

РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ
ЧЕТИРИДЕСЕТ И ПЪРВО НАРОДНО СЪБРАНИЕ
КОМИСИЯ ПО БЮДЖЕТ И ФИНАНСИ

Изх. № КБФ-253-02-33
София, 19.07 2012 г.

Българска стопанска камара -
съюз на българския бизнес
София, 1000 ул. "Алабин" 16-20

Регистрационен индекс/дата
02-00-28 19.07.20 г.

ДО
Г-Н БОЖИДАР ДАНЕВ
ПРЕДСЕДАТЕЛ НА
БЪЛГАРСКА СТОПАНСКА
КАМАРА

УВАЖАЕМИ ГОСПОДИН ДАНЕВ,

Приложено Ви изпращам становището на Института на дипломираните експерт-счетоводители по направените от Вас предложения за промени в данъчното законодателство, както и предложения на ИДЕС за промени в законодателството, по които ~~моля~~ да получим Вашето становище.

До края на месец юли експертите в Комисията по бюджет и финанси ще обобщят всички получени предложения и становища, а след парламентарната ваканция ще проведем работна среща с присъствие на определените представители от различните институции, на която съвместно ще обсъдим всички постъпили предложения и ще предложим законодателни промени.

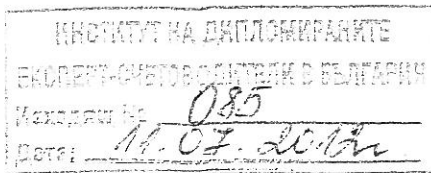
С УВАЖЕНИЕ,

МЕНДА СТОЯНОВА
ПРЕДСЕДАТЕЛ НА КОМИСИЯТА
ПО БЮДЖЕТ И ФИНАНСИ



ИНСТИТУТ НА ДИПЛОМИРАНИТЕ ЕКСПЕРТ-СЧЕТОВОДИТЕЛИ В БЪЛГАРИЯ

София 1000, ул. "Искър" № 22, тел./факс: 95 00 777; e-mail: ides@ides.bg



На вниманието на:

г-жа Менда Стоянова,
Председател
Комисия по бюджет и финанси
41-во Народно събрание

На Ваш Изх. № КБФ-253-02-33 от 20.06.2012 г.

Относно: Становище на ИДЕС по „Предложения на Българска асоциация за правна защита на фирмите и Българската стопанска камара за спешни мерки и законодателни промени срещу измамите с ДДС и невъзстановяване на дължим данъчен кредит” и предложения на ИДЕС за промени в материалните данъчни закони.

Уважаема г-жо Стоянова,

Благодарим Ви за предоставената ни възможност да изразим становището на ИДЕС по „Предложения на Българска асоциация за правна защита на фирмите и Българската стопанска камара за спешни мерки и законодателни промени срещу измамите с ДДС и невъзстановяване на дължим данъчен кредит” и да направим конкретни предложения за изменения и допълнения в материалните данъчни закони.

Изложението ни ще бъде структурирано в две самостоятелни части.

А. Становище по „Предложения на Българска асоциация за правна защита на фирмите („БАПЗФ“) и Българската стопанска камара („БСК“) за спешни мерки и законодателни промени срещу измамите с ДДС и невъзстановяване на дължим данъчен кредит”

Забележка: Използваните термини и законови определения, начинът на формулиране на тезите, както и направените предложения в изпратения ни за становище материал, разкриват недостатъчно задълбочено познаване на разглежданата проблематика. С настоящото становище ще изложим принципната позиция на ИДЕС относно направените предложения.

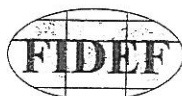
І. Искане за промяна в Наказателния кодекс („НК“):

1. Направено е предложение за промяна на изпълнителното деяние разписано в чл. 255, ал. 1, т. 3 от НК, като се иска криминализиране на деянието - „не отрази данъчна фактура в счетоводните регистри”.

1



International
Federation of
Accountants



Fédération Internationale
des Experts-Comptables
Francophones



Federation of European Accountants
Fédération des Experts comptables Européens



FÉDÉRATION DES
Experts Comptables
Méditerranéens



В същото време се прави искане този текст да се прилага и „спрямо тези, които не внасят данъка по изискуемата сделка“.

На първо място следва да се има предвид, че посоченото изпълнително деяние - „не отрази данъчна фактура в счетоводните регистри“ (вероятно се има предвид „не отрази фактура в отчетните регистри“) и към момента е криминализирано деяние (ако е изпълнено условието, с това да се избягва установяване или плащане на данъчни задължения в големи размери), доколкото невключване на фактура в дневниците за продажби, води до потвърждаване на неистина в данъчна декларация по смисъла на чл. 255, ал. 1 т. 2 от НК.

С направеното предложение (ако приемем, че бъде разписано качествено, а не в предложението вариант) наказателна отговорност биха носили и лицата, които правилно са начислили данъка (без какъвто и да е опит за прикриване на действителния размер на данъчните си задължения), но поради икономически затруднения и/или недобросъвестно поведение на съконтрагента си (получател по доставката) не внесе данък в бюджета.

Обръщаме внимание, че разглежданото предложение не държи сметка, че практически, по най - различни причини, е възможно, без какъвто и умисъл ДЗЛ да е пропуснало да отрази фактура в отчетните регистри. Също така е възможно недобросъвестни получатели да са отразили в отчетните си регистри фактури от дадено ДЗЛ, без то да е издало тези фактури и въобще да не подозира за съществуването на подобен факт.

В изложените по горе случаи, данъкоплатец ще носи наказателна отговорност поради икономически затруднения, неволна инцидентна грешка или недобросъвестно поведение на трето лице, което намираме за неприемливо.

Разглежданото предложение съдържа и други слабости.

Считаме, че ако има политическа воля да бъдат предприети подобни законодателни промени, то те трябва да се обмислят експертно много прецизно и да се отчита влиянието на множество фактори, така щото да не доведат до нежелани резултати и последствия.

II. Искане за промени в Данъчно осигурителния процесуален кодекс („ДОПК“).

1. Искане за създаване на нова т. 17 в чл. 12 от ДОПК „Издава юридически обвързано становище по искане на данъчно задълженото лице в 14 - дневен срок от постъпване на искането“.

1.1. Считаме за удачно принципното поставяне на въпроса за предвиждане на конкретни мерки, с цел подобряване дейността на НАП по предоставяне на отговори по поставени запитвания. Към настоящият момент отговорите на НАП по отправени запитвания често пъти се бавят, необосновано дълго или администрацията въобще не предоставя отговор. Прави впечатление също и нежеланието на администрацията да се ангажира с конкретни отговори, като зад обтекаемата формулировка „липса на достатъчно конкретни данни“, се предоставят „принципни становища“, които на практика преразказват закона и посочват възможните алтернативни тълкувания. Тези отговори на

практика са липса на отговор. Считаме за удачно при липса на достатъчно информация в запитването, органите на НАП да изискват от лицето допълнителна информация, относно фактичката обстановка. Считаме за удачно също и фактичката обстановка по казуса винаги да бъде излагана в отговора, така шото да може да се направи обоснован извод относно тълкуването на закона, което органите на НАП дават при конкретна фактичката обстановка.

Според нас едва след въвеждане на мерки за подобряване дейността на НАП в рамките на сега съществуващата нормативна уредба, и преценка на резултатите от евентуални промени, следва да се постави и обсъжда въпроса за законодателна промяна.

Не сме привърженици на тезата за решаването на съществуващи административни проблеми със законодателни изменения. Често подобен подход освен, че не дава резултат, има и обратен (допълнителен негативен) ефект.

Подобен въпрос предполага концептуално и задълбочено обсъждане, доколкото окончателната преценка за тълкуването и интерпретирането на дадена транзакция се извършва в ревизионно производство, когато орган по приходите разполага с всички факти, обстоятелства и доказателства, и е състояние да ги съобрази и прецени в конкретна фактичката обстановка.

Предвид гореизложеното поддържаме становище, че на този етап са необходими спешни и ефективни мерки за подобряване работата на НАП в разглежданото направление.

1.2. Що се касае за конкретното предложение, направено от БАПЗФ и БСК, считаме същото за не добре изяснено и обмислено, поради следните накратко изложени съображения:

На първо място предвиждане на 14 дневен срок е нереалистично кратък, следователно и практически неизпълним. Този срок (както и сега съществуващия срок – 30 дни) може да бъде уреден само като инструктивен, поради което и неспазването му не би довело до каквито и да са позитивни последствия за ДЗЛ, задало конкретен въпрос.

На следващо място неясно е изискването за издаване на „юридически обвързващо становище“. Ако целта е с получаване на такова становище лицето да получава пълна сигурност относно данъчното третиране по конкретен казус, то тя е неизпълнима. Няма как становище на администрацията да обвърже съда (въпрос безспорен предвид еднопосочната съдебна практика). От друга страна тези становища не са обвързващи и за администрацията, доколкото органите по приходите извършващи проверки и ревизии действат в условие на самостоятелност и независимост (чл. 4 от ДОПК).

В чисто практически аспект, няма как да се гарантира, че изложената в запитването на лицето фактичката обстановка е идентична с фактичката обстановка приета за установена от орган по приходите при бъдеща ревизия.

2. Искане за промяна на реда за налагане на предварителни обезпечителни мерки.

2.1. Принципното ни разбиране е, че уредбата на предварителните обезпечителни мерки се нуждае от сериозна преоценка и промяна, включително и законодателна такава.

Към настоящия момент предварителните обезпечителни мерки се налагат въз основа на две предположения:

- ✓ Във възложената ревизия ще бъдат установени публични задължения и;
- ✓ Наложена мярка няма да спре извършваната от ревизираното лице дейност.

Въпреки изискването налагането на такива мерки да е „по мотивирано искане на орган по приходите“, на практика в исканията не се посочват никакви мотиви обосноваващи факти, въз основа на които е изграден извод, както за наличие на бъдещи публични задължения, така и за опасност от събиране на тези вземания (ако такива бъдат определени).

Що се касае за предвидената възможност за удължаване на мерките от съда, преглед на съдебната практика показва, че съдебните състави са склонни да удовлетворяват исканията на публичния изпълнител за продължаване на срока на предварителните мерки, на практика без излагане на сериозни мотиви относно причините за забавяне на производството. Нещо повече, в определени случаи съдебните състави не поставят срок на това удължаване. Посочва се „до приключване на ревизионното производство“, което на практика поставя определянето на срока на предварителните обезпечителни мерки в правомощията на орган по приходите, доколкото същия може да спре производството (с акт, който не подлежи на обжалване), с което на практика да удължи за неопределен период от време срока на действие на тези мерки.

Предвид изложеното считаме за удачно предвиждане на промени в института на предварителните обезпечителни мерки насочени към поставяне на ясни и точни критерии за налагане и определяне на максимален срок за удължаване на тези мерки от съда.

2.2. Що се касае за направените от БАПЗФ и БСК предложения, считаме същите за неясни и вътрешно противоречиви.

Предложението обезпечителната мярка да се налагат от съда ни се струва неприемливо.

На следващо място недопустимо е наложени от съда мерки да се обжалват пред административен орган (по реда на чл. 197 от ДОПК).

Въпреки че тези обезпечителни мерки, действително налагат редица ограничения, в ДОПК е предвидена възможност за разрешаване на неотложни плащания (чл. 229 от ДОПК), поради което и като се отчете и наложената практика по прилагането на чл. 229 от ДОПК, част от мотивите на БАПЗФ и БСК са некоректни.

3. Предложение за отмяна на чл. 160, ал. 4 от ДОПК – направеното предложение не може да бъде оценено еднозначно, но принципно заслужава да бъде разгледано внимателно и задълбочено. Доколкото това предложение предвижда концептуални изменения в процеса на обжалване на ревизионните актове и на база на съществуващите проблеми и натрупана практика, считаме, че е необходим цялостен и задълбочен анализ

(вкл. нормативни изменения) на материята за данъчно – осигурителен контрол и обжалването на ревизионни актове.

III. Искане за промени в Закон за данъка върху добавената стойност („ЗДДС“).

1. Искане за промяна в чл. 177 от ЗДДС.

1.1. Принципното ни разбиране е, че института на солидарната отговорност, предвидена в чл. 177 от ЗДДС, следва да бъде цялостно ревизиран.

Предвидената отговорност за предходен доставчик на лицето, което дължи невнесения данък (чл. 177, ал. 5 от ЗДДС) и за „всеки следващ получател по реда на доставките“ (чл. 177, ал. 6 от ЗДДС) е очевидно несправедлива, поради което и предложенията на БАПЗФ и БСК следва да бъдат подкрепени в тази им част.

1.2. Що се касае обаче за останалите предложения на БАПЗФ и БСК, намираме същите за неудачни.

Не може да бъде подкрепено предложението за промяна на чл. 177, ал. 4 от ЗДДС, като се предвиди отговорност само при доказано получаване на конкретна облага от невнасяне на данъка. Такова изискване не се съдържа в чл. 205 от Директива 2006/112 на Съвета, поради което и въвеждането му в материалния данъчен закон не може да се основе с изискване на общностното право. От друга страна изискване за наличие на **доказано получаване на конкретна облага** на практика ще блокира приложението на разпоредбата на чл. 177 от ЗДДС.

Следва да се отбележи, че направените в предложенията изводи, че „всеки следващ носи отговорност и плаща данъка не само в същия размер, но и в повече, в зависимост от цената на стоката и услугата“ са некоректни. Отговорността по чл. 177 от ЗДДС е до размера на дължимия и невнесен данък (чл. 177, ал. 1 от ЗДДС), като съгласно текста на закона, ако сумата бъде събрана от солидарно отговорно лице, то производство спрямо друго лице от веригата на доставките е недопустима.

2. Относно чл. 70, ал. 5 от ЗДДС.

Разпоредбата на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС е коректна. Очевидно е, че когато данък е начислен без наличие на реална доставка, по освободена доставка или в други случаи в нарушение на материалния закон, за получателя не възниква право на данъчен кредит. Проблемът който поставя запитването на БАПЗФ и БСК е практически и се корени в склонността на приходната администрация да обявяват за привидна (липсваща) всяка доставка, без този извод да се основава на ясни критерии и често без опора в доказателствата събрани в хода на ревизията. Желанието да се обоснове „липса на доставка“ на практика довежда до „израждане“ на ревизионното производство от процес, в който се събират доказателства, в процес в който се обосновава липса на доказателства.

Подобен подход на администрацията е в грубо нарушение на принципите на общностното право в областта на ДДС законодателството. Многократно в своите решения Съда на ЕС („СЕС“) е посочвал, че държавите членки не могат да поставят условия за упражняване на

правото на данъчен кредит, които систематично да поставят под въпрос правото на приспадане на данъчен кредит и оттам неутралността на ДДС, която е основен принцип на общата система на ДДС. Считаме че административна практика, поставяща в тежест на данъчно задължените лица, доказване на реалност на доставките, съответно приемане на това доказване за неуспешно поради ненамиране на доставчик (или предходен такъв) на адрес и/или непредставяне на доказателства от трети лица (включително и при изискване на документи каквито обичайно не се съставят в търговския оборот), е именно изискване поставящо трайно ограничение пред правото на данъчен кредит и далеч надхвърлящо необходимите за целта средства. Ярко потвърждение на застъпената от нас теза може да се изведе и от най-новата практика на СЕС (Решение от 21.06.2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11 Mahagében kft срещу Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (C-80/11) и Péter Dávid срещу Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (C-142/11)).

Стъпвайки на така формираната практика на СЕС, считаме че следва да се направи внимателен анализ, с цел инициране на конкретни законодателни промени.

На следващо място считаме, че разглежданата проблематика е неразривно свързана с анализ на прилагането на нормата на чл. 85 от ЗДДС. Основната причина в която се корени проблема с отказ на данъчен кредит на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, с фактическа обосновка „липса на доставка“ е липсата на корелация между ревизия на получателя по една доставка и ревизия на доставчика по същата доставка. Дори когато е установено липса на доставка при ревизия на получателя, органите по приходите, в резултат на превратното (едностранно) тълкуване на разпоредбата на чл. 85 от ЗДДС приемат за дължим данъка при доставчика. Подобно тълкуване на разпоредбата на чл. 85 от ЗДДС е неправилно.

Тази норма има за цел защита на фиска срещу неправомерно упражняване на право на данъчен кредит. Именно предвид тази си цел разпоредбата е неприложима ако риска за неправомерно приспадане на данъчен кредит е отстранена. Изцяло в този смисъл е налице непротиворечива практика на СЕС. В решение по дело C-556/07 *Staatssecretaris van Financiën* срещу *Stadeco BV* съдът е застъпил разбирането, че съгласно член 21, параграф 1, буква в) от Шеста директива лице - платец на този данък, е всяко лице, което посочи ДДС във фактура или друг документ, служещ за фактура (точка 26 от решението), посочено е също, че член 21, параграф 1, буква в) от Шеста директива цели да отстрани риска от загуба на данъчни приходи, който може да породи предвиденото в член 17 от Шеста директива право на приспадане (точка 28 от решението). Въпреки че упражняването на посоченото право на приспадане се ограничава само до данъка по облагаема с ДДС сделка, рискът от загуба на данъчни приходи по принцип не е напълно отстранен докато получателят на фактурата, в която не е следвало да бъде начислен ДДС, все още има възможност да я използва с цел такова упражняване, в съответствие с член 18, параграф 1, буква а) от Шеста директива (точка 29 от решението). Според тази разпоредба, когато данъчнозадълженото лице разполага с фактура, която отговаря на изискванията на член 22, параграф 3 от посочената директива, то може да предяви пред данъчната администрация правото си на приспадане на ДДС (точка 30 от решението).

Независимо от горното СЕС изрично посочва, че за да осигурят неутралитета на ДДС, държавите-членки следва да предвидят във вътрешния си правен ред възможността да се

коригира фактуриран данък, който не е следвало да бъде начислен, при положение че издателят на фактурата докаже своята добросъвестност (Решение по дело С-342/87). Посочва се също, че мерките, които държавите-членки могат да приемат, за да осигурят правилното събиране на данъка и да предотвратят измамите, не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на такива цели. Ето защо те не могат да бъдат използвани по начин, който би поставил под въпрос неутралитета на ДДС — основен принцип на общата система на ДДС, въведен от общностното законодателство в тази област (решение С-556/07, точка 39), като в заключение, отчитайки, че както поправената фактура, така и кредитното известие посочват ясно получателя на извършените услуги, че в разглежданата държава-членка не се дължи никакъв ДДС и че при това положение този получател в това отношение не разполага с никакво право на приспадане на ДДС, трябва да се приеме, че такова условие по принцип може да осигури отстраняването на риска от загуба на данъчни приходи (решение С-556/07, точка 42).

Предвид изложеното, може да се направи безспорен извод, че СЕС допуска изискуемост на данък в хипотезата на чл. 21, параграф 1, буква в) от Шеста директива (чл. 203 от Директива 2006/112/ЕО) единствено в условие, че съществува риск получателя да приспадне данъчен кредит по тази фактура.

Предвид изложеното, ако с влязъл в сила РА на получателя правото му на данъчен кредит бъде отказано поради неправомерно начислен данък, то това обстоятелство следва да доведе до корекция на начисления данък от доставчика, доколкото при отпаднала опасност за фиска приложение на разпоредбата на чл. 85 от ЗДДС следва да се счита за нецелесъобразно, съответно нарушаваща неутралитета на ДДС — основен принцип на общата система на ДДС, въведен от общностното законодателство в тази област.

С оглед всичко изложено, считаме че приложението на чл. 85 от ЗДДС, следва да бъде прецизирана, включително и чрез законодателни промени.

3. Предложение за изменение на чл. 6 от ЗДДС

Направено е предложение текста на разпоредбата да се допълни, като след сега съществуващото определение „Доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърляне на собственост или друго вещно право върху стока“ се добави „и да са изпълнение условията на чл. 71 и чл. 72, ал. 2 от ЗДДС“.

Това предложение категорично не може да бъде подкрепено. Няма как условията за упражняване на право на данъчен кредит (чл. 71 от ЗДДС) и момент на упражняване на право на данъчен кредит (чл. 72, ал. 2 от ЗДДС), да са част от определението за доставка на стока. Получава се логически парадокс изпълнение на задължението за документиране на доставка (чл. 71 от ЗДДС) и отразяване на този документ в отчетните регистри (чл. 72, ал. 2 от ЗДДС) да предхождат по време самата доставка, която е именно онзи факт след настъпване на който възниква задължение за документиране и регистриране на доставката.

4. Предложение за промяна на чл. 71, т. 1 от ЗДДС.

Направено е предложение за допълнение на разпоредбата, като се предвижда след сега съществуващия текст да се добави „притежава документ за плащане на данъка и основата по доставката; притежава приемо-предавателен протокол или друг документ, удостоверяващ предаване на стоката или извършването на услугата”.

Това предложение, представлява допълнение на идеята за тълкувателно становище на отдел „Методология“ (може би се има предвид Дирекция „ДОМ“) към ЦУ на НАП, с което да се посочи (очевидно се има предвид изчерпателно) вида на необходимите документи за установяване на реалност на доставката (*предложение 4 на стр. 3 от материала на БАПЗФ и БСК*).

Направеното предложение за законодателна промяна по никакъв начин не може да ограничи правото на органите по приходите да изискват от ревизираните лица и други документи удостоверяващи факти, относно реалността на доставката. На следващо място поставяне на изискване за доказване на плащането (към настоящия момент плащане на данъчната основа и данъка по доставката **не е изискване** за възникване и упражняване на право на данъчен кредит) на практика ще ограничи упражняване на правото на кредит, доколкото се явява допълнително условие за упражняването му. Държим да напомним, че ДДС системата е концептуално построена и функционира на база на принципа на начисляване, а не на плащане. Отделно считаме, че направеното предложение не кореспондира с настоящата макроикономическа среда – повсеместна икономическа криза и огромна междуфирмена задлъжнялост.

Що се касае за предложенията за изчерпателно изброяване на документите доказващи доставката, считаме същото за изпълнимо. Многообразието на видовете доставки на стоки и услуги в стопанския оборот прави подобно изброяване практически невъзможно. Дори за пълнота на изложението да приемем, че такъв списък (за част от доставките) бъде изготвен, то наличието му не би гарантирало безпрепятствено упражняване на право на данъчен кредит, доколкото винаги ще е налице опасност от оспорване на верността на документите, които като частни такива нямат материална доказателствена сила и (с редки изключения) датата на съставянето им не е „достоверна дата“ по смисъла на процесуалния закон.

IV. Други предложения.

1. По отношение предложението за създаване на Анкетна комисия към Народното събрание (*предложение 1 на стр. 3 от материала на БАПЗФ и БСК*) – намираме този въпрос по скоро за политически, а не за експертен, поради и което няма да вземем отношение.

Отделно и независимо от това, поради мащаба на поставения въпрос, считаме, че следва да се обмисли създаването на експертна работна група с представители на администрацията, професионалните организации и бизнеса, която да направи анализ на съществуващата ситуация и да набележи конкретни мерки и предложения за законодателни промени и за подобряване дейността на НАП, в частност ревизионното производство.

2. Считаме, че *предложение 2 на стр. 3 от материала на БАПЗФ и БСК* следва да се обсъди и анализира внимателно и задълбочено, включително да се обмислят и търсят практически механизми за реализация.

3. Твърдо следва да се подкрепи предложението за създаване и поддържане на публичен регистър, в който дружествата да могат да проверяват своите доставчици (*предложение 3 на стр. 3 от материала на БАПЗФ и БСК*), като предлагаме да се определи конкретен срок, в който НАП, съвместно с браншови и професионални организации, да разработи проект на регистъра и да го внедри практически. Обръщаме внимание, че следва да се обмислят редица въпроси, които изискват сериозен анализ, като например каква информация ще се съдържа в този регистър (с оглед регламентацията на данъчно-осигурителната информация), по какви критерии ще се определя кое дружество е рисково и т.н.

Б. Предложения на ИДЕС за промени в материалните данъчни закони

Забележка: ИДЕС като професионална организация на дипломираните експерт-счетоводители и регистрираните одитори в България разполага с редица конкретни предложения за изменение на материалните данъчни закони на база на натрупания практически опит при прилагането им. Осъзнавайки съществуващите ограничения и факта, че не е възможно и подходящо в една данъчна година да бъдат предложени, детайлно обсъдени и евентуално направени едновременно всички тези предложения, по долу ще се ограничим до излагането на част от тях по най-масово прилаганите материални данъчни закони – ЗДДС, ЗКПО и ЗДДФЛ. Държим да отбележим, че ДОПК също се нуждае от изменение в редица области, като данъчно – осигурителен контрол, обжалване на ревизионни актове, процедурите за прилагане на СИДДО и др., за което изразяваме готовност за експертна подкрепа и съдействие.

I. Предложения за промени в ЗДДС

1. Да се даде ясна и точна дефиниция на понятието „автомобил предназначен за превоз на товари” като се препрати към специалния нормативен акт – Закон за движението по пътищата. Прави се опит с административни указания и методики, в нарушение на принципите на ЕС и трайната практика на СЕС, да се промени настоящата практика по тълкуване и прилагане на закона, с оглед допълнително да се ограничи правото на данъчен кредит по отношение на автомобилите и разходите свързани с тях.
2. Да се обсъди много задълбочено и всестранно описаният в първата част на настоящото становище въпрос, свързан с прилагането на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, както и да се предприемат съответните нормативни промени - като отправна точка за бъдещи промени в тази насока може да послужи посочената в настоящото изложение практика на СЕС. Възможни са различни решения и подходи, които ще изкристализират в хода на обсъждане между администрацията, бизнеса и професионалните организации.

Предлагаме въвеждане на оборима законова презумпция, съгласно която при наличие на редовна от външна страна фактура, с посочен на отделен ред данък, издадена по облагаема доставка, наличието на доставка да се приема за установено до доказване на противното от страна на органите на НАП, въз основа на надлежно установени обективни обстоятелства, на база на които може да се заключи, че данъчно задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки.

Направеното предложение е принципно и изисква цялостен, задълбочен анализ и обсъждане.

3. Предвид практиката на СЕС и по мотиви подробно изложени в първата част от настоящото становище, следва се създаде и регламентира безспорен ред за възстановяване на неправилно начислен данък във фактура (който е дължим на основание чл.85 от ЗДДС), в случаите в които опасността от загуба за бюджета е отстранена.
4. Да се създадат ясни и точни правила по отношение т.нар „префактуриране“ и свързаните с това задължения за начисляване на ДДС, респективно права - ползване на данъчен кредит – има практически ситуации, в които посочения процес е неизбежен с оглед възстановяване на разходи. На този етап има разнопосочна административна и съдебна практика поради липсата на ясна и точна нормативна регламентация.

Към тази тема следва да се има предвид въпроса за „префактуриране“ на застрахователни услуги. В чл. 47 от ЗДДС е регламентирано, че освободени от ДДС са доставките на услуги, извършвани при условията и по реда на Кодекса за застраховането от застрахователи и презастрахователи, от застрахователни агенти и брокери. Съгласно практиката на СЕС (решение по дело C-349/96) при префактуриране на застрахователни услуги от лице, което не е застраховател данъчното третиране на услугите следва да е като това на застрахователни услуги, т.е. услугите да бъдат освободени от облагане с ДДС.

Противно на позицията на СЕС, настоящите разпоредби на ЗДДС водят до данъчно облагане на застрахователните услуги, които се фактурират от лица, които не са застрахователи. Въвеждането на подобен подход в ЗДДС е нарушение на Директива 2006/112/ЕО и не съответства на целите на облагането с ДДС (да се постигне освобождаване от данък на застрахователните услуги).

Предвид изложеното следва да се обсъди и обмисли изменение на чл. 47 от ЗДДС като се предвиди освобождаване от облагане с ДДС и на застрахователни услуги, „фактурирани“ от лица, които получават от свое име, но за чужда сметка застрахователни услуги.

Също така следва да се разгледа и обсъди въпроса с ДДС третиране при „префактурирането“ на такса за битови отпадъци, данък върху недвижимите имоти, данък върху превозните средства и други аналогични данъци и такси.

5. В чл. 72, ал. 1 от ЗДДС да се предвиди, че срокът за упражняване на данъчен кредит започва да тече от момента на получаване на данъчния документ от получателя, с който документ е начислен изискуемия се ДДС. Предложението е в съответствие с наложената европейска и национална съдебна практика.
6. Да се редуцира размерът на административната санкция при пропуск да се начисли ДДС (чл. 180) – така ако грешката се установи след 1 година, отчитайки и лихвата, дружеството следва да внесе на практика ефективно в държавния бюджет над 2,1 пъти размера на дължимия ДДС. Може да се предвидят различни подходи и решения. Да се преразгледа размера на административните санкции в хипотезите, когато ДЗЛ само е констатирало и коригирало допуснатата грешка.
7. На настоящият етап съществува повсеместен проблем с данъчното третиране по ЗДДС и ЗКПО на транзакциите при консорциумите (неперсонифицирани дружества), създадени под формата на граждански дружества по ЗЗД. Решаването на този въпрос е от изключително значение, тъй като сериозна част от големи инвестиционни проекти и обществени поръчки в страната се реализират чрез използването на тази правна форма.

Сериозна неяснота и противоречива административна практика съществува по отношение данъчно третиране по ЗДДС и ЗКПО на взаимоотношенията и транзакциите между съдружниците в консорциума и самия консорциум. Също така ЗДДФЛ не съдържа изрични разпоредби относно данъчното третиране на доходите на съдружници - физически лица в неперсонифицирани дружества.

В този смисъл следва да се създадат ясни и еднозначни разпоредби за данъчно третиране на транзакциите и документирането им в ЗДДС, ЗКПО и ЗДДФЛ.

8. **Корекции на данъчен кредит при инвестиционни имоти** – ако едно лице е ползвало пълен данъчен кредит при придобиване на инвестиционен имот, отдава го под наем, и в следствие го продаде при условията на освободена доставка (например стара сграда), то чл. 79, ал. 1 и ал. 6 от ЗДДС предвижда да се извърши корекция на ползвания данъчен кредит. **За дълготрайни активи по смисъла на ЗКПО** корекцията се извършва пропорционално на годините, които са изминали от момента, в който е ползван данъчен кредит. В чл. 48 от ЗКПО обобщаващата категория е „амортизируеми активи“ – на практика инвестиционните имоти са амортизируеми, но не са определени като дълготрайни активи, тъй като не са включени в т. „а“ и „б“, а са изнесени в самостоятелна категория – б. „в“ на чл. 48 от ЗКПО.

В тази връзка препратката в чл. 79 от ЗДДС е неточна и създава риск от спорове дали за инвестиционните имоти следва да се прави корекция, пропорционално на изминалите години или в пълен размер. Също препратката към ЗКПО прави неясен статута на земята при извършване на корекции по реда на чл. 79 от ЗДДС, а именно възниква въпросът дали следва да се извършва корекция в пълен размер на приспаднатия данъчен кредит или пропорционално на изминалите години.

В тази връзка предложението ни е да се прецизира разпоредбата на чл. 79, ал. 6 от ЗДДС като се посочи, че пропорционална корекция на данъчен кредит следва да се прави за амортизируеми активи по смисъла на ЗКПО, както и за земя.

9. **Частичен данъчен кредит** - съгласно чл. 64, ал. 2, т. 2 от ППЗДДС при изчисление на коефициента за частичен данъчен кредит следва да бъдат изключени приходите от лихви от разплащателни (текущи) и депозитни сметки. Този текст противоречи на разпоредбите на чл. 174, ал. 2 от Директива 2006/112/ЕО. Последният предвижда при изчислението на коефициента за частичен данъчен кредит да бъдат изключени инцидентните доставки на финансови услуги.

Следвайки българското законодателство, ако едно ДЗЛ предостави заем на друго лице, но доставката е инцидентна (т.е. не е част от основната дейност на лицето), то приходите от лихви следва да участват при формирането на коефициент за частичен данъчен кредит. В практиката често се случва органи на НАП да претендират за корекция на данъчен кредит върху общо-административните разходи на заемодателя, тъй като последният е реализирал приходи от лихви. Доколкото тези приходи са инцидентни, тоест не са част от основната дейност на лицето и то не е направило конкретни съществени разходи с право на данъчен кредит за постигането на тези приходи, то подобна корекция на данъчния кредит не съответства на целите на ДДС системата. Изцяло в този смисъл е и практиката на СЕС (*решение С-77/01*).

Предвид гореизложеното, нашето предложение е в ЗДДС и ППЗДДС да бъде уточнено, че инцидентните финансови трансакции не следва да се вземат предвид при определянето на коефициента за частичен данъчен кредит. Може да се обмисли в националното ни законодателство (например в ППЗДДС) да се включат критерии за инцидентните финансови трансакции, като се стъпи на горепосоченото решение на СЕС.

10. **Доставки на услуги, свързани с образование** - съгласно разпоредбата на чл. 41 от ЗДДС освободени от облагане с ДДС са доставките, извършени само от лица, чиято дейност е регламентирана в българското законодателство, а именно в Закона за народната просвета, Закона за професионалното образование и обучение и Закона за висшето образование. Достига се до извода, че ЗДДС третира като облагаеми с данък доставките на образователни услуги, предоставяни от чуждестранни лица от ЕС със сходен статут, предоставящи същия вид услуги (като в тези случаи получателят на услугите е задължен да начисли ДДС 20 % върху стойността им).

Въвеждането на различно данъчно третиране на доставките на образователни услуги в зависимост от статута на доставчика на услугите (местно или чуждестранно лице) създава условия на дискриминация. То от своя страна съставлява нарушение на основните принципи на ЕС, тъй като поражда различни данъчни ефекти за еднакви по вид доставки в зависимост от статута на доставчика.

В свои указания Министерство на финансите (*УК-5 от 26.10.2010 г.*) също застъпва становището, че доставките на услуги, свързани с образование от

доставчици от ЕС със сроден предмет на дейност следва да се считат за освободени доставки по смисъла на чл. 41 от ЗДДС. Липсата на изрична разпоредба в ЗДДС в този смисъл обаче поражда риска от прилагането на различен подход, а именно доставките на услуги от чуждестранни лица да се третираат като облагаеми с 20 % ДДС.

В тази връзка нашето предложение е да бъде изменена разпоредбата на чл. 41 от ЗДДС като се предвиди еднакво данъчно третиране на доставките на услуги (освободени доставки), свързани с образование, предоставяни от български доставчици (учебни заведения и организации) и от доставчици от ЕС със сроден статут и сроден предмет на дейност.

11. На основание чл. 26, ал. 3, т. 1 от ЗДДС данъчната основа за облагане с ДДС се увеличава с всички данъци и такси, дължими за доставката. Принципно считаме, че законодателят е имал предвид данъчната основа да се увеличава само с дължимите за доставката държавни и местни данъци и такси.

При прилагането на чл. 26, ал. 3, т. 1 от ЗДДС органите по приходите увеличават данъчната основа с нотариалните такси, дължими при прехвърляне на недвижими имоти и моторни превозни средства, както и с таксите на частни съдебни изпълнители при доставки на стоки и услуги по публична продажба (в този смисъл е и официалната административна практика на НАП). По своя характер посочените такси са възнаграждение за услугите, извършени от нотариуси и частни съдебни изпълнители, за които се начислява ДДС. Включването на посочените такси повторно в данъчната основа при последващи доставки води до двойно данъчно облагане на една и съща транзакция. Подобна практика е в нарушение на духа на ЗДДС и на принципите на облагане с ДДС.

Предвид гореизложеното предлагаме от данъчната основа по чл. 26, ал. 3, т. 1 от ЗДДС изрично да бъдат изключени нотариалните такси и таксите на частните съдебни изпълнители на доставките на стоки и услуги.

II. Предложения за промени в ЗКПО

1. По отношение на механизма в ЗКПО за корекции на грешки (чл. 75 – 81, вкл. от ЗКПО) – предвид правилата на ДОПК относно стабилитета на влезлия в сила РА, да се направят промени в ЗКПО, които еднозначно да дадат отговор на въпроса приложим ли е редът за корекция на грешки, когато за годината в която е допусната грешката е налице влязъл в сила РА. Възможни са два подхода за тълкуване и решаването на този въпрос, поради което трябва да се въведе ясен и точен нормативен регламент.
2. Да се предвиди в чл. 27, ал. 1, т. 2 от ЗКПО възможността да се намалява с приходи, възникнали по повод на непризнати разходи за данъчни цели по целия чл. 26 от ЗКПО.

Един от най-фрапиращите примери е свързан с данъчното облагане на приходи във връзка с непризнати разходи по чл. 26, т. 6 от ЗКПО – например начислени по РА

лихви върху данъчно задължение, когато в следствие РА е отменен, води до данъчно облагане на тези суми (непризнати преди това за данъчни цели), което възниква единствено и само поради издадения незаконосъобразен административен акт и действащата редакция на ЗКПО.

На настоящия етап при констатиране на липса на доставка, освен непризнаване на правото на данъчен кредит, се отказва признаване на разхода за транзакцията на основание чл. 26 от ЗКПО, без обаче да се прави корекции на начисления приход (с аргумент чл. 27 от ЗКПО) – подобен подход противоречи на същността и принципите на ЗКПО.

3. Инвестиционните имоти оценявани последващо по справедлива стойност са специфични данъчни амортизируеми активи (и неамортизируем обект в счетоводен аспект) – това води до някои специфични особености, които не са обхванати до този момент в ЗКПО и водят до двустранни негативни ефекти за ДЗЛ и държавния бюджет – например при разпореждане с такъв актив е неприложима разпоредбата на чл. 66, ал. 1 от ЗКПО, което води до определяне на по нисък данъчен финансов резултат от следващия се; при промяна в модела за последваща оценка от цена на придобиване на справедлива стойност или прекласифициране на инвестиционен имот от имот ползван от собственика в инвестиционен имот, оценяван последващо по справедлива стойност, не намира приложение чл. 66, ал. 2 от ЗКПО, което води до определяне на по висок данъчен финансов резултат от следващия се и др. Предвид изложеното считаме, че следва да се направят нормативни промени, за да се елиминират съществуващите несъвършенства на материалния данъчен закон, включително регламентиране на преходен режим - тези които са в полза на ДЗЛ да са в сила от 01.01.2007 г.
4. Необходима е корекция в чл. 60, ал. 3, т. 1 от ЗКПО доколкото на този етап се препятства отписването на данъчната стойност на амортизируем актив, с който предприятието се разпорежда и за който е прилагало ускорена счетоводна амортизация. По този начин данъчната стойност не може да се съпостави с постъпленията (начислените приходи) и реално се ощетява ДЗЛ.
5. Считаме, че следва да има нормативни промени в разпоредбите регламентиращи данъчните регулации при отклонение от данъчно облагане. На първо място предвид неправилната и крайно фискална практика на НАП, следва ясно да се посочи, че при отклонение от данъчно облагане се извършва т.нар „двупосочна“ корекция за данъчни цели – и в увеличение, но и в намаление на данъчния финансов резултат. На второ място следва в ЗКПО да се въведе принципна постановка, която да регламентира, че сумите възникнали в следствие от отклонение от данъчно облагане се третират по общия ред на материалния данъчен закон, т.е така все едно е признат приход или разход – в противен случай се получава неравнопоставеност при данъчното облагане между отделните ДЗЛ – така например ако ДЗЛ е получило безлихвен заем ще признае за данъчни цели сума в намаление на данъчния финансов резултат определена на база на пазарната лихва, но няма да я регулира по режима на слаба капитализация, докато ДЗЛ което е договорило пазарна лихва ще следва да регулира този разход по реда на чл. 43 от ЗКПО.

6. На този етап в ЗКПО липсват регламенти за данъчно третиране при т.нар. „частично отписване на амортизируеми активи“, т.е. отписване на част, а не на целия амортизируем актив. Доколкото това са много често срещани стопански операции и то предимно в големи предприятия притежаващи хиляди амортизируеми активи, поради което и стойностите са материални, считаме, че следва да се създаде ясен и точен регламент в ЗКПО за подобни транзакции.
7. Считаме, че е задължително и наложително да се преразгледа цялата процедура за прилагане на СИДДО, регламентирана в ДОПК (чл. 135 – чл. 142, вкл.), като се направи обективен професионален анализ доколко тя е необходима въобще – на база принципа разходи – ползи.

Крещящ недостатък на настоящите регламенти например е, че т.нар. „притежател (бенефициент) на доход“ се удостоверява пред българския платец на дохода само с декларация (чл. 137, ал. 3 от ДОПК). Зад това понятие обаче стои една обтекаема дефиниция (чл. 136а от ДОПК), която подлежи на изключително субективна преценка и тълкуване от органите по приходите и предвид вменената по законен път солидарна отговорност на платеща на дохода (чл. 203 от ЗКПО), което във всеки един случай води до огромната опасност (предвид водената изключително агресивна и крайно фискална политика от НАП в тази област през последните години) да бъде санкционирана българската фирма без каквото и да е вина или възможност за защита. Така на практика изкуствено се оскъпяват услугите ползвани от българските фирми с 10 %, което е крайно неприемливо.

Разбира се този режим притежава и редица други недостатъци, които следва да се обсъдят и отстранят, в случай, че се прецени, че е удачно да има такава процедура.

III. Предложения за промени в ЗДФЛ

1. Да се направят промени в материалния данъчен закон, които да изяснят еднозначно кой е приложимият принцип по отношения на режима на отклонение от данъчно облагане – принципът на начисляване или принципа на паричния поток. Казано максимално просто - ако едно физическо лице предостави безлихвен заем е ли е това отклонение от данъчно облагане по смисъла на ЗДФЛ?
2. Да се третира равнопоставено доходите от един и същ вид трудова дейност, независимо от статута на лицето, което ги получава (дали има или няма капиталово участие в дружеството, което начислява и изплаща доходи), т.е. да се признава на общо основание правото на нормативно признати разходи при работа по извънтрудово правоотношение (личен труд) на съдружници, акционери и член-кооператори, така както това се признава на лица, които получават идентичен доход, но нямат това качество. Намираме съществуващият законов регламент като изцяло дискриминационен.
3. С преминаването от облагане на доходът от лихви по заеми, предоставени от член-кооператори на кооперацията в годишна данъчна декларация към облагане с окончателен данък се отнема правото на член-кооператорите при определяне на

данъка за тези доходи да ползват предвидените в закона данъчни облекчения за лица с намалена работоспособност, за направени лични вноски за доброволно осигуряване и застраховане, за внесени лични вноски за осигурителен стаж при пенсиониране, за направено дарение и млади семейства платили лихви по ипотечни кредити за закупуване на жилище. Освен това облагането с окончателен данък изтегля значително по-рано във времето моментът, в който данъкът трябва реално да бъде внесен в републиканския бюджет. Ще подчертаем, че действащият ЗДДФЛ определя, че аналогични доходи от лихви, получени от собственици на дружества за предоставени заеми, се облагат годишно с подаване на годишна данъчна декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ, т.е. за тях се ползват данъчни облекчения и данъка се внася в срок до 30 април на годината, следваща получаването на дохода.

Във връзка с гореизложеното считаме, че в случаите на лихви по заеми, придобити от членове на кооперация, води до неравнопоставеност на данъчните субекти. Недопустимо е данъчният закон да определя различен режим на данъчно облагане на доходи от еднакъв характер, в случая доход от лихва получен от собственик на предприятие. Като се има предвид, че с направената промяна се въвежда неравнопоставен и по-неблагоприятен режим на данъчно облагане на доходите от лихви по заеми, предоставени от член-кооператори на кооперация, предлагаме, да внесе промяна в ЗДДФЛ, с която да се изравни режима за данъчно облагане на всички ДЗЛ за доходите им от лихви.

4. С оглед защита интересите на фиска и облекчаване работата на фирмите, от началото на 2012 г. в ЗДДФЛ беше въведено облагане с окончателен данък на доходите от наем на имущество в режим на етажна собственост. Едновременно с това обаче в чл. 73 от ЗДДФЛ няма направена адекватна промяна, която да освобождава предприятията от деклариране на изплатените доходи в тези случаи. Доколкото и административните санкции за неспазване на изискванията на чл. 73 са сериозни и се налагат за всяко физическо лице по отделно, то считаме, че е наложително прецизиране на чл. 73 от ЗДДФЛ в гореизложенния смисъл.

Благодарим за поканата за участие на представители на ИДЕС в нарочно съставена работна група за обсъждане на предложенията за изменения и допълнения на материалните данъчни закони. Като представители на ИДЕС в работната група определяме:


1. проф. д-р Бисер Славков - член на *Управителния съвет на ИДЕС и Председател на УМС, д.е.-с. и регистриран одитор;*
2. г-н Велин Филипов - *заместник-председател на УМС и ръководител на Постоянна работна група „Данъчно и социално законодателство” към УМС, д.е.-с. и регистриран одитор.*

В зависимост от конкретната тематика на отделните срещи на работната група и натовареността на определените представители, в работата на работната група може да вземат участие и други членове на ИДЕС, членове на Постоянната работна група „Данъчно и социално законодателство” към УМС, за което ще Ви информираме своевременно.

Оставаме на разположение за допълнителни въпроси или разяснения по настоящото професионално становище.

11.07.2012 г.
гр. София

С уважение:


Бойко Костов,
Председател на ИДЕС

