



**МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ**  
**НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ**

1000 София, бул. "Княз Дондуков" № 52

Телефон: (02) 98591, Факс: (02) 9870827

Изх. *18/11/07*  
.....

Дата: *18/11* 2007 г.

ДО  
ДИРЕКТОРА НА  
ДИРЕКЦИЯ „ОУИ -  
.....”  
ПРИ ЦУ НА НАП

ДИРЕКТОРА НА  
ТЕРИТОРИАЛНА  
ДИРЕКЦИЯ НА НАП -  
.....

**ОТНОСНО: прилагане разпоредбата на чл. 72 от Закона за данъка върху добавената стойност (ЗДДС) във връзка със запитвания на органи по приходите и задължени лица, както и наличието на противоречива съдебна практика**

На основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от Закона за националната агенция за приходите изразявам следното становище във връзка с възникване на право на данъчен кредит по данъчни фактури, издадени преди настъпване на данъчното събитие:

1. В практиката на задължените лица не са рядко срещани случаи, когато се издават фактури преди да е настъпило данъчното събитие, съответно преди да е извършено плащане по доставката. В тази връзка се поставя въпросът, дали в подобни случаи за данъчно задължените лица – получатели по доставките възниква право на данъчен кредит предвид факта, че към момента на издаване на фактурата не е налице данъчно събитие, нито плащане и дали същата е издадена без основание.

При вземане на становище по този въпрос следва да се имат предвид следните законови разпоредби:

Чл. 25, 68, ал. 1 и 2, чл. 70, ал. 5, чл. 71, чл. 72, чл. 113, ал. 1, и 4, чл. 116, чл. 124, ал. 2 от ЗДДС

Чл. 3 и чл. 5 от ДОПК, чл. 142 от АПК и чл. 188, ал. 3 от ГПК

2. Редакцията на чл. 113, ал. 1 от ЗДДС съдържа в себе си задължение за данъчно задължените лица да издават фактури след настъпване на данъчното събитие, съответно след получаване на авансово плащане по доставката. В този смисъл е и редакцията на чл. 220 от директива 2006/112/ЕО, включително в нейната версия на английски език. Същевременно обаче чл. 113, ал. 4 от ЗДДС посочва само крайния срок за издаване на фактура, без да поставя изрични изисквания или забрани по отношение на началния момент, в който следва да се издава фактурата.

2.1 Следва да се посочи и факта, че най-често проблемът възниква при предстоящи авансови плащания, включително частични, при прилагане на хипотезата на чл. 25, ал. 6 от ЗДДС и е свързан с изискванията на кредитните институции за наличието на фактура, за да бъде извършен банковият превод. С оглед улесняване на задължените лица и за да не се пречат търговския оборот, следва да се обърне

внимание на органите по приходите, че при съществуващата свобода на търговските взаимоотношения в законодателството не се съдържа забрана за издаване на предварителни документи, различни от изискваните съгласно счетоводното и данъчното законодателство, по предстояща доставка (т. нар. проформа фактури), които могат да послужат за основание за извършването на банковите преводи, като съответно фактура се издаде в срока по чл. 113, ал. 4 от ЗДДС след настъпване на данъчното събитие, съответно получаване на плащането. В този смисъл издаването на подобни предварителни документи (различни от тези по чл. 112, ал. 1 от ЗДДС), документиращи предстоящи доставки, не представлява нарушение на данъчното или счетоводното законодателство.

2.2 Когато все пак се установи, че фактура е издадена преди настъпването на данъчното събитие, считам, че не може автоматично да се приеме, че същата е издадена неоснователно или неправомерно, съответно априори да се приеме, че не е налице право на данъчен кредит. Фактурата представлява частен писмен документ, описващ определени факти, от което и следва, че издаването ѝ преди настъпването им не значи непременно, че тези факти няма да се случат в по-късен момент. По начало така издадени фактури следва да бъдат анулирани по реда на чл. 116 от ЗДДС. Когато това не е направено и се претендира право на данъчен кредит, наличието или липсата на това право по така издадена фактура следва да се преценява като се вземат предвид всички факти и обстоятелства от значение за това, включително такива, настъпили след издаването ѝ. Това следва от общите принципи на административното право, принципите на обективност и служебно начало, залегнали в чл. 3 и чл. 5 от ДОПК, както и от разпоредбите на чл. 142 от АПК и чл. 188, ал. 3 от ГПК, приложими и в производствата по ДОПК по силата на § 2 от допълнителните разпоредби на ДОПК. След като в процеса на оспорване съдът е длъжен да вземе предвид настъпилите след издаването на индивидуалния административен акт факти от значение по случая, на още по-голямо основание това е длъжен да направи и административният орган, като вземе предвид всички настъпили факти към момента на издаване на административния акт. Иначе казано, фактурата, издадена преди датата на данъчното събитие или датата на авансовото плащане, не посочва по достоверен начин наличието на данъчно събитие или авансово плащане към датата на нейното издаване. Последващото настъпване на данъчното събитие, съответно авансово плащане, обаче валидира така издадената фактура. Когато към момента на издаване на съответния индивидуален административен акт не е настъпило данъчно събитие, съответно авансово плащане, правото на данъчен кредит следва да бъде отказано, тъй като то не произтича от издаването на фактурата, а от факта на извършена облагаема доставка или авансово плащане по облагаема доставка.

2.3 Следва да се обърне внимание, че за да е налице право на данъчен кредит, е необходимо доставчикът да е регистрирано по ЗДДС лице, като това следва от чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 70, ал. 5 и чл. 113 от ЗДДС. В този смисъл, ако към датата на издаване на фактурата или към датата на данъчното събитие, доставчикът няма качеството регистрирано по ЗДДС лице, то правото на данъчен кредит следва да бъде отказано на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС. С други думи, рискът от deregистрация на доставчика, настъпила между датата на издаване на фактурата и датата на данъчното събитие, остава за получателя.

2.4 С оглед спазването на разпоредбите на ЗДДС, освен всички други изисквания, за наличието на право на данъчен кредит, то е обвързано с определен данъчен период, през който възниква, както и с упражняването му в определен срок. Чл. 68 от ЗДДС посочва, че правото на данъчен кредит възниква в периода, през който данъкът по доставката е станал изискуем, като чл. 25, ал. 5 от ЗДДС постановява, че данъкът по доставката става изискуем на датата на данъчното събитие, съответно съгласно ал. 6 на същата разпоредба, на датата на получено авансово плащане,

включително частично. В този смисъл фактури, издадени през данъчен период, предхождащ този, през който настъпва данъчното събитие, съответно се получава авансово плащане, следва съгласно чл. 72, ал. 1 от ЗДДС да бъдат включени в справка-декларация и дневниците за покупки, отнасящи се за данъчния период, през който е настъпило данъчното събитие, съответно е получено плащането или в някой от следващите три данъчни периода. Същевременно доставчикът следва да отрази така издадената фактура в справка-декларация и дневника за продажби, отнасящи се за данъчния период, през който е издадена фактурата по силата на изричната разпоредба на чл. 124, ал. 2 от ЗДДС.

2.5 Когато в нарушение на разпоредбата на чл. 72, ал.1 от ЗДДС, получателят по фактура, издадена преди настъпването на данъчното събитие, съответно авансовото плащане, е включил същата в справка-декларация и дневника за покупки, отнасящи се за данъчния период на издаване на фактурата, а не в този, през който е настъпило данъчното събитие, съответно авансовото плащане, то правото на данъчен кредит е ползвано преди периода на възникването му. Същевременно, ако се установи съобразно посоченото в т. 2.2, че всички условия по глава седма от ЗДДС за възникването на това право са налице, за данъчно задълженото лице възниква задължение за заплащане на лихва за забава върху така преждевременно упражнено право на данъчен кредит. Лихвата се дължи на основание чл. 72 от ЗДДС във връзка с чл. 1 от ЗЛВДТДПДВ, когато в резултат на така упражненото право на данъчен кредит е намален подлежащият на внасяне съгласно чл. 89, ал.1 от ЗДДС данък, съответно на основание чл. 128, ал. 2 от ДОПК, когато е възстановена, прихваната или приспадната по-голяма сума в случаите на чл. 92 от ЗДДС. В този смисъл срв. решение на ВАС № 6634 от 07.12.2004 г. по адм. дело № 10553 от 2002 г. Освен това на лицето следва да бъде наложена санкция по чл. 182, ал. 1 от ЗДДС.

2.6 Следва да се обърне внимание, че ако се установи, че към момента на издаване на индивидуалния административен акт, не е настъпило данъчно събитие, съответно авансово плащане, въпреки това данъкът по така издадена фактура е дължим по силата на чл. 85 от ЗДДС от доставчика. По силата на същата разпоредба и на чл. 124, ал. 2 от ЗДДС доставчикът няма право на лихва върху данъка по така издадена и включена в справка-декларация и дневника за продажби на доставчика за периода на издаването ѝ фактура, когато се установи, че данъчното събитие, съответно авансовото плащане, е настъпило в по-късен данъчен период. Когато доставчикът е отразил фактурата в данъчен период, следващ този на издаването ѝ, същият дължи лихва за забава на посочените в т. 2.5 основания и на същия се налага санкция по чл. 182, ал. 1 от ЗДДС.

2.7 Още един проблем във връзка с така издадени фактури се поставя, когато се установи към момента на издаването на индивидуалния административен акт, че макар и отразени в данъчните отчети на доставчика и получателя през периода на издаването им, същите са анулирани през следващ данъчен период, а при настъпване на данъчното събитие, съответно авансовото плащане, същото е отразено в друга издадена фактура. В случай, че лицата са анулирали издадената фактура и са отразили това в отчетните документи, това е в съответствие с разпоредбите на ЗДДС и следва да бъде взето предвид от органите по приходите съгласно посоченото вече в т. 2.2. По преценка на органа по приходите данъчният период, през който е извършено анулирането може да бъде включван в обхвата на извършваните ревизии, както спрямо получателя, така и спрямо доставчика. Тъй като обаче отново е налице преждевременно ползване на право на данъчен кредит, то за периода между периода, през който е ползвано това право и периода на анулирането получателят по фактурата дължи лихви съобразно посоченото в т. 2.5. Същевременно следва да се посочи, че доколкото анулирането е правомерно извършено, не следва да се налага административна санкция.

3. При разглеждането на същия проблем при действието на ЗДДС в сила до 31.12.2006 г. следва да се има предвид, че макар разрешаването му да се основава на посочените по-горе положения, е налице съществена особеност по отношение на периода на възникване на правото на данъчен кредит и срока за неговото упражняване. Съгласно чл. 67, ал. 1 от ЗДДС (отм.), правото на данъчен кредит възниква през данъчния период, през който е издадена данъчната фактура и се упражнява през този период или през някой от следващите три данъчни периода. В този смисъл включването на данъчната фактура в отчетните документи на получателя през периода на издаването ѝ е в съответствие със закона и не води до възникване на лихва за забава. Следва да се съобрази и факта, че по отношение на правото на данъчен кредит двете кумулативни предпоставки (наличие на фактура и данъчно събитие) следва да са налични в срока за упражняване правото на данъчен кредит, т.е. в рамките на тримесечния срок по чл. 67, ал. 1 от ЗДДС (отм.). В този смисъл, ако данъчното събитие е настъпило след изтичане на този преклузивен срок, започнал да тече с издаването на данъчната фактура, правото на данъчен кредит се погасява и не следва да бъде признавано при издаване на ревизионния акт.

**ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА НАП:**  
**/МАРИЯ МЪРГИНА/**