**1. Приложно поле**

Нормативното изменение (ЗИД на ЗДДС ДВ.бр. 95/2009 г. в сила от 01.01.2010 г.), касае доставки, при които са налице едновременно следните условия:

**1.1. доставки с непрекъснато изпълнение –** това са доставки по договори, по които доставчикът се е задължил към получателя непрекъснато в течение на определено време да извършва или да не извършва редица еднакви по същество престации – продължително да прави или не прави нещо. Например наемодателят трябва да предостави ползването на вещта в течение на наемния срок; влогоприемателят – да пази непрекъснато вещта и др. подобни. Задълженията за отрицателна престация – за въздържане от действие, са предимно от тази категория.

**1.2. договорът е с продължителност повече от една година**,

**1.3. не е налице дължимост за плащане за период, по-дълъг от една година**

Следва да се има предвид, че в случая се проследява липса или наличие на задължение за плащане за период по-дълъг от дванадесет последователни месеца в рамките на срока на договора, а не в рамките на календарна година.

Тъй като първата и последната година на договора могат да бъдат и обичайно са непълни, липсата на договорено плащане през време на същите не води до данъчно третиране по реда на чл. 25, ал. 5 от ЗДДС. Например – при договор с период на действие три години, действащ от 01.10.2010 г. с предвидено първо плащане на 01.02.2011 г., след което периодични плащания на всеки тримесечен период. Въпреки липсата на плащане през 2010 г., тъй като не е налице период, по-дълъг от 12 месеца, за който не е договорено плащане, чл. 25, ал. 5 от ЗДДС е неприложим, а се прилага чл. 25, ал. 4 от закона – данъчното събитие е датата на дължимост на всяко плащане.

**2. Данъчно събитие и изискуемост на данъка**

С чл. 25, ал. 5 от ЗДДС /в сила от 01.01.2010 г./ е въведено ново правило за настъпване на данъчното събитие при доставки с непрекъснато изпълнение с продължителност за период, по-дълъг от една година, за които не е налице дължимост за плащане за период, по-дълъг от една година. За такива доставки се счита, че **данъчното събитие настъпва в края на всяка календарна година, като за календарната година на прекратяване на доставките данъчното събитие настъпва на датата на прекратяване на доставките.**

**2.1. Когато, се извърши цялостно или частично плащане по доставката,** т.е. преди края на календарната година или преди прекратяването на договора в последната година на действието на договора**, данъкът става изискуем при получаване на плащането. В тези случаи се счита, че данъкът е включен в размера на извършеното плащане** /чл. 54, ал. 4 от ППЗДДС/.

**2.2.** **Когато плащането е получено след настъпило данъчно събитие за доставката, данъчната основа за полученото плащане е разликата между размера на плащането (без данъка) и данъчната основа, върху която е начислен данъкът във връзка настъпилото данъчно събитие** /чл. 54, ал. 5 от ППЗДДС/.

**2.3.** **Полученото плащане по 2.1 (без данъка), както и данъчната основа за получено плащане по 2.2 се приспадат последователно от следващи данъчни основи за доставката до изчерпването им** /чл. 54, ал. 6 от ППЗДДС/.

По силата на чл. 12, ал. 3 от ППЗДДС в тези случаи не се прилага правилото на чл. 25, ал. 4 от закона, съгласно което при извършване на доставки с периодично или непрекъснато изпълнение всеки период, за който е уговорено плащане, се смята за отделна доставка, данъчното събитие за която възниква на датата, на която плащането е станало дължимо.

**3. Данъчна основа**

Съгласно чл. 26, ал. 9 от ЗДДС при доставки по чл. 25, ал. 5 от закона данъчната основа се определя пропорционално на броя на месеците, включени в съответната календарна година, спрямо общия брой на месеците на изпълнение на доставката, включително месеца на прекратяване на доставките.

**4. Примери за данъчно третиране**

**Пример първи**: На **01.02. 2010 г.** е сключен договор за наем на недвижим имот за срок от 5 години, при който е предвидено първо плащане на наемна цена в размер на 18 000 лв. на **01.08.2013 г.** и следващо – в размер остатъка от договорената цена 10800 лв., при прекратяване на договора – на **01.02.2015 г.** Общата цена на договора е в размер на 24 000 лв. без включен в нея ДДС, 28800лв. – с включен ДДС.

Данъчната основа за тези доставки по реда на чл. 26, ал. 9 от ЗДДС се определя пропорционално на броя на месеците, включени в съответната календарна година, спрямо общия брой на месеците на изпълнение на доставката, включително месеца на прекратяване на доставките. В конкретния пример общият брой на месеците на изпълнение на договора е 60 /5 г. х 12 м./.

Следва да се определи цената за месец – договорената цена, разделена на броя на месеците на договора – 24 000 лв. разделено на 60 /месеца/ = 400 лв. наемна цена за месец, без ДДС.

Данъчната основа и дължимият ДДС за данъчните периоди по чл. 25, ал. 5 от закона /за всяка от календарните години от срока на изпълнение на договора/ се определя, като цената за месец се умножава по броя на месеците, през които е в действие договорът за съответната календарна година – напр. за 2010 г. договора е в действие -11 месеца, следователно 11 х 400 лв. = 4400 лв. По аналогичен начин се определя данъчната основа на годината на приключване на договора /на прекратяване на доставките/.

Данъчните събития, изискуемостта на данъка и данъчните основи на тези доставки са, както следва:

**Данъчно събитие**  **Изискуемост Плащане/дата** **Данъчна основа и ДДС**

на 31.12.2010г.; на 31.12.2010г.; 0.00 лв. 4400 лв. /11х400лв./ и 880 лв.

на 31.12.2011г. на 31.12.2011г. 0.00 лв. 4800 лв. /12х400лв./ и 960 лв.

на 31.12.2012г. на 31.12.2012г. 0.00 лв. 4800 лв. /12х400лв./ и 960 лв.

на 01.08.2013г.  **18000 лв./01.08.2013г.**  **1000 лв. и 200 лв.**

на 31.12.2013г. на 31.12.2013г. 0.00 лв. 3800 лв. и 760 лв.

на 31.12.2014г. на 31.12.2014г. 0.00 лв. 4800 лв. и 960 лв.

на 31.01.2015г. **на 31.01.2015г.** 0.00 лв. 400 лв. и 80 лв.

на 31.01.2015г. **10800лв./** 31.01.2015г. не формира **ДО** извън рамките на ДС

По аргумент от чл. 54, ал. 5 от ППЗДДС **данъчната основа във връзка с извършеното плащане следва да се определи, като от размера на плащането /без данъка/ се извадят данъчните основи, за които е начислен ДДС:**

- **по всички настъпили до момента на плащането данъчни събития в края на всяка календарна година, включително данъчната основа на последното данъчното събитие, съвпадащо с момента на плащането /ако има такова/**

**В** **случай, че се получи положителна величина, същата представлява данъчна основа във връзка с извършеното плащане. Тази данъчна основа се приспада от данъчните основи възникващи във връзка с данъчните събития, до изчерпването й /чл. 54, ал. 6 от ЗДДС/.**

Относно **плащането на 01.08.2013 г.** данъчната основа на изискуемия данък във връзка със същото е определена по реда на чл. 54, ал. 5 от ППЗДДС, както следва:

Плащането без ДДС (18000- ДДС, което е 3000) е 15 000 лв.

Разликата между плащането без ДДС и ДО на настъпилите вече данъчни събития е 1000 лв. (15000 лв. - 14000 лв. (4400 + 4800 + 4800))

Данъчната основа за данъчно събитие **31.12.2013 г.** се определя така: Данъчната основа 4800 лв. /12 х 400 лв./ се намалява с данъчната основа определена във връзка с изискуемостта на полученото на 01.08.2013 г. плащане, /4800 – 1000 = 3800 лв. /съгласно чл. 54, ал. 6 от ППЗДДС, с което приспадането на данъчните основи по които е начислен данък във връзка с плащането се изчерпва.

Данъчната основа за данъчно събитие **31.01.2015 г.** се определя по реда на чл. 25, ал. 9 от ЗДДС - пропорционално на броя на месеците, включени в съответната календарна година.

Относно последното договорено и извършено **плащане – на 31.01.2015 г. в размер на 10800 лв.,** вслучая това плащане не обуславя изискуемост извън рамките на данъчното събитие, тъй като, съобразявайки изложеното по-горе относно данъчната основа във връзка с извършеното плащане, в конкретния пример:

Плащането без ДДС (10800 - ДДС, което е 1800) е 9 000 лв.

Разликата между плащането без ДДС и ДО на настъпилите вече данъчни събития, включително данъчното събитие на **31.01.2015 г.** е 0 лв. (9000 лв. - 9000 лв. (3800+4800+400)). Подчертаваме, че в случая се приспадат данъчните основи на данъчните събития, които са настъпили след изчерпването на приспадането на данъчните основи по които е начислен данък във връзка с предходното плащане.

**Пример втори**: На **01.02.2010 г.** е сключен договор за наем на недвижим имот за срок от 5 години, при който е предвидено първо плащане на наемна цена в размер на 10 000 лв. на **01.08.2013 г**. и следващо – в размер на 18800 лв., при прекратяване на договора – на **01.02.2015 г.** Общата цена на договора е в размер на 24 000 лв. без включен в нея ДДС, съответно 28800 с ДДС. Данъчните събития, изискуемостта на данъка и данъчните основи на тези доставки са както следва:

**Данъчно събитие**  **Изискуемост** **Плащане/дата**  **Данъчна основа и ДДС**

на 31.12.2010г.; на 31.12.2010г.; 0.00 лв. 4400 лв. /11х400лв./ и 880 лв.

на 31.12.2011г. на 31.12.2011г. 0.00 лв. 4800 лв. /12х400лв./ и 960 лв.

на 31.12.2012г. на 31.12.2012г. 0.00 лв. 4800 лв. /12х400лв./ и 960 лв.

10000 лв./01.08.2013г. няма дан. основа

на 31.12.2013г. на 31.12.2013г. 0.00 лв. 4800 лв. /12х400лв./ и 960 лв.

на 31.12.2014г. на 31.12.2014г. 0.00 лв. 4800 лв. /12х400лв./ и 960 лв.

на 31.01.2015г. на 31.01.2015г**.** 0.00 лв. 400 лв. и 80 лв.

18800/31.01.2015г. не формира ДО извън рамките на ДС

**Плащането, извършено на 01.08.2013г. не обуславя изискуемост на данък**, тъй като по същество не представлява авансово плащане, а е плащане, което по размер не превишава размера на данъчните основи, върху които до този момент е начислен данък по предходните данъчни събития на доставката, за които не е било налице плащане. Изчислено съгласно правилото на чл. 54, ал. 5 от ППЗДДС е, както следва :

Плащането без ДДС (10000 лв.- ДДС, което е 1666 лв.) е 8334 лв.

Разликата между плащането без ДДС и ДО на настъпилите вече данъчни събития е отрицателна и е - **5666** лв. (8334 лв. – 14000 лв. ). Тази сума се получава като от сумата на извършеното плащане без ДДС се извадят данъчните основи по предходните данъчни събития за доставката (4400+4800+4800) = 1400 лв.). Сумата от 5666 лв. представлява данъчни основи във връзка с данъчни събития, по които не е налице плащане.

Поради това плащането, извършено на 01.08.2013 г. не формира данъчна основа за начисляване на данък**,** тъй като е приспадната от данъчните основи на всички настъпили до момента на плащането данъчни събития в края на предшестващите календарни години.

Данъчната основа за данъчно събитие **31.12.2013 г.**, и 2014 г., 2015 г. се определя по реда на чл. 26, ал. 9 от ЗДДС, по изложените в предходния абзац аргументи – полученото на 01.08.2013 г. плащане е приспаднато от предходни данъчни основи.

Относно последното договорено и извършено **плащане – на 31.01.2015 г. в размер на 18800 лв.,** вслучая това плащане не обуславя изискуемост извън рамките на данъчното събитие, тъй като, съобразявайки изложеното по-горе относно данъчната основа във връзка с извършеното плащане, в конкретния пример:

Плащането без ДДС (18800 - ДДС, което е 3134) е 15666 лв.

Разликата между плащането без ДДС и ДО на настъпилите вече данъчни събития, включително данъчното събитие на **31.01.2015 г.** е 0 лв. (15666 лв. – 15666 лв. (5666 лв. 4800+4800+400)). Подчертаваме, че в случая се приспадат данъчните основи на данъчните събития, които са настъпили след изчерпването на приспадането на данъчните основи по които е начислен данък във връзка с предходното плащане. Поради това е включена и сумата 5666 лв., която не е приспадната към предходни извършени плащания.

**Пример трети:** На **01.05. 2010 г.** е сключен договор за наем на недвижим имот за срок от 32 месеца, т.е. 2 години и 8 месеца, при който е предвидено първо плащане на наемна цена в размер на 15000 лв. на **01.08.2012 г.**, следващо – в размер на 15000 лв. на **01.06.2013 г.**, и при прекратяване на договора – на **31.12.2014 г.** – плащане на остатъка от наемната цена в размер на 8400 лв. Общата цена на договора е в размер на 32 000 лв. без включен в нея ДДС, съответно с ДДС – 38400 лв. Данъчните събития, изискуемостта на данъка и данъчните основи на тези доставки са, както следва:

Следва да се определи цената за месец – договорената цена, разделена на броя на месеците на договора – 32 000 лв. разделено на 32 /месеца/ = 1000 лв. наемна цена за месец, без ДДС.

Данъчната основа и дължимият ДДС за данъчните периоди по чл. 26, ал. 9 от закона /за всяка от календарните години от срока на изпълнение на договора/ се определя, като цената за месец се умножава по броя на месеците, през които е в действие договорът за съответната календарна година – напр. за 2010 г. договора е в действие – 8 месеца, следователно 8 х 1000 лв. = 8000 лв. По аналогичен начин се определя данъчната основа на годината на приключване на договора /на прекратяване на доставките/.

Данъчните събития, изискуемостта на данъка и данъчните основи на тези доставки са както следва:

**Данъчно събитие**  **Изискуемост** **Плащане/дата**  **Данъчна основа ДДС**

на 31.12.2010 г.; на 31.12.2010 г.; 0.00 лв. 8000 лв. /8х1000лв./ 1600 лв.

**на 01.08.2011 г.; 15000 лв./01.08.2011 г. 4500 лв. 900 лв.**

на 31.12.2011 г. на 31.12.2011 г. 0.00 лв. 7500 лв. 1500 лв.

**на 01.06.2012 г. 15000** лв./01.06.2012 г. 5000 лв. 1000 лв.

на 31.12.2012 г. на 31.12.2012 г. 0.00 лв. 7000 лв. 1400 лв.

8400 лв./ 31.12.2012 г. не формира ДО извън рамките на ДС

**Данъчната основа за изискуемия данък във връзка с авансовото плащане на 01.08.2011 г., е** изчислена съгласно чл. 54, ал. 5 от ППЗДДС, както следва:

Плащането без ДДС (15000- ДДС, което е 2500) е 12 500 лв.

Разликата между плащането без ДДС и ДО на настъпилите вече данъчни събития е 4500 лв. (12500 лв. - 8000 лв.) .

Данъчната основа за данъчно събитие **31.12.2011 г.** се определя така:

Данъчната основа 12000 лв. /12 х 1000 лв./ се намалява с данъчната основа, на полученото на 01.08.2011 плащане (12000 – 4500 = 7500 лв.), съгласно чл. 54, ал. 6 от ППЗДДС.

Данъчната основа за изискуемия данък във връзка с **авансовото плащане на 01.06.2012 г.,** еизчислена съгласно чл. 54, ал. 5 от ППЗДДС, както следва:

Плащането без ДДС (15000- ДДС, което е 2500 лв.) е 12 500 лв. Разликата между плащането без ДДС и ДО на настъпилото на 31.12.2011 г. данъчно събитие е 5000 лв. (12500 лв. - 7500 лв.)

Данъчната основа за данъчно събитие **31.12.2012 г.** се определя така: Данъчната основа 12000 лв. /12 х 1000 лв./ се намалява с данъчната основа, определена във връзка с на полученото на 01.06.2012 г. плащане (12000 – 5000 = 7000 лв.), съгласно чл. 54, ал. 6 от ППЗДДС.

Относно последното договорено и извършено **плащане – на 31.12.2012 г. в размер на 8400 лв.,** вслучая това плащане не обуславя изискуемост извън рамките на данъчното събитие, тъй като:

Плащането без ДДС (8400 - ДДС, което е 1400) е 7000 лв.

Разликата между плащането без ДДС и ДО на настъпилите вече данъчни събития, включително данъчното събитие на **31.12.2012 г.** е 0 лв. (7000 лв. – 7000 лв.) Подчертаваме, че в случая се приспадат данъчните основи на данъчните събития, които са настъпили след изчерпването на приспадането на данъчните основи по които е начислен данък във връзка с предходното плащане.

**5. Преходен режим**

**5.1.Приложимост на новия ред на облагане**

Съгласно § 52 от ПЗР на ППЗДДС за доставки с непрекъснато изпълнение с продължителност за период, по-дълъг от една година, за които не е налице дължимост за плащане за период, по-дълъг от една година, чието изпълнение е започнало към 31 декември 2009 г. и към същата дата няма получено плащане по доставката, се прилага чл. 25, ал. 5 от закона. За тези доставки се счита, че първото данъчно събитие по чл. 25, ал. 5 от закона настъпва на 31 декември 2010 г., освен ако към същата дата доставката не е прекратена. Данъчната основа на първото данъчно събитие в тези случаи се определя пропорционално на броя на месеците от началото на изпълнение на доставката до 31 декември 2010 г. спрямо общия брой на месеците на изпълнение на доставката, включително месеца на прекратяване на доставката.

В случаите, когато такъв договор не приключва през 2010 г., а в течение на същата година е налице плащане, плащането се счита за такова преди данъчното събитие и обуславя изискуемост на данъка в размера на плащането.

**Пример за приложение на § 52 от ПЗР на ППЗДДС:**

На 01.02.2007 г. е сключен договор за наем на недвижим имот за срок от 5 години, при който е предвидено първо плащане на наемна цена в размер на 20 000 лв. на 01.08.2011 г. и следващо – в размер на 8800 лв., при прекратяване на договора – на 01.02.2012 г. Общата цена на договора в размер на 24 000 лв. без включен в нея ДДС, съответно 28800 лв. с ДДС. Общият брой на месеците на изпълнение на договора е 60 /5 г. х 12 м./.

От сключването на договора до 31.12.2010 г. са 47 месеца и първата данъчна основа се определя по формулата, съставена съгласно правилото на § 52 от ПЗР на ППЗДДС:

, където:

ДО1 е данъчната основа за първия данъчен период

ОНЦ е общата наемна цена по договора

m – е броя на месеците от началото на изпълнение на доставката до 31 декември 2010 г.

n - e общия брой на месеците на изпълнение на доставката

**Данъчните събития, изискуемостта на данъка и данъчните основи на тези доставки са както следва:**

**Данъчно събитие**  **Изискуемост** **Плащане/дата**  **Данъчна основа ДДС**

на 31.12.2010г.; на 31.12.2010г. 0.00 лв. 18800 лв. 3760 лв.

**на 01.08.2011г. 20 000 лв./01.08.2011г. няма дан. основа**

на 31.12.2011г. на 31.12.2011г. 0.00 лв. 4800 лв. 960 лв.

на 31.01.2012г. на 31.01.2012г. 0.00 лв. 400 лв. 80 лв.

на 31.01.2012г. 8800 лв./31.01.2012 г. не формира ДО извън рамките на ДС

Данъчна основа 2010 г.:

т.е.  = 18800 лв.

Относно плащане на 01.08.2011 г.:

Плащане без ДДС (20000- ДДС, което е 3333) е 16666 лв. Разликата между плащането без ДДС и ДО на настъпилите вече данъчни събития е отрицателна и е 16666 лв. – 18000 лв. =

**-2134** лв.

За данъчните периоди 2011 г. – 2012 г. данъчните събития и данъчните периоди се определят по реда на чл. 26, ал. 9 от ЗДДС.

Определи цената за месец – договорената цена, разделена на броя на месеците на договора – 24 000 лв. разделено на 60 /месеца/ = 400 лв. наемна цена за месец, без ДДС или данъчна основа **4800 лв**./12 х 400 лв./.

Относно последното договорено и извършено **плащане – на 31.12.2012 г. в размер на 8400 лв.,** вслучая това плащане не обуславя изискуемост извън рамките на данъчното събитие, тъй като:

Плащането без ДДС (8800 - ДДС, което е 1466) е 7334 лв.

Разликата между плащането без ДДС и ДО на настъпилите вече данъчни събития, включително данъчното събитие на **31.12.2012 г.** е 0 лв. (7334 лв. – 7334 лв. (2134 +4800+400) Подчертаваме, че в случая се приспадат данъчните основи на данъчните събития, които са настъпили след изчерпването на приспадането на данъчните основи, по които е начислен данък във връзка с предходното плащане. Поради това е включена и сумата 2134 лв., която не е приспадната към предходни извършени плащания.

**5.2. Приложимост на стария ред на облагане**

Предвид цитираната преходна норма, неприключилите към 01.01.2010 г. договори с непрекъснато изпълнение, при които е налице период по-дълъг от дванадесет месеца без договорено плащане, но по които към 31.12.2009 г. има извършено плащане, се облагат по стария ред /чл. 25, ал. 4 от ЗДДС/. Правно ирелевантно е в случая през кои календарни години е периодът, по дълъг от дванадесет месеца, за който не е договорено плащане. Дори ако този период е след влизане в сила изменението на чл. 25, ал. 5 от ЗДДС – т.е. след 01.01.2010 г., в случай, че преди тази дата има извършено плащане по договора, той се третира данъчно по стария ред на чл. 25, ал. 4 от закона.

Редът на чл. 25, ал. 4 от ЗДДС се прилага и в случаите, когато, макар и да няма плащане преди 31.12.2009 г., договорът за доставка с непрекъснато изпълнение е прекратен преди 31.12.2010 г.