



МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

1000 София, бул. "Княз Дондуков" № 52

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

Изх. № 24-00-31

Дата, 08.05.2007 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 данъчни 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. 68, ал. 1 и 2, чл. 70, ал. 5, чл. 71, чл. 72 от ЗДДС, чл. 25 от ЗДДС, чл. 113, ал. 1 и 4 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 изискване данъчни фактури да се издават по начало след настъпване на данъчното събитие, съответно след получаване на 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 и е свързан с изискванията на кредитните институции за наличието на фактура, за да бъде извършен банковия превод. С оглед улесняване на задължени лица и за да не се препятства търговския оборот следва да се обърне внимание на органите по приходите и 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 данъчната 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, документиращи предстоящи доставки, не представлява нарушение на данъчното или счетоводното законодателство.

2.2 Когато все пак се установи, че данъчна 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. Данъчната фактура 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 данъчни 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 обжалване 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 административния орган, като вземе предвид всички настъпили факти към момента на издаване на административния акт. Иначе казано, данъчната фактура, издадена преди датата на данъчното събитие или датата на авансовото плащане не посочва по достоверен начин наличието на данъчно събитие към датата на нейното издаване, но издаването на фактурата не е без основание и начисляването на ДДС е правомерно, когато последва настъпването на данъчно събитие, съответно авансово плащане. 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 данъчната фактура, а от факта на извършена облагаема доставка.

2.3 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 (дължим), като чл. 25, ал. 5 от ЗДДС постановява, че данъкът по доставката става изискуем (дължим) на датата на данъчното събитие, съответно съгласно ал. 6 на същата разпоредба на датата на получено авансово плащане. В този смисъл данъчни 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 авансовото плащане, посочено в данъчната фактура, или в някой от следващите три данъчни периода. Същевременно издателят на данъчната фактура следва да отрази същата в справка-декларация и дневника за продажби, отнасящи се за данъчния период, през който е издадена фактурата по силата на изричната разпоредба на

2.4 Когато в нарушение на разпоредбата на чл. 72, ал.1 от ЗДДС получателят по данъчна 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, т.е. правото на данъчен кредит е ползвано преди периода на възникването му, но същевременно се установи, 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. 1 от ЗЛВДТДПДВ, когато в резултат на така упражненото право на данъчен кредит е намален подлежащия на внасяне съгласно чл. 89, ал.1 от ЗДДС данък, съответно на основание чл. 129, ал. 2 от ДОПК, когато е възстановена, прихваната или приспадналата по-голяма сума в случаите на чл. 92 от ЗДДС.

2.5 Следва да се обърне внимание, че ако се установи, че към момента на издадена 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 данъчна фактура, когато се установи, че данъчното събитие 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. 2.4 основания.

2.6 Още един проблем във връзка с така издадени данъчни 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 да анулирани през следващ данъчен период, а при настъпване на данъчното събитие, същото е отразено в издадена друга данъчна фактура. Тук следва да се обърне внимание най-напред, че след настъпване на данъчното събитие, съответно авансово плащане не е налице основание за анулиране на издадена вече документираща го фактура. Както вече бе посочено, след настъпване събитието, издадената фактура не се явява такава издадена без основание. В случай, че лицата преди настъпване на данъчното събитие, съответно авансовото плащане са анулирали издадената данъчна 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 посочените вече в т. 2.2 принципи. По преценка на органа по приходите данъчния период, през който е извършено анулирането следва да бъде включван в обхвата на извършваните ревизии. Тъй-като е 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. 2.4.

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

/МАРИЯ МУРГИНА/