



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ  
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

1000 София, бул. "Княз Александър Дондуков" № 52 Телефон: 0700 18 700 Факс: (02) 9859 3099



Recoverable Signature

X 20-00-26/12.02.2021 г.

Изх. №

ЦУ на НАП

Signed by: National Revenue Agency

ДО

ТД НА НАП .....

ТД НА НАП ГДО

ДИРЕКЦИЯ ОДОП .....

ПРИ ЦУ НА НАП

**ОТНОСНО:** приложение на нулева ставка на данъка върху добавената стойност за доставка на ин витро диагностични медицински изделия, предназначени за диагностика на COVID-19, както и за доставката на услуги, пряко свързани с тези изделия, съгласно разпоредбата на чл. 36б и за вътробщностно придобиване на основание чл. 64а от **Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС)** в сила от 01.01.2021 г. до 31 декември 2022 г. включително

Настоящото становище се издава на основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от **Закона за Националната агенция за приходите** за разясняване на приложението на разпоредбите на чл. 36б и чл. 64а от ЗДДС, с оглед осигуряване на единна данъчна практика.

**1. Съдържание и цел на нормите**

**1.1. Съдържание на нормите**

В „Държавен вестник“ (ДВ), бр. 107 от 18.12.2020 г. е обнародван **Закон за изменение и допълнение на Закона за данък върху добавената стойност (ЗИД на ЗДДС)**, с който са направени изменения и допълнения, отнасящи се до прилагането на нулева ставка на данъка върху добавената стойност.

Съгласно чл. 36б, ал. 1, т. 2 от ЗДДС облагаема доставка с нулева ставка с място на изпълнение на територията на страната е доставката на ин витро диагностични



## НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

### ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

медицински изделия, предназначени за диагностика на COVID-19, и услугите, пряко свързани с тези изделия. Съгласно ал. 2 от разпоредбата ал. 1 се прилага, когато ин витро диагностични медицински изделия, предназначени за диагностика на COVID-19, отговарят на изискванията на *Закона за лекарствените продукти в хуманната медицина* и *Закона за медицинските изделия* (ЗМИ).

Съгласно чл. 64а от ЗДДС нулева ставка на данъка се прилага за вътреобщностните придобивания на стоки с място на изпълнение на територията на страната, чиято доставка на територията на страната е посочена в чл. 36б от същия закон.

#### 1.2. Съдържание на понятието

Видно от нормата на т. 12 на § 1 на Допълнителните разпоредби (ДР) от ЗМИ „ин витро диагностично медицинско изделие“ е медицинско изделие, което е реактив, продукт от реактив, калибратор, контролен материал, кит (набор), инструмент, апарат, оборудване или система, използвано самостоятелно или в комбинация, предназначено от производителя за използване ин витро при изследване на проби от човешкото тяло, включително кръв и тъкан, единствено или главно с цел получаване на информация за:

- а) физиологично или патологично състояние, или
- б) вродени аномалии, или
- в) определяне на безопасността и съвместимостта с потенциални реципиенти, или
- г) контролиране на терапевтични действия.

Ин витро диагностични медицински изделия са и изделията за самотестуване, съдовете за съхранение на проби от човешкото тяло, с изключение на изделията за обща лабораторна употреба, освен ако изделието по отношение на характеристиките му е специално предназначено от производителя за ин витро диагностични изследвания.

Предвид нормата на чл. 36б от ЗДДС в обхвата на нулевата ставка на данъка върху добавената стойност попадат ин витро диагностични медицински изделия, които са предназначени за откриване и диагностика на COVID-19 или за откриване наличието на антитела срещу вируса.

#### 1.3. Основание и цел на изменението

За тези доставки/вътреобщностни придобивания нулевата ставка на данъка върху добавената стойност, съгласно § 11 от Преходните и заключителните разпоредби на ЗИД на ЗДДС, се прилага от 1 януари 2021 г. до 31 декември 2022 г. включително.



## НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

### ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

С тези разпоредби се въвежда в националното законодателство възможността за необлагане (прилагане на нулева ставка) за доставката на ин витро диагностични медицински изделия, предназначени за диагностика на COVID-19, както и за услугите, пряко свързани с тези изделия, с право на приспадане на платения на предходен етап данък върху добавената стойност, предвидена в *Директива (ЕС) 2020/2020 на Съвета от 7 декември 2020 година за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на временни мерки във връзка с данъка върху добавената стойност, приложим за ваксини срещу COVID-19 и медицински изделия за инвитро диагностика на COVID-19 в отговор на пандемията от COVID-19* (Директива 2020/2020 за изменение на Директива 2006/112/ЕО). Целта на изменението, прогласена в параграф 10 от преамбюла на Директива 2020/2020 за изменение на Директива 2006/112/ЕО, е да се осигури достъп до доставките на медицински изделия за ин витро диагностика на COVID-19 и до доставките на услугите, тясно свързани с такива изделия, на по-достъпна цена в Съюза.

## **2. Обхват на приложение на нулевата ставка на данъка**

### **2.1. Икономически операции, по отношение на които е приложима нулевата ставка**

Нулевата ставка на данъка по отношение на ин витро диагностични медицински изделия, предназначени за диагностика на COVID-19, се прилага за:

#### **2.1.1. Доставки с място на изпълнение на територията на страната на посочените изделия (чл. 36б, ал. 1, т. 2 от ЗДДС)**

- доставки на ин витро диагностични медицински изделия, предназначени за диагностика на COVID-19**

За тези доставки е приложима нулева ставка на данъка, когато изделията отговарят на изискванията на ЗМИ, независимо от качеството на доставчика и получателя. За разлика от чл. 39, т. 1 от ЗДДС, нулевата ставка на данъка може да се прилага и когато доставчици са диагностични консултативни центрове, аптеки, лаборатории, търговци на едро и дребно и др.

- доставки на услуги, пряко/тясно свързани с ин витро диагностични медицински изделия, предназначени за диагностика на COVID-19**

Съгласно цитираната норма нулевата ставка се прилага и за услугите, пряко/тясно свързани с тези изделия, с място на изпълнение на територията на страната (виж т. 2.3.).



## НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

### ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

#### **2.1.2. Вътреобщностните придобивания на посочените изделия с място на изпълнение на територията на страната (чл. 64а от ЗДДС)**

Видно от цитираната норма на чл. 64а от ЗДДС нулева ставка на данъка се прилага за вътреобщностните придобивания на стоки с място на изпълнение на територията на страната, чиято доставка на територията на страната е посочена в чл. 36б от същия закон. За разлика от обхвата на приложение на нулевата ставка на данъка за доставките на територията на страната, нормата на чл. 64а от ЗДДС не предвижда нулева ставка за доставката на услуги, пряко свързани с тези придобивания.

#### **2.2. Видове изделия**

Видно от нормата, за приложение на нулевата ставка за доставката са релевантни:

- видът на изделието, и
- съответствието на изделието с изискванията на ЗМИ.

##### **2.2.1. Изделия, попадащи в обхвата на приложение на нулевата ставка**

##### **2.2.1.1. Ин витро диагностични медицински изделия, предназначени единствено за откриване и диагностика на COVID-19 или за откриване наличието на антитела срещу вируса**

За да попаднат в обхвата на нулевата ставка, посочените в т. 12 на § 1 от ДР на ЗМИ изделия по правило следва да са предназначени единствено за откриване и диагностика на COVID-19 или за откриване наличието на антитела срещу същия вирус. Например реактиви, апаратура, предназначени единствено за откриване и диагностика на COVID-19 или за откриване наличието на антитела срещу вируса.

##### **2.2.1.2. Тестове, предназначени единствено или преимуществено за откриване и диагностика на COVID-19 или за откриване наличието на антитела срещу вируса**

Тестовите за откриване и диагностика на COVID-19 или за откриване наличието на антитела срещу вируса са определени като ин витро диагностични медицински изделия. Същите са най-масово приложимите изделия, доставките на които са предмет на облагане с нулева ставка. Ако някои от тестовите, които са с възможна и друга употреба, различна от диагностика на COVID-19, предвид че употребата им във връзка с пандемичната обстановка е преимуществено за установяване на COVID-19,



## НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

### ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

приложимата за тяхната доставка по време на действие на нормата на чл. 36б от ЗДДС ставка е нулевата ставка на данъка, независимо от възможната им двойна употреба.

Най-често срещаните тестове за диагностика на COVID-19 са, както следва:

- **тест за нуклеинови киселини** (например PCR), основно включващ тампонна натривка от носа и гърлото. В този случай наличието на вируса се открива във взетата проба;
- **антигенен тест**, също включващ тампонна натривка от носа и гърлото. С този тест също се открива наличието на вируса;
  - **„бързи“ антигенни тестове**, при които пробата се поставя върху плочка и резултатът се появява след няколко минути;
  - **тестове ELISA** (ензимно-свързан имуносорбентен анализ) или „подобни на ELISA“ тестове, които са по-сложни, но предлагат по-надежден и качествен метод;
- **тест за антитела (IgG/IgM/IgA)** чрез кръвна проба. Този тест позволява да се открият антитела срещу вируса във взетата проба. Тестовите за антитела могат също да се осъществяват чрез „бързи“ тестове или чрез тестове ELISA или „подобни на ELISA“ тестове.

#### 2.2.2. Изделия, непопадащи в обхвата на приложение на нулевата ставка

Когато едно ин витро диагностично медицинско изделие, различно от тестове, предназначени преимуществено за COVID-19 (виж т. 2.2.1.2), има предназначение не само за откриване и диагностика на COVID-19 или за откриване наличието на антитела срещу вируса, а и за или единствено за получаване на други видове информация относно физиологично или патологично състояние, вродени аномалии, определяне на безопасността и съвместимостта с потенциални реципиенти, или за контролиране на терапевтични действия, за доставката на тези медицински изделия се прилага стандартната данъчна ставка от 20 на сто.

#### 2.2.3. Съответствие с изискванията на Закона за медицинските изделия

Пускането на ин витро диагностичните медицински изделия, предназначени за диагностика на COVID-19, на пазара и/или в действие в Република България се осъществява по реда на ЗМИ и **Директива 98/79/ЕО на Европейския парламент и на Съвета относно диагностичните медицински изделия** (Директива 98/79/ЕО). Съгласно тях ин витро диагностичните медицински изделия трябва да имат нанесена СЕ-



## НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

### ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

маркировка. Документът, доказващ, че са извършени всички процедури по оценка на съответствието, е Декларация за съответствие, издадена от производителя по реда на Директива 98/79/ЕО. Съгласно чл. 16, ал. 2 от ЗМИ върху опаковката и в инструкцията за употреба на изделия, които се внасят от трети държави на територията на Европейския съюз или на територията на Европейското икономическо пространство, се посочват допълнително името и адресът на упълномощения представител и на вносителя. Инструкцията за употреба следва да бъде преведена и на български език.

Изпълнителната агенция по лекарствата не поддържа публичен регистър на пуснатите на пазара и/или в действие ин витро диагностични медицински изделия. Законът за медицинските изделия не вменява изрично задължение на търговците на едро да информират Изпълнителната агенция по лекарствата за пуснати на територията на Република България и/или в действие ин витро диагностични медицински изделия. Уведомяването е доброволно и не е обвързано с конкретни срокове.

В изпълнение на ***Наредбата за условията и реда за съставяне на списък на медицинските изделия по чл. 30а от Закона за медицински изделия и за определяне на стойността, до която те се заплащат***, е създаден електронен списък на медицинските изделия, които могат да бъдат заплащани с обществени средства. Списъкът е достъпен на електронната страница на Изпълнителната агенция по лекарствата: <https://meddev.bda.bg/>. В него може да бъде намерена информация за всички ин витро диагностични медицински изделия, предназначени за диагностика на COVID-19, заплащани с обществени средства. Заплащането с обществени средства на някои от ин витро диагностични медицински изделия, предназначени за диагностика на COVID-19, съответно включването им в този електронен списък, е ясна индичия, че същите отговарят на изискванията на ЗМИ. Предвид това доставката им, която е с място на изпълнение на територията на страната, е облагаема с нулева ставка на данъка.

Ин витро диагностични медицински изделия, предназначени за диагностика на COVID-19, които не са включени в горепосочения списък, но имат нанесена CE-маркировка и Декларация за съответствие, издадена от производителя по реда на Директива 98/79/ЕО, и са пуснати в действие и/или на пазара, също попадат в приложното поле на нормата на чл. 36б от ЗДДС и за тяхната доставка с място на изпълнение на територията на страната е приложима нулевата ставка на данъка.



## НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

### ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

Вносът и търговията на едро с медицински изделия се извършват от търговци на едро, получили разрешение за тази дейност от Изпълнителната агенция по лекарствата по реда на чл. 78 от ЗМИ. Изпълнителната агенция по лекарствата води публичен регистър на лицата, получили разрешение за търговия на едро с медицински изделия: <https://www.bda.bg/bg/регистри/регистри-на-търговци-и-производители>.

Лицата, прилагащи нулевата ставка на данъка за извършени от тях доставки, следва да положат активни усилия за осигуряване на надеждна одитна следа за основанието за прилагане на тази ставка.

### **2.3. Услуги, пряко свързани с доставката на ин витро диагностични медицински изделия, предназначени за диагностика на COVID-19**

Съгласно чл. 36б от ЗДДС нулева ставка на данъка се прилага за доставка на услугите, пряко/тясно свързани с доставката на ин витро диагностични медицински изделия, предназначени за диагностика на COVID-19, които отговарят на изискванията на ЗМИ.

#### **2.3.1. Съгласно практиката на Съда на Европейския съюз (ЕС) относно съдържанието и целта на израза „услугите, пряко/тясно свързани”**

В т. 31 на решение на ЕС по дело C-657/19 Съдът приема, че „Що се отнася, на първо място, до условието доставките на услуги да са тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване, то трябва да се разглежда в светлината на член 134, буква а) от Директивата за ДДС, която изисква при всички положения съответните доставки на стоки или на услуги да са от съществено значение за извършването на сделките, попадащи в обхвата на социалните грижи и на социалното осигуряване“ (виж. в този смисъл решение C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede, т. 24 и 25).

Според съдебната практика „тясно свързани дейности“ (предвиденото освобождаване в чл. 132, пар. 1, б. „б“ от *Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност* за „дейности, тясно свързани с“ с медицинските услуги в болници и други подобни заведения) включват, например прехвърлянето на кръвна проба от лабораторията, която я е взела, на друга лаборатория за целите на анализа (виж решение на ЕС по дело C-76/99 Commission v France).



## НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

### ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

#### **2.3.2. Видове услуги, пряко свързани с доставката на ин витро диагностични медицински изделия**

Видно от горепосочената практика, услугите, за да бъдат определени като пряко/тясно свързани с доставката на ин витро диагностични медицински изделия, предназначени за диагностика на COVID-19, същите трябва да са пряко свързани и необходими за доставката на тези изделия, т.е. да са от съществено значение за доставката на изделията.

Такива биха били услугите по вземане на пробата и по анализ/обработка за диагностика на COVID-19, съответно за наличие на антитела, на взетата чрез ин витро диагностични медицински изделия проба, които обичайно се извършват от самостоятелни лаборатории/лаборатории към болници и поликлиники.

#### **2.3.3. Услуги, които не са пряко свързани с доставката на ин витро диагностични медицински изделия, и/или не се предоставят от същия доставчик**

Евентуалното транспортиране на пробите от пункта, на който се тестват пациентите, до лабораторията, където ще се обработят пробите, ако транспортната услуга се извършва от лице, различно от лабораторията, доколкото не е от съществено значение за осъществяването на диагностиката на COVID-19 и не е задължително свързана със същата и/или не е извършена от същия доставчик, не следва да се счита за пряко свързана с доставката на ин витро диагностични медицински изделия, предназначени за диагностика на COVID-19, съответно за същата е приложим общият ред на облагане по ЗДДС. Същото третиране е приложимо и за доставката на транспортни услуги на ин витро диагностични медицински изделия, предназначени за диагностика на COVID-19, от производителя до склад на търговец на едро, както и между всички звена на търговската верига, чрез които се осъществяват последователните доставки на изделието.

Посочените по-горе примери са неизчерпателни.

#### **2.4. Доставки при условията на чл. 128 от ЗДДС**

Предвид разпоредбата на чл. 128 от ЗДДС, когато основна доставка се съпътства от друга доставка и плащането е определено общо, приема се, че е налице една основна доставка. Съгласно постоянната практика на СЕС, съпътстваща е тази доставка, която от гледна точка на получателя няма самостоятелно значение и сама по себе си не





## НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

### ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

представлява цел за клиента, а се явява допълнение или повишава качеството на основния предмет на доставката.

При условията на съпътстваща доставка на ин витро диагностични медицински изделия, предназначени за диагностика на COVID-19, може да включва и други услуги и стоки, които обичайно се предоставят на клиентите. Такива услуги могат да бъдат например: транспорт на пробата със собствен или нает транспорт, като същият е включен като ценообразуващ елемент за доставката на услугата по тестване на клиента, дезинфектанти и др. Тези услуги и стоки, когато са предоставени с обща цена (с доставката на ин витро диагностични медицински изделия, предназначени за диагностика на COVID-19) и доколкото нямат самостоятелна ценност, а способстват за повишаване на качеството на основната доставка, имат съпътстващ характер спрямо основната доставка – доставката на ин витро диагностични медицински изделия, предназначени за диагностика на COVID-19, и спрямо тях също ще е приложима нулевата данъчна ставка.

### **3. Право на данъчен кредит**

По отношение на правото на данъчен кредит за получените стоки и услуги, които едно лице използва за извършване на доставки на ин витро диагностични медицински изделия, предназначени за диагностика на COVID-19, и/или на доставки на услуги, пряко свързани с тези изделия, е необходимо да се има предвид следното:

#### **3.1. Право на пълен данъчен кредит**

Правото на приспадане на данъчен кредит по реда на ЗДДС възниква и се упражнява по общите правила на чл. 69, при ограниченията на чл. 70, и при условията на чл. 71 от закона. На основание чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, регистрираното лице има право да приспадне начисления данък за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави, когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от него облагаеми доставки. Правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 или 74, когато стоките или услугите са предназначени за извършване на освободени доставки по глава четвърта или безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето, по силата на чл. 70, ал. 1, т. 1 и 2 от ЗДДС.



## НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

### ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

С оглед на гореизложеното, правото на приспадане на данъчен кредит е в пряка зависимост от извършваните от лицето доставки, за които се използват получените стоки и услуги.

За начисления данък върху добавената стойност за получени от регистрирано лице доставки на стоки и/или услуги, които се използват за целите на извършваните от лицето облагаеми доставки на ин витро диагностични медицински изделия, предназначени за диагностика на COVID-19, и/или доставките на услуги, пряко свързани с тези изделия, ще е налице право на приспадане на данъчен кредит при ограниченията на чл. 70, и при условията на чл. 71 от ЗДДС и при спазване на срока по чл. 72 от същия закон.

Например: В случаите, когато болница извършва доставки на услуги за откриване и диагностика на COVID-19/за откриване наличието на антитела срещу COVID-19, и освободени доставки, ако използва ин витро диагностични медицински изделия с многофункционална употреба (например апаратура с многофункционална употреба) единствено за доставките на услуги за откриване и диагностика на COVID-19/за откриване наличието на антитела срещу COVID-19, има право на приспадане на пълен данъчен кредит по отношение на начисления данък върху добавената стойност за това изделие.

В случаите, когато ин витро диагностични медицински изделия, предназначени за диагностика на COVID-19, са придобити от регистрирано по ЗДДС лице преди влизане в сила на изменението в ЗДДС, с което се регламентира прилагане на нулева ставка за тези доставки, и същите не са разходвани или не са изцяло разходвани към 01.01.2021 г., ако срокът по чл. 72 от ЗДДС към този момент не е изтекъл, лицето може да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит. Правото се упражнява, като лицето:

1. включи размера на данъчния кредит, съответстващ на неразходваните медицински изделия, при определяне на резултата за данъчен период – януари или в един от следващите 12 данъчни периода след данъчния период, през който е възникнало това право, в справка-декларацията по чл. 125 от ЗДДС за същия данъчен период;
2. посочи документа по чл. 71 от ЗДДС в дневника за покупките по чл. 124 от същия закон за данъчния период по т. 1.



## НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

### ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

За начисления данък при внос на ин витро диагностични медицински изделия, предназначени за диагностика на COVID-19, е налице право на пълен данъчен кредит, ако изделието е предмет на последваща облагаема доставка.

#### **3.2. Пропорционално право на данъчен кредит**

Съгласно чл. 73б, т. 2 от ЗДДС за стоки или услуги, които не са или не биха били дълготрайни активи, регистрирано лице може да упражни право на данъчен кредит за размера на данъка, съответстващ на използването на стоката или услугата в рамките на независимата икономическа дейност за извършване на доставки, за които има право на приспадане на данъчен кредит, като определи с разумен метод този размер, когато използва стоката или услугата в рамките на независимата си икономическа дейност за извършване на доставки, за които има право на приспадане на данъчен кредит, и за доставки или дейности, за които няма такова право, като не прилага чл. 73 от същия закон.

Например: В случаите, когато болница извършва доставки на услуги, за откриване и диагностика на COVID-19/за откриване наличието на антитела срещу същия вирус и освободени доставки, като например други диагностични изследвания, то ако използва едни и същи консумативи, например реактив и/или една и съща апаратура, която не е дълготраен актив по смисъла на т. 83 на § 1 от Допълнителните разпоредби на ЗДДС, за извършването и на двата вида доставки, може да упражни право на приспадане на данъчен кредит за размера на данъка, съответстващ на използването на съответния реактив/съответната апаратура за извършване на доставките с нулева ставка (тестове за диагностициране на COVID-19 и/или за откриване наличието на антитела срещу същия вирус) като приложи чл. 73б, т. 2 от ЗДДС.

#### **3.3. Право на частичен данъчен кредит**

На основание чл. 73, ал. 1 от ЗДДС, всяко регистрирано лице има право на приспадане на частичен данъчен кредит по отношение на данъка за стоки или услуги, които се използват както за извършване на доставки, за които лицето има право на приспадане на данъчен кредит, така и за доставки и дейности, за които лицето няма такова право. Размерът на частичния данъчен кредит се определя, като сумата на данъчния кредит се умножи по коефициент, изчислен с точност до втория знак след десетичната запетая, получен като отношение между оборота, отнасящ се за доставките,



## НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

### ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

за които лицето има право на приспадане на данъчен кредит, и оборота, отнасящ се за всички извършвани от същото лице доставки и дейности (чл. 73, ал. 2 от ЗДДС).

В тази връзка, когато регистрирано лице извършва както доставки, облагаеми с нулева ставка на данъка (услуги, свързани с тестване за диагностика на COVID-19 или за наличие на антитела срещу COVID-19), така и освободени доставки, има право на приспадане на частичен данъчен кредит по отношение на начисления данък върху добавената стойност за получени доставки на стоки или услуги, които ще се използват за двата вида доставки. Обичайно този метод е приложим, когато не може да бъде приложено пропорционалното приспадане на данъчен кредит по чл. 73б, т. 2 от ЗДДС, като например, когато се определя размерът на данъчния кредит по отношение на дълготраен актив по смисъла на т. 83 на § 1 от Допълнителните разпоредби на ЗДДС или регистрираното лице не е избрало да упражни пропорционалното приспадане.

#### **3.4. Корекция на размера на данъчен кредит в увеличение**

Следва да се има предвид, че на основание чл. 79а, ал. 1 от ЗДДС за стоки, включително недвижими имоти, които са или биха били дълготрайни активи, за всяка от годините, следващи годината на упражняване на право на данъчен кредит, през която настъпи изменение в използването на съответната стока за доставки, за които е налице право на приспадане на данъчен кредит, размерът на ползвания данъчен кредит се коригира, когато е по-голям или по-малък от този, на който регистрираното лице би имало право на приспадане, ако придобиваше стоката в годината на настъпване на изменението. Корекцията се извършва чрез използване на съответната формула в последния данъчен период на календарната година, през която са настъпили съответните обстоятелства, чрез съставяне на протокол за извършената корекция и отразяване на изменението в размера на ползвания данъчен кредит по този протокол в дневника за покупки и справка-декларацията за този данъчен период със знак (+), когато е в посока увеличение на размера на ползвания данъчен кредит.

В този аспект, когато за закупени дълготрайни активи, включително ин витро диагностични медицински изделия, например апаратура, която е дълготраен актив по смисъла на т. 83 на § 1 от Допълнителните разпоредби на ЗДДС, чрез която се анализират пробите за диагностициране на COVID-19, за които не е ползван данъчен кредит или е ползван частичен такъв във връзка с увеличения размер на извършваните чрез



## НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

### ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

използването на актива облагаеми доставки с нулева ставка по чл. 36б от ЗДДС, лицето може да извърши корекция на ползвания данъчен кредит съгласно формулите по ал. 3 на чл. 79а от ЗДДС.

#### **4. Разграничаване на доставка на услуга, пряко свързани с доставката на ин витро диагностични медицински изделия, предназначени за диагностика на COVID-19, от освободена доставка на медицински услуги**

Това разграничаване е особено съществено, тъй като е определящо относно това дали съответната доставка е облагаема с приложима нулева ставка на данъка или същата е освободена от облагане, както и за наличие/липса на правото на приспадане на данъчен кредит за получените доставки на стоки и/или услуги, които лицето ще използва за съответните извършвани от него доставки – освободени или облагаеми с нулева данъчна ставка.

Съгласно чл. 39, т. 1 от ЗДДС освободена доставка е извършването на здравни (медицински) услуги и пряко свързаните с тях услуги, оказвани от здравни заведения и детски ясли по *Закона за здравето* и от лечебни заведения по *Закона за лечебните заведения*.

В случай че до 01.01.2021 г. доставки на услуги, пряко/тясно свързани с доставка на ин витро диагностични медицински изделия, предназначени за диагностика на COVID-19, са попадали в обхвата на чл. 39, т. 1 от ЗДДС, след влизане в сила на разпоредбата на чл. 36б от ЗДДС подлежат на облагане с нулева ставка на данъка. С оглед целта на изменението на Директива 2020/2020 за изменение на Директива 2006/112/ЕО, в тези случаи приложима е нормата чл. 36б от ЗДДС като специална с оглед пандемичната обстановка и за постигане на най-достъпна цена на диагностиката за COVID-19. В тези случаи за лицата ще е налице и право на приспадане на данъчен кредит съобразно изложеното по-горе в т. 3.

#### **5. Корекции на доставки/вътребностни придобивания на ин витро диагностични медицински изделия, предназначени за диагностика на COVID-19, както и на доставки на услугите, пряко свързани с тези изделия, за които е приложена ставка на данъка от 20 на сто, за периода от 01.01.2021 г. до момента на издаване на настоящото становище**



## НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

### ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

Когато за доставка на ин витро диагностични медицински изделия, предназначени за диагностика на COVID-19, или на услуги, пряко свързани с тези изделия, грешно е приложена ставка на данъка от 20 на сто, фактурата, с която е документирана, следва да се счита за погрешно съставена. В тази връзка погрешно съставената фактура, на основание чл. 116, ал. 1 от ЗДДС, следва да се анулира и да се издаде нова с коректно приложена ставка. Когато погрешно съставената фактура е отразена в отчетните регистри на доставчика или получателя, съгласно ал. 4 на същата разпоредба за анулирането се съставя и протокол за всяка от страните.

Когато за доставки, за които доставчикът (регистрирано по ЗДДС лице) е съставил отчет за извършените продажби/доставки на ин витро диагностични медицински изделия, предназначени за диагностика на COVID-19, или на услуги, пряко свързани с тези изделия, който съдържа обобщена информация за същите за съответния период, като грешно е приложена ставка на данъка от 20 на сто, корекцията се извършва чрез посочване на данъчната основа и погрешно начисления данък с противоположен знак в отчета за извършените продажби за данъчния период, през който се извършва корекцията. За доставките се прилага коректната ставка на данъка.

Когато за вътреобщностно придобиване на ин витро диагностични медицински изделия, предназначени за диагностика на COVID-19, е издаден протокол, в който за придобиването грешно е приложена ставка на данъка от 20 на сто, същият следва да се счита за погрешно съставен съгласно чл. 80, ал. 6 от **Правилника за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност** (ППЗДДС). В тези случаи за анулирането не се издава нов протокол, а в погрешно съставения се посочва основанието за анулиране. Анулираните протоколи, съгласно чл. 80, ал. 7 от ППЗДДС, не се унищожават, а всички екземпляри от тях се съхраняват при издателя.

12.2.2021 г.

Х

ПЛАМЕН ДИМИТРОВ

ЗАМ. ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА НАП

Signed by: Plamen Lyubomirov Dimitrov