



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

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

Изх.№91-00-121  
Дата, 20.03.2009 год.

**ДО**  
**ДИРЕКЦИЯ «ОУИ» .....**  
**ПРИ ЦУ НА НАП**

***Относно: Данъчно третиране на случаите на самоначисляване на ДДС съгласно новите чл. 73а и чл. 180а от ЗДДС и § 18 от ПЗР на ЗИД на ЗДДС (ДВ, бр. 106 от 2008 г., в сила от 01.01.2009 г.) и чл. 81, ал.5 от ППЗДДС (ДВ, бр. 4 от 2009г.)***

Във връзка с постъпили запитвания по приложението на чл. 73а от ЗДДС, в сила от 01.01.2009г. (ДВ бр. 106/12.12.2008г.), както и на преходния режим във връзка с тази норма, въведен с § 18 от ПЗР на ЗИД на ЗДДС и на основание чл. 10, ал.1 т. 10 от Закона за Националната агенция за приходите изразявам следното становище:

**1. Правила относно условията и срока за упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит, когато данъкът е изискуем от получателя/вносителя/придобиващия**

Условия за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит са регламентирани с чл. 71 от ЗДДС, съгласно който, за да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит, регистрираното по ЗДДС лице следва да е изпълнило едно от условията, посочени в т.т. 1-7 на същия член, свързано с документиране на съответната операция или притежаването на документ за същата, отговарящ на определени законови изисквания. Чл. 71, т.2, т.4 и т.5 от закона регламентират условията, отнасящи се до случаите на право на приспадане на данъчен кредит, когато данъкът е изискуем от получателя или вносителя /случаите на така нареченото самоначисляване/, които са:

а) по т.2. - лицето да е издало протокол по чл. 117 или чл. 163б, ал. 2 и да е спазило изискванията на чл. 86 - в случаите, когато данъкът е изискуем от лицето като платец по глава осма; в случаите по чл. 161 или 163а, когато доставчикът е данъчно задължено лице, получателят трябва да притежава и данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115, в който е посочено съответното основание за неначисляване на данък;

б) по т.4. – лицето да притежава митническа декларация, в която е посочено като вносител, да е издало протокол по чл. 117 и да е спазило изискванията на чл. 86 - в случаите по чл. 57;

в) по т.5. – лицето да притежава документ, който отговаря на изискванията на чл. 114, да е издало протокол по чл. 117 и да е спазило изискванията на чл. 86 - в случаите на вътреобщностно придобиване.

Чл. 72 от ЗДДС регламентира периодите, през които правото на приспадане на данъчен кредит може да се упражни, като въвежда преклузивен срок за упражняването му. Съгласно чл. 72, ал.1 от ЗДДС регистрирано по този закон лице може да упражни правото

си на приспадане на данъчен кредит за данъчния период, през който е възникнало това право, или в един от следващите три данъчни периода.

## **2. Изключение от общите правила относно условията и срока за упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит, когато данъкът е изискуем от получателя/вносителя**

### **2.1. Практика на Съда на ЕО**

С решение по съединени дела С-95/ 07 и С-96/ 07, Съдът на ЕО е отговорил на две преюдициални запитвания във връзка с прилагането на механизма на самоначисляване на ДДС и по-специално за наличието на определени формалности и срокове за упражняване на право на данъчен кредит при приложимо самоначисляване на ДДС. С отговорите си Съдът на ЕО предоставя насоки за тълкуване на общностното право, като приема, че:

- правото на данъчен кредит може да бъде ограничавано с преклузивен срок. Все пак този срок следва да се прилага еднакво за аналогични права в данъчната област, основани на вътрешното и общностното право /принцип на равностойността/, като срокът не следва да прави практически невъзможно или прекомерно трудно /принцип на ефективността/ упражняването на правото.

- неизпълнението на задълженията, произтичащи от чл. 18, ал. 1, б. „г“ от Шеста директива /въвеждане на формалности, които данъчно задълженото лице следва да спазва, за да може да упражни правото си на данъчен кредит при самоначисляване/ не може да лиши данъчно задълженото лице от право на данъчен кредит. Това се изисква от принципа на данъчен неутралитет, който налага признаването на право на данъчен кредит, когато са налице изискванията по същество, дори да са налице пропуски във формалните изисквания. Ако данъчните власти разполагат с необходимата счетоводна информация, същите не могат да налагат допълнителни условия във връзка с правото на данъчен кредит, които могат да доведат до осуетяване на упражняването на това право.

- според Съда макар тези разпоредби да позволяват на държавите-членки да вземат определени мерки, те все пак не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на тези цели /принцип на пропорционалността/. Подобни мерки не могат да бъдат използвани по такъв начин, че систематично да поставят под въпрос правото на данъчен кредит. Практика, която санкционира неспазването от данъчно задълженото лице на задълженията за отчетност и деклариране с лишаване от право на данъчен кредит, очевидно надхвърля необходимото за постигане на целта за правилното прилагане на задълженията, след като общностното право не пречатства държавите-членки да налагат при необходимост глоба съразмерно на тежестта на нарушението. Неспазването на формалните изисквания на закона би следвало да бъде санкционирано с глоба, а не с отказ на правото на данъчен кредит.

С решение по дело С - 90/ 02 Съдът на ЕО е отговорил на преюдициално запитване относно необходимостта за притежаване на фактура, отговаряща на изискванията за съдържанието на фактурата по чл. 22, ал.3 от Директива 77/388/ЕО като условие за упражняване на правото на данъчен кредит при самоначисляване. Съгласно решението на Съда притежаването на фактура, чието съдържание не отговаря на формалните изисквания на Директивата относно съдържанието на фактурите не може да бъде основание на данъчно задължените лица, прилагащи режима на самоначисляване, да се откаже правото на приспадане на данъчен кредит.

### **2.2. Приложение на чл. 73а от ЗДДС**

Регламентираното в ЗДДС издаване на протокол, с който се начислява данъка -чл. 117 от закона, изискването за включването му в дневниците за продажби - чл. 124, както, изискването за притежаване на документ който отговаря на изискванията на чл. 114, както и условието за включване на протокола в дневника за покупките за упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит – чл. 72, ал. 2, на практика обвързват упражняването на това право със спазването на редица формалности, което съгласно коментиранията решения на Съда на ЕО е несъвместимо с основни принципи на общностното право.

Когато данъчно задължено лице, което прилага режим на самоначисляване, не спазва тези формални изисквания на ЗДДС, правото му на данъчен кредит можеше да бъде отказано и на практика беше отказвано от органите по приходите при осъществяване на ревизионен контрол при действащата до въвеждането на новия чл. 73а от ЗДДС правна уредба.

При съобразяване на така постановените решения на Съда на ЕО в ЗДДС е приет новият чл. 73а, от ЗДДС, съгласно ал.1 на който **при доставки, данъкът за които е изискуем от получателя, правото на приспадане на данъчен кредит е налице и когато**

- **доставчикът на стоката не е издал документ, който отговаря на изискванията на чл. 114, и/или**
- **получателят не разполага с документ по чл. 71, т. 2, 4 и 5, и/или**
- **получателят не е спазил изискванията на чл. 72,**

**ако доставката не е укрита и данни за нея са налични в счетоводството на получателя.**

#### **2.2.1. Условие за прилагането на чл. 73а от ЗДДС**

Видно от посочения законов текст, за да е допустимо упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит когато данъкът е изискуем от получател/вносител/придобиващ, при неспазване на общите условия, предвидени в чл. 71, т. 2, т.4 и т.5, чл. 72, чл.86 и чл.114 от ЗДДС, **доставката, за която се претендира право на приспадане на данъчен кредит следва да не е укрита и данни за нея да са налични в счетоводството на получателя.**

Чл. 73а от ЗДДС не следва да се прилага по отношение на недобросъвестни лица, при които неправилното или късно деклариране, съответно пропуските в документирането или относно притежаваните от лицето документи, се дължи не на грешка или пропуск, а на опит да се скрие определена стопанска операция, тоест когато е налице явен опит за злоупотреба. Погрешното третиране на дадена стопанска операция от регистрираното лице не следва да има правни последици за лицето еднакви с тези, приложими при укриването на тази стопанска операция.

Следва да се счита, че доставката не е укрита, ако е посочена в някой от регистрите по ЗДДС – дневника за покупки или дневника за продажби, макар и не в съответния съгласно изискванията на закона период. Така също е налице условие за прилагане на чл. 73а, ако доставката е осчетоводена и стоката е заведена като актив в счетоводството на лицето, съответно за услугата, на която лицето получател, е извършено счетоводни записване. Наличието на данни за доставката в счетоводството на лицето е едно от възможните основания да се счита, че доставката не е укрита и достатъчно, за да се приеме, че е налице основание за приложение на чл.73а от ЗДДС. Същевременно следва да се държи сметка за възможността лицето да предприеме счетоводни записвания, които макар и формално да съдържат данни за стопанската операция, всъщност да целят прикриването ѝ, например вместо като актив, получените стоки са отнесени като разход за услуга. В такива случаи, при които счетоводните записвания са некоректни до степен, че

да може да се приеме, че доставката по същество е укрита, чл. 73а от ЗДДС не намира приложение.

Ако към датата на осъществяване на данъчния контрол се установи, че лицето е следвало да си самоначисли данък в качеството си на лице платец по закона и в същото време доставката не е посочена нито в отчетните регистри по ЗДДС, нито в счетоводството на лицето или предприетите счетоводни записвания всъщност прикриват получаването на стоките, следва да се приеме, че в случая чл. 73а е неприложим. В този случай по отношение на данъчния кредит следва да се приложат общите изисквания на закона и лицето няма да може да упражни право на приспадане на данъчен кредит, ако е изтекъл срокът по чл. 72, ал. 1 от ЗДДС. Лицето ще дължи данък, но няма да може да упражни право на приспадане на данъчен кредит, тъй като следва да се приеме, че доставката е укрита.

### **2.2.2. Хипотези на приложение на чл. 73а от ЗДДС**

- **доставчикът на стоката не е издал документ, който отговаря на изискванията на чл. 114 от ЗДДС**

За да е налице хипотезата на чл. 73а и получателят да има право на приспадане на данъчен кредит за данъка, който е изискуем от него като лице-платец на същия, той следва да притежава документ за доставката, издаден му от доставчика. Обстоятелството, че съдържанието на притежавания документ не съответства на изискванията на чл. 114 от ЗДДС, съответно на Директива 2006/112/ЕО, не следва да се отрази на правото на упражняване на данъчен кредит на лицето. При преценката на съдържанието на документа с оглед приложението на чл. 73а от закона следва да се изхожда от обстоятелството дали са налице достатъчно данни за осъществена стопанска операция, за която се отнася самоначисляването. Следва да се приеме, че въз основа на издадения от доставчика документ може да се упражни правото на данъчен кредит, ако от същия при съпоставката му с представените от регистрираното лице за нуждите на данъчния контрол договори, транспортни документи и др. доказателства, може да се направи еднозначен извод за идентичност на лицата – доставчик и получател/придобиващ и за характера и условията на доставката – вида и количеството на стоката или характера на услугата, както и на стойността на същата.

В случай, че към момента на осъществяване на данъчния контрол лицето не разполага с документ, издаден от доставчика, но са налице достатъчно данни относно осъществена доставка, за която следва да се приложи режим на самоначисляване от получателя/придобиващия, органът по приходите следва да начисли данък, съответно да приеме начисления от лицето данък за начислен на правно основание. В същото време за тази доставка не следва да се признае право на приспадане на данъчен кредит. В случай, че документът бъде представен в хода на административното производство, включително при административното обжалване, същият следва да бъде взет предвид при издаването на съответния индивидуален административен акт в съответствие с принципите за законност и обективност, залегнали в чл. 2 и чл. 3 от ДОПК. Ако лицето в последствие, след влизане в сила на акта, се снабди с документ, издаден от доставчика относно доставката, следва да се приеме, че по отношение на същото ще е налице основание за възобновяване на административното производство на основание чл. 133, ал. 2, т. 1, от ДОПК, ако лицето докаже, че липсата на документа се дължи на обективни причини, а не на липса на положена грижа на добрия търговец.

- **получателят не разполага с документ по чл. 71, т. 2, 4 и 5 от ЗДДС**

В случая се касае за неиздаване на протокол за самоначисляването на данъка по чл. 117 от ЗДДС от страна на получателя или вносителя, както и неиздаването му в законоустановения срок.

Чл. 73а регламентира възможността да се упражни правото на приспадане на данъчен кредит, въпреки че лицето не е издало в законоустановения срок протокол за самоначисляване на данъка. Независимо от това, ако лицето, в хода на ревизионното производство, в производството по административен контрол или иницирайки приложението на чл. 126, ал. 3, т. 2 от закона, представи пред органите по приходите протокол, издаден извън законоустановените срокове, не съществува законова пречка същият да се приеме.

Доколкото издаването на протокол по чл. 117 от ЗДДС е първият елемент от фактическия състав на начисляването на данъка /чл. 86, ал.1, т.1 от ЗДДС/, в аспект на приложението на чл. 73а от ЗДДС следва да се приеме, че неиздаването на Протокол е равнозначно на неначисляване на данъка. Т.е. нормата следва да се тълкува в насока, че е налице основание за признаване на правото на приспадане на данъчен кредит дори и в случаите, при които данъкът не е начислен в законоустановения срок, или въобще не е начислен към момента, в който се осъществява данъчен контрол, стига данни за доставката да са налични в счетоводството на лицето /доставката да не е укрита/. Аргумент за това тълкуване дава и чл. 81, ал.5 от ППЗДДС, съгласно който в случаите по чл. 73а от закона, когато данъкът е начислен извън сроковете по чл. 117, ал. 3 от закона, издаденият протокол не се отразява в дневника за продажбите за периода, през който е издаден, а следва да се отрази в дневниците за продажби и покупки за данъчния период, през който данъкът е станал изискуем, като се прилага чл. 126, ал. 3, т. 2 от закона. Видно от този текст, който препраща към случаите на 73а, неначисляването на данъка не е законова пречка за упражняване на правото на приспадане на данъчния кредит в случаите на самоначисляване. Нормативният регламент в случая е да се признае правото на приспадане на данъчен кредит и да се начисли дължимият за съответната операция данък и то за съответния данъчен период. Горното тълкуване се подкрепя и от текста на § 18, ал. 1 от ПЗР, от който е видно, че чл. 73а е приложим и при условие на неначисляване на данъка.

Доколкото чл. 71, т. 4 от ЗДДС предвижда притежаването на митническа декларация, в която лицето е посочено като вносител, като условие за упражняване на правото на данъчен кредит, следва да уточним, че облекченият режим за упражняване на правото на данъчен кредит по чл. 73а не се прилага в случаите, когато лицето не притежава митническа декларация, в която е посочено като вносител. Това е така, тъй като чл. 71, т. 4 от ЗДДС се отнася за случаите по чл. 57 от закона, който третира внос при реализиране на инвестиционен проект по чл. 166 от ЗДДС. По силата на разпоредбата на чл. 57, ал. 2 от ЗДДС вносителят упражнява правото си по реда на чл. 164, ал. 2 от закона, а този ред, съгласно т. 1 от посочената норма не може да се реализира без наличието на митническа декларация. Поради това в случаите на чл. 57, във връзка с чл. 166 от ЗДДС лицето трябва да притежава митническа декларация, в която същото е посочено като вносител, за да може да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит за начисления данък по осъществения внос.

- **получателят не е спазил изискванията на чл. 72 от ЗДДС**

Съгласно чл. 72 от ЗДДС регистрирано по този закон лице може да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит за данъчния период, през който е възникнало това право или в един от следващите три данъчни периода. Съгласно чл. 73а от ЗДДС за доставки, данъкът за които е изискуем от получателя, правото на приспадане на данъчен кредит е налице и когато получателят не е спазил изискванията на чл. 72 от ЗДДС, ако доставката не е укрита и данни за нея са налични в счетоводството на получателя. Т.е. в

случаите на самоначисляване, когато лицето не е спазило изискванията на закона относно срока за упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит, чл. 73а от ЗДДС ограничава упражняването на това право до първия данъчен период, включен в срока на чл. 72 от закона, тъй като в тези случаи съгласно чл. 73а, ал.2 от закона правото на приспадане на данъчен кредит се упражнява през данъчния период, през който данъкът е станал изискуем.

### **3. Ред за упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит в случаите по чл. 73а от ЗДДС**

#### **3.1. Данъчен период, за който се извършват корекциите**

##### **3.1.1. Данъчен период, през който се упражнява на правото на приспадане на данъчен кредит в случаите по чл. 73а от ЗДДС**

Съгласно чл. 73а, ал.2 от ЗДДС в случаите по ал. 1 правото на приспадане на данъчен кредит се упражнява през данъчния период, през който данъкът е станал изискуем, като се прилага съответно чл. 126, ал. 3, т. 2 от закона. По аргумент от чл. 73, ал.1 от ЗДДС това правило се прилага в случай, че правото на данъчен кредит не е упражнено в срока по чл. 72 от закона – не е упражнено въобще или е упражнено извън срока, независимо дали данъка по същата операция е начислен в законоустановения срок.

##### **3.1.2. Данъчен период, за който се начислява данък в случаите на самоначисляване извън законоустановените срокове**

Съгласно чл. 81, ал.5 от ППЗДДС в случаите по чл. 73а от закона, когато данъкът е начислен извън сроковете по чл. 117, ал. 3 от закона, издаденият протокол не се отразява в дневника за продажбите за периода, през който е издаден. Същият следва да се отрази в дневниците за продажби и покупки за данъчния период, през който данъкът е станал изискуем, като се прилага чл. 126, ал. 3, т. 2 от закона.

Редът по чл. 126, ал. 3, т. 2 от закона е приложим и в случаите, когато лицето е упражнило правото си на приспадане на данъчен кредит в законоустановения срок, но не е начислило данък във връзка със съответната доставка, за която се отнася задължението за самоначисляване на данък. В тези случаи дължимият данък следва да се включи само в дневника за продажби за данъчния период, през който данъкът е станал изискуем, съответно в Справката – декларация за същия този период. Независимо, че това начисляване на данъка е извършено за данъчния период на неговата изискуемост, тъй като данъкът не е внесен в законоустановения срок, лицата дължат лихва за периода от 15-то число на месеца, през който е подадена справката декларация за данъчния период, през който правото на приспадане на данъчен кредит е упражнено, до момента на погасяване на задължението чрез внасяне на данъка или неговото приспадане или прихващане. При определяне на периода, за който следва да се начисли лихва, следва да се съобрази и разпоредбата на чл. 22, ал. 7 от ДОПК. Ако за същата операция лицето е упражнило правото си на данъчен кредит в срока по чл. 72 от ЗДДС, следва да се счете, че това право е законосъобразно упражнено и корекция за този период не следва да се извършва. В случая начисляването на данък и упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит би могло да се извърши в различни данъчни периоди, както е по общия ред на закона.

### **3.2. Ред за упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит и/или начисляване на данък**

#### **3.2.1. Ред за упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит и/или начисляване на данък при инициатива на регистрираното по ЗДДС лице**

Въпреки, че ал.2 на чл. 73а от ЗДДС препраща към процедурата на чл. 126, ал.3, т.2 от закона относно „случаите по ал.1”, без да ги диференцира, следва да се приеме, че този ред е приложим единствено в случаите на неспазване на законоустановените срокове за приспадане и/или начисляване на данък, както е предвидено и в чл. 81, ал.5 от ППЗДДС.

Това е така, защото уведомяването на органите по приходите е необходимо единствено в случаите на начисляване на данък и упражняване на право на приспадане на данъчен кредит извън законоустановените срокове, тъй като това е свързано с промени в данните, отразени в дневниците за покупки и продажби и справка декларация на лицето за отминал период - периода, през който данъкът е станал изискуем, и това не може да бъде извършено извън процедурата по чл. 126, ал. 3, т. 2 от закона.

Съгласно чл. 126, ал. 3, т. 2 от ЗДДС при установяване на грешката относно декларирането лицето писмено следва да уведоми компетентния орган по приходите, който предприема действия за промяна на задължението на лицето за съответния данъчен период. Тези действия биха могли да се изразят в даване на възможност за подаване на нова справка-декларация съгласно чл. 103, ал. 1 ДОПК, издаване на акт за предварително установяване на задължението по чл. 106 ДОПК или извършване на ревизионно производство за установяване на задължението по чл. 108 ДОПК.

### **3.2.2. Ред за упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит и/или начисляване на данък при упражняване на данъчен контрол**

Когато в хода на ревизията органът по приходите установи, че лицето не е упражнило правото си на приспадане на данъчен кредит по този закон в хипотезата на новия чл. 73а от закона и/или не е начислило данък, органът по приходите следва, на основание чл. 12, ал. 1, т. 14 от ДОПК да изиска от лицето доказателства, включително при необходимост писмени обяснения, относно относимите към казуса обстоятелства: неиздаването на протокол, невключването му в дневника за покупки и/или в дневника за продажбите, предназначението на предмета на доставката, с оглед преценка на правото на приспадане на данъчен кредит по същата. Следва да се поиска от лицето да направи волеизявление желяе ли да упражни това право. Това е така, тъй като упражняването на едно право не може да се осъществи от друго лице, освен от неговия титуляр. Органите по приходите не могат служебно да упражнят правото на лицето, но следва по този начин да съберат достатъчно информация за законосъобразното приложение на закона и създадат условия упражняване на правото на регистрираното лице. Освен това изясняването на обстоятелствата относно материалноправните предпоставки за наличието на пълен данъчен кредит е необходимо с оглед преценка на приложимата административна санкция.

В случай, че лицето заяви, че желяе да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит и предназначението на предмета на доставката обосновава право на приспадане на данъчен кредит, органът по приходите следва да признае правото на упражняване на данъчен кредит и да начисли дължимия по доставката/придобиването/вноса данък. Следва да се приеме, че лицето е направило волеизявление че желяе да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит, ако същото представи на органа по приходите протокол по чл. 117 от ЗДДС. Но дори и да не представи протокол, ако лицето направи изрично волеизявление в тази насока, правото му на приспадане на данъчен кредит следва да бъде признато, при наличие на материалноправните предпоставки за това.

## **4. Преходен режим**

В § 18 от ПЗР на ЗИД на ЗДДС, ДВ бр. 4/2009г. са предвидени способите за упражняване на непризнато от органите по приходите право на данъчен кредит в хипотезата на самоначисляване на данъка за данъчни периоди преди влизане на закона в сила, както и относно случаите, при които по действащия до 01.01.2009г. режим е било налице основание за непризнаване на данъчен кредит във връзка с пропуски по документирането, поради неначисляване на данъка или поради неспазване на законоустановения срок /по чл. 72 от ЗДДС/ за упражняването му.

В § 18 едновременно са налице както разпоредби с обратна сила /ал. 2 и 3/, така и такива, които уреждат за определен преходен период упражняването на правото на данъчен кредит, възникнало преди влизане в сила на чл. 73а от ЗДДС – до 31.12.2008 г. включително /§ 18, ал. 1 и 4/.

#### **4.1. Преходен режим за случаите на неначислен данък и/или неупражнено право на приспадане на данъчен кредит по реда на чл. 86, ал. 1 от закона**

Съгласно ал. 1 на § 18 на регистрираните лица - получатели по доставката или вносители, за които данъкът е станал изискуем като лица - платци по глава осма, до влизането в сила на този закон, които към тази дата не са начислили данък по реда на чл. 86, ал. 1 и/или не са упражнили правото си на данъчен кредит, е даден нов четиримесечен срок от влизане на закона в сила, за начисляване на данъка, съответно за упражняване на правото им на приспадане на данъчен кредит. Следва да се обърне особено внимание, че в случая не става въпрос за удължаване на срока по чл. 72, ал. 1, тъй-като в много от случаите същият срок вече е изтекъл към датата на влизане на § 18 в сила, като ноторно известно правило е, че не е възможно удължаването на вече изтекли срокове, освен при изрично правило в обратен смисъл. Що се отнася до лицата, за които срокът за включване на изискуемият при самоначисляване данък не е изтекъл към датата на влизане в сила на закона, то за тях § 18, ал. 1 не е приложим, тъй-като правото на данъчен кредит на същите следва да се упражни съгласно общите правила на ЗДДС, като евентуално би се приложил чл. 73а, а не § 18 от ПЗР на ЗИД на ЗДДС. Предвид горното четиримесечният срок по § 18, ал. 1 е нов срок за упражняване на правото на данъчен кредит.

По реда на § 18, ал. 1 от ПЗР на ЗДДС се отстраняват допуснатите грешки при документирането/начисляването на данък/упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит в случаите, когато по отношение на лицето няма влязъл в сила акт за съответния данъчен период, за който е допусната грешката относно начисляването/упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит. Лицето има възможност да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит, относно доставки/придобиване/внос, правото за които е възникнало /данъчното събитие се е осъществило/ до 31.12.2008 г. в някой от данъчните периоди от м.януари до м.април 2009г.

Възможни са случаи, при които по отношение на регистрирано лице е налице висящо административно или съдебно производство с предмет – отказано право на приспадане на данъчен кредит в хипотезата на чл. 73а от ЗДДС и в същото време лицето се възползва от правната възможност по § 18, ал. 1 от ПЗР като упражни само правото си на приспадане на данъчен кредит до 30.04.2009 г. включително. В тези случаи, за да се прецени дали правото е упражнено законосъобразно, следва да се установи дали лицето е направило отказ от жалбата си в частта на непризнатия данъчен кредит, съответно дали производството в тази част е прекратено. В такъв случай, правото би било упражнено правомерно.

Ако по отношение на регистрирано лице бъде постановен и влезе в сила акт, с който на основание § 18, ал. 3 от ПЗР се признае правото на данъчен кредит в хипотезата на 73а от ЗДДС, преди възстановяване/прихващане на сумата, претендирана от лицето във връзка с административния или съдебен акт, следва да се извърши проверка, дали лицето не е упражнило само правото си по реда на § 18, ал. 1 от ПЗР, за да не се допусне щета на фиска, под формата на двойно упражняване на правото на данъчен кредит.

**Предвид изложеното по – горе, в зависимост от вида на допуснатия от лицето пропуск в декларирането е възможно следното третиране:**



#### **4.1.1. Начислен от лицето данък, но неупражнено право на данъчен кредит.**

В тези случаи лицето може да включи протокола в дневника си за покупки, съответно в справката – декларация за един от данъчните периоди – м.м.януари до м.април 2009 г. включително.

#### **4.1.2. Неначислен от лицето данък и неупражнено право на данъчен кредит**

В тези случаи лицето следва да включи протокола в дневника си за покупки и в дневника за продажби, съответно в справката – декларация за един от данъчните периоди – м. януари до м.април 2009г. включително. По аргумент от чл. 73а от ЗДДС отразяването следва да се извърши в един и същи данъчен период.

#### **4.1.2. Неначислен от лицето данък, но упражнено право на данъчен кредит**

В случай, че лицето до 31.12.2008 г. включително лицето е упражнило правото си на приспадане на данъчен кредит /независимо дали това право е упражнено в законоустановения срок/, но не е начислило данъка до тази дата, лицето следва да включи протокола в дневника за продажби, съответно в справката – декларация за един от данъчните периоди – м. януари до м.април 2009 г. включително.

В случаите, при които лицата са упражнили правото си на данъчен кредит до 31.12.2008 г., включително, но не са начислили данък до тази дата, същите дължат лихва за периода от 15-то число на месеца, през който данъкът е станал изискуем, до 14 – то число включително на месеца, през който е подадена декларацията за данъчния период, през който данъкът е начислен, съответно внесен, в случаите, при които резултатът за този период е данък за внасяне.

#### **4.2. Преходен режим за случаите на упражнено право на приспадане на данъчен кредит след изтичане на срока по чл. 72 от ЗДДС и преди 01.01.2009г.**

С ал. 2 на § 18 са санирани с обратна сила случаите, при които правото на приспадане на данъчен кредит е упражнено след изтичане на четиримесечния срок по чл. 72, ал. 1 ЗДДС, но преди влизане в сила на ЗИД на ЗДДС. Т.е. лицата, които са включили протоколи за самоначисляване на данък в дневниците си за покупки след изтичане срока по чл. 72, но преди изменението на закона, се смята, че законосъобразно са упражнили правото си на данъчен кредит и няма да се налага извършването на допълнителни действия от тяхна страна, като подаване на декларации, уведомявания, ново включване в дневниците и т.н. Тъй-като § 18, ал. 2 не уточнява данъчния период на упражняването на правото на данъчен кредит при тълкуването на разпоредбата следва да се има предвид, че същата е във връзка с чл. 72 и чл. 73а. От една страна чл. 72, ал.1 от ЗДДС изключва упражняването на право на данъчен кредит след изтичане на четиримесечния преклузивен срок, а от друга страна чл. 73а във връзка с § 18, ал. 2 постановява, че при нередовност данъчният кредит при самоначисляване се ползва в данъчния период на изискуемостта на данъка. В тази връзка следва да се има предвид и че по начало при самоначисляването не е налице нетно влияние върху резултата за данъчни период, т.е. върху дължимата от лицето сума за внасяне в, съответно възстановяване от, бюджета, когато начисляването на данъка и упражняването на правото на данъчен кредит са в един и същ данъчен период, какъвто е случаят при прилагането на чл. 73а от ЗДДС във връзка с § 18, ал. 2 от ЗДДС. В този смисъл, ако съответният протокол е включен в един и същ период в дневника за покупки и дневника за продажби, не се дължи лихва за забава поради липсата на задължение (включително потенциално), което да произведе лихвата. Този извод се налага и от принципа за недискриминация и равнопоставеност, който би бил нарушен, ако се поставят в по-благоприятно положение лицата, които въобще не са начислили данък, от тези, които са го начислили, макар и със закъснение. Ако периодът, през който протоколът е включен в дневника за покупки предхожда периода, през който е включен в дневника за продажби, лихва се дължи за периода от 15-то число на месеца, през който е подадена справката

декларация за данъчния период, през който правото на приспадане на данъчен кредит е упражнено, до 14 – то число включително на месеца, през който е подадена декларацията, съответно е внесен данъкът (при резултат данък за внасяне) за данъчния период, през който е начислен данъкът.

По аргумент на по-силното основание следва да се приеме, че с ал. 2 на § 18 са санирани и случаите, при които по действащия до 01.01.2009 г. режим е било налице основание за непризнаване на правото на приспадане на данъчен кредит във връзка с пропуски по документирането, състоящи се в непритежаването на документ (фактура), отговарящ на изискванията на чл. 114 от ЗДДС.

Аналогичен на § 18 ал. 2 е текстът на § 14 от ПЗР на ППЗДДС. Съгласно същия, регистрираните лица - получатели по доставката или вносители, за които данъкът е станал изискуем като лице - платец по глава осма от закона до 31 декември 2008 г. включително, които към тази дата са начислили данъка извън сроковете по чл. 117, ал. 3 от закона, и/или са упражнили правото си на данъчен кредит извън сроковете по чл. 72 от закона, не прилагат чл. 81, ал. 5 от Правилника за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност. В тези случаи се смята, че лицата правомерно са упражнили правото на приспадане на данъчен кредит, доколкото доставката не е укрита и данни за нея са налични в счетоводството на лицето.

#### **4.3. Преходен режим за случаите на неприключилите към датата на влизане в сила на този закон административни и съдебни производства.**

Съгласно § 18, ал. 3 от ПЗР алинея 2 и чл. 73а се прилагат и за неприключилите към датата на влизане в сила на този закон административни и съдебни производства.

Следва да се приеме, че режимът на § 18, ал. 3 от ПЗР е приложим в случаите на ревизионно производство, образувано до 31.12.2008г. включително, както и за неприключилите към 31.12.2008г. административни и съдебни производства, в обхвата на които е казус с хипотезата на чл. 73а от ЗДДС. За ревизионни производства, образувани след 31.12.2008г., разпоредбата на § 18, ал. 3 от ПЗР е неприложима. За тези случаи лицата следва да се възползват от правната възможност на § 18, ал. 1 от ПЗР на ЗИД на ЗДДС.

Съгласно § 18, ал. 3 от ПЗР съответният административен орган или съд следва да приложи новата уредба спрямо заварените случаи, като признае правото на приспадане на данъчен кредит на лицата, въз основа на подадените от същите възражения/жалби, чрез които са претендирали правото си. Признаването се извършва като в съответния индивидуален административен акт /най-често ревизионен акт/, с който се установява задължението, резултатът за съответния данъчен период се установява, като в правото на данъчен кредит за периода се включи, т.е. се увеличи с, дължимия при самоначисляването данък, стига да са налице общите условия по същество за това. С други думи ако дължимият при самоначисляването данък се използва за целите на независимата икономическа дейност и извършваните от лицето облагаеми доставки, правото на данъчен кредит следва да бъде признато.

#### **4.4. Преходен режим за случаите на влязъл в сила индивидуален административен акт, въз основа на който не е признато право на приспадане на данъчен кредит**

За тези лица, спрямо които е налице влязъл в сила индивидуален административен акт, с който е отказано право на данъчен кредит и за които би се приложил новият чл. 73а, е даден в § 18, ал. 4 от ПЗР нов срок за упражняване право на данъчен кредит. Без значение е в случая, дали актът е бил обжалван по административен или съдебен ред. Тези лица могат да посочат протокола за начисляване на данъка в дневниците си за покупки за месец януари 2009г. или някой от следващите шест данъчни периода. Протоколът за

начисляване на данъка не следва да се включва в дневника за продажби, ако вече е бил включен в тях от самото лице, или данък е бил начислен от органите по приходите, в противен случай бе се стигнало до двойно начисляване на ДДС за една и съща доставка.

Отново обръщаме внимание, че в случая, по съображения, изложени в т.4.1. на настоящото становище, не става въпрос за удължаване на срока по чл. 72, ал.1, тъй-като същият срок вече е изтекъл към датата на влизане на § 18 в сила.

### **5. Административно наказателни разпоредби**

С влизането в сила на чл. 180а от ЗДДС се въведе нов административно-наказателен състав, отнасящ се за нарушения, изразяващи се в неначисляването на ДДС в предвидените в този закон срокове в случаите, когато данъкът е изискуем от лицето като платец по глава осма и за начисления данък лицето има право на пълен данъчен кредит. Тази норма по силата на ЗИД на ЗДДС обнародван в ДВ, бр. 106 от 2008 г., влиза в сила от 01.01.2009 г.. На основание на чл. 3, ал.2 от Закона за административните нарушения и наказания, ако до влизане в сила на наказателното постановление последват различни нормативни разпоредби, прилага се онази от тях, която е по-благоприятна за нарушителя. На това основание, тъй като нормата предвижда облекчен /привилегирован/ режим за санкциониране спрямо основния състав за този вид нарушения, предвиден в чл. 180 от ЗДДС, същата следва да намира приложение и по отношение на нарушения, извършени преди тази дата за случаите на неначисляване на данък, когато данъкът е изискуем от лицето като платец по глава осма и за начисления данък лицето има право на пълен данъчен кредит.

Съгласно чл. 180а., ал.1 от ЗДДС регистрирано лице, което, като е длъжно, не начисли данък в предвидените в този закон срокове в случаите, когато данъкът е изискуем от лицето като платец по глава осма и за начисления данък лицето има право на пълен данъчен кредит, се наказва с глоба - за физическите лица, които не са търговци, или с имуществена санкция - за юридическите лица и едноличните търговци, в размер 5 на сто от неначисления данък, но не по-малко от 50 лв. Съгласно ал.2 на същия законов текст санкцията се прилага и когато лицето не е начислило данък поради това, че не е подало заявление за регистрация и не се е регистрирало по този закон в срок.

От систематичното и логическо тълкуване на нормата на ал.1, във връзка с ал. 2 на същия текст, следва да се приеме, че разпоредбата на чл. 180а от ЗДДС се прилага както за нарушения, изразяващи се в начисляването на ДДС /в хипотезата на самоначисляване/ извън законоустановените срокове, така и в случаите, когато при ревизия се установи, че лицето въобще не е начислило данъка до момента на започване на ревизията. Този привилегирован административнонаказателен състав има за цел да предвиди съответна, непрекомерна санкция за случаите, при които в резултат на недекларирането не би се нанесла щета за фиска – при правомерно начисляване на данък и съответното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит данъчният резултат за лицето би бил идентичен с този, който лицето има и при неначисляване на данък и неупражняване на право на приспадане на данъчен кредит. Именно за това санкцията е относима единствено за случаите, при които неначисленият или начисления извън сроковете ДДС е с право на пълен данъчен кредит. С въвеждането на тази облекчена санкция се осигурява приложението на един от основните принципи на общностното право – принципът на пропорционалността, съгласно който мерките, които една държава членка е приела за упражняване на нейните прерогативи в областта на ДДС не трябва да надхвърлят това, което е необходимо за постигане на заложените в тези мерки цели и не трябва да застрашава принципите, управляващи общата система на ДДС.

Ал. 3 и ал. 4 на чл.180а, от ЗДДС са привилегированите състави на нарушението на чл. 180а от ЗДДС. Санкцията на ал. 3 се отнася за случаите, когато регистрираното лице

**само е начислило данъка**, докато санкцията на ал. 4 се отнася за случаите, при които, макар да няма **начисляване**, по реда на чл. 126, ал. 3, т. 2 от закона, е направено уведомление до **органите по приходите** в срок до два месеца от края на месеца, в който е следвало да се начисли данъка. Санкцията на ал. 4, въпреки, че периодът на неначисляване би могъл да е по-дълъг от периода, относим за нарушението по ал. 3, е по-малка, тъй като обществената опасност, в случаите при които лицето е уведомило органите по приходите за допуснатото нарушение, е по-ниска.

Квалифициран състав на нарушението е предвиден в ал.5 на чл. 180а от ЗДДС, относно повторни нарушения по ал.1, ал.2 и ал.4. Квалифициран състав за повторност относно нарушение по чл. 180а, ал.3 от ЗДДС не е предвиден.

Следва да се има предвид, че независимо от обстоятелството, че с § 18, ал.1, и ал.4 е дадена правна възможност на лицата да начислят данък за определения преходен период, както и че чл. 73а от ЗДДС, съответно чл. 81, ал.5 от ППЗДДС дават възможност на лица да начислят данък след законоустановения срок по реда на чл. 126, ал.3, т.2 от ЗДДС, по отношение на тези лица е налице основание за ангажиране на административнонаказателната им отговорност на основание чл. 180а от ЗДДС, тъй като законоопределения срок за начисляване на данъка не е спазен. Чл. 73а от ЗДДС, съответно чл. 81, ал.5 от ППЗДДС и § 18 от ЗДДС имат за цел да осигурят правната възможност на лицата да упражнят правото си на приспадане на данъчен кредит, в съответствие с принципа на неутралност на данъка, но не правят закъснялото начисляване на данък или липсата на начисляването му в тези случаи несъставомерно с оглед приложението на чл. 180а от ЗДДС.

**ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА  
НАЦИОНАЛНАТА АГЕНЦИЯ ЗА  
ПРИХОДИТЕ**

**/ КР.СТЕФАНОВ /**