

Промените в ЗДДС и ППЗДДС за 2017 г.

Валентина Василева – данъчен консултант Глобал Такс АД

- Измененията и допълненията в ЗДДС са обнародвани в ДВ бр.97/2016 г. и влизат в сила от 01.01.2017г.
- Промените в ППЗДДС са обнародвани в ДВ бр.24/2017 г. и влизат в сила от 21.03.2017 г.
- Основните нови моменти са свързани с:
 - Еднократните корекции на ползван данъчен кредит при брак, липси и т.н.
 - Нови ежегодни корекции на данъчен кредит за активи, които са използвани както за облагаеми, така и за освободени доставки или се използват и за лични нужди.
 - Промени, свързани с частичния данъчен кредит.
 - Изменения, свързани с неперсонифицирано дружество (консорциум) и неговите съдружници.
 - Пропорционален размер на данъчния кредит при ползване на фирмени активи както за независима икономическа дейност, така и за лични нужди.

1. Еднократни корекции на ползван данъчен кредит – чл.79 ЗДДС

- Корекция при унищожаване, липси и брак на стоки – чл.79, ал.1 ЗДДС;
- Корекция при ползван пълен, частичен или пропорционален кредит и извършване със стоката или услугата доставки без право на данъчен кредит – чл.79, ал.2 ЗДДС;
- За стоки и услуги, които са дълготрайни активи по § 1, т.83 от ДР на ЗДДС корекциите се извършват по съответните формули в чл.79, ал.3 ЗДДС.
- В чл.66, ал.3 ППЗДДС са описани реквизитите на протоколите за начисляване на ДДС при връщане в бюджета на ползвания данъчен кредит при еднократни корекции по чл.79, ал.1 - 3 ЗДДС.
- Корекция в увеличение на данъчен кредит, когато не е ползван пълен данъчен кредит за придобиването на дълготраен актив или е коригиран по реда на чл.79а и чл.79б ЗДДС, и се извърши облагаема доставка със стоката или услугата – чл.79, ал.5 ЗДДС. Тази корекция се извършва с протокол по чл.66, ал.4 ППЗДДС.;
- Извършват се еднократно в данъчния период, в който настъпи съответното обстоятелство;

Пример :

При инвентаризация през м.12.2017 г. се установява липса на стоки, закупени през 2015 г. за 1 000 лв. с ползван данъчен кредит 200 лв. След като не са минали 5 г. от годината, в която е ползван данъчен кредит, ще се извърши корекция по чл.79, ал.1 ЗДДС в целия размер, т.е. 200 лв. При тази инвентаризация се взема решение за брак на лаптоп, закупен през 2016 г. за 1500 лв. и ползван данъчен кредит 300 лв. Тъй като този лаптоп не е дълготраен актив за целите на ЗДДС (цената на придобиване е под 5 000 лв.) и не са изминали 5 г. , то ще следва да се направи корекция в размер на 300 лв.

Пример :

През м.02.2017 г. е закупена машина с данъчна основа 50 000 лв. и начислен ДДС 10 000 лв., като е ползван изцяло данъчен кредит, защото машината ще се използва само за облагаеми доставки. През 2020 г. машината се бракува. Срокът от 5 години изтича през 2021 г., т.е. годините за корекция са 2 (2020 и 2021 г.).

Корекцията, която следва да се извърши по формулата в чл.79, ал.3, т.2, буква «а» ЗДДС е:

$$\text{ДД} = 10\,000 \times 1/5 \times 2 = 4\,000 \text{ лв.}$$

Пример:

Фирма А е придобила недвижим имот - офис с фактура № 123/21.04.2012 г. с начислен ДДС в размер на 36 000 лв. За начисления ДДС е ползван частичен данъчен кредит, защото се използва за облагаеми и освободени доставки, като коефициентът за 2012 г. е 0,75. През м.06.2017 г. офисът се продава като освободена доставка на стара сграда по чл.45, ал.3 ЗДДС.

Корекцията е изчислена по формулата в чл.79, ал.3, т.1, буква „б“ ЗДДС

$$\text{ДД} = \text{НДДС} \times 1/20 \times \text{Ко} \times \text{БГ} = 36\,000 \text{ лв.} \times 1/20 \times 0,75 \times 15 = 20\,250 \text{ лв.}$$

Пример:

Финансова институция е закупила недвижим имот – офис, част от нова сграда, през м.01.2016 г. с данъчна основа 250 000 лв. и начислен ДДС 50 000 лв. За начисления ДДС финансовата институция не е приспаднала данъчен кредит, тъй като от този офис ще се извършват само освободени доставки. През 2019 г. офисът започва да се отдава под наем и да се начислява ДДС, поради което фирмата е извършила корекция по реда на чл.79а ЗДДС.

През 2020 г. финансовата институция извършва продажба на сградата като облагаема доставка, независимо, че при покупката не е упражнено право на приспадане на данъчен кредит на основание чл.70 ЗДДС доставката не може да е освободена (чл.50, ал.2 ЗДДС и сградата не е стара за да се приложи чл.45, ал.3 ЗДДС). Финансовата институция ще начисли ДДС за продажбата на офиса и на основание чл.66, ал.7 ППЗДДС за нея възниква право да увеличи размера на данъчния си кредит.

Фирмата ще може да ползва данъчен кредит, както следва:

$$ДК = 50\,000 \times 1/20 \times 17 = 42\,500 \text{ лв.}$$

2. Нови ежегодни корекции на ползван данъчен кредит за стоки или услуги, които са или биха били дълготрайни активи – чл.79а ЗДДС и чл.79б ЗДДС

- Ежегодните корекции се извършват за всички активи над 5 000 лв. когато дружеството извършва с тях облагаеми и освободени доставки и/или има лично ползване на тези стоки/услуги и/или е променило предназначението им.;
- При тези корекции размерът на ползвания данъчен кредит се коригира в увеличение или намаление всяка следваща година 19 г. за имотите и 4 г. за другите активи. Те се извършват когато е ползван пълен, частичен и пропорционален кредит, както и когато към придобиването не е ползван данъчен кредит.;
- Корекциите се извършват през декември на съответната година с протокол по чл.66, ал.5 и 6 ППЗДДС.;
- Корекциите зависят от вида на актива – недвижим имот или друг дълготраен актив (стока или услуга), от промяната на ползването и/или коефициента на частичен данъчен кредит. В чл.66, ал.8 ППЗДДС са дадени уточнения по повод коефициентите.;
- При договор за лизинг по чл.6, ал.2, т.3 ЗДДС ежегодните корекции отново се извършват от лизингополучателя – чл.78, ал.6 ЗДДС.

Основание	Формула
1. Корекции на ползвания ДДС за стоки - дълготрайни активи, включително недвижими имоти - чл.79а ЗДДС	
1.1. Ако стоката е недвижим имот - чл.79а, ал.3, т.1 ЗДДС	
не е ползван данъчен кредит на основание чл.70 ЗДДС	$ИРПДК = НДДС \times 1/20 \times ПрНИД_x \times K_x$
при ползван пълен данъчен кредит	$ИРПДК = НДДС \times 1/20 \times (K_x - 1)$
при ползван частичен данъчен кредит	$ИРПДК = НДДС \times 1/20 \times (K_x - K_0)$
при ползван пропорционален данъчен кредит	$ИРПДК = НДДС \times 1/20 \times (ПрНИД_x \times K_x - ПрНИД_0 \times K_0)$
1.2. Ако стоката е дълготраен актив, различен от имот - чл.79а, ал.3, т.2 ЗДДС	
не е ползван данъчен кредит на основание чл.70 ЗДДС	$ИРПДК = НДДС \times 1/5 \times ПрНИД_x \times K_x$
при ползван пълен данъчен кредит	$ИРПДК = НДДС \times 1/5 \times (K_x - 1)$
при ползван частичен данъчен кредит	$ИРПДК = НДДС \times 1/5 \times (K_x - K_0)$
при ползван пропорционален данъчен кредит	$ИРПДК = НДДС \times 1/5 \times (ПрНИД_x \times K_x - ПрНИД_0 \times K_0)$
2. Корекции на ползвания ДДС за услуги, които са или биха били дълготрайни активи - чл.79б ЗДДС	
не е ползван данъчен кредит на основание чл.70 ЗДДС	$ИРПДК = НДДС \times 1/5 \times K_x$
при ползван пълен данъчен кредит	$ИРПДК = НДДС \times 1/5 \times (K_x - 1)$
при ползван частичен данъчен кредит	$ИРПДК = НДДС \times 1/5 \times (K_x - K_0)$

Пример :

Дружество Х е закупило къща на стойност 300 000 лв. и начислен ДДС 60 000 лв. през м.01.2017 г. Дружеството е ползвало пропорционален данъчен кредит по чл.71а ЗДДС за покупката, защото ще използва сградата както за облагаеми доставки, така и за лични нужди на собственика. Пропорцията на използване за икономическата дейност през 2017 г. е 0,60, през 2018 г. – 0,50, а през 2019 г. – 0,80. Дружеството не извършва освободени доставки и коефициентът по чл.73 ЗДДС е 1 за всички години.

Дружеството следва да извършва корекции за всяка от годините след 2017 г. в декември, по формулата в чл.79а, ал.3, т.1, буква «г» ЗДДС, както следва:

- ▶ За 2018 г. $ИРПДК = 60\ 000 \times 1/20 \times (0,50 \times 1 - 0,60 \times 1) = - 300$ лв., т.е. ще намали ползвания данъчен кредит с тази сума.
- ▶ За 2019 г. $ИРПДК = 60\ 000 \times 1/20 \times (0,80 \times 1 - 0,60 \times 1) = 600$ лв., т.е. ще ползва данъчен кредит в този размер.

За всяка от следващите години до изтичане на 20 годишния срок през 2036 г. дружеството ще следва да извършва такава корекция.

Пример:

Дружество В е закупило през м.03.2017 г. сървър за 20 000 лв. с начислен ДДС 4 000 лв., който ще се използва и за облагаеми доставки, и за освободени доставки, поради което В е ползвало частичен данъчен кредит. Коефициентът по чл.73 ЗДДС за 2017 г. е 0,75, за 2018 г. е 0,49, за 2019 г. е 0,82 и т.н.

Корекциите, които следва да извършва В през м. декември по формулата в чл.79а, ал.3, т.2, буква «в» ЗДДС са:

- ▶ За 2018 г. ИРГДК = $4\,000 \times 1/5 \times (0,49 - 0,75) = -208$ лв., т.е. с този размер се намалява ползвания данъчен кредит.
- ▶ За 2019 г. ИРГДК = $4\,000 \times 1/5 \times (0,82 - 0,75) = 56$ лв., т.е. с този размер се увеличава ползвания данъчен кредит.

Дружеството ще извършва такава корекция до изтичането на 5 години, т.е. до 2021 г.

Пример :

През м.10.2017 г. дружество К е закупило автомобил 6+1 места за 100 000 лв. с начислен ДДС 20 000 лв., за който е ползван пропорционален данъчен кредит по чл.71б ЗДДС, защото се очаква той да се ползва 70 % за стопанската дейност и 30 % за лични нужди. През 2018 г. автомобилът се е ползвал само за лични нужди, а през 2019 г. само за облагаемите доставки на дружеството. Коефициентът К е 1 за всички години.

В случая корекциите на ползвания пропорционален данъчен кредит следва да се извършат по формулата, посочена в чл.79а, ал.3, т.2, буква „г“ ЗДДС

$$\text{ИРГДК} = \text{НДДС} \times 1/5 \times (\text{ПрНИДх} \times \text{Кх} - \text{ПрНИД0} \times \text{К0})$$

- ▶ За 2018 г. ИРГДК = $20\,000 \times 1/5 \times (0 \times 1 - 0,7 \times 1) = -2\,800$ лв., т.е. тази сума ще се възстанови в бюджета, защото автомобилът не е ползван за облагаеми доставки;
- ▶ За 2019 г. ИРГДК = $20\,000 \times 1/5 \times (1 \times 1 - 0,7 \times 1) = +1\,200$ лв., т.е. толкова допълнително данъчен кредит ще ползва К, защото автомобилът не е ползван за лични цели.

В чл.67, ал.2 и ал.3 ППЗДДС са въведени специфични правила за корекции, свързани с леки автомобили.

Пример :

Дружество е придобило лек автомобил 4+1 места през 2017 г. за 60 000 лв. и начислен ДДС 12 000 лв. и поради ограничението на чл.70, ал.1, т.4 ЗДДС при придобиването не е упражнено право на данъчен кредит. От 01.01.2019 г. дружеството започва да използва лекия автомобил единствено за отдаване под наем, т.е. започва да извършва с автомобила доставки, попадащи в чл.70, ал.2, т.1 от ЗДДС и даващи му право да приспада данъчен кредит за лекия автомобил.

По формулата на чл.79а, ал.3, т.2, б. „а“ ЗДДС през м.12.2019 г., дружеството ще извърши корекция както следва:

$ИРПДК = НДДСх \frac{1}{5} \times ПРНИДх Kx = 12\,000 \times \frac{1}{5} \times 1,00 \times 1,00 = 12\,000 \times \frac{1}{5} = +2\,400$ лв.

Корекцията е положителна, т.е. дружеството ще упражни данъчен кредит в този размер. За следващите три години (2020, 2021 и 2022 г., защото срокът започва да тече от 2018 г. когато изтича срокът по чл.72 ЗДДС) корекции ще се извършват с оглед използването на автомобила.

3. Промени, свързани с правото на частичен данъчен кредит

➤ В чл.73 ЗДДС е регламентиран редът за изчисляване и ползване на частичен данъчен кредит. Основното правило е, че за стоки и услуги, които се използват за облагаеми и за освободени доставки се ползва частичен данъчен кредит. Коефициентът се определя на база оборот от облагаеми доставки към всички доставки.;

➤ В чл. 64, ал.1 ППЗДДС със създаването на новите т.3 и т.4 е направено едно много важно изменение, с което от оборотите на освободените доставки се изключват доставките на:

- дълготрайни активи, използвани от данъчно задълженото лице в рамките на независимата му икономическа дейност;
- недвижими имоти и на финансови услуги, които са с инцидентен характер.

- В новата разпоредба на чл.73б, т.2 ЗДДС е дадена възможност за стоки или услуги, които не са дълготрайни активи, фирмите да могат да ползват право на данъчен кредит за размера на данъка, съответстващ на използването на стоката или услугата в рамките на независимата икономическа дейност, като определи с разумен метод този размер. В този случай не се прилага чл. 73 ЗДДС. Все още липсва практика на НАП какво би се възприело като разумен метод.

Пример:

Дружество X извършва както облагаеми, така и освободени доставки. Общият персонал на дружеството е от 10 души, като двама от тях работят за освободените доставки. На основание чл.73б, т.2 ЗДДС дружеството е избрало като разумен метод броя работници, ангажирани за освободените доставки, т.е. 20 % от начисления му ДДС за общите административни разходи е без право на данъчен кредит, а 80 % са с право на пълен данъчен кредит. При този механизъм дружеството няма да прилага чл.73 ЗДДС.

4. Данъчно третиране по ЗДДС на консорциум (неперсонифицирано дружество по ЗЗД) и съдружниците в него – чл.10а, ЗДДС, чл.132, ал. 5 и 6 ЗДДС

- От 01.01.2017 г. в чл.10а, ал.1 ЗДДС изрично е регламентирано, че не е налице доставка на стока или услуга внасянето на стока или услуга от съдружник за постигане общата цел по договор за създаване на неперсонифицирано дружество и при условие, че изрично не е договорено възнаграждение.

Например ако съдружник внася сграда за общо ползване в консорциума без да е уговорено възнаграждение, то не е налице доставка.

Ако обаче е договорено възнаграждение за ползването на сградата, т.е. наем, ще е налице доставка между съдружника и консорциума, за която ще се прилагат общите правила на ЗДДС.

- В чл.80, ал.1, т. 1, буква «в» ЗДДС изрично е посочено, че при такова внасяне - «недоставка» в консорциум, съдружникът не извършва корекция на ползвания кредит.

- Когато не е налице доставка между съдружника и консорциума, то за получените стоки или услуги, внесени за общо ползване, за консорциума не възникват права и задължения по ЗДДС, а същите остават за съдружника, съгласно чл.10а, ал.2 ЗДДС.
- В чл.67, ал.1 ППЗДДС е посочено, че корекции по чл. 79, 79а и 79б ЗДДС за стоки и услуги, внесени за общо ползване, се извършват от съдружника с оглед използването им в рамките на независимата икономическа дейност на неперсонифицираното дружество.

Пример:

През м.09.2017 г. дружество внася машина за общо ползване в консорциум без за това да се дължи възнаграждение. Машината е придобита през м.02.2017 г. за 10 000 лв. и е ползван данъчен кредит 2 000 лв. През 2019 г. машината се бракува и корекцията на ползван данъчен кредит се извършва от съдружника по формулата в чл.79, ал.3, т.2, буква «а» ЗДДС.

- Ако консорциумът използва внесената стока/услуга освен за облагаеми и за освободени доставки, корекцията на ползвания данъчен кредит се извършва отново от съдружника, като се използва коефициентът за частичен данъчен кредит на консорциума – чл.10а, ал.3 ЗДДС.
- В чл.64, ал.5 ППЗДДС е регламентирано, че при изчисляване размера на корекцията съдружникът използва коефициента по чл. 73, ал. 2 ЗДДС за текущата календарна година, изчислен на база на оборота на неперсонифицираното дружество (чл.65, ал.2 ППЗДДС).

Пример:

През м.11.2017 г. дружество внася компютър за общо ползване в консорциум без за това да се дължи възнаграждение. Компютърът е придобит за 6 000 лв. и е ползван данъчен кредит 1 200 лв. През 2019 г. консорциумът започва да извършва и освободени доставки с компютъра, като коефициентът по чл.73 ЗДДС е 0,88. През м.12.2019 г. корекцията на ползван данъчен кредит се извършва от съдружника в консорциума по формулата в чл.79а, ал.3, т.2, буква «б» ЗДДС, като се използва коефициент 0,88, формиран от оборотите на консорциума.

- С чл.132, ал.5 и 6 ЗДДС се въвежда специална задължителна регистрация по ЗДДС за неперсонифицирано дружество, когато съдружник в него е регистрирано по ЗДДС лице. Регистрацията трябва да се извърши в 14-дневен срок от подписването на договор за консорциум, като за дата на регистрацията по ЗДДС се приема датата на договора за създаване.
- В Становище № 26-Б-26/01.08.2017 г. е прието, че ако в договорът за създаване на консорциум е предвидено отлагателно условие за влизането му в сила, то 14 дневният срок за регистрация по ЗДДС тече от датата, на която настъпи това условие.

5. Пропорционален данъчен кредит

5.1. За недвижими имоти, които се използват за дейността и за лични нужди – чл.71а ЗДДС

- При придобиването или изграждането на имот **задължително** се ползва данъчен кредит само за частта от начисления ДДС, която съответства на използването на имота за независимата стопанска дейност.;
- Когато се ползва пропорционален кредит за имота не се начислява ДДС върху цената на придобиване при личното ползване –чл.9, ал.5 ЗДДС.;
- Ако лицето извършва и облагаеми, и освободени доставки, при определянето на пропорционалния данъчен кредит се използва и коефициентът за частичен данъчен кредит.;
- Определянето на критерий за разпределяне на пропорцията служебно/лично ползване се извършва от данъкоплатеца;
- Възможност в активите да бъде включена само част от имота, която е за стопанската дейност.

Пример:

През 2017 г. дружество Х закупува сграда за 150 000 лв. с начислен ДДС 30 000 лв. Сградата ще се използва за стопанската дейност на дружеството и за лични нужди на собственика в съотношение, определено на база квадратура – 70 % служебно и 30 % лично. Дружеството ще ползва пропорционален данъчен кредит в размер на 21 000 лв. (30 000 x 70 %).

От 2018 г. до изтичане на 20 г. дружеството ще извършва корекции на ползвания пропорционален данъчен кредит ако настъпи промяна в използването на имота.

За разходите, свързани с експлоатацията на имота дружеството може да избере да монтира отделни измервателни уреди, да ползва пропорцията 70:30 или да ползва пълен данъчен кредит и да начислява месечно ДДС.

5.2. За дълготрайни активи със стойност равна или над 5 000 лв. без ДДС – чл.71б ЗДДС

- За придобиването на дълготрайни активи, които се използват за независимата дейност и за лични цели **задължително** се ползва пропорционален данъчен кредит. Отново не се начислява ДДС за личното ползване, когато е упражнен пропорционален данъчен кредит.;
- Основният проблем за активите, различни от недвижими имоти, е липсата на дефинирани критерии за разпределение в ЗДДС и ППЗДДС.;
- За услуги, които са дълготрайни активи, не е предвидена възможност за пропорционално приспадане.

Пример:

През м.09.2017 г. е закупен автомобил 6+1 места с начислен ДДС 10 000 лв. Автомобилът ще се използва служебно, но и за лични нужди, като пропорцията е 50:50. Дружеството има право на пропорционален данъчен кредит от 5 000 лв.

За разходите, свързани с автомобила, дружеството може да използва пропорционален кредит или да използва пълен данъчен кредит и всеки месец да начислява ДДС съобразно личното ползване по пътен лист. Ако разходите за м.10.2017 г. за горива, паркинг и т.н. са 500 лв. с ДДС 100 лв. и по пътен лист служебни към лични километри е 60:40, дружеството може:

- ▶ да ползва пропорционален кредит от 60 лв.

Или

- ▶ пълен данъчен кредит 100 лв. и да начисли ДДС за личното ползване 40 лв.

През всяка година от 2018 г. до 2021 г. дружеството ще извършва корекция на ползвания пропорционален кредит ако има промяна в ползването на автомобила.

5.3. За стоки и услуги под 5 000 лв. – чл.73б, т.1 ЗДДС

- ▶ За стоки и услуги под 5 000 лв., които се използват и за лични нужди, се прилага пропорционално приспадане по избор от лицата. В тази категория попадат последващите разходи за стоки и/или услуги, които с дълготрайни активи - имоти и автомобили, наем на автомобил, компютър или мобилен телефон за 1 000 лв. и т.н.

- ▶ За тези стоки/услуги дружествата могат да изберат:

- ▶ да приспадат пропорционален кредит и да не начисляват ДДС за личната употреба

ИЛИ

- ▶ да ползват пълен кредит и да начисляват ДДС ежемесечно за личното ползване.

- ▶ За тези стоки и услуги под 5 000 лв. не се извършват ежегодни корекции по чл.79а и чл.79б ЗДДС.

Пример:

През м.10.2017 г. дружество сключва договор за наем за 2 години на лек автомобил, като месечният наем е 500 лв. с начислен ДДС 100 лв. Лекият автомобил се използва както за облагаемите доставки на дружеството, така и за лични цели. Разходите за гориво за м.10.2017 г. са 150 лв. с начислен ДДС 30 лв. По пътен лист за м.10.2017 г. пропорцията служебно към лично ползване е 80:20.

Дружеството може да ползва пропорционален данъчен кредит в размер на 104 лв. (100 лв. ДДС за наем + 30 лв. ДДС гориво x 80 %).

Дружеството може да ползва пълен данъчен кредит 130 лв. и да начисли с протокол ДДС за личното ползване 26 лв., т.е. отново ефективно се ползва кредит от 104 лв.

1. Направени са 2 изменения в ЗДДС – ДВ бр.92/2017 ЗИД на ДОПК и ДВ бр.97/2017 г. ЗИД на ЗДДС. По-голямата част от измененията влизат в сила от 01.01.2018 г.

2. Промени, свързани с регистрацията по ЗДДС:

- Срокът за подаване на заявление за регистрация е съкратен на 7 дни – чл.96, чл.132, чл.132а ЗДДС и т.н.;
- Въвежда се нова задължителна регистрация при надхвърляне на 50 000 лв. за 2 последователни месеца, срокът за подаване на заявление е 7 дни от надхвърляне на оборота – чл.96, ал.1, изречение второ ЗДДС. Ако не се направи – начислява се ДДС с РА по чл.102, ал.4 ЗДДС;
- Отпада задължението за подаване на опис на наличните активи към дата на регистрация и при повторна регистрация по ЗДДС – промени в чл.74, чл.75, чл.76, чл.77, чл.103, чл.132 и чл.132а ЗДДС. Данъчният кредит ще се ползва чрез включване на фактурите в дневника за покупки в периода на регистрация или следващите 12 месеца.
