
СТАТИИ

СПЕЦИАЛЕН РЕЖИМ ЗА КАСОВА ОТЧЕТНОСТ ПО ЗДДС

*Любомир Владикин**

С „Държавен вестник“, бр. 101 от 22.11.2013 г., в сила от 1.01.2014 г., е въведен специален режим за касова отчетност на ДДС. Създадена е нова глава седемнадесета „а“ в закона. Режимът е предвиден в Директива 2010/45 на Съвета от 13.07.2010 г. за изменение на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на ДДС по отношение на правилата за фактуриране. С цел подпомагане на малки и средни предприятия, които срещат затруднения при плащането с ДДС, държавите-членки имат право да въведат незадължителен режим за касова отчетност.

Режимът за касова отчетност на ДДС е доброволен, което означава, че данъчно задължените лица, регистрирани по ДДС, имат правото на избор при неговото прилагане. При избор на специалния режим се изисква изрично разрешение от НАП, което се издава от компетентната териториална дирекция. Този режим цели подпомагане на данъчно задължените лица чрез отлагане на плащането на дължимия ДДС към държавния бюджет до настъпване на изискуемостта на данъка. Изискуемостта на ДДС се отлага до момента на получаване на плащането по конкретна облагаема доставка със стока или услуга на или след датата на възникване на данъчното събитие. Във връзка с това специалният режим за касова отчетност представлява изключение от общия ред за възникване на данъчното събитие и изискуемост на данъка по чл. 25 ЗДДС. Този режим намира приложение само при цялостно или частично плащане по конкретната облагаема доставка само по банков път.

* Адвокат от София.

1. Общи положения за прилагане на специалния режим за касова отчетност

Специалният режим за отчитане на касова отчетност се прилага само и единствено от регистрирани по ДДС лица на основание: задължителна регистрация по ДДС (чл. 96 от закона), доброволна регистрация по ДДС (чл. 100 от закона) и регистрация при доставка на стоки с монтаж и инсталиране (чл. 97 от закона). Специалният режим не се прилага от регистрирани лица по ДДС само за дистанционна продажба на стоки¹, вътреобщностно придобиване² и за услуги, при които данъкът е изискуем от получателя³. За да възникне право на регистрация по специалния режим, чл. 151а, ал. 1 ЗДДС кумулативно предвижда следните условия:

1. регистрираното по ДДС лице има облагаем оборот не повече от левовата равностойност на 500 000 евро, реализиран за период, не по-дълъг от последните 12 последователни месеца преди текущия месец;

2. регистрираното по ДДС лице няма влязъл в сила ревизионен акт по реда на чл. 122 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК) и/или за отговорност по реда на чл. 177;

3. регистрираното лице няма изискуеми и неизплатени данъчни задължения и задължения за осигурителни вноски по влезли в сила актове, а при наличие на такива задължения са предоставили обезпечение или им е издадено разрешение за отсрочване или разсрочване.

Дори данъчно задълженото лице, регистрирано по ДДС, да има влязъл в сила ревизионен акт по чл. 122 ДОПК или акт по чл. 177 от същия кодекс, които е платило, доброволната регистрация по ДДС е недопустима. Режимът на касова отчетност се прилага по отношение на всички облагаеми доставки със стоки и услуги, с изключение на доставките, посочени в чл. 151а, ал. 2, изр. 2 ЗДДС. Това са следните случаи:

1. внос на стоки;

2. вътреобщностни придобивания на стоки;

3. вътреобщностни доставки на стоки;

4. доставки към нерегистрирани по този закон лица;

5. освободени доставки;

6. доставки с място на изпълнение извън територията на страната;

7. доставки на услуги с място на изпълнение на територията на страната, за които данъкът е изискуем от получателя по доставката;

¹ Член 98 ЗДДС.

² Член 99 ЗДДС.

³ Член 97а ЗДДС.

8. доставки по договор за лизинг по чл. 6, ал. 2, т. 3;
9. доставки, по отношение на които се прилага част осма, с изключение на тази глава;
10. доставки на стоки и услуги, при които възнаграждението не се изплаща по банков път, включително чрез кредитен превод, директен дебит или наличен паричен превод, извършен чрез доставчик на платежна услуга по смисъла на Закона за платежните услуги и платежните системи, или чрез пощенски паричен превод, извършен чрез лицензиран пощенски оператор за извършване на пощенски парични преводи по смисъла на Закона за пощенските услуги.

II. Регистрация по специалния режим за отчитане на касова отчетност

Регистрацията се извършва въз основа на заявление по чл. 101 ЗДДС. Компетентната териториална дирекция на НАП отказва издаване на разрешение за прилагане на специалния режим при липса на предпоставките по чл. 151а, ал. 1 ЗДДС, а в случаите по чл. 176 от същия закон – по преценка. Лицата, прилагащи специалния режим за отчитане на касова отчетност по ДДС, се вписват в специален регистър, който е част от регистъра по чл. 80, ал. 1 ДОПК. Вписването в регистъра се извършва от датата на издаване на разрешението за прилагане на режима. В срок от 7 дни от подаване на заявлението органът по приходите извършва проверка на основанието за регистрация. В 7-дневен срок от изтичане на срока за проверка органът по приходите издава акт за регистрация или мотивирано отказва да извърши регистрация⁴. Лицето, получило разрешение за прилагане на специалния ред за отчитане на касова отчетност, прилага режима от първо число на месеца, следващ месеца на получаване на разрешението.

III. Прекратяване на специалния режим за отчитане на касова отчетност

Прекратяването на специалния режим за отчитане на касова отчетност се извършва по инициатива на регистрираното лице или по инициатива на органа по приходите. Регистрираното лице може доброволно да прекрати регистрацията по специалния режим след изтичане на 12 месеца, смятано от месеца на прекратяване на регистрацията⁵. Регистрираното лице е длъжно да прекрати регистрацията си по ДДС,

⁴ Член 151а, ал. 5 ЗДДС.

⁵ Член 151б, ал. 2 ЗДДС.

когато възникне което и да било от условията за доброволната регистрация по чл. 151а, ал. 1 ЗДДС. Прекратяването по инициатива на лицето се извършва чрез подаване на искане до компетентната териториална дирекция на НАП. Когато лицето е длъжно да прекрати регистрацията по специалния режим, искането се подава в 7-дневен срок от настъпване на съответното обстоятелство по чл. 151а, ал. 1 ЗДДС. Прекратяването на регистрацията се извършва въз основа на акт за дерегистрация, считано от деня, следващ деня на връчване на акта.

Органът по приходите е длъжен да прекрати регистрацията по специалния режим, когато е налице която и да било от предпоставките по чл. 151б, ал. 7 ЗДДС, а в хипотезата на чл. 176 от същия закон – по своя преценка. Прекратяването на регистрацията по чл. 151б, ал. 7 ЗДДС се извършва, когато:

1. лицето не е подало искане за прекратяване на регистрацията при наличие на предпоставките по чл. 151а, ал. 1 от закона;
2. лицето е приспаднало правото на данъчен кредит преди извършване на цялостното или частичното плащане по доставката, при условие че доставчикът не е регистриран по специалния режим на касова отчетност;
3. лицето не е издало или отразило издадения протокол по чл. 151в, ал. 8 ЗДДС за дължим данък върху добавената стойност при получено плащане за извършена от него доставка на стоки или услуги в отчетния регистър по чл. 124, ал. 1, т. 2 и в справката декларация по чл. 125 ЗДДС за периода, през който данъкът е станал изискуем.

При прекратяване на прилагането на специалния режим данък, за който изискуемостта не е настъпила, ДДС става изискуем на датата на връчване на акта за прекратяване на прилагането на режима. За регистрираното лице възниква задължение да включи данъка при определяне на резултата за данъчния период, в който е прекратено прилагането на специалния режим, включително в справката декларация по чл. 125. В този случай, когато доставчикът е бил регистриран по ДДС лице, всички издадени от него фактури стават изискуеми на датата на връчване на акта за прекратяване. За получателя, в случай че не е регистриран по специалния режим по ДДС, правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато данъкът е изискуем⁶, при прекратяване на регистрацията по специалния режим за касова отчетност. Когато получателят е регистрирано лице, а доставчикът не е, правото на данъчен кредит възниква към момента на връчване на акта за прекратяване на режима за отчитане на касова отчетност.

⁶ Член 151г, ал. 7 ЗДДС.

IV. Данъчно събитие, изискуемост на данъка, право на данъчен кредит

Данъчното събитие при прилагане на специалния режим за касова отчетност възниква по общия ред – чл. 25 ЗДДС. В общия случай данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. Извършеното цялостно или частично плащане на цената по конкретна доставка не представлява данъчно събитие⁷, а води само до изискуемост на данъка. За разлика от общия режим, при който ДДС е изискуем на датата на възникване на данъчното събитие или при извършено цялостно или частично плащане преди тази дата, ДДС при специалния режим е изискуем само на датата на плащането. Тази дата е на или след датата на възникване на данъчното събитие. На датата на възникване на данъчното събитие доставчикът издава фактура, като посочва на отделен ред данъка. Доставчик, който прилага специалния режим, включва издадената фактура в дневника за продажбите за съответния данъчен период, като данъчната ѝ основа и размерът на данъка не участват при определянето на резултата за данъчния период.

При прилагане на специалния режим на касова отчетност са възможни следните хипотези:

- доставчикът е регистриран по специалния режим, а получателят – не;
- доставчикът не е регистриран по специалния режим, а получателят – е;
- доставчикът и получателят са регистрирани по специалния режим.

4.1. Доставчикът е регистриран по специалния режим, а получателят – не

В този случай доставчикът, който прилага специалния режим, включва издадената фактура в дневника за продажбите за съответния данъчен период, като данъчната ѝ основа и размерът на данъка не участват при определянето на резултата за данъчния период. Фактурата се издава на датата на възникване на данъчното събитие и задължително се вписва текстът „касова отчетност“. Данъкът за доставка е изискуем на датата на получаване на цялостно или частично плащане по доставката и доставчикът, който прилага специалния режим, е длъжен да отрази и включи размера на данъка от протокол при определяне на резултата за съответния данъчен период в дневника за продажби и в справката декларация по чл. 125 за този данъчен период. Специалният режим за касова отчетност на ДДС намира приложение само при извършено цялостно или частично плащане по доставката на датата и след датата на данъчното събитие. Това е така, защото при извършено цялостно или частично плащане преди датата на възникване на данъчно събитие ДДС става изискуем и за получателя възниква правото на приспадане на данъчен кредит.

⁷ Аргумент от чл. 25, ал. 7 ЗДДС.

В случай че е извършено частично авансово плащане преди датата на възникване на данъчното събитие, се прилага общият ред на закона. В този случай във фактурата не се вписва „касова отчетност“ и същата се включва в дневника за продажбите и справка декларацията по ДДС. При получено, преди да е възникнало данъчното събитие, частично авансово плащане специалният режим се прилага за размера на данъка, платен на или след датата на възникване на данъчното събитие, върху разликата между данъчната основа по доставката и авансово платените суми, без данъка по закона⁸. Когато преди началото на прилагане на специалния режим е издадена фактура за частично авансово плащане по облагаема доставка, данъчното събитие на която настъпва след първия ден на месеца, следващ месеца на получаване на разрешението, се прилага общият режим. Протоколът, с който се начислява ДДС, се издава от доставчика по ред, определен в правилника.

Правото на приспадане на данъчен кредит по доставка, за която доставчикът прилага специалния режим и във фактурата е вписано „касова отчетност“, възниква за получателя през данъчния период, през който е извършено цялостно или частично плащане по доставката към доставчика, и се упражнява за данъчния период, през който е възникнало това право, или в един от следващите 12 данъчни периода.

4.2. Доставчикът не е регистриран по специалния режим, а получателят е регистриран

В този случай доставчикът издава фактура по общия ред, включва я в дневника за продажбите и справка декларацията по ДДС, а получателят ползва правото на приспадане на данъчен кредит през данъчния период, през който е извършено цялостно или частично плащане по доставката към доставчика. Както по т. 4.1, и тук плащането следва да е извършено на датата или след датата на възникване на данъчното събитие, за да се приложи специалният режим. При извършено, преди да е възникнало данъчното събитие, частично авансово плащане правото на данъчен кредит възниква по общите правила на закона. За определяне на размера на данъчния кредит получателят издава протокол по ред, определен с правилника за прилагане на закона.

4.3. Доставчикът и получателят са регистрирани по специалния режим

В този случай доставчикът издава фактура на датата на възникване на данъчното събитие, в която вписва текста: „касова отчетност“. Фактурата съдържа данъчната основа и данъка, но в справка декларацията по ДДС не участва при определяне на резултата от периода. Получателят ползва правото на приспадане на данъчен кредит при извършване на цялостно или частично плащане на цената по доставката на или

⁸ Член 151в, ал. 5 ЗДДС.

след датата на възникване на данъчното събитие. При извършено частично плащане преди датата на възникване на данъчното събитие се прилага общият ред, т.е. ДДС е изискуем при плащането на цената. Протоколът, с който се начислява ДДС, се издава от доставчика и с него се упражнява правото на приспадане на данъчен кредит⁹.

⁹ Член 71, т. 9 ЗДДС.