



БЪЛГАРСКА ТЪРГОВСКО-ПРОМИШЛЕНА ПАЛАТА

БЪЛГАРСКА ТЪРГОВСКО-
ПРОМИШЛЕНА ПАЛАТА

№ 531
27 SEP 2022

ДО
Г-Н ЛАЗАР ЛАЗАРОВ
ЗАМЕСТИК МИНИСТЪР -
ПРЕДСЕДАТЕЛ ПО
СОЦИАЛНИТЕ ПОЛОТИКИ
И
МИНИСТЪР НА ТРУДА И
СОЦИАЛНАТА ПОЛИТИКА
И
ПРЕДСЕДАТЕЛ НА
НАЦИОНАЛНИЯ СЪВЕТ ПО
ТРИСТРАННО
СЪТРУДНИЧЕСТВО

ДО
Г-ЖА РОСИЦА ВЕЛКОВА-
ЖЕЛЕВА
СЛУЖЕБЕН МИНИСТЪР НА
ФИНАНСИТЕ

КОПИЕ ДО
ДИРЕКЦИЯ „ДАНЪЧНА
ПОЛИТИКА“
МИНИСТЕРСТВО НА
ФИНАНСИТЕ

СТ А Н О В И Щ Е

ОТ

БЪЛГАРСКА ТЪРГОВСКО-ПРОМИШЛЕНА ПАЛАТА

Относно: Проект на Закон за изменение и допълнение на Закона за данък върху добавената стойност, публикуван на интернет страницата на Министерство на финансите на 05.09.2022 г.

УВАЖАЕМА Г-ЖО МИНИСТЪР,

Българската търговско – промишлена палата (БТПП) изразява следното становище относно проекта на Закон за изменение и допълнение на Закона за

данъка върху добавената стойност (ЗИД ЗДДС), публикуван на страницата на Министерство на финансите на 5 септември 2022 г., в частта им относно корекцията на данъчната основа при пълно или частично неплащане:

Обръщаме внимание, че не претендираме за изчерпателност на коментарите ни, предвид сложността на материята и многобройните възможни практически усложнения за прилагането на предложените правила.

I. Относно предложеното допълнение на чл. 78, ал. 2 *„Регистрираното лице е длъжно да коригира размера на ползвания данъчен кредит при пълно или частично неплащане по доставката, ако вземането му е окончателно несъбираемо или са налице доказателства за вероятната му несъбираемост.“*. Изказваме следните няколко коментара:

1. От заглавието на чл. 78 от ЗДДС („Корекции на ползван данъчен кредит“) и съдържанието му е видно, че адресат на задълженията по него е получателят по облагаема доставка, който е приспаднал данъчен кредит по нея в предходен данъчен период. Вероятно идеята е корекцията на ползвания данъчен кредит от получателя да се направи паралелно с корекцията на данъчната основа от доставчика съгласно предложените допълнения на чл. 115 от ЗДДС, за да не се ошети бюджета.

В тази връзка, въвеждането като условие за корекцията на ползвания данъчен кредит на несъбираемост на вземането на получателя („...вземането му...“) създава логическо противоречие с останалата част на текста. Предлагаме да обмислите промяната на проекта в тази част и ако идеята е била съгласно изложеното в предходния параграф, да замените „вземането му“ със „съответното вземане на доставчика от получателя“, както и да се направи съответна препратка към условията за корекция на данъчната основа по чл. 115 от ЗДДС, за да има синхронизирана уредба на корекциите от доставчика и получателя и да се гарантира спазване на принципа на неутралност на ДДС и да се намали риска от двойно данъчно облагане или необлагане с ДДС на доставката.

2. Прави впечатление, че при получателя се въвежда задължение за извършване на корекция на ползвания данъчен кредит, а за доставчика възниква право на корекция на данъчната основа – предложеното допълнение на чл. 115, ал. 8 от проекта започва с изрази „Доставчикът може да коригира данъчната основа и начисления данък...“. По този начин е възможно да се стигне до ситуация, в която получателят е направил корекция на ползвания данъчен кредит, тъй като е бил задължен (предложеното допълнение на чл. 78, ал. 2 от ЗДДС започва с изрази „Регистрираното лице е длъжно да коригира

размера на ползвания данъчен кредит...“), а доставчикът да избере да не упражни правото си на корекция по предложения чл. 115, ал. 8 от ЗДДС. По този начин би се стигнало до нарушение на принципа на неутралност на ДДС и по същество обезсмислило цялостната уредба на дължимостта на ДДС при неплащане между две регистрирани лица.

За сравнение, предложената нова ал. 9 на чл. 126 от ЗДДС предвижда подобен механизъм на корекция при получателя в частния случай, когато той вече е deregистриран по ЗДДС, вкл. в случаите на неплащане, видно от изр. 1, в което изрично е посочена и хипотезата на несъбираемост. Тъй като лицето вече не е част от системата за деклариране и облагане с ДДС, е предвидена намеса на приходната администрация, която след преценка разрешава или отказва включване на издаденото кредитно известие в дневника за покупки и справка-декларация. Следователно, в тази частна хипотеза – на вече deregистриран получател по доставка, по която има неплащане – законопроектът предвижда изрично връзка на задължението за промяна на резултата на получателя с огледална корекция при доставчика. Това изглежда като непоследователен подход, който може да доведе до спорове по прилагането му на практика.

От общото правило на чл. 78, ал. 3 от ЗДДС е възможно по тълкувателен път да се извлече изводът, че все пак получателят е длъжен да коригира ползвания данъчен кредит едва след издаване на кредитно известие от доставчика. В тази връзка, за предотвратяване на възможни спорове по тълкуването и прилагането на коментираните правила, предлагаме да обмислите следните допълнения на уредбата:

- Въвеждане на задължението за корекция по предложеното изр. 2 на чл. 78, ал. 2 от ЗДДС при изричното условие, че доставчикът вече е коригирал (намалил) данъчната основа и е уведомил получателя;

- Въвеждане на задължение и за доставчика да коригира данъчната основа при неплащане, каквото задължение (а не само право) има и в останалите хипотези на изменение на данъчната основа съгласно чл. 115, ал. 1-3 от ЗДДС.

3. Не е предвидена специална разпоредба за срока, в който следва да се извърши корекцията на ползвания данъчен кредит при неплащане. Поради това, би се приложило съществуващото правило на чл. 78, ал. 3 от ЗДДС, който предвижда корекцията да се направи в периода на възникване на обстоятелствата по ал. 2 на чл. 78 от ЗДДС.

В общия случай, неспазването на този срок и извършването на корекция в последващ период би могло да има за последица начисляването на лихви за забава за получателя, направил корекцията със закъснение, ако това е довело

до внасяне на по-малък по размер ДДС. Следователно, получателят има интерес да се въведе ясно правило в какъв срок следва да се направи корекция на ползвания от него данъчен кредит при неплащане.

Обвързването на този срок с обстоятелството на неплащане без препратка към условията по чл. 115, ал. 8-12 от ЗДДС, би могло да създаде спорове с органите по приходите, например при извършена данъчна ревизия първо на получателя без извършена ревизия и на доставчика, относно това в кой данъчен период е настъпила несъбираемостта. В тази връзка, предлагаме да се въведе изрично правило, че в случаите по чл. 78, ал. 2, изр. 2 (ново), срокът за корекция от получателя тече от момента на получаване на данъчния документ (в общия случай, кредитното известие) от доставчика, и получателят следва да извърши корекцията в данъчния период на получаване на документа.

II. Относно предложените допълнения на чл. 115 от Проекта на ЗДДС:

Това е ключовият текст от пакета промени относно корекцията на данъчната основа при пълно или частично неплащане, който е предвидено да се прилага и по отношение на неприключилите административни и съдебни производства, съгласно § 35, ал. 2 от ПЗР на ЗИД ЗДДС.

1. На първо място, проектът предвижда право, а не задължение за доставчика за корекция на данъчната основа. Това поражда рискове от възможно нарушаване на принципа на неутралност на ДДС, както и от възможно двойно данъчно облагане, съгласно изложеното в т. I.2 по-горе. В тази връзка, предлагаме в новата ал. 8 на чл. 115 от проекта на ЗИДЗДДС думата „може“ да се замени „е длъжен“.

Допълнителен аргумент в тази посока е и съображението, че ако има законово задължение за корекция на данъчната основа при неплащане, при данъчна ревизия на доставчика органите по приходите биха имали задължението служебно да приложат чл. 115, ал. 8 от ЗДДС при пропуск от страна на лицето, на основание принципите на законност и служебно начало, регламентирани съответно в чл. 2 и чл. 5 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК). Това би създавало допълнителни гаранции за изпълнение на целта на закона, спазване на принципа на неутралност на ДДС и намаляване до минимум на риска от двойно данъчно облагане и неоснователно обогатяване на държавата.

2. Корекцията е предвидена като възможност само „по извършена доставка на стоки или услуги на територията на страната“. В ЗДДС липсва определение на това какво означава доставките да са на територията на

страната; вместо това, ЗДДС борави с понятието доставки с място на изпълнение на територията на страната.

Липсата на уточнение относно значението на този израз (доставка на територията на страната) също би могло да доведе до спорове с НАП по практическото му прилагане, вкл. по заварени случаи съгласно вече цитираната препратка в ПЗР. Например, възможно е стеснително тълкуване, че това включва само доставки, физически извършени изцяло на българска територия, или само между две регистрирани по този закон лица. Подобни ограничения не биха намерили опора нито в ДДС директивата (§90 от Директива 2006/112/ЕС), нито в практиката на Съда на ЕС и биха ограничило неоправдано приложното поле на корекцията при неплащане, поради което предлагаме изразът „по извършена доставка на стоки или услуги на територията на страната“ или поне уточнението „на територията на страната“ да отпадне, като излишни и възможни източници на стеснително тълкуване.

3. Чисто редакционно, предлагаме думата „коригира“ в новата ал. 8 на чл. 115 да се замени с „намали“. Това се подразбира при систематично тълкуване съвместно с новата ал. 9, предвиждаща издаване на кредитно известие, все пак считаме, че така биха се избегнали всякакви съмнения относно действителната воля на законодателя.

4. Имаме възражения и относно предложените хипотези на окончателна несъбираемост по предложената нова ал. 10 на чл. 115, както следва:

4.1. Точка 1 на предложената нова ал. 10 предвижда като условие наред с изтеклата погасителна давност и наличието на доказателства за неуспешно проведено изпълнително производство. Считаме, че това условие е твърде общо формулирано и може да бъде обременително за бизнеса, поради което е и потенциално нарушаващо принципите на пропорционалност и ефективност на ДДС.

На практика, това условие означава, че не е достатъчно изтичането на погасителната давност, а за да коригира данъчната си основа, доставчикът следва непременно да е опитал и събиране по принудителен път. В случаите на по-малки по размер суми, извършването на допълнителни разходи по и отделянето на време за ангажиране с действия по принудителното събиране може да е икономически неоправдано за доставчика. Поради това, предлагаме изразът „и са налице доказателства за неуспешно проведено изпълнително производство“ да отпадне от редакцията на т. 1 на новата ал. 10 на чл. 115 от проекта, или да се предвиди да бъде приложимо само за суми в по-голям

размер, напр. за вземания над 100,000 лв. или над 200,000 лв. за конкретна доставка. Подобен подход би бил и в съответствие с практиката на Съда на ЕС, който в решението си по дело C-337/13 е постановил, че условията за корекция не трябва да надхвърлят необходимото за доказване на несъбираемостта.

4.2 Притеснения буди изключването от режима на корекции на данъчната основа при неплащане на случаите, в които получателят е обявен в несъстоятелност – предложената нова ал. 12 на чл. 115 посочва, че не се извършва корекция по ал. 8 в случаите по ал. 10, т. 2 и т. 3 от чл. 115 от ЗДДС. Като т.2 от предложената ал. 10 на чл. 115 визира дружествата, обявени в несъстоятелност.

Обявяването на едно дружество в несъстоятелност не означава автоматично, че дружеството представа да съществува в правния мир. В общия случай, обявеното в несъстоятелност дружество се заличава с решение на съда в хипотезата на чл. 735, ал. 3 от Търговския закон, т.е. чак след като е извършено осребряване на имуществото на дружеството, масата на несъстоятелността е изчерпана, и то без да са удовлетворени всички кредитори на дружеството. Принципно, при длъжник-получател в такова положение е възможно да се приложи същия ред, както за deregистрирано по ЗДДС дружество (*При обявяване в несъстоятелност, дружеството се прекратява - чл. 154, ал. 1, т. 4 от ТЗ; чл. 252, ал. 1, т. 3 от ТЗ; чл. 711, ал. 1, т. 1 от ТЗ, което е основание за задължителна deregистрация по ЗДДС съгласно чл. 107, ал. 1, т. 4 от ЗДДС.*), предвиден в предложената нова ал. 9 на чл. 126 от ЗДДС – лицето да коригира ползвания данъчен кредит и да се разчете с бюджета по общия ред.

Изключването на този вид получатели – длъжници по несъбираеми вземания, а именно – обявените в несъстоятелност дружества, без да се посочи друг ред, по който да се възстанови на доставчика несъбрания ДДС, е празнота в предложената уредба, която следва да бъде запълнена, за да не бъдат изключени от изричната уредба на възстановяване на ДДС на доставчика при неплащане немалък брой случаи, при които кредиторите на практика не могат да съберат вземанията си, а именно – при несъстоятелни длъжници насреща.

В тази връзка, предлагаме в т. 2 от предложената нова ал. 10 от чл. 115 да се направи промяна, аналогична по съдържание на т. 3, а именно – да се изключат случаите на получатели, обявени в несъстоятелност само ако вече са били заличени, като предлагаме следната редакция:

- **Чл. 115, ал. 10, т. 2** „длъжникът е заличен след приключило производство по несъстоятелност;“.

По този начин в предложената уредба ще бъдат прокарани докрай принципите на неутралност на ДДС и §90 от ДДС директивата, а именно – да

се възстановява ДДС, който не може да бъде събран от получателя, като акцентираме на това, че съгласно практиката на Съда на ЕС възможността за възстановяване на ДДС при неплащане от получателя не може да бъде изключена напълно (*Решение от 27.11.2017 г. по дело C-246/17, Enzo di Maura, решение от 03.07.2019 г. по дело C-242/18, „УниКредит Лизинг“ ЕАД и др.*), както ще стане на практика, ако бъде приета предложената редакция на т. 2 на ал. 10 от чл. 115 от проекта на ЗИДЗДДС.

5. В предложеното изречение първо на ал. 11 на чл. 115 на ЗИДЗДДС е предвидено като допълнителен критерий за вероятна несъбираемост освен изтичането на 730 дни (тоест, 2 г.) от изискуемостта на вземането и получателят – длъжник да не разполага с активи, срещу които да бъде насочено принудителното изпълнение.

Считаме, че този допълнителен критерий е твърде общо формулиран и на практика ще направи почти невъзможно доказването на вероятна несъбираемост и съответно, ще направи ал. 11 на практика неприложима. Първо, доказването на отрицателен факт е много трудно и би изисквало доста усилия на практика, което според нас почти винаги ще надхвърля необходимото за доказване на несъбираемостта. Освен това, категоричния изказ на законопроекта в тази част оставя впечатлението, че е без значение дали активите са ликвидни или достатъчни като стойност – възможно е тълкуването, че щом получателят длъжник има активи дори на минимална стойност, без значение какво е качеството на тези активи или дали има други привилегирани кредитори, значи вземането не е несъбираемо.

В тази връзка, предлагаме въпросното изречение първо на ал. 11 на чл. 115 да бъде допълнено, с цел по-лесното му практическо приложение, напр. в следния смисъл:

„Несъбираемостта на вземането се счита за вероятна, когато вземането не е било изпълнено или погасено по друг начин в продължение на 730 дни от датата на изтичането на срока за неговото изпълнение, определен в договора или фактурата, и са налице доказателства, че длъжникът не разполага с достатъчно активи, срещу които да бъде насочено и ефективно извършено принудителното изпълнение.“

6. Както посочихме по-горе, в ЗИДЗДДС липсва уредба на изключенията по предложената ал. 12 на чл. 115 от ЗДДС. С други думи, законопроектът не предвижда изрична уредба как ще се прилага §90, ал. 1 от ДДС директивата и съответно, как ще се извършва намаляването на данъчната основа при заличен след ликвидация или при обявен в несъстоятелност получател по доставката. По същество, това са две хипотези на окончателна несъбираемост на

вземането, както гласи предложената ал. 10 на чл. 115. При окончателна несъбираемост на вземането държавите-членки не могат да изключат намаление на данъчната основа за облагане с ЗДДС, съгласно практиката на Съда на ЕС.

Считаме това за съществена празнота в предложената уредба, и предвид риска от възможно рестриктивно тълкуване, при което изцяло да се изключи възможността за намаление на данъчната основа при тези две ситуации, предлагаме:

- предложената ал. 12 на чл. 115 в проекта да отпадне и съответно, да се прилага ал. 8 на същия член, т.е., да се издават кредитни известия от доставчика и в тези хипотези, или

- ЗИД ЗДДС да бъде допълнен с изрична уредба как в тези случаи ще бъде осигурено прилагането на §90, ал. 1 от ДДС директивата, напр. с подаване на искане за възстановяване на ДДС, включен в несъбираемото вземане по реда на чл. 129, ал. 1 от ДОПК, предвид на това, че се касае за несъществуващи вече длъжности, които не могат да направят обратна корекция (намаление на ползвания данъчен кредит) в дневника на покупките си и справка-декларация по ЗДДС.

III. Обръщаме внимание, че предложените промени предвиждат ред за корекция на ползвания данъчен кредит от получателя, deregистриран впоследствие (новата ал. 9 на чл. 126), но не предвиждат ред за такава корекция в случаите, когато доставчикът е deregистриран след издаване на фактурата за несъбираемото вземане.

Предлагаме новите ал. 8-12 на чл. 115 и/или съответно, ал. 9 на чл. 126 да бъдат съответно допълнена, за да дават възможност за извършване на корекция и в случай, че доставчикът е вече deregистриран към момента на настъпване на несъбираемостта съгласно чл. 115 от ЗДДС.

IV. В §35, ал. 2 от ПЗР на ЗИД ЗДДС е предвидено новите ал. 8-12 на чл. 115 да се прилагат и за неприключилите към датата на влизане в сила на този закон административни и съдебни производства.

На практика, това означава прилагане с обратна сила на материалноправни по същността си разпоредби (каквито са по същността си разпоредбите, касаещи определяне на данъчната основа за облагане с ДДС) към съществуващи спорове. Действително, §90 от ДДС директивата е приложим спрямо България от присъединяването на страната към ЕС от 2007 г. Обаче тази разпоредба от директивата не съдържа подобни ограничения, а единствено правило за корекция на данъчната основа при неплащане и свързана с това възможност за определена дерогация от държавите-членки, без

обаче в Директивата да се регламентират предложените в коментирания ЗИД ЗДДС ограничения, коментирани в т. II.4 по-горе. Тоест, тази предложената конкретна уредба и коментираните изключения съгласно предложени чл. 115, ал. 12 и ал. 10, т. 1 и 2, както и прилагането им към заварени спорове, е инициатива и проект, изработен от българската държава, а не произтичащ като пряко задължение от директивата. При това положение, българският законодател следва да се съобрази с основни принципи като правна сигурност, легитимни правни очаквания и други основополагащи принципи, признати от практиката на Съда на ЕС, ВАС и Конституционния съд на Република България.

Поради това, считаме, че придаването на обратна сила на материалноправни данъчни разпоредби, създаващи потенциални задължения или по-точно потенциално лишавачи данъкоплатците от права, и то по висящи спорове с държавата, е неприемливо за бизнеса, тъй като би предрешило до голяма степен решаването на тези спорове в полза на държавата. В контекста на коментирания ЗИД ЗДДС, това съображение би важало най-вече в случаите, в които получателят е бил обявен в несъстоятелност – често срещата в практиката ситуация при несъбираемост на вземането. Изключването на случаите на обявена несъстоятелност (без заличаване) от възможността за корекции би могло да бъде стеснително тълкувано по множеството висящи в момента спорове, по които несъбираемостта вземане е от дружество, обявено в несъстоятелност, и в резултат тези спорове да бъдат решени в полза на държавата на формално основание, без да се анализира цялостния дух на закона, директивата и принципите на облагане с ДДС.


В тази връзка, предлагаме прилагането на новите ал. 8-12 на чл. 115 от ЗДДС да бъде внимателно обмислено и да му се придава обратна сила само ако гарантира възможността за доставчика да защити ефективно своя интерес и да се осигури спазването на принципа на неутралност на ДДС и избягване на двойното данъчно облагане с този данък на сделките, сключени от българския бизнес, като §35, ал. 2 от ПЗР на ЗИД ЗДДС следва да бъде съответно променен, за да се осигурят тези гаранции и спазването на принципите на облагане с ДДС.

Надяваме се изложеното от нас да бъде съобразено при формулиране на разпоредбите на законопроекта като напомняме, че тези важни за бизнеса законови промени е необходимо да са в унисон с принципните постановки на ДОПК и ДДС директивата, както и с наличната практика на СЕС.

Изключително важно е, при всеки опит да се правят промени в режима на ДДС, да се направят прецизни анализи, как точно ще бъдат прилагани измененията на закона, за да се избегнат евентуалните негативни последици за предприятията и икономиката.

В случай, че формирате допълнителна работна група, която да продължи работата по законопроекта, изразяваме изрично желание наши представители да участват в нея, както и при по-нататъшното обсъждане на предложените изменения на ЗДДС.

С уважение:


Цветан Симеонов
Председател на УС на БТПП

