



ВЪВЕЖДАНЕ НА ЕДИННО ДДС ПРОСТРАНСТВО В ЕС В КОНТЕКСТА НА ТРАНСГРАНИЧНАТА ТЪРГОВИЯ И МЕЖДУНАРОДНИТЕ ФИНАНСОВИ ИЗМАМИ

Десислава Йосифова
diosifova@abv.bg

ВТУ „Т. Каблешков“, София, ул. Г.Милев №158
БЪЛГАРИЯ

Ключови думи: единно ДДС пространство; Европейски съюз; трансгранична търговия/трансгранични сделки; данъчни измами

Резюме: ДДС е един от основните приходоизточници в целия Европейски съюз, осигуряващ годишно повече от един трилион евро. Факт, че настоящата ДДС система е фрагментирана по отделни държави-членки, сложна е за функциониращия трансграничен бизнес и в същото време е лесно уязвима към извършване на финансови измами.

Сред приоритетните области в програмата на Българското председателство на ЕС-2018 е и темата за постигането на единно пространство на общността по отношение на ДДС, чрез реформиране на регулациите в тази област, като част от програмата за пригодност и резултатност на регулаторната рамка (REFIT). ДДС системата на ниво ЕС като цяло е обект на преразглеждане, като следва да бъде по-удобна за бизнеса от една страна, но и по-ефективна от гледна точка на фиска.

От миналата 2016-та година ЕК е в процес на интензивна подготовка за финализиране на цялостна реформа на системата на ДДС. Новата система следва да се справи с голяма част от международните данъчни измами. ДДС разрывът, изразяващ се в разликата между очакваните и реално събраните приходи в целия ЕС се оценява на значителните 170 млрд. EUR, като трансграничните измами са причина, годишната загуба на приходи в държавните бюджети на ниво ЕС бъде на стойност 50 млрд. евро.^{1,2}

Съгласно предварителната програма, преди края на 2017-та година (най-вероятно още през есента), Европейската комисия следва да представи **проекта** на новата система за ДДС за целия ЕС - **единно ДДС-пространство**.³ Законодателното предложение е за въвеждане на съвременна система, основаваща се на **принципа на облагане в страната потребител на стоките/услугите**. Това означава, че правилата за

¹ CASE, *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States:2016 Final Report* (Проучване и доклад за изпълнението на потенциалните приходи от ДДС в 28-те държави – членки на ЕС: окончателен доклад, 2016 г.)

² Ernst & Young, *Implementing the 'destination principle' to intra-EU B2B supplies of goods: 2015 Final Report* (Прилагане на принципа на местоназначението при вътресъюзните доставки на стоки между предприятия: окончателен доклад, 2015 г.)

³ Съобщение на Комисията до Европейския Парламент, Съвета и Европейския Икономически и Социален комитет относно План за действие във връзка с ДДС Към единно пространство на ЕС по отношение на ДДС - Време за избор, Брюксел, 7.4.2016 г. COM (2016) 148

данъчно облагане, според които доставчикът събира ДДС от контрагента си, **ще бъдат приложени и за трансграничните сделки**. Концепцията е ДДС да се събира в държавата на доставчика, но в размера на ставката, която се прилага за дадената стока/услуга в държавата на клиента. Впоследствие събраният данък ще се прехвърля към държавата по местоназначение. Цели се опростяване на сегашната ДДС система, като в единното пространство в ЕС трансграничните сделки да се третират по същия начин както националните доставки по цялата верига на производство и разпределение.

Системата на ДДС в ЕС е в преходен период от далечната 1993-та г., който по предварителен замисъл следваше да продължи три години. Една от основните причини, които пораждат решението за неотложна реформа (съгласно информация, подадена от ЕК) е, че *„чрез разделението между вътрешни и трансгранични сделки не е голямо предизвикателство да се направи покупка, без да се плати ДДС и същевременно на следващ етап, да се направи продажба с включен ДДС, така че стойността на данъка да остане в полза на стопанския субект”* и съответно да не постъпи в бюджета на нито една от държавите-членки, участващи в международната търговия. Измами от този вид се извършват, когато доставчик твърди, че е превозил стоките до друга държава-членка, а всъщност стоките се използват на национално равнище, без плащане на ДДС, т.е. когато клиент по трансгранична сделка купува стоки или услуги без ДДС, а начислява ДДС, без да го внася на данъчните органи. В същото време сделката предоставя на неговия клиент право на приспадане на данъка (т.нар. *„вътреобщностни измами с липсващ/фиктивен търговец“* и *„верижни измами“*).

Загубите от несъбраните приходи в ЕС от ДДС се оценяват на 170 млрд. евро, като специално **трансграничните измами и загуби от приходи от ДДС** в ЕС са в размер на 50 млрд. евро **годишно**. Процентът на несъбраните приходи от ДДС варира от 38% в **Румъния** до 1,2% в **Швеция**. Средно за ЕС нивото е 10,4%, като в **България** то достига около 20%. Като абсолютна сума несъбраният ДДС в България възлиза на 940 млн. евро или близо 2 млрд. лв. на година (по данни на ЕК за 2014 г.). Затова целта на новата система е да създаде по-надеждна защита срещу измами по отношение на **трансграничните сделки**. След въвеждането на новата система се прогнозира, че те ще намалееят до 80% - с около 40 милиарда евро годишно. Според изследване на Ernst & Young (2015 г.), във Франция например измамите ще намалееят с около 10 милиарда евро. Другите данни включват: Италия - 7 милиарда евро, Великобритания - 4 милиарда евро, Румъния - около 17 %, съответно Гърция - 12 % от настоящите приходи от ДДС в тези държави.

Проблемът за така нареченото „единно ДДС пространство в ЕС“ е поставен за първи път на общеевропейско равнище през 2011-та година⁴. След години неуспешни опити, ЕК се отказва от прилагане на окончателния режим на ДДС въз основа на принципа на облагане на всички трансгранични доставки в държавата **на произход** при същите условия, които се прилагат за националния обмен, включително ставките на ДДС. Постига се съгласие, окончателната система да се основава на принципа на облагане в **страната-членка по местоназначение на стоките**.

В *хронологичен* аспект, вече **предприетите основни стъпки и действия през 2016-та и 2017-та г.** към създаване на единно ДДС пространство в ЕС са:

⁴ събитията в *ретроспекция* са следните:

- на 7 април 2016 г. ЕК приема Плана за действие за ДДС, в който се представят целите и мерките за осъвременяването на системата на ЕС за ДДС;

- той от своя страна се основава на резултатите от работата, извършена след приемането на Съобщението за бъдещето на ДДС през 2011г.⁴, вследствие на процеса на широки консултации, започнат от Комисията чрез издаването на *Зелената книга за бъдещето на ДДС* през 2010 г. - За по-опростена, по-солидна и по-ефективна система на ДДС (СОМ/2010/695, 1.12.2010 г.)

I.	Приемане на План за действие във връзка с ДДС <i>Към единно пространство на ЕС по отношение на ДДС - Време за избор</i>	Брюксел, 7.4.2016 г. COM (2016)
II.	Публикуване на Становище на Европейския комитет на регионите по отношение на Плана за действие във връзка с ДДС	Брюксел, 12.10.2016 г. (Публикувано 21.3.2017, Официален вестник на ЕС, С 88/39)
III.	Определяне на правила срещу свързаните с избягване на данъци практики - Предложение за Директива на Съвета за изменение на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на ДДС по отношение на временното прилагане на общ механизъм за обратно начисляване за доставки на стойност над определен праг	Брюксел, 21.12.2016 г.

I. Относно ПЛАНА ЗА ДЕЙСТВИЕ ВЪВ ВРЪЗКА С ДДС В ЕС [1].

Този план за действие е фундаментален документ, очертаващ пътя към създаването на единно пространство в рамките на ЕС по отношение на ДДС, което от своя страна да допринесе за по-качествено интегриран и по-справедлив единен пазар с цел подпомагане заетостта, растежа, инвестициите и конкурентоспособността. Основните проблемни области, предмет на разрешаване са структурирани както следва:

- представяне на съществуващи и нови инициативи относно темата за единно пространство на ЕС по отношение на ДДС;
- дефиниране на мерки за премахване на препятствията, свързани с ДДС, пред електронната търговия на единния пазар;
- въвеждане на пакет от мерки във връзка с ДДС за малки и средни предприятия;
- дефиниране на неотложни мерки за справяне с несъответствието при ДДС (т.нар. ДДС - разрив) и събираемостта на данъка;
- регламентиране на временна дерогация (изключение), позволяваща/що на държавите членки да се справят с извършване на данъчни измами;
- въвеждане на политика на осъвременени ставки на ДДС в два варианта.

Основен акцент в Плана е че, тъй като цялостната система за единно ДДС пространство предполага значителни промени за предприятията, прилагането следва да бъде **постепенно** и гарантиращо плавен преход за бизнеса и администрациите.

Като първа законодателна стъпка в Плана се предвижда да бъде възстановен принципът на облагане на трансграничните доставки и обхватът на механизма за обслужване на едно гише да бъде разширен, за да обхваща и трансграничните доставки на стоки/услуги между търговци.

Като втора законодателна стъпка облагането ще обхване всички трансгранични доставки, така че повсеместно всички доставки на стоки и услуги в рамките на единния пазар, независимо дали са национални или трансгранични, ще бъдат третирани по еднакъв начин.

На следващо място в Плана се прави критичен анализ на действащата Директива за ДДС, определяща общи правила, които ограничават свободата на държавите членки да определят ставки на ДДС. Отбелязано е, че предназначението на правилата е било да се гарантира преди всичко неутралност и простота на функционирането на системата на ДДС, но се признава, че на настоящия етап на развитие действащите правила не отчитат достатъчно технологичните достижения и икономическите процеси. (Например електронните книги и вестници, не могат да се възползват от намалените ставки, предоставяни за публикациите на хартиен носител). Тези правила са замислени преди над 20 години с цел достигане до окончателна система на ДДС, основана на принципа на облагане в **държавата на произход**.

Оттогава обаче, ДДС все повече се развива в посока, основана на принципа на облагане в **държавата по местоназначение**. Същевременно правилата никога не са коригирани, за да отразят тази логика, позволяваща по-голямо многообразие от ДДС ставки. *(Разликите в ставките например биха могли да засегнат функционирането на единния пазар, когато потребителите преминават границата, за да купуват определени стоки/услуги.)*

Въз основа на изложените аргументи, ЕК предлага страните-членки да имат по-голяма свобода при определянето на ставките за ДДС в два варианта.⁵

Единият вариант е ЕС системно да ревизира списъка с доставки, които могат да се ползват от намалени ДДС ставки, като минималната **стандартна** ставка остава 15%.

Вторият вариант е да се **премахне списъка**, като се даде възможност на страните да решават за кои продукти да си намаляват ставките, като условието е това да не води до нелоялна конкуренция. *(По принцип стоките, за които ЕК разрешава по-ниски ДДС ставки от стандартната са: пътнически транспорт; хранителни продукти; енергийно оборудване; лекарства; книги и учебници.)*⁶ При този вариант минималната стандартна ставка на ДДС ще бъде премахната.

Към настоящия момент, ЕС позволява въвеждането на - **до 4 различни ставки за облагане с ДДС (включително основната)**. (Както е известно, у нас стандартната ДДС ставка е 20%, като има диференцирана намалена 9%-на ставка за туристическите услуги по хотелско настаняване, но има и определен кръг освободени от ДДС доставки). България последователно поддържа позицията си, че не предвижда промени за въвеждане на повече диференцирани ДДС ставки, с аргумент, че единната ставка е лесна за администриране и максимално неутрална към бизнеса. В този смисъл най-важното за българския бизнес и администрация ще бъдат **новите правила за събиране на ДДС**, целящи ограничаване на данъчните измами при трансграничната търговия. Сегашната система разделя всяка сделка на освободена от ДДС в страната на доставчика и облагаема в страната, където е крайния потребител на стоката / услугата. На практика наподобява митническа сделка, но ѝ липсва сходен контрол, водещо до голям брой данъчни измами, а при планираното единно ДДС пространство, трансграничните сделки ще се третират като национални.

Не на последно място в Плана е предвидено въвеждане на **Улеснения за трансграничната електронна търговия**. Концепцията е за единен интернет онлайн портал, където търговците могат да декларират и платят в собствената си страна целия дължим ДДС за всички национални и трансгранични (в рамките на ЕС) продажби.

II. Относно СТАНОВИЩЕ НА ЕВРОПЕЙСКИЯ КОМИТЕТ НА РЕГИОНИТЕ ЗА ПЛАН ЗА ДЕЙСТВИЕ ВЪВ ВРЪЗКА С ДДС [2]

В отговор на съобщението на ЕК за Плана за действие за единно ДДС пространство, няколко месеца по-късно на проведения Европейски комитет на регионите се приема Становище, като основните моменти от него са в следните насоки:

- споделя се мнението, че системата трябва да се основава на принципа на облагане в държавата по местоназначение и да предвижда, че за всички продажби на клиент в друга държава – членка на ЕС, ДДС трябва да бъде начисляван съгласно законодателството на страната доставчик и по ставките, прилагани в страната на местоназначението; също така, че постъпленията от ДДС на държавата на получаването на данъка да бъдат прехвърляни към държавата на потреблението;

⁵ ЕС ще ревизира сегашните си правила за ДДС, които изискват страните членки да се придържат към предварително определен списък от стоки и услуги, които могат да се облагат с по-ниска от 15% или нулева ставка. Вместо това националните правителства ще имат повече свобода при определянето за кои стоки ще приложат по-ниски ДДС ставки.

⁶ Причината за рестриктивния списък е гарантиране, че като цяло едни и същи доставки се ползват от сходни облекчения в различните страни, като така се избягват системни търговски отклонения.

- приветства се намерението предприятията, извършващи търговски операции в рамките на единния пазар, да решават всички въпроси, свързани с ДДС пред компетентния орган единствено на своите държави на произход и че няма да бъдат задължавани да извършват каквито и да е други допълнителни действия, свързани с ДДС във всички държави-членки, в които извършват търговски сделки;

- препоръчва се въвеждане на система за доброволно електронно плащане, чрез която ДДС да се прехвърля от покупките на гражданите към бюджета на компетентната администрация, а размера на сумата на покупката без ДДС към сметката на продавача;

- по отношение на възможностите за намалени ставки, се приема, че вариант 1 е по-подходящ и може да доведе до по-малко рискове в сравнение с вариант 2;

- насочва вниманието върху обстоятелството, че в редица държави членки са приети мерки за опростяване на регистрацията на новосъздадени предприятия, с което се цели подобряване на бизнес средата, но често пъти се постига обратен ефект - облекчено развиване на схеми за верижни измами;

- подчертава се, че настоящия списък с намалени ставки на ДДС е изключително неясен и съответно изразява разочарование, че ЕК не е изготвила изчерпателен опис на намалените ставки на ДДС, като е необходимо неговото преразглеждане предвид технологичните и икономическите промени и възможните изкривявания на единния пазар, които могат да възникнат поради различните ставки на ДДС за сходни доставки;

- призовава се за намаляване на ставката на ДДС върху училищните сгради на 6 %;

- подкрепя принципа на **постепенно** прилагане и въвеждане на новата система.

III. Относно ПРЕДЛОЖЕНИЕ ЗА ДИРЕКТИВА НА СЪВЕТА ЗА ИЗМЕНЕНИЕ НА ДИРЕКТИВА 2006/112/ЕО ЗА ОБЩАТА СИСТЕМА НА ДДС [3]

Най-общо условията, при които се прави предложението за тази директива са:

- въвеждането на стабилно единно ДДС пространство на ЕС е ключова мярка, обявена от ЕК в нейния план за действие. За целта сегашната система, която е била планирана като временна, следва да се замени с **окончателна система на ДДС за вътресъюзната презгранична търговия между предприятия**;

- окончателната система на ДДС следва да се изгражда на принципа на облагане в **държавата на местоназначение** на стоките/услугите, докато сегашната система се основава на освобождаването на съответните доставки в отправната държава-членка;

- предвид, че подготовката и въвеждането на такава голяма промяна вероятно ще отнеме известно време, Комисията признава необходимостта едновременно да се работи и по други инициативи, по-конкретно - мерки за противодействие срещу измамите с ДДС и неизпълнението на потенциалните приходи от ДДС.

През май, 2016-та в Брюксел, ЕКОФИН провежда дискусия, посветена на **Пакет от мерки за борба с избягването на данъци**. Конкретно е обсъдено *Предложение за директива на Съвета относно Общ подход при определянето на правила срещу свързаните с избягване на данъци практики, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар и Плана за единно ДДС пространство*.⁷

Основен резултат от дискусията е, че Съветът е обменил мнения по **елементи от проекта на директива** за определянето на правила срещу свързаните с избягване на данъци практики, а на следващата си среща през юни, 2016 г. ЕКОФИН оценява възможни конкретни начини за напредък за постигане на съгласие по общия подход.

В заключенията се признава необходимостта от опростяване на трансграничната електронна търговия и се възприема намерението на ЕК да предложи по-голяма гъвкавост на ДДС ставките, като в същото време е нужно да се поддържа достатъчно ниво на **хармонизация** във всички страни-членки. България принципно подкрепя

⁷ Министерство на финансите, дирекция „Икономическа и финансова политика“, “Основни икономически и политически решения в ЕС, май 2016 г.

приемането на **обща минимални данъчни правила за всички държави**, но същевременно счита, че са необходими допълнителни усилия за постигане на съгласие по предложението. Също така България подкрепя заключенията на Съвета относно Плана за действие за единно пространство на ЕС по отношение на ДДС и Специалния доклад (№ 24/2015) на Европейската сметна палата „Борба с измамите с ДДС в рамките на Общността - необходими са допълнителни действия“.

В този контекст отделни държави-членки са поискали разрешение да въведат временно т.нар. *общ механизъм за обратно начисляване (ОМОН)* с определен праг за всяка фактура, което представлява дерогация⁸ от един от общите принципи на сегашната система на ДДС, а именно плащането на части, с цел противодействие на **верижните измами**, разпространени в някои страни-членки (включително и в България). Измамите с ДДС могат да се разделят на два основни типа, като вторият обхваща **„източване“ на ДДС** чрез вериги от фиктивни сделки и търговци в различни държави. В случай че дадена държава избере да прилага ОМОН, тя следва да го прилага за всички доставки **над определен праг за всяка фактура**, като прилагането на ОМОН не се ограничава до определени отрасли, а ще има универсален характер. Също така, държавите членки, изберли да прилагат ОМОН, следва да въведат специални задължения за **електронно отчитане** на данъчно задължените лица, за да се осигури ефективно проследяване на неговото прилагане, като се цели предотвратяване на нови форми на данъчни измами.

През декември, 2016 г. е публикуван **проект на Директивата** за изменение на общата Директива за ДДС като част от **пакета** от предложения, представен от ЕК през януари 2016 г., целящ предотвратяване избягването на данъци. Пакетът от своя страна надгражда препоръките срещу намаляването на корпоративната данъчна основа и прехвърлянето на печалби (BEPS), одобрени от ОИСР през есента на 2015 г.

С оглед несигурността по отношение на ефектите от прилагането на механизма, е взето решение неговото действие да бъде ограничено във времето. По тази причина (съгл. чл.2), директивата се прилага **до 30.09.2022 г.** С предложената директива се изменя базовата действаща Директива за ДДС, най-общо както следва:

- член 1 на изменящата директива постановява, че в Директива 2006/112/ЕО се добавя текст (съдържащ се в нов член 199в), съгласно който чрез дерогация *от общата система на ДДС, така че да се прилага общ механизъм за самоначисляване над определен праг за вътрешни сделки и да се запази вътрешният пазар*, всяка държава членка може под формата на общ механизъм за обратно начисляване (ОМОН) – да приеме разпоредби, при които лицето - платец на ДДС, е данъчно задълженото лице, което е получател на стоки и услуги на стойност **над прага от 10 000 EUR** на фактура.

- всяка държава-членка, желаеща да въведе ОМОН следва да:

- ✓ има неизпълнение на потенциалните приходи от ДДС, изразено като процент от съвкупния размер на дължимия ДДС, което е на равнище най-малко 5 % над медианата на неизпълнението на потенциалните приходи от ДДС в Общността;
- ✓ докаже, че верижните измами имат дял над 25% от общото неизпълнение на потенциалните приходи от ДДС;
- ✓ докаже, че другите мерки за контрол не са достатъчни за борбата с верижните измами на нейната територия.

⁸ „Дерогация“ като правно понятие означава частична отмяна на определен закон. В актовете, свързани с правото на ЕС, понятието се използва и за обозначаване на случаи, когато определена държава членка се бави с прилагането на елементи от нормативни актове на ЕС в собствената си правна система, или в случаите, когато е предпочела да не прилага определена клауза от договора за присъединяване поради вътрешни обстоятелства, например извънредни положения /непреодолима сила. Равностойният израз на български е „в отклонение на“, „като изключение от“.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В синтезиран вид, цялостният План за действие определя последователните стъпки за създаването на солидно единно пространство на ЕС по отношение на ДДС като предвижда **спешни мерки** за противодействие на данъчните измами.

ЛИТЕРАТУРА:

- [1] План за действие във връзка с ДДС Към единно пространство на ЕС по отношение на ДДС - Време за избор, Брюксел, 7.4.2016 г. COM (2016)
- [2] Становище на Европейския комитет на регионите по отношение на Плана за действие във връзка с ДДС, Брюксел, 21.3.2017, Официален вестник на ЕС, С 88/39
- [3] Предложение за Директива на Съвета за изменение на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на ДДС по отношение на временното прилагане на ОМОН за доставките на стоки и услуги на стойност над определен праг, Брюксел, 21.12.2016 г.

THE SINGLE VAT AREA IN THE EU IN THE CONTEXT OF CROSS-BORDER TRADE AND INTERNATIONAL FINANCIAL FRAUDS

Desislava Yosifova
diosifova@abv.bg

*Todor Kableshkov University of Transport,
Sofia, Geo Milev 158 str.
BULGARIA*

***Key words:** Single VAT space; European Union; Cross-border trade / cross-border transactions; Tax frauds*

***Abstract:** VAT is one of the main sources of revenue throughout the European Union, providing more than a trillion euros a year. It is fact that the current VAT system is fragmented by individual Member States is complex for a functioning cross-border business and at the same time is easily vulnerable to financial fraud.*

Since 2016, the EC has been in the process of intensive preparations to finalize a comprehensive reform of the VAT system. The new system has to deal with a large number of international tax frauds. The VAT gap, which is the difference between the expected and the real revenues collected across the EU, is estimated at a significant EUR 170 billion, as cross-border fraud being the cause, the annual loss of revenue in government budgets at EU level of EUR 50 billion.