



МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

1000 София, бул. "Княз Дондуков" № 52

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

Изм. № 24-00-12
Дата, 20.06 2008 г.

ДО
ДИРЕКЦИЯ "ОУИ" -

Относно: данъчно третиране по ЗДДС на случаите на отразяване на протокол по чл. 117 от ЗДДС в данъчен период, различен от данъчния период, в който е следвало да бъде отразен съгласно ЗДДС

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 в случаите на самоначисляване на ДДС чрез издаване на протокол:

В постъпили запитвания в ЦУ на НАП от страна на задължени лица и органи по приходите е отразена следната **фактическа обстановка**:

Данъчнозадължено регистрирано по ЗДДС лице, за което е възникнало задължение за самоначисляване на данък върху добавената стойност на основание чл. 82, ал. 2 – 5, чл. 83 и чл. 84 от ЗДДС издава или включва протокол по чл. 117 от ЗДДС в дневника за покупки и дневника за продажби и справка – декларация за данъчен период, различен от периода на изискуемост на данъка.

Поставяните въпроси са:

1. Следва ли да бъде извършена корекция на резултата на задълженото лице за месеца, през който данъкът е следвало да бъде начислен съгласно чл. 86 от ЗДДС?
2. Следва ли да се начисли лихва и до кога?
3. Възниква ли право на данъчен кредит за задълженото лице, предвид разпоредбата на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС?
4. Допустимо ли е протоколът да бъде отразен в дневника за продажби в един данъчен период, а в дневника за покупки – в друг?

По така зададените въпроси изразявам следното становище:

С влизането в сила на ЗДДС от 01.01.2007 г. и предвид членството на Република България в ЕС и въвеждането в българското законодателство на достиженията на общностното право от същата дата са съществено променени условията и изискванията за упражняване на правото на данъчен кредит. Същите са установени в чл. 69-72 от ЗДДС. При установяването наличното на това право следва да се имат предвид и принципните положения, установени в практиката на Съда на ЕО при прилагането на европейското право в тази област – Шеста директива (отм.) и Директива 2006/112/ЕО.

В своята последователна практика Съдът на ЕО подчертава, че правото на данъчен кредит е същностен елемент от системата на ДДС, че това право има абсолютен характер и че то е от основополагащо значение за системата на ДДС. Поради това правото на данъчен кредит

е неразделна част от системата на ДДС и по принцип това право не може да бъде ограничавано. В този смисъл са например решения по дела № № С-62/93 и С-147/98.

В тази връзка при прилагането на ограничението на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС следва да се държи сметка за тези основни положения при изясняване на правомерността или неправомерността на начисляването. Неправомерно по смисъла на чл. 70, ал. 5 ще бъде начисляването на ДДС само и единствено тогава, когато данъкът не следва въобще да бъде начисляван, без значение дали са спазени сроковете, посочени в ЗДДС или не. Такъв би бил случаят например, ако доставката е освободена или доставчикът е перерегистрирано по ЗДДС лице, или е начислен данък за дейност, която е извън обхвата на данъка върху добавената стойност. Отричането на правомерното начисляване на ДДС в случаите, когато ДДС е начислен извън посочените в ЗДДС срокове, в случая срока по чл. 86, ал. 1 от ЗДДС, би довело до абсурдната ситуация да се отрече дължимостта на ДДС по съответната доставка. В този смисъл подобни формални нарушения на изискванията относно срока за начисляване или отчитане на ДДС в дневниците и справката-декларация ангажират евентуална административно наказателна отговорност на задължените лица, но не могат да бъдат основание за отричане на правото на данъчен кредит въобще.

Предвид горното:

1. Ако протоколът е включен в дневника за покупки, в дневника за продажби, съответно в справката – декларация в данъчен период, предшестваш данъчния период, в който е следвало да бъде отразен съгласно ЗДДС, по аргументите, изложени в становище на изпълнителния директор на НАП № 24-00-47/08.11.2007г., следва да се приеме, че данъкът не е начислен без основание, поради което правото на припадане на данъчен кредит е налице. За периода от 15 число на месеца, следващ месеца на отразяването на протокола в дневника за покупките до 14 число включително на месеца, следващ първия период по чл. 72, ал. 1 от ЗДДС, следва да се начисли лихва. В случай, че към момента на издаване на съответния индивидуален административен акт (например ревизионен акт) не е настъпило данъчното събитие за ВОП или доставка, по която лицето е лице-напатец на данъка съгласно чл. 82, ал. 2 – 5, съответно чл. 83 от ЗДДС, правото на данъчен кредит следва да бъде отказано. Начисленият с протокола данък е изискуем от лицето на основание чл. 85 от ЗДДС. Ако след връчване на ревизионния доклад и преди издаването на ревизионния акт лицето анулира издадения протокол, резултатът от ревизията следва да бъде съобразен с извършеното анулиране, тъй като данъчното задължение се установява с ревизионния акт. В този случай в резултат от ревизионния контрол ще бъде начислена само лихвата от датата на издаване на протокола до датата на анулирането му. При последващо коректно спрямо възникването на данъчното събитие документиране на ВОП/доставката, правото на припадане на данъчен кредит е налице.

2. Ако протоколът е включен в дневника за покупки, в дневника за продажби, съответно в справката – декларация, в данъчен период, следващ данъчния период, в който е следвало да бъде отразен съгласно ЗДДС, по отношение на несвоевременно начисления данък не се правят корекции на резултатите за съответните данъчни периоди, а се начислява само лихва за просрочие. По отношение на правото на припадане на данъчен кредит данъчното третиране ще бъде различно в зависимост от това изтекли ли са данъчните периоди по чл. 72, ал. 1 от ЗДДС, през които лицето е имало право да упражни правото си на припадане на данъчен кредит.

2.1. В случай, че протоколът е включен в дневника за покупки и дневника за продажби преди изтичането на периодите по чл. 72, ал. 1 от ЗДДС, през които лицето има право да упражни правото си на данъчен кредит, за несвоевременно начисления данък се дължи лихва от 14 число на месеца, следващ месеца, през който данъкът е следвало да бъде начислен, до 14 число на месеца, следващ месеца на начисляването. Правото на припадане на данъчен кредит е правомерно упражнено.

2.2. В случай, че протоколът е включен в дневника за покупки и дневника за продажби след изтичането на периодите по чл. 72, ал. 1 от ЗДДС през които лицето има право да упражни правото си на данъчен кредит, за несвоевременно начисления данък се дължи лихва от 15 число на месеца, следващ месеца, през който данъкът е следвало да бъде начислен.

до 14 число включително на месеца, следващ месеца на начисляването. Правото на данъчен кредит е преклудирало и при осъществяване на данъчен контрол следва да се откаже.

3. Относно допустимостта протоколът, издаден по чл.117 от ЗДДС на основание чл. 82, ал.2 – 5, чл. 83 и чл. 84 от ЗДДС, да бъде отразен в дневника за покупките и в дневника за продажбите в различни данъчни периоди

Допустимо е протоколът да бъде отразен в дневника за продажби в един данъчен период, а в дневника за покупки – в друг. В този случай следва при осъществяване на данъчен контрол да се анализира спазени ли са изискванията на чл. 72, ал.1 от ЗДДС относно отразяване в дневника за покупките на издадените протоколи във връзка с тези доставки.

**ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА
НАЦИОНАЛНАТА АГЕНЦИЯ ЗА
ПРИХОДИТЕ:**


/М. МУРГИНА/