласно същия стандарт. Отчитайки факта, че предприятието притежава закупените квоти единствено с цел **последваща продажба**, то съгласно параграф 6, буква „а” от МСС 2, квотите са материални запаси (активи, държани за продажба в обичайния ход на стопанската дейност). Следва да се отбележи, че независимо от наименованието на МСС 2 „Материални запаси”²¹, в определението за материални запаси не се изисква да е налице физическа субстанция (материалност).

Закупените квоти:

- **не попадат** в обхвата на **нематериалните активи**, отчитани по МСС 38, защото са държани за продажба (параграф 3, буква „а” от МСС 38), поради което този стандарт не се прилага за тях;

- **не са финансов актив** съгласно МСС 32, защото не представляват капиталов инструмент, нито договорно право за получаване на парични средства или други финансови активи;

- **не са актив, държан за продажба** съгласно Международен стандарт за финансово отчитане (МСФО) 5 „Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности”. Посоченият стандарт се прилага за нетекущи активи (параграф 2 от МСФО 5), а закупените квоти са текущ актив, защото са държани с цел търгуване (параграф 6б, буква „б” от МСС 1 „Представяне на финансови отчети”).

Отчитане на квотите

Закупените квоти се признават при закупуването им по **цената им на придобиване**²². При продажба на квотите разликата между продажната цена и балансовата им стойност се отчита в отчета за всеобхватния доход (отчета за доходите) като печалба/загуба. Тази печалба/загуба **е призната** за данъчни цели в годината на осчетоводяване, при определяне на корпоративния данък по реда на ЗКПО.

Към датата на финансовия отчет квотите се оценяват по **по-ниската от себестойността и нетната реализируема стойност** (параграф 9 от МСС 2). В тази връзка, в случай, че нетната реализируема стойност на квотите (предполагаемата им продажна цена минус предполагаемите разходи по продажбата – параграф 6 от МСС 2) е по-ниска от

²¹ Английският термин е „Inventories”

²² Съгласно параграф 9 от МСС 2, материалните запаси се оценяват по по-ниската от себестойността и нетната реализируема стойност. Себестойността в случая е цената на придобиване (параграф 10 от МСС 2). Ако обаче нетната реализируема стойност на закупените квоти (предполагаемата продажна цена минус предполагаемите разходи по продажбата) е по-ниска от цената им на придобиване, квотите се оценяват по нетната им реализируема стойност.

балансовата им стойност, предприятието следва да отчете **разход от обезценка**. Разходът от обезценка **не е признат** за данъчни цели в **годината на осчетоводяване**, а в **годината на отписване на квотите** (чл.34 и 35 от ЗКПО)²³ или в **годината на настъпване на условието по чл.35, ал.2 от ЗКПО**²⁴.

В случай, че предприятието попада в обхвата на параграф 3, буква „б” от МСС 2, то може да избере да оценява квотите по **справедлива стойност минус разходите за продажба**. Когато квотите се оценяват по този начин, промените в справедливата им стойност минус разходите за продажба се признават като печалба/загуба в отчета за всеобхватния доход (отчета за доходите) за периода на промяната. Тези печалби/загуби **не са признати** за данъчни цели в **годината на осчетоводяване**, а в **годината на отписване на квотите** (чл.34 и 35 от ЗКПО) или в **годината на настъпване на условието по чл.35, ал.2 от ЗКПО**.

2.2. Търговци с квоти, прилагащи НСФОМСП

Закупените квоти, съгласно НСФОМСП:

- **не са материален запас**, защото за разлика от МСС 2, т.2 от СС 2 „Отчитане на стоково-материалните запаси” изисква активът да е материален, за да попадне в обхвата на стандарта;

- **не попадат** в обхвата на **нематериалните активи**, отчитани по СС 38, защото са закупени и държани в предприятието с цел продажба (т.1, буква „а” от СС 38), поради което този стандарт не се прилага за тях;

- **не са финансов актив** съгласно СС 32, защото не представляват капиталов инструмент, нито договорно право за получаване на парични средства или други финансови активи.

Предвид на горното въпросът за отчитането на квотите не е решен в НСФОМСП, поради което следва да се приложи отчитането съгласно МСС (т.3.2, буква „б” и т.25.2, буква „б” от СС 1 „Представяне на финансови отчети”), т.е. да се приложи т.2.1 от настоящото становище.

II. Данъчно третиране по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС)

Схемата за търговия с квоти за емисии на парникови газове, предвидена в българското законодателство, както и в Директива 2003/87/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 13 октомври 2003 г., предвижда към настоящия момент държавата да извърши разпределението на квотите между операторите безплатно. Безплатно е и обратното предаване на квоти от операторите на инсталации, притежаващи разрешително за емисии на парникови газове на държавата, при което броят квоти съответства на общото количество емисии, изпуснати от тази инсталация през предходната календарна година. От гледна точка на ЗДДС това предоставяне и предаване на квоти от държавата и на

²³ При определяне на данъчния финансов резултат, за целите на определяне на корпоративния данък, предприятието трябва:

- да увеличи счетоводния си финансов резултат с разхода от обезценка, в годината на обезценяване на квотите (чл.34 от ЗКПО);

- да намали счетоводния си финансов резултат с непризнатия разход от обезценка, в годината на отписване на обезценените квоти (чл.35 от ЗКПО).

²⁴ Когато стойността на продадените през текущата година квоти превишава стойността на квотите към 31 декември на предходната година, непризнатите разходи от обезценки на квотите през предходни години се признават за данъчни цели през текущата година (чл.35, ал.2 от ЗКПО).

държавата е извън обхвата на закона, предвид това, че обект на облагане по ЗДДС са възмездните доставки на стоки и услуги с място на изпълнение на територията на страната, вътреобщностните придобивания на стоки и вноса.

Продажбата на квоти от операторите на инсталации е доставка на услуга по смисъла на ЗДДС. Мястото на изпълнение на услугата се определя по общите правила на закона и зависи от статута на получателя.

1. Данъчно третиране на доставката, в случаите когато доставчика е оператор на инсталации, установен на територията на страната и регистрирано по ЗДДС лице – български оператор на инсталации продава квоти.

1.1 Когато получател е данъчно задължено лице, установено на територията на страната и регистрирано по ЗДДС лице, мястото на изпълнение на услугата е на територията на страната предвид чл.21, ал.2 от ЗДДС, като съгласно чл.54, ал.2 от Правилника за прилагане на закона за данък върху добавената стойност (ППЗДДС) данъка е изискуем от доставчика по доставката.

1.2 Когато получател е данъчно задължено лице установено на територията на друга държава членка, мястото на изпълнение на услугата е там, където е установен получателя по доставката, съгласно нормата на чл.21, ал.2 от ЗДДС. В този случай доставката е с място на изпълнение извън територията на страната (в другата държава членка) и във фактурата издадена по чл.113 от ЗДДС не се посочва данък, като основанието за това е „чл.21, ал.2 от ЗДДС”. Доставчикът следва да подаде освен справка декларация и VIES декларация за съответния данъчен период.

1.3 Когато получател е данъчно задължено лице установено на територията на трета страна, мястото на изпълнение на услугата отново е там, където е установен получателя по доставката, съгласно нормата на чл.21, ал.2 от ЗДДС. Във фактурата издадена по чл.113 от ЗДДС не се посочва данък, като основанието за това е „чл.21, ал.2 от ЗДДС”, но в този случай не следва да се подава VIES декларация.

Следва да се има предвид, че в случаите по т.1.2 и 1.3, за целите на правото на приспадане на данъчен кредит, тази доставка, съгласно чл.69, ал.2, т.1 от ЗДДС е приравнена на облагаема.

1.4 Когато получател по услугата е данъчно незадължено българско или чуждестранно физическо или юридическо лице, което е установено в друга държава членка, мястото на изпълнение на доставката е там, където доставчикът е установил своята независима икономическа дейност съгласно чл.21, ал.1 от ЗДДС. Данъкът е изискуем от доставчика, т.е. операторът на инсталацията следва да начисли данъка. Ако физическото чуждестранно лице е данъчно задължено лице се прилагат разпоредбите на чл.21, ал.2 от ЗДДС.

1.5 Когато получател по услугата е данъчно незадължено чуждестранно физическо или юридическо лице, което е установено извън Европейския съюз, мястото на изпълнение на доставката е там, където получателят е установен или има постоянен адрес или обичайно пребиваване съгласно чл.21, ал.5 от ЗДДС. Във фактурата издадена по чл.113 от ЗДДС не се посочва данък, като основанието за това е „чл.21, ал.5 от ЗДДС”, но в този случай не следва да се подава VIES декларация.

2. Данъчно третиране на доставката, в случаите когато получателя по доставката е оператор на инсталации, установен на територията на страната и регистрирано по ЗДДС лице – български оператор на инсталации купува от чужбина квоти.

Когато доставчикът на квоти е данъчно задължено лице, което не е установено на територията на страната и получател по доставка е данъчно задължено лице, установено на територията на страната **и регистрирано по ЗДДС лице**, мястото на изпълнение на услугата е на територията на страната съгласно чл.21, ал.2 от ЗДДС. Съгласно разпоредбата на чл.82, ал.2, т.3 от ЗДДС данъкът е изискуем от получателя по доставката, като за начисляването му българският оператор на инсталацията следва да издаде протокол по чл.117 от ЗДДС.

3. Данъчно третиране на доставката, в случаите когато доставчик или получател по доставката е физическо или юридическо лице, нерегистрирано по ЗДДС лице и установено на територията на страната.

Отчитайки възможността за участие на физически лица, както и на други лица, които не са търговци, в търговията с квоти и имайки предвид, че притежаването им от тези лица е единствено с цел участието на лицата в търговията им на пазара, т.е. налице е икономическа дейност, то съгласно чл.3, ал.1 от ЗДДС, когато се извършва независима икономическа дейност, без значение от целите и резултатите от нея, лицето извършващо дейността е данъчно задължено лице по ЗДДС. В тази връзка данъчно задължено лице за извършвана от него търговия на квоти е и всяко физическо лице или данъчно незадължено юридическо лице.

1. Когато българското физическо или данъчно незадължено юридическо лице или данъчно задължено лице, нерегистрирано по ЗДДС лице е закупило квоти от българско данъчно задължено лице, независимо дали лицето е регистрирано или не по ЗДДС, оператор на инсталации, препродава същите на друг български оператор на инсталации, доставката на услуга е с място на изпълнение на територията на страната съгласно чл.21, ал.2 от ЗДДС. В този случай лицето формира облагаем оборот за задължителна регистрация по чл.96 от ЗДДС. Обръщаме внимание, че разпоредбата на чл.100, ал.1 от ЗДДС дава възможност на лицата за доброволна регистрация по закона.

2. Когато доставката на квоти е между българско физическо или данъчно незадължено юридическо лице или данъчно задължено лице, нерегистрирано по ЗДДС лице от една страна и данъчно задължено лице от държава членка или трета страна – от друга, следва да се имат предвид и разпоредбите на чл.97а от ЗДДС.

2.1 Когато квотите се предоставят на пазара от българско физическо или данъчно незадължено юридическо лице или данъчно задължено лице, нерегистрирано по ЗДДС лице и получател е данъчно задължено лице от държава членка за българското лице доставчик възниква задължение за подаване на заявление за регистрация по ЗДДС не по-късно от 7 дни преди датата, на която данъкът за доставката става изискуем на основание чл. 97а, ал.4 от ЗДДС. Лице регистрирано на основание чл.97а, ал.1 от ЗДДС се смята за регистрирано и на основание чл.97а, ал.2 от ЗДДС. Доставката на услуга е с място на изпълнение извън територията на страната и във фактурата издадена по чл.113 от ЗДДС не се посочва данък, като основанието за това е „чл.21, ал.2 от ЗДДС”

2.2. Изискването за регистрация не по-късно от 7 дни преди датата, на която данъка за доставката става изискуем на основание чл. 97а, ал.4 от ЗДДС се прилага и, когато получател по нея е българско физическо или данъчно незадължено юридическо лице или данъчно задължено лице, нерегистрирано по ЗДДС лице, а доставчик е данъчно задължено лице, което не е установено на територията на страната. Мястото на изпълнение на доставката на услуга е на територията на страната съгласно чл.21, ал.2 от ЗДДС. Данъкът е

изискуем от получателя по доставката съгласно чл.82, ал.2, т.3 от ЗДДС. За начисляването му се издава протокол по чл.117 от ЗДДС.

Когато данъчно задължено лице е регистрирано по чл.97а от ЗДДС, за него възниква задължение да начислява данък, но не е налице право на приспадане на данъчен кредит, съгласно чл.70, ал.4 от ЗДДС.

III. Данъчно третиране по Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ)

Предвид възможността за участие на местни физически лица в търговията с квоти, следва да се има предвид, че при участието на лицата в търговията им на пазара се реализира облагаем доход по смисъла на ЗДДФЛ. Размерът на облагаемия доход се определя по чл.35, т.6 от закона и е брутната сума на дохода, формиран от положителната разлика между продажната цена и цената на придобиване на квотите.

В случай, че физическо лице извършва дейност в качеството си на едноличен търговец, облагаемият доход се определя по чл.26 от закона. На основание чл.26, ал.7 от ЗДДФЛ облагаемият оборот следва да се определя по реда на чл.26 от закона и когато физическото лице не е регистрирано като едноличен търговец, но е образувало предприятие, което по предмет и обем изисква неговите дела да се водят по търговски начин. В тези случаи лицето се смята за търговец по смисъла на Търговския закон (чл.1, ал.3 от същия закон) и подлежащия на облагане доход се изчислява на база данъчната печалба, формирана по реда на ЗКПО.

Доходът, реализиран от продажба на квоти, подлежи на облагане с данък върху общата годишна данъчна основа и се декларира с подаване на декларация по чл.50 от ЗДДФЛ.

IV. Данъчно третиране по ЗКПО и ЗДДФЛ на доходи на чуждестранни лица от продажба на квоти

Доходът, реализиран от чуждестранно юридическо лице, в резултат на продажба на квоти на местно лице не подлежи на облагане с данък при източника по реда на ЗКПО. Посоченият доход не попада в обхвата на доходите, подлежащи на облагане с данък при източника, посочени в чл.12 от ЗКПО. Следва да се има предвид, че квотите не са финансов актив, съгласно изискванията на приложимите в Република България счетоводни стандарти, поради което реализираният доход от продажбата им не попада в обхвата на чл.12, ал.3 от ЗКПО.

Аналогично е данъчното третиране в случаите, когато доходът се реализира от чуждестранно физическо лице.