



МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

1000 София, бул. "Княз Дондуков" № 52 Телефон: (02) 98591 Факс: (02) 9870827

Изх. № 91.07.25.....
Дата. 2.01.2009.....

ДО
ДИРЕКЦИЯ "ОУИ" –.....

Относно: изискуемост на данъка върху добавената стойност (ДДС) при вътреобщинно придобиване (ВОП) в случаите на издадена фактура от доставчика преди датата на възникване на данъчното събитие

На основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от Закона за националната агенция за приходите изразявам следното становище, във връзка с изискуемостта на ДДС и възникване на задължение за начисляване на данък по фактури, издадени от доставчици от други държави-членки, преди настъпване на данъчното събитие

Във връзка със запитвания на органи по приходите и задължени лица се установява следната често срещана **фактическа обстановка**:

Доставчик, установен и регистриран за целите на ДДС в друга държава членка на Европейския съюз, издава фактура по повод на предстояща доставка на стоки (ВОП). Възможно е по така издадена фактура да е извършено и плащане. Доставчикът изпраща стоките, които пристигат от територията на друга държава-членка на територията на страната значително по-късно, като най-често датата на прехвърляне на собствеността върху стоките е при тяхното получаване от страна на регистрирането по ЗДДС лице – придобиващ по ВОП.

В тази връзка възникват следните въпроси:

Как в посочения по-горе случай се прилага разпоредбата на чл. 63, ал.3 от ЗДДС, изискваща издаването на протокол, с който да бъде начислен данък върху добавената стойност в 15 дневен срок от датата, на която този данък е станал изискуем? В случая следва ли фактурата, издадена от доставчика, да се вземе предвид при определяне на датата, на която следва да се издаде протокола по чл.117, ал.1 от ЗДДС, предвид факта, че издаването ѝ предхожда датата на възникване на данъчното събитие при ВОП?

1. Изискуемост на данъка при ВОП

Съгласно чл. 13, ал. 1 от ЗДДС, вътреобщинно придобиване е придобиването на правото на собственост върху стока, която се изпраща или транспортира до територията на страната от територията на друга държава членка, когато доставчикът е данъчно задължено лице, което е регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка. При описаната фактическа обстановка е налице вътреобщинно придобиване, тъй като регистрирано по ЗДДС лице придобива право на собственост върху стоки, които са били транспортирани от територията на друга държава-членка до територията на страната и доставчикът е данъчно задължено лице, регистрирано за целите на ДДС в другата държава членка.

Общите правила (Част втора, Глава втора от ЗДДС) по отношение на възникването на данъчното събитие и изискуемостта на данъка предвиждат, че вътреобщинното придобиване представлява данъчно събитие по смисъла на закона (чл.25, ал. 1), което

възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена (чл. 25, ал. 2). Специалния ред за определяне на датата на възникване на данъчното събитие по отношение на ВОП, предвиден в чл. 63, ал. 1 от ЗДДС препраща именно към това основно правило като е посочено, че данъчното събитие при вътреобщностно придобиване възниква на датата, на която би възникнало данъчното събитие при доставка на територията на страната.

По отношение на изискуемостта на данъка обаче, специалните правила по отношение на ВОП предвиждат по-различно третиране спрямо общия ред, чрез които законодателят се е съобразил с особеностите на вътреобщностната търговия и в частност с това, че придвижването на стоките и документите, удостоверяващи доставките между контрагентите (фактури, транспортни документи и прочие) предполага по-дълъг период от време в сравнение с една доставка, която се извършва изцяло на територията на страната.

1.1. Изискуемост на данъка при ВОП в случаите на издадена фактура от доставчика преди датата на възникване на данъчното събитие, във връзка с получено авансово плащане по доставката

Общото правило (чл. 25, ал. 5 и ал. 6 от ЗДДС) предвижда, че данъкът става изискуем на датата, на която възниква данъчното събитие, или когато по доставката се извърши цялостно или частично авансово плащане – при получаването на плащането (за неговия размер). По отношение на авансовото плащане по доставка на стока обаче, чл. 25, ал. 6 предвижда и изключение от общото правило, когато доставката е с вътреобщностен характер. Съгласно чл. 63, ал. 3 и ал. 4 от ЗДДС данъкът при ВОП става изискуем на 15-ия ден на месеца, следващ месеца, през който е възникнало данъчното събитие или на датата на издаване на фактурата, когато тази фактура е издадена преди 15-ия ден на месеца, следващ месеца, през който е настъпило данъчното събитие. Алинея 5 от същата разпоредба предвижда обаче, че когато фактурата е издадена във връзка с направено плащане преди датата на възникване на данъчното събитие по ВОП, данъкът не е изискуем, т.е. не възниква задължение за неговото начисляване.

Съгласно чл. 113, ал. 1 от ЗДДС всяко данъчно задължено лице - доставчик, е длъжно да издаде фактура за извършената от него доставка на стока или услуга или при получаване на авансово плащане преди това освен в случаите, когато доставката се документира с протокол по чл. 117.

Следователно в случаите на получени фактури във връзка с извършени авансови плащания по вътреобщностни придобивания съгласно чл. 63, ал. 5 от ЗДДС по отношение на изискуемостта на данъка ал. 4 от същата разпоредба не е приложима, а следва да се приложи ал. 3 от същия законов текст - изискуемостта настъпва на 15-ия ден на месеца следващ месеца на възникване на данъчното събитие.

Например:

Пример 1: Издадена е фактура за ВОД на 05.02.08 г. във връзка с получено авансово /цялостно или частично/ плащане по доставката. Собствеността на стоката е прехвърлена на 04.04.2008 г.. Изискуемостта на ДДС за ВОП възниква на 15.05.08г.

1.2. Изискуемост на данъка при ВОП в случаите на издадена фактура от доставчика преди датата на възникване на данъчното събитие, без да е извършено плащане по доставката

Следва да се обърне внимание, че и в случаите, в които е издадена фактура от лицето доставчик преди датата на възникване на данъчното събитие за вътреобщностното придобиване и тази фактура не е във връзка с направено авансово плащане разпоредбата на чл. 63, ал. 4 от ЗДДС няма да е приложима преди да настъпи данъчното събитие. Съгласно чл. 113, ал. 1 от ЗДДС и както е посочено вече в общо становище № 24-00-47 от 08.11.2007 г. на изпълнителния директор на НАП издаването на фактури от данъчно задължените лица следва да се извършва след настъпване на данъчното събитие. В този смисъл е и чл. 220 от директива 2006/112/ЕО. Фактура, издадена преди датата на

данъчното събитие не посочва по достоверен начин наличието на данъчно събитие към датата на нейното издаване. Последващото настъпване на данъчното събитие, обаче, валидира така издадена фактура, като обаче това не би могло да има обратно действие, а само такова заанапред.

Разпоредбата на чл. 63, ал. 4 от ЗДДС променя датата на изискуемостта на данъка, когато при настъпило данъчното събитие, но преди настъпване на изискуемостта съгласно общото правило на чл. 63, ал. 3 от ЗДДС, е издадена фактура. В този случай вместо на 15 ден на месеца, следващ месеца на данъчното събитие (чл. 63, ал. 3) данъкът става изискуем на датата на издаване на фактурата (чл. 63, ал. 4), съответно на по-ранната от тези дати започва да тече срокът за начисляване на данъка чрез издаване на протокол (чл. 117 от ЗДДС). С други думи, ако е налице издадена фактура преди настъпване на данъчното събитие, прилагането на чл. 63, ал. 4 от ЗДДС се изразява в настъпване на изискуемост на данъка на датата на данъчното събитие, тъй-като с настъпването на същото се валидира предварително издадената фактура и съответно е налице хипотезата на посочената разпоредба – настъпило е данъчно събитие и е налице фактура, издадена преди 15 число на месеца, следващ месеца, през който е настъпило данъчното събитие. В този случай задължение за начисляване на данък и издаване на протокол възниква по смисъла на чл. 117 от ЗДДС едва след като данъкът стане изискуем, т.е. при предварително издадена фактура – с настъпването на данъчното събитие.

Например:

Пример 2.: Издадена е фактура за ВОД на 03.03.08 г. без да е извършено авансово плащане. Собствеността на стоката е прехвърлена на 04.04.2008 г. За целите на изискуемостта на ДДС при ВОП следва да се приеме, че изискуемостта на ДДС за ВОП възниква на 04.04.08 г. и от тази дата започва да тече срокът за начисляване на данъка.

За прилагане на чл. 63, ал. 4 от ЗДДС в общия случай може да се посочи следния пример:

Пример 3.: Собствеността на стоката е прехвърлена на 04.04.2008 г. Издадена е фактура за ВОД на 08.04.08 г. Изискуемостта на ДДС за ВОП възниква на 08.04.08г.

2. Начисляване на данъка при ВОП

Съгласно чл.86 от ЗДДС регистрирано лице, за което данъкът е станал изискуем, е длъжно да го начисли, като издаде данъчен документ, в който посочи данъка на отделен ред, включи размера на данъка при определяне на резултата за съответния данъчен период в справка-декларацията по чл.125 от закона за този данъчен период и да посочи така издаденият данъчен документ в дневника за продажбите за съответния данъчен период. Предвид чл.117, ал.1 и ал.3 от ЗДДС начисляването на данъка при ВОП се извършва с протокол, който се издава в срок от 15 дни от датата, на която данъкът е станал изискуем.

Например, съгласно посочените по – горе примери, начисляването на данъка следва да се извърши както следва:

- **по Пример 1:** Протоколът по чл. 117 от ЗДДС следва да бъде издаден от придобиващия по ВОП до 30.05.08г., следва да се включи в дневника за продажби за м. май 2008 г. и размерът на данъка следва да се включи при определяне на резултата за данъчния период в справка-декларация за м.май 2008 г.

- **по Пример 2:** Протоколът следва да бъде издаден до 19.04.08г., следва да се включи в дневника за продажби за м. април 2008г. и размерът на данъка следва да се включи при определяне на резултата за данъчния период в справка-декларация за м.април 2008г.

- **по Пример 3:** Протоколът следва да бъде издаден до 23.04.08г., следва да се включи в дневника за продажби за м. април 2008г. и размерът на данъка следва да се включи при определяне на резултата за данъчния период в справка-декларация за м.април 2008г.

3. Данъчно третиране при начисляване на данъка при ВОП преди настъпване на изискуемостта му

В случаите на издадени протоколи, с който данък за извършено вътреобщностно придобиване е начислен преди настъпването на изискуемостта на данъка, следва да се има предвид, че това начисляване на данъка се валидира с настъпването на данъчното събитие и възникването на изискуемост на данъка. В тази връзка и по аргументи вече посочени в становище № 24-00-12/ 23.06.2008 г. на изпълнителния директор на НАП не следва да се смята, че начисленият по-рано данък е неправомерно начислен по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС.

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

/МАРИЯ МУРГИНА/