

НЯКОИ ПРОБЛЕМИ ВЪВ ВРЪЗКА С ПРАВОТО НА ПРИСПАДАНЕ НА ДАНЪЧЕН КРЕДИТ ПО РЕДА НА ЗДДС

ас. Красимир Мутафов, БСУ

SOME PROBLEMS IN RELATION TO THE RIGHT ON DEDUCTION OF TAX CREDIT AS PROVIDED BY THE VAT ACT

Krasimir Mutafov, BFU

Abstract: This Report has been dedicated to two issues arising out of and in relation to the right on deduction of tax credit as provided for by VAT Act. One of these issues has been related to an existing actual delivery completed as a condition precedent for a tax credit event, while the other issue is related to unlawful use of tax credits and subsequent tax evasion through the sale of the business.

Проблемите свързани с правото на приспадане на данъчен кредит по реда на ЗДДС са достатъчно много като в настоящия доклад ще се спрем само на два от тях, които според нас са особено актуални. Единият е свързан с наличието на реално извършена облагаема доставка като предпоставка за възникване на данъчен кредит, а другият с неправомерното ползване на данъчен кредит и последващо отклонение от данъчно облагане, чрез продажба на търговско предприятие.

По своята правна същност правото на данъчен кредит представлява признатата и гарантирана от закона възможност получателя по доставките да приспадне по предвидения в ЗДДС ред начисления му от други регистрирани лица или при внос данък. Правото на приспадане на данъчен кредит е от категорията на субективните права и възниква в края на данъчния период, в каквато насока е и практиката на ВАС на Република България / Решение № 5810 / 2001г. по АХД № 6915 / 2000г./ . Упражняването на това право става по строго определена процедура, която в правната наука винаги се е разглежда като гаранция за спазване на законността¹.

Тази процедура е свързана с подаването на ежемесечни справки-декларации, които се съставят от регистрираното лице след като изтече данъчният период. В нея се описват всички извършени от него доставки на стоки и услуги по смисъла на ЗДДС и се посочва общият размер на данъка, който му е начислен и за който са изпълнени предвидените в закона условия за признаването му като данъчен кредит.

Легалната дефиниция на това специфично за данъчното право понятие се съдържа в нормата на чл.68, ал.1 от ЗДДС, съгласно която данъчен кредит е сумата на

¹ В този смисъл Стоянов, И., Видове контрол за законност в сферата на публичните финанси, С.2005, с.17.

данъка, която регистрираното лице има право да приспадне от данъчните си задължения за:

- получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки;
- извършено от него плащане по облагаема доставка преди да е възникнало данъчното събитие за нея;
- осъществен от него внос, включително и при различни митнически режими;
- изискуемият от него данък, като платец по Глава осма от ЗДДС.

От законовото определение за данъчен кредит, прието със сега действащия ЗДДС е видно, че е спазен конституционният принцип за законоустановеност на данъците, тъй като всички елементи на това понятие са визирани в закона. Обръщаме внимание на този положителен факт в развитието на нашето данъчно законодателство поради това, че в нормативната уредба от преди 01.01.1998г. понятието за начислен данък, което беше част от определението за данъчен кредит беше регламентирано в ППЗДДС. По този начин един от елементите на понятието за данъчен кредит беше установен в подзаконов нормативен акт, което с оглед на принципа на законоустановеност на данъците беше недопустимо. Независимо от това ВАС приемаше в своята практика, че това не е пречка за законосъобразното установяване на данъчните задължения на регистрираните лица / Решение №344 / 2001г. по АХД № 5976 / 2000г.; Решение № 1070 / 2001 по АХД № 6750 / 2000г.; Решение № 591 / 2001г. по АХД №6326 / 2000г./.

Един от съществените проблеми, с които се сблъскваме при правото на данъчен кредит е дали е налице реално извършена облагаема доставка на стоките и услуга, по която регистрираното по ЗДДС лице да е получател, като абсолютно необходима предпоставка неговото наличие.

В тази връзка органът по приходите приема, че за да е налице доставка, са необходими още ред изисквания като техническа и ресурсна обезпеченост на доставчика за изпълнение на договорените доставки /РА№ 280900069 / 21.04.2009г. на ТД на НАП – гр.Ямбол, РА№ 1664 / 14.12.2007г. на ТД на НАП – гр.Бургас/, което становище се споделя и от ВАС / Решение № 6526 / 18.05.2010г. на ВАС по АХД № 16387 / 2009г., Io.; Решение № 790 / 18.10.2011г. на ВАС по АХД № 7815 / 2010г., Ia, o./

С предходната нормативна уредба /в сила до 01.01.2007г./ беше направен опит този проблем да се реши с въвеждането на „ДДС-сметка”, по която лицето следваше да плати дължимият по доставката данък. Това обаче не оказа необходимото или по-скоро очакваното въздействие по отношение на добросъвестните лица, тъй като съдът приемаше, че приложението на чл.65, ал.8 от ЗДДС/отм./ е обвързано с реалността на доставката /Решение№5776 / 07.06.2007г. на ВАС по АХД№11932 / 2006г.,Io./ . Според нас подобно становище не би могло да се приеме за обосновано. Съгласно разпоредбата на чл.64, ал.2 във връзка с чл.65, ал.8 от ЗДДС/отм./ правото на данъчен кредит би следвало да се признае и когато доставчикът не е начислил дължимият по доставката ДДС при условие, че данъкът е платен по „ДДС-сметка” на доставчика, най-късно до края на данъчния период, през който е упражнено правото на неговото приспадане.

Освен наличието на ресурсна и техническа обезпеченост за извършване на доставката понякога се стига и дотам, че НАП изразява становище за липса на облагаема доставка, когато не може да се докаже с какъв транспорт същата е доставена или не могат да се посочат лицата извършили нейното разтоварване /РА№ 02-00-1001953/27.01.2011г. на ТД на НАП-гр.Бургас/. Все така продължава и практиката да се

търсят предходните доставчици, като неоткриването им на адреса за кореспонденция също води до извода за липса на доставка/ РА № 1001257 / 25.11.2010г на ТД на НАП-гр.Бургас/.

Това означава, че на практика при отказа да признае правото на данъчен кредит, НАП продължава порочната практика да ползва същите аргументи, които намираха приложение при отменения ЗДДС, независимо от съвсем новото съдържание на понятието за данъчен кредит въведено с действащия към момента закон.

Тук със съжаление трябва да отбележим, че в своята практика ВАС също се придържа към това становище/Решение № 3596 / 14.03.2011г. на ВАС по АХД № 7192 / 2010г-, Ю. ./

От гледна точка на фискалния интерес на държавата това сигурно е оправдано, но едва ли бихме стигнали до същия извод ако се опитаме да анализираме понятието за доставка като обект на облагане по реда на ЗДДС.

В нашето данъчно право понятието „доставка” беше въведено с обнародвания в ДВ бр.153 от 1998г. ЗДДС/в сила до 01.01.2007г./, с което бе заменено понятието ”сделка”. Това понятие беше заимствано от Шестата директива на ЕС².

Директива 2006/112/ЕС от 28.11.2006г. на Съвета относно Общата система на ДДС, която замени Шеста директива също възприе това понятие.

В сега действащият ЗДДС няма легално определение на понятието “доставка”, като неговата същност може да се изведе от определението за „*облагаема доставка*” прието в закона³.

За да е налице доставка е необходимо да има прехвърляне на право на собственост или ограничени вещни права върху стока или извършване на услуга. Това означава, че доставката включва две действия. Едното се изразява в прехвърляне на право на собственост или друго вещно право върху стока, а другото в извършване на услуга.

По същество прехвърленото право на собственост или друго вещно право върху стоката или извършената услуга представляват предмета на доставката.

По мое мнение, ще бъде погрешно да се приеме, че предмет на доставката на стока или услуга е самата стока или дейността, в която се изразява услугата. Предмет на доставката е правото на собственост и/или ограниченото вещно право, което се прехвърля върху стоката, както и извършването на конкретната дейност, в която се изразява услугата, а не самата стока като вещ или услугата като вид физическа или умствена дейност.

Вещта, като материална субстанция, както и дейността, в която се изразява услугата сами по себе си не могат да предизвикат настъпването на данъчно събитие или да доведат до формиране на данъчна основа. Поради това те не могат да бъдат

² Вж. чл.2, т.1-2 Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17.05.1977г.

³ Вж.чл.12 от ЗДДС.

определени или приети като предмет на доставката. Разгледано от данъчноправен аспект до възникване на данъчното събитие и формиране на данъчната основа се стига след като е прехвърлено правото на собственост или друго вещно право върху стоката или е извършена услугата. Вярно е, че данъчното събитие може да възникне и при частично или цялостно авансово плащане, преди да е осъществена доставката, но това плащане е обвързано с бъдещо прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стоката или извършване на услугата. Ето защо за предмет на доставката би следвало да се счита прехвърленото право на собственост или друго вещно право върху стоката или осъществяването на дейността, в която се изразява услугата.

Изясняването и анализирането на понятието „доставка” показва, че на облагане подлежат възмездните и безвъзмездните доставки на стоки и услуги при условие, че са налице останалите изисквания за тяхното реализиране⁴. В стопанския оборот сравнително рядко се срещат случаи на безвъзмездни доставки на стоки или услуги, но с разпоредбите на чл.6, ал.3 и чл.9, ал.3 от ЗДДС, последните са приравнени към възмездните такива с оглед на по-силната защита на фискалния интерес на държавата. Наличието на насрещна престация може да се разглежда като един от основните елементи на понятието за доставка по смисъла на закона. В подкрепа на това е обстоятелството, че именно престацията е тази, която формира размера на данъчната основа на облагаемата доставка, върху която се начислява дължимия ДДС. Не винаги обаче размерът на насрещната престация зависи от волята на страните по доставката. За да намали възможностите за отклоняване от данъчното облагане, законодателят е приел, че в изрично уредени в ЗДДС случаи дължимата по доставката цена може да бъде различна от договорената между страните⁵. Поради това трябва да се направи уговорката, че под наличието на насрещна престация трябва да се разбира договорена между страните или определената по силата на закона цена на стоката или услугата.

Неплащането на цената по доставката не означава, че такава не е осъществена. При облагането с ДДС е възприет принципът на начисляването, което означава, че независимо от факта, че получателят не е платил насрещната престация на доставчика, доставка ще е налице.

От казаното до тук може да се даде следното определение за понятието „доставка” като обект на облагане с ДДС: *прехвърляне на право на собственост или други вещни права върху стоката или всяко извършване на услуга срещу договорена между страните или определена по силата на закона насрещна престация.*

От изведеното определение за доставка по смисъла на ЗДДС е видно, че за да е за да е налице такава, е необходимо наличието на следните елементи: **страни** /доставчик и получател/, **предмет** /прехвърленото право на собственост или друго вещно право или извършената услуга/ и **възмездност** представляваща договорената между страните или определената по реда на закона насрещната престация за така прехвърленото право или за извършената услуга.

За да се твърди че не е налице доставка на стока или услуга би следвало органа по приходите да докаже по безспорен начин отсъствието на поне един от елементите на понятието за доставка. Не може позоваването на факти и обстоятелства, които не са

⁴ Вж. чл.12 от ЗДДС.

⁵ Вж. чл.26, ал.7 и чл.27 от ЗДДС.

посочени в закона като основание за отказ да се признае правото на приспадане на данъчен кредит да се приеме за обосновано. В известна степен това би било оправдано ако се касае за извършването на услуга изискваща специфични знания или умения, които извършителят не притежава. В този случай ако доставчика не е наел лице с такива умения очевидно ще сме изправени пред липсата на доставка. Разбира се в практически аспект могат да възникнат много специфични случаи, като всеки един от тях ще изисква съответната конкретна преценка но в крайна сметка за да се твърди отсъствието на реално извършена доставка е необходимо да докаже, че липсва поне един от елементите на понятието за доставка по смисъла на ЗДДС.

При разглеждането на поставения проблем възниква въпросът как би следвало да се преодолеят или поне да се намалят до приемлива степен от гледна точка на фискалния интерес на държавата злоупотребите свързани с неправомерното ползване на данъчния кредит, както и да се защитят добросъвестните участници в стопанския живот. Отговорът според нас трябва да се търси в две насоки. Едната, както правилно е отбелязано в нашата данъчноправна теория, е усъвършенстването на данъчния контрол, който има и превантивно действие⁶.

Втората може да се търси в промяна на самото определение за данъчен кредит. Това може да се постигне, като неговото възникване и ползване се обвърже с плащането на дължимия по доставката данък от страна на получателя по облагаемата доставка. Тук са възможни два варианта. Първият е този, при който за плащане може да се счита превеждането на сумата на дължимия данък от получателя към доставчика, като за последния остава задължението да го внесе в бюджета. Вторият е данъкът да се фактурира и да се внася от получателя по доставката. И в двата случая държавата гарантира своя фискален интерес, като има възможността да търси административна отговорност от лицето, което не е внесло данъка в бюджета. Предимството на втория вариант се изразява в това, че получателят по доставката е силно заинтересован да фактурира и внесе данъка в бюджета, тъй като по този ще гарантира във висока степен възможността да ползва като данъчен кредит платения от него данък. От друга страна фискалният интерес на държавата ще бъде обезпечен в максимална степен предвид ефективното постъпване на данъка в бюджета.

Вторият проблем на който ще се спрем е една от най-често използваните „схеми“ за отклоняване от облагане с ДДС, която се осъществява чрез прехвърляне на предприятие на ЕТ по реда на чл.15 от ТЗ, извършвано от регистрирани по реда на ЗДДС лица и последващото заличаване на прехвърлителя като търговец. При извършване на такава сделка разпоредбата на чл.10, ал.2 от ЗДДС регламентира, че лицето, което получава стоките или услугите е правоприемник и на всички права и задължения по този закон, включително и на правото на приспадане на данъчен кредит и на задълженията за извършване на корекция за ползван данъчен кредит. Освен това съгласно чл.10, ал.1 от ЗДДС прехвърлянето на предприятие на ЕТ по реда на чл.15 от ЗДДС не се счита за доставка на стока по смисъла на закона, което означава, че при този вид сделки не се начислява ДДС.

Точно поради това тази условно наречена „схема“ на отклоняване от облагането с ДДС е предпочитана от лица, които са регистрирани като еднолични търговци по реда

⁶ В този смисъл вж. Стоянов, И. Данъчно право – Обща част. Данъчен процес, С.2007, с. 75.

на ТЗ и в предходни данъчни периоди неправомерно са се включили във т.нар. „вериги за източване на ДДС”. Конкретното проявление на тази дейност се изразява най-общо казано във фиктивни префактурирания на доставки на стоки и услуги, в резултат на което неправомерно се ползва данъчен кредит и се ощетява държавният бюджет, след което предприятието на ЕТ се прехвърля на друго лице, което няма имущество и от което не може да събере дължимият данък. Очевидно е, че при така съществуващата към момента нормативна уредба този проблем не може да се преодолее или поне да се сведе до допустими с оглед на фискалния интерес на държавата граници. В опит да се намери някакво решение беше изменена нормата на чл.77, ал.2 от ДОПК/ДВ бр.14 от 2011г. в сила от 15.02.2011г./ съгласно която ТД на НАП, издава удостоверение за уведомяване в срок от 60 дни от постъпване на уведомлението за прехвърляне на предприятие, което удостоверение е условие за вписване на промяната от Агенция по вписванията. Общо взето с това изменение отново се залитна към административно решаване на проблема без да се направи дори опит да се вникне в причините които го пораждат. Не бива да се пренебрегват и съществените пречки, които ще възникнат по отношение на добросъвестните участници в стопанския оборот извършващи такива сделки.

Според нас пресичането на тази негативна практика би следвало да се търси в преосмисляне и промяна на механизма на облагане при прехвърлянето на предприятие на ЕТ по реда на чл.15 от ТЗ.

Една такава промяна може да бъде установяването на нови правила съгласно, които прехвърлянето на предприятие на ЕТ да се счита за доставка на стока по смисъла на ЗДДС. Как точно при едно такова законодателно решение ще се определи данъчната основа е въпрос на обстойно и задълбочено проучване, което може да бъде предмет на отделно задълбочено проучване. Като пример за бъдеща законодателна промяна може да се препоръча данъчната основа при подобна хипотеза да се формира като сбор от отчетната стойност на наличните активи към датата на прехвърляне на предприятието и прехвърлителят бъде задължен да начисли и плати ДДС. При липсата на такива активи би могло да се въведе механизма на солидарната отговорност, като прехвърлителят на предприятието да отговаря солидарно с приобретателя в срока по чл.109 от ДОПК за данъчните задължения, които биха били установени при последваща данъчна ревизия.

Литература:

- 1.Стоянов, И., Видове контрол за законност в сферата на публичните финанси, С. 2005.
- 2.Стоянов, И. Данъчно право. Обща част. Данъчен процес, С. 2007.