



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

1000 София, бул. "Княз Дондуков" № 52, тел: 0700 18 700, факс: (02) 9859 3099

изх. № 80.00.126.....

дата 14.06.2016.....

ДО

ТД НА НАП

КОПИЕ: ДИРЕКЦИЯ ОДОП

Относно: приложение на чл. 72 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) при допуснато грешно данъчно третиране

Във връзка с постъпили в ЦУ на НАП запитвания по приложение на чл. 72 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) при допуснато грешно данъчно третиране, съобразявайки относимата нормативна уредба и практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС) и Върховния административен съд (ВАС), на основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от Закона за Националната агенция за приходите, изразявам следното становище:

1. Нормативна уредба

По отношение на правото на приспадане на данъчен кредит са приложими разпоредбите на Глава седма „Данъчен кредит” от ЗДДС. На основание чл. 69, ал. 1 от ЗДДС регистрирано 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. Съгласно чл. 71, т. 1 от ЗДДС, за да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит по отношение на доставки на стоки или услуги, по които лицето е получател, същото следва да притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115 от ЗДДС, в който данъкът е посочен на отделен ред.

Издаването на фактура в срока по чл. 113, ал. 4 от ЗДДС и отразяването ѝ в справката-декларация на основание чл. 124, ал. 2 от същия закон е основно задължение на доставчика. В случаите на закъсняло издаване на фактурата следва да се извърши внимателна преценка относно наличието на основание за осъществяване на административнонаказателна

отговорност на доставчика по чл. 182 от ЗДДС. При всички случаи за невнесения в законоустановения срок данък доставчикът дължи лихва за периода от изтичане на срока за внасяне на данъка за данъчния период, през който данъкът за доставката е станал изискуем, до момента на погасяване на задължението чрез внасяне на данъка или неговото приспадане или прихващане.

Съгласно чл. 72, ал. 1 от ЗДДС, регистрирано по този закон лице може да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит за данъчния период, през който е възникнало това право, което предвид разпоредбата на чл. 68, ал. 2 от ЗДДС възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем, или в един от следващите 12 данъчни периода. Правото на приспадане на данъчен кредит, според ал. 2 на същата разпоредба, се упражнява, като лицето:

- включи размера на данъчния кредит при определяне на резултата за данъчния период по ал. 1 в справка-декларацията по чл. 125 за същия данъчен период;
- посочи документа по чл. 71 в дневника за покупките по чл. 124 за данъчния период по т. 1.

В случай, че получател по доставка е пропуснал да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит за данъчния период, през който е възникнало това право, или в един от следващите 12 данъчни периода, съгласно чл. 72 от ЗДДС, то правото на данъчен кредит се преклудира и не може да бъде упражнено. В този смисъл е и решение на ВАС № 11891 от 08.10.2014 г., както и практиката на Съда на ЕС. Така в решение по дело C-152/02 се прави ясно разграничаване между възникването и упражняването на правото на данъчен кредит. В същото решение е постановено, че издаването на фактура през данъчен период, следващ периода на възникване на правото, няма ретроактивно действие и не дава право на упражняване на данъчен кредит за данъчния период, в който това право е възникнало. Или иначе казано правото на данъчен кредит не може да се упражни преди данъчно задълженото лице да се снабди с изискуемия от закона, правилно издаден документ. Все пак изключение от това общо правило е допуснато в чл. 73а от ЗДДС. Така за доставки, данъкът по които е дължим от получателя (самоначисляване), въпреки наличието на формални нарушения и липсата на коректния данъчен документ, правото на данъчен кредит се упражнява през данъчния период, в който данъкът е станал изискуем (виж становище на изпълнителния директор на НАП с изх. № 91-00-121/20.03.2009 г.).

Допустимостта на преклузивен срок за упражняване на правото на данъчен кредит е постановена с решение на СЕС по съединени дела C-95/07 и C-96/07, т. 54, стига да са спазени принципите на равностойност и ефективност. Принципът на ефективност не се нарушава само поради факта, че за да пристъпи към събиране на неплатения ДДС, данъчната администрация

разполага със срок, който надвишава дадения на данъчно задължените лица за упражняване на правото им на приспадане.

Поначали за упражняването на право на данъчен кредит е необходимо да са налице основания по същество (чл. 68-69 от ЗДДС), формални (чл. 71 от ЗДДС) и времеви условия (чл. 72 от ЗДДС). На основание чл. 69, ал. 1 от ЗДДС регистрирано лице има право да приспадне изискуемия от него данък като платец по Глава осма от ЗДДС, когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от него облагаеми доставки.

Според практиката на СЕС основният принцип на неутралност на данъка върху добавената стойност налага приспадането му по получените доставки да се предостави, ако са изпълнени изискванията по същество, дори и данъчно задължените лица да са пропуснали някои формални изисквания (решения по дела Ecotrade, C-95/07 и C-96/07, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Dankowski, C-438/09).

Съгласно постоянната практика на СЕС, решение по дело C-138/12 и дело C-111/14 „...принципът на неутралност на ДДС се отразява в режима на приспадане, режим, който цели да освободи изцяло данъчно задълженото лице от тежестта на дължимия или платен ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС гарантира неутралност от гледна точка на данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС. Съдът също така приема, че за да осигурят неутралността 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. Когато обаче издателят на фактурата своевременно отстрани напълно риска от загуба на данъчни приходи, принципът на неутралност на ДДС изисква фактурираният ДДС, който не е следвало да бъде начислен, да може да се коригира, без държавите членки да могат да поставят тази корекция в зависимост от добросъвестността на издателя на посочената фактура. Това коригиране не може да зависи от свободното усмотрение на данъчната администрация. На трето място, важно е да се припомни, 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 тези цели. Следователно тези мерки не могат да бъдат използвани по такъв начин, че да поставят под въпрос неутралността на ДДС – основен принцип на общата система на ДДС, въведен от правото на Съюза в тази област.“.

В тази връзка се поставя въпросът относно сроковете и редът за упражняване на право на данъчен кредит, когато условията по същество (чл. 68-69 от ЗДДС) за възникването на това право са налице, но са налице нарушения на формалните изисквания (чл. 71 от ЗДДС) и

погрешно съставеният документ е включен в дневника за покупки на получателя в срока по чл. 72 от ЗДДС.

2. Упражняване на право на приспадане на данъчен кредит при корекция на грешно данъчно третиране на доставка, по отношение на която няма влязъл в сила ревизионен акт

2.1. Общи положения

В случаите, когато получателят по една доставка не е упражнил правото на приспадане на данъчен кредит съгласно изискванията на закона поради грешно данъчно третиране на доставката, например грешно прилагане на обратно начисляване, неправилно прилагане на чл. 10 от ЗДДС при консорциуми, приложен грешен размер на ставката, в резултат на което данъчно задълженото лице не разполага с коректна фактура или друг документ с начислен данък, наличието на които е основна предпоставка за упражняването му, срокът за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит следва да се смята за спазен, независимо от обстоятелството, че коректните данъчни документи са издадени след изтичане на 12 месечния срок, предвид факта, че получателят е отразил погрешно издаденият документ в рамките на срока по чл. 72, ал. 1 от ЗДДС.

В случаите, когато е налице грешно данъчно третиране поначало следва да се коригира грешно издаденият документ, като се издаде коректен документ, дори и когато за получателя по доставката не е налице право на приспадане на данъчен кредит.

2.2. Условия за допустимост за упражняване на право на данъчен кредит при корекция на грешно данъчно третиране

2.2.1. Наличие на право на данъчен кредит по същество

Когато са налице условията по същество чл. 68-69 от ЗДДС за упражняването на право на данъчен кредит е допустимо упражняване на правото на данъчен кредит при корекция на грешно данъчно третиране.

2.2.2. Упражнено право на данъчен кредит в срока по чл. 72 от ЗДДС

Предвид горното, когато лицата са допуснали грешно данъчно третиране и установят този факт след изтичане на срока по чл. 72, ал. 1 от ЗДДС, следва да се приеме, че независимо от коригирането след този срок за целите на упражняването на правото на данъчен кредит срокът е спазен, ако в рамките на същия получателят (макар и погрешно определен) е упражнил правото на данъчен кредит въз основа на некоректно издаден данъчен документ. В случаите на грешно данъчно третиране на доставка като освободена по Глава четвърта от ЗДДС следва да се приеме, че корекцията може да се извърши и след изтичане на срока по чл. 72, ал. 1 от ЗДДС, ако в рамките на същия срок получателят по доставката е отразил некоректно издадената фактура в дневника за покупки. В тези случаи срокът по чл. 72, ал. 1 от

ЗДДС ще се смята спазен и от правоимащото лице, което ще го упражни въз основа на коректно издадения данъчен документ.

2.3. Ред за извършване на корекцията на грешното данъчно третиране

В случаите на грешно данъчно третиране, корекциите на грешките, допуснати от лицата при документиране на доставките с фактура или известия, се извършва по реда на чл. 116 от ЗДДС, като се анулират погрешно издадените документи и се издават нови.

В тези случаи корекциите на грешките, допуснати от лицата при документиране на доставки с протокол по чл. 117 от ЗДДС, се извършва по реда на чл. 80, ал. 5 и 6 от ППЗДДС. Погрешно съставени или поправени протоколи се анулират и се издават нови. За анулирането не се издава нов протокол, а в погрешно съставения се посочва основанието за анулиране.

Съгласно чл. 124, ал. 2 от ЗДДС регистрираното лице е длъжно да отрази издадените от него или от негово име данъчни документи, както и отчетите за извършените продажби по чл. 119 от ЗДДС в дневника за продажбите за данъчния период, през който са издадени. Предвид това новоиздадените документи (фактури, известия или протоколи), с които се коригира грешното данъчно третиране, се включват в дневника за продажби за данъчния период, през който са издадени.

Правото на приспадане на данъчен кредит се упражнява през данъчния период, през който е издаден новият данъчен документ или през някой от следващите 12 данъчни периода, на основание чл. 58, ал. 1, изр. 2 от ППЗДДС.

По изключение и съгласно чл. 73а, ал. 2 от ЗДДС, когато данъкът е дължим от получателя по доставката, правото на данъчен кредит се упражнява за периода, през който данъкът е станал изискуем, в който смисъл е и становище на изпълнителния директор на НАП № 91-00-121/20.03.2009 г. В тези случаи органът по приходите следва да уведоми лицето по реда на чл. 103 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК), включително в хода на ревизионно производство, за допуснатата формална грешка и да го покани да подаде коригираща декларация за данъчния период, през който данъкът е станал изискуем.

На основание чл. 58, ал. 1 от ППЗДДС отчитането на анулираните документи се извършва по реда на приложение № 12 към чл. 113, ал. 4 от същия правилник, както следва:

В случаите, когато се анулира фактура или известие към фактура след периода, в който те са издадени, съответният документ се включва с противоположен знак в дневника за продажби на доставчика за данъчния период, през който е анулиран документът, като в колоните, описващи стойности, се попълват стойности, равни по размер на съдържанието на съответните колони от оригиналния запис в дневника за продажби за периода, през който е включен анулираният документ. Документът се описва с противоположен знак в дневника за покупки на получателя за данъчния период, през който е анулиран документът, или в един от следващите 12 данъчни периода, като в колоните, описващи стойности, се попълват

стойности, равни по размер на съдържанието на съответните колони от оригиналния запис в дневника за покупки за периода, през който е включен анулираният документ.

В случаите, когато се анулира протокол за начисляване на данък или протокол по чл. 117, ал. 4 от закона след периода, в който е издаден, той се включва с противоположен знак в дневника за продажби на издателя (получателят по доставката) за данъчния период, през който е анулиран документът, като в колоните, описващи стойности, се попълват стойности, равни по размер на съдържанието на съответните колони от оригиналния запис в дневника за продажби за периода, през който е включен анулираният документ. Документът се описва с противоположен знак и в дневника за покупки на издателя за данъчния период, през който е анулиран документът, като в колоните, описващи стойности, се попълват стойности, равни по размер на съдържанието на съответните колони от оригиналния запис в дневника за покупки за периода, през който е включен анулирания документ.

В случаите, когато орган по приходите установи корекция на грешно данъчно третиране, извършена от лицето чрез издаване на кредитно известие и издаване на нова фактура/дебитно известие, и когато за съответната доставка са налице условията за упражняване на право на данъчен кредит (т. 2.2.1. и т. 2.2.2. от настоящото становище), същата е допустима, независимо, че не е извършена по реда на чл. 116 от ЗДДС. В този смисъл вече е изразявано становище в писмо с изх. № 20-00-134/ 21.06.2013 г.

2.4. Недопустимост за извършване на корекцията на грешното данъчно третиране

Независимо от горното, право на данъчен кредит на лицето може да бъде отказано, ако въз основа на обективни данни се установи участие в измама (виж становище на изпълнителния директор на НАП с изх. № 20-00-134/21.06.2013 г.).

В този смисъл е постановеното в решение на СЕС по съединени дела C-131/13, C-163/13 и C-164/13, че „.... борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Шеста директива (вж. по-специално решения Halifax и др., C-255/02, т. 71, Kittel и Recolta Recycling, C-439/04 и C-440/04, т. 54 и Mahagében и Dávid, C-80/11 и C-142/11, т. 41). В това отношение Съдът нееднократно е подчертавал, че правните субекти не могат с измамна цел или с цел злоупотреба да се позовават на нормите на правото на Съюза (вж. по-специално решения Kittel и Recolta Recycling, т. 54, Fini H, C-32/03, т. 32 и Макс Пен, C-18/13, т. 26). Оттук в постоянната си практика относно правото на приспадане на ДДС, предвидено от Шеста директива, Съдът е направил извод, първо, че националните административни и съдебни органи следва да откажат да признаят това право, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на него с измамна цел или с цел злоупотреба (вж. по-специално решения Kittel и Recolta Recycling, т. 55, Боник, C-285/11, т. 37 и Макс Пен, т. 26).“

Необходимо е да се има предвид, че под измамна цел и с цел злоупотреба съгласно практиката

на Съда не се разбира само злоупотреба с ДДС, а всяка форма на избягване на данъчно облагане, срв. в този смисъл Kittel и Recolta Recycling, т. 51 и Nettosupermarkt, т. 25.

Съгласно постановеното от СЕС по дела C-642/11 “Строй транс” ЕООД и C-643/11 “ЛВК-56” ЕООД принципите на неутралност, на пропорционалност и на защита на оправданите правни очаквания трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на данък върху добавената стойност, платен за получена доставка, по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка, независимо че в съставен на издателя на същата фактура ревизионен акт не е направена корекция на декларирания от последния данък върху добавената стойност. **Предвид горното органът по приходите при осъществяване на контролната дейност следва внимателно да анализира фактите и обстоятелствата относно липсата или наличието на измама във връзка със съответната доставка или друга стопанска операция и в този аспект да извърши преценка относно допустимостта на извършената от лицата корекция.** В този аспект корекция по гореописания ред не следва да се допуска и в случаите на безспорно установена липса на доставка, съобразно с хипотезите, изложени в становище на изпълнителния директор на НАП с изх. № 20-00-134/21.06.2013 г. Необходимо е, обаче, действията на органите по приходите да са съобразени с посоченото в раздел V на цитираното становище, а именно в случаите на установена липса на доставка в хода на административното производство органът по приходите следва да покани лицето да елиминира ефекта на неоснователно документираната доставка, като анулира съответния документ. В случай, че в рамките на административните производства лицето не представи доказателства за извършена корекция, както и в случай, че е налице издаден ревизионен акт за съответния данъчен период на лицето, издало фактурата, следва да се приеме, че принципът на неутралност допуска да бъде отказано право на приспадане на данъчен кредит на получателя по фактурата, съобразно посочените по-горе хипотези и не следва да се приема извършена последваща корекция.

2.5. Често срещани случаи, в които се допускат грешки

2.5.1. Случаи, при които получателят не притежава фактура с начислен данък и неправилно е упражнил право на приспадане на данъчен кредит въз основа на протокол и обратно или получателят притежава фактура, в която не е начислен данък поради грешно данъчно третиране на доставката като освободена

Това са случаи, при които страните по една доставка са възприели грешно данъчно третиране на доставката, в резултат на което получателят не притежава фактура с начислен данък, наличието на която е основна предпоставка за упражняването му, като грешно е упражнил право на приспадане на данъчен кредит въз основа на протокол. Такива например биха били случаите, при които контрагентите не са преценили своевременно възникването на

постоянен обект на територията на страната и са документирали доставката по правилата на чл. 21, ал. 2 от ЗДДС, като получателят по доставката неправилно е издал и упражнил правото на данъчен кредит въз основа на протокол за самоначисляване, вместо въз основа на издадена от доставчика фактура с начислен данък. Друг пример са случаите, за които ЗДДС предвижда обратно начисляване за определени видове доставки, например по чл. 163а от ЗДДС и доставчикът погрешно е начислил данък с фактура относно доставки, попадащи в обхвата на нормата. И обратно, когато ЗДДС предвижда начисляване на данък по общия ред, а е начислен данък по реда на обратното начисляване чрез протокол за самоначисляване, издаден от получателя. Това са и случаи, при които получателят по една доставка не е упражнил правото на приспадане на данъчен кредит съгласно изискванията на закона, поради грешно данъчно третиране на доставката като освободена по Глава четвърта от ЗДДС, вместо като облагаема.

Както вече бе посочено, в тези случаи е необходимо да се анулира погрешно издаденият документ, като анулирането се отразява в дневниците за данъчния период, през който е направено. Новият коректно издаден данъчен документ се отразява в данъчния период на издаването му при доставчика, съответно в данъчния период, през който е издаден или в един от следващите 12 данъчни периода – при получателя. За случаите, попадащи в хипотезата на чл. 73а, се прилага чл. 126, ал. 3, т. 2 от ЗДДС, като корекцията се извършва по реда на чл. 103 от ДОПК чрез коригираща декларация за данъчния период на изискуемост на данъка.

2.5.2. Случаи, при които е налице грешно данъчно третиране на доставки, свързани с дейността на гражданско дружество/консорциум

Често в тези случаи погрешното документирание е породено от различията в гражданско-правното и данъчното третиране на консорциума.

В тези случаи могат да се обособят няколко хипотези:

2.5.2.1. Случаи, при които доставка между съдружник в консорциум и консорциума (операция, при която не е налице внасяне за общо ползване от консорциума на стоки или услуги съгласно учредителния договор) е третирана погрешно като недоставка по смисъла на чл. 10 от ЗДДС. В тези случаи, когато при приложение на чл. 60, ал. 1 от ППЗДДС консорциумът е упражнил правото на приспадане на данъчен кредит по фактурирани от третото лице на съдружника доставки на стоки или услуги, а впоследствие се установи, че третирането е грешно и е налице доставка между съдружника и консорциума, същата се документира по реда на чл. 113 от ЗДДС. При това следва да се приеме, че срокът за упражняване на право на приспадане на данъчен кредит за начисления данък по фактура, издадена от третото лице към съдружника, е

спазен. В тези случаи коректното документиране и отчитане може да се извърши, както следва:

- съдружникът може да упражни правото на данъчен кредит, като включва фактурата, издадена от третото лице, в дневника за покупки за данъчния период, през който е коригирано грешното данъчно третиране или в един от следващите 12 данъчни периода и в справка-декларация за този данъчен период. Съдружникът издава фактура с начислен данък към консорциума и я включва в дневника за продажби за периода, през който е издадена фактурата и в съответната му справка-декларация;

- консорциумът също отстранява допуснатата грешка при документирането и отчитането на доставката. Следва да се смята спазен и срокът за упражняване правото на данъчен кредит от консорциума по новоиздадената фактура от съдружника. Консорциумът отразява същата в дневника за покупки и в справка-декларацията за данъчния период, през който е коригирано грешното данъчно третиране или в един от следващите 12 данъчни периода. Консорциумът коригира упражненото от него по реда на чл. 60 от ППЗДДС право на данъчен кредит като отразява с противоположен знак фактурата, издадена от третото лице, в дневника за покупки за периода, през който е коригирано грешното данъчно третиране, съответно в справка-декларация за същия период.

2.5.2.2. Случаи, при които погрешно е определен доставчикът. Това са случаите, при които доставката на стоки или услуги към трети лица следва да се документира от консорциума, а е документирана от някой от съдружниците

В тези случаи коректното документиране и отчитане може да се извърши, както следва:

- консорциумът издава коректна фактура и я включва в дневника за продажби за данъчния период, през който фактурата е издадена, съответно в справка-декларация за същия период;

- съдружникът в консорциума анулира издадената от него фактура и я включва с противоположен знак в дневника за продажби за периода, през който е анулирана и в справка-декларация за същия период;

- третото лице коригира грешното документиране и отчитане, както следва:

Правото на приспадане на данъка по коректната фактура се упражнява от третото лице като същото включи фактурата в дневника за покупки, съответно справка-декларация за данъчния период, през който е издадена коректната фактура. Третото лице коригира упражненото право на данъчен кредит по фактурата, издадена от съдружника, като я включва с противоположен знак в дневника си за покупки, съответно в справка-декларация за периода, през който е анулирана фактурата.

2.5.2.3. Случай, при които погрешно е определен получателят. Това са случаите, при които доставката на стоки или услуги от трети лица е следвало да се документира към съдружник в консорциума, а е документирана към консорциума

В тези случаи коректното документиране и отчитане може да се извърши, както следва:

- съдружникът отразява новоиздадената фактура в дневника за покупки, съответно в справката-декларация за данъчния период, през който е издадена или в един от следващите 12 данъчни периода;

- консорциумът коригира упражненото право на данъчен кредит по фактурата, издадена от третото лице, като я включва с противоположен знак в дневника си за покупки, съответно в справката-декларация за периода, през който е анулирана фактурата;

- третото лице анулира издадената от него към консорциума фактура, като я отразява с противоположен знак в дневника за продажби, съответно в справката-декларация за периода, през който е анулирана фактурата. Третото лице включва новоиздадената фактура в дневника за продажби, съответно в справката-декларация за данъчния период, през който е издадена.

2.5.2.4. Случай, при които недоставка между съдружник в консорциум и консорциума (операция, при която е налице внасяне за общо ползване от консорциума на стоки или услуги съгласно учредителния договор, т.е. недоставка по смисъла на чл. 10 от ЗДДС) е третирана погрешно като доставка

В тези случаи е допустимо правото на приспадане на данъчен кредит да бъде упражнено както от съдружника, така и от консорциума на основание чл. 60 от ППЗДДС, като коректното документиране и отчитане може да се извърши както следва:

- съдружникът анулира издадената от него фактура към консорциума и я отразява с противоположен знак в дневника за продажби, съответно в справката-декларация за периода, през който е анулирана тази фактура. В тези случаи съдружникът отразява с противоположен знак фактурата, издадена от третото лице към съдружника в дневника за покупки, съответно в справката-декларация за периода, през който е коригирано грешното данъчно третиране. Допустимо е и да не се извърши корекция на упражненото от съдружника право на приспадане на данъчен кредит по фактурата от третото лице, като в тези случаи консорциумът не упражнява право на приспадане на данъчен кредит по чл. 60 от ППЗДДС;

- консорциумът отразява с противоположен знак издадената от съдружника фактура в дневника за покупки, съответно в справката-декларация, за периода, през който е анулирана фактурата. В тези случаи, при условие, че съдружникът не е упражнил право или е извършил корекция на упражненото право на данъчен кредит по фактурата от третото лице, консорциумът може да упражни право на данъчен кредит по реда на чл. 60 от ППЗДДС, като отрази фактурата, издадена от третото лице към съдружника, в дневника за покупки,

съответно в справка-декларация за периода, през който е коригирано грешното данъчно третиране.

2.5.3. Приложен грешен размер на ставката

В случаите, когато е приложен грешен размер на ставка, коректното документиране и отчитане може да се извърши както следва:

- доставчикът анулира издадената от него фактура и я отразява с противоположен знак в дневника за продажби, съответно в справка-декларация, за периода, през който е анулирана тази фактура. Същият издава коректна фактура и я включва в дневника за продажби за данъчния период, през който фактурата е издадена, съответно в справка-декларация за същия период;

- получателят отразява с противоположен знак издадената от доставчика фактура в дневника за покупки, съответно в справка-декларация, за периода, през който е анулирана фактурата. Същият отразява новоиздадената фактура в дневника за покупки, съответно в справка-декларация, за данъчния период, през който е издадена или в един от следващите 12 данъчни периода.

2.6. Действия на органите по приходите при установяване на гореописаните грешки

Когато се установи неправилното данъчно третиране, включително в случаите по т. 3 от настоящото становище, в хода на административно производство, включително ревизионно производство, следва да се обърне особено внимание на обстоятелството, че органът по приходите е длъжен по силата на принципите на служебното начало (чл. 5 от ДОПК), законността (чл. 2 от ДОПК), обективността (чл. 3 от ДОПК) и добросъвестността (чл. 6 от ДОПК) писмено да покани лицето - страна в производството (ревизираното лице) да предприеме действия за правилното данъчно третиране на съответната доставка, като се анулират погрешно издадените документи и се издадат нови, съобразени с точното прилагане на данъчния закон. В тези случаи лицето следва да бъде запознато с позицията на органа по приходите относно правилното третиране на доставката и обстоятелството, че извършвайки правилното документиране (анулиране на погрешно издадените документи и издаването на нови) правото на приспадане на данъчен кредит няма да бъде накърнено и неутралността на данъка ще бъде осигурена. Същото следва да бъде предупредено, че издаването на ревизионен акт по отношение на него или на неговия контрагент, в който е отказано право на данъчен кредит по доставката, ще затрудни съществено или ще направи невъзможно упражняването на това право. За да бъде признато правото на приспадане на данъчен кредит в ревизионния акт, коректните документи следва да бъдат представени пред органите по приходите, съответно да бъдат отразени в отчетните регистри и в съответната справка-декларация преди издаването на акта. В случай, че не бъдат представени в рамките на ревизията и с ревизионния акт правото

на данъчен кредит бъде отказано, при представянето им пред решаващия орган по повод обжалване на акта същите следва да бъдат съобразени при издаване на решението на решаващия орган по силата на чл. 155, ал. 3 от ДОПК. Наличието или липсата на право на данъчен кредит следва да се преценява, като се вземат предвид всички факти и обстоятелства от значение за това, включително такива, настъпили след изтичането на съответния данъчен период. Това следва от общите принципи на административното право, принципите на обективност и служебно начало, залегнали в чл. 3 и 5 от ДОПК, както и от разпоредбите на чл. 142 от Административнопроцесуалния кодекс и чл. 188, ал. 3 от Гражданския процесуален кодекс, приложим и в производствата по ДОПК по силата на § 2 от Допълнителните разпоредби на ДОПК. След като в процеса на оспорване съдът е длъжен да вземе предвид настъпилите след издаването на индивидуалния административен акт факти от значение по случая, на още по-голямо основание това е длъжен да направи и административният орган, като вземе предвид всички настъпили факти към момента на издаване на индивидуалния административен акт. На лицето следва да се поясни, че при необходимост НАП е в готовност да предприеме действия, за да осигури еднопосочно данъчно третиране при всички лица - участници, като подпомогне същите с издаване на становище по случая.

При изразено писмено съмнение от страна на лицето или неговия контрагент по отношение на прилагане на еднопосочно данъчно третиране на доставката и от компетентната териториална дирекция на контрагента ревизиращият орган по приходите може да изготви писмено запитване до съответната дирекция ОДОП.

3. Допускане на правилно документиране на доставката след влязъл в сила акт относно същата с оглед осигуряване неутралността на данъка

3. 1. Практика на СЕС

Когато при грешно данъчно третиране на доставката е отказано право на приспадане на данъчен кредит по облагаема доставка или е отказано възстановяване или прихващане на неправомерно начислен данък при наличие на влязъл в сила ревизионен акт на някое от лицата по сделката, са относими следните две решения на СЕС:

Дело С-138/12 „Руседеспред“ ООД се отнася за доставка, декларирана и отчетена като облагаема, по която при ревизия на получателя е прието от органите по приходите, че доставката е освободена и правото на приспадане на данъка му е отказано. Ревизионният акт е влязъл в сила. В същото време на доставчика е отказано възстановяване на недължимо платената за данъка сума на основание чл. 85 от ЗДДС.

По дело С-111/14 „ГСТ-Сървиз АГ Германия“ данъкът е самоначислен от получателя по доставките. При направена ревизия на доставчика е установено, че същият е следвало да начисли данъка. Данъкът е начислен с влязъл в сила ревизионен акт и е платен от доставчика. Впоследствие на получателя е отказано приспадането на данъчен кредит по

доставката, тъй като същият не е притежавал изискуемия от закона документ – фактура. Доставчикът претендира възстановяването на данъка от бюджета, но възстановяването на данъка му е отказано.

Преюдициалните запитвания на българския съд по горните две дела иницират следните произнасяния на СЕС:

Според посоченото в решения на СЕС по дела C-138/12 и C-111/14, съдът е постановил, „...че не допуска на основание на национална разпоредба за транспониране на посочения член (чл. 203 от Директивата за ДДС, съответно чл. 85 от ЗДДС) данъчната администрация да откаже да възстанови на доставчика по освободена доставка неправилно фактурирания на неговия клиент ДДС, по съображение че този доставчик не е коригирал сгрешената фактура, при положение, че данъчната администрация с влязъл в сила акт е отказала правото на същия клиент да приспадне посочения ДДС, а поради влезлия в сила отказ режимът на корекция, предвиден в националния закон, вече не е приложим.“. Още повече, че „...обвързването на коригирането на ДДС, погрешно начислен във фактура, с изискването да се поправи тази фактура - изискване, станало изпълнимо - надхвърля това, което е необходимо, за да се постигне преследваната с член 203 от Директивата за ДДС цел да се отстрани рискът от загуба на данъчни приходи.“.

В този смисъл според Съда независимо от наличието на влязъл в сила ревизионен акт с невъзможност за извършване на корекция на грешно данъчно третиране и при двете данъчнозадължени лица – страни по доставката, би бил нарушен принципът на неутралност, като на практика както доставчикът, така и получателят по доставката понасят тежестта на данъка, в резултат от което данъчната администрация получава ДДС в размер, надвишаващ този, който доставчикът по принцип би събрал от получателя, ако имаше възможност да коригира издадените фактури, доколкото администрацията събира ДДС два пъти - от една страна, от получателя на услугите и от друга, от доставчика на тези услуги (т. 41 от решение по дело C-111/14).

Освен това Съдът приема, че в тези случаи данъчно задължено лице може да се позове на принципа на неутралност на данъка върху добавената стойност, така както е конкретизиран от съдебната практика по член 203 от Директивата за ДДС, за да се противопостави на разпоредби на националното право, съгласно които в аналогични хипотези осигуряването на неутралността на данъка се възпрепятства поради наличието на влязъл в сила акт на администрацията.

3.2. Отстраняване на риска от загуба за бюджета – условие за допускане на документиране за осигуряване неутралността на данъка, нарушена в резултат на влязъл в сила ревизионен акт.

Условие за допустимост за извършване на корекция на грешно данъчно третиране на доставки, по отношение на които има влязъл в сила ревизионен акт, чрез издаване на данъчен документ за корекцията, е задължението за данък върху добавената стойност, определен с акта, да е реално платен. Според СЕС (т. 38 от решение по дело C-111/14) неутралността на данъка би била осигурена, *„ако след като надлежно заплаща дължимия ДДС, въз основа на влезлия в сила ревизионен акт, доставчикът на услугите можеше по силата на националното законодателство да коригира издадените фактури и да събере този ДДС от получателя на услугите, който щеше да поиска от данъчната администрация да си приспадне данъка.“*. Т.е., Съдът приема като предпоставка и условие за извършване на правилно документиране след издаден ревизионен акт, съобразяването на данъчния ефект и при насрещната страна. С оглед осигуряване на възможността за извършване на корекция на грешки следва да се приеме, че рискът от загуба за бюджета е отстранен, когато сума, най-малко равна по размер на данъка по доставката/доставките е внесена в бюджета, като лицето в платежния документ посочи акта, относимия период и фактурата, във връзка с която внася данъка.

Допустимо е и заплащането на данъка, свързан с грешното данъчно третиране, да стане чрез писмено съгласие на доставчика с подлежащата на възстановяване сума да се погаси задължението на получателя. Следва все пак да се има предвид, че в случаите на данъчна измама/злоупотреба, включително и при установена липса на доставка, издаването на данъчни документи след влизане в сила на актовете на администрацията следва да се счита недопустимо по съображенията, изложени в т. 2.4. на настоящото становище.

3.3. Ред за документиране на доставката за осигуряване неутралността на данъка, нарушена в резултат на влязъл в сила ревизионен акт

Правилното документиране на доставката, например по дело C-138/12 „Руседеспред“ ООД, би следвало да се извърши с анулиране на грешната фактура с начисления данък и издаване на нова – без данък. Отразяването с противоположен знак на анулираната фактура в дневника за покупки на получателя би довело до повторното му задължаване със сумата на данъка (повторно непризнаване на данъчния кредит).

По дело C-111/14 „ГСТ-Сървиз АГ Германия“ издаването на фактура от доставчика след ревизионния акт, с който е задължен за данъка по доставката, ако бъде отразена в дневника за продажби на същия, би го задължило повторно с данъка по същата доставката, а без издаване на фактура получателят не би могъл да приспадне данъчния кредит, поради което не заплаща на доставчика дължимия за доставката данък.

Видно от изложеното, спазването на правилата на документирането в гореописаните случаи би препятствало осигуряването на неутралността на данъка. Така в резултат на проведените ревизионни производства данъкът е събран от доставчика и от получателя, като по този начин е нарушен принципът на неутралност на същия.

Съгласно решенията на СЕС „При такива обстоятелства, щом доставчикът на услугите не може да коригира фактурите и съответно няма как да изиска от получателя на услугите да му заплати ДДС, с отказа да му възстанови този ДДС данъчната администрация на практика го принуждава да понесе тежестта на данъка, поради което този отказ е в противоречие с принципа на неутралност на ДДС. Това не би било така обаче, ако след като надлежно заплаща дължимия ДДС въз основа на влезлия в сила ревизионен акт, доставчикът на услугите можеше по силата на националното законодателство да коригира издадените фактури и да събере този ДДС от получателя на услугите, който щеше да поиска от данъчната администрация да си приспадне данъка. Освен това при обстоятелствата по делото в главното производство, при които рискът от загуба на данъчни приходи е окончателно отстранен, невъзможността за коригиране на данъчните документи не е необходима, за да се осигури събирането на ДДС и да се предотвратят измамите.“ (т. 37-39 от решение по дело C-111/14).

Видно от изложеното по-горе, при ревизия на едната или двете от страните по доставката (ако не е спазен редът за синхронно отстраняване при двете лица в хода на производството, посочен в т. 2), грешното данъчно третиране се отстранява при ревизираното лице чрез издаване на ревизионен акт.

От постановеното от съда по горесцитираните дела относно нарушаване на принципа на пропорционалност и на принципа за неутралност на данъка, в хипотези, при които приходната администрация е извършила промяна в данъчните резултати на лицата, може да се направи извод, че тези принципи следва да са водещи във всички случаи при осъществяване на контролната дейност на приходната администрация и влезният в сила акт по отношение на някоя от страните по доставката не следва да създава непреодолими пречки пред осъществяването им. Тоест, дори и при влязъл в сила акт на някоя или и на двете страни по доставката, ако задължението по него е внесено и няма данни за данъчна злоупотреба, следва да се даде възможност на страните така да документират и отчетат доставката, че да се осигури неутралността на данъка. Непропорционално би било формалните изисквания по документирането да доведат до резултат, при който неутралността на данъка би била нарушена. Горното важи не само за двете конкретни хипотези в главните производства по цитираните по-горе дела на СЕС, но и в останалите случаи при издаден и влязъл в сила акт, при които се налага изправяне на грешка при документирането и отчитането на доставките, свързани с начисляването на ДДС.

Правилното документиране следва да се допусне например и в случаите, когато на получател по доставка, който е самоначислил данъка с протокол, е признато право на данъчен кредит с влязъл в сила ревизионен акт. Впоследствие в хода на ревизионно производство на доставчика е установено, че лице-платец на данъка по доставката съгласно закона е доставчикът, поради което същият е анулирал издадената фактура и е издал нова с начислен

данък. Доставчикът следва да включи новата фактура в дневника за продажби, като получателят отново упражнява право на данъчен кредит по тази фактура чрез включването ѝ в дневника за покупки. Независимо, че данък по доставката вече е бил приспаднал от получателя по протокола, следва да се допусне приспадането му и по издадената фактура, предвид обстоятелството, че от една страна данъкът следва да се начисли от лицето, което е платец на същия съобразно закона, а от друга, при липса на данъчна измама, задължително следва да се осигури спазването на основния принцип за неутралност на данъка.

Предвид изложеното при описаните в тези хипотези случаи (при наличие на издаден ревизионен акт), при издаване на документа за корекция, съобразно правилното данъчно третиране, считам че следва да бъде допуснато данъкът по новия документ, издаден съобразно правилното данъчно третиране, да бъде отразен само в съответния дневник на страната по сделката, по отношение на която данъчният резултат по доставката не е бил коригиран с ревизионен акт. В дневника на лицето, по отношение на което е издаден ревизионен акт, следва да бъде отразена фактурата, включително данъчната основа на доставката, без посочване на данъка. В тези случаи корекцията на грешното данъчно третиране се извършва, като новоиздадените документи се отразяват в периода, през който се извършва корекцията на грешното данъчно третиране.

За извършената корекция е препоръчително данъчно задължените лица да уведомят съответните компетентни териториални дирекции, като в случаите, когато допустимостта за корекция е обусловена от отстраняване на риска за загуба на бюджета, в уведомлението лицето следва да посочи и платежен документ, с който е погасил задължението по доставката, свързана с корекцията.

В тези случаи не следва да се прилага чл. 133 – 134 от ДОПК, доколкото не попадат в хипотезата на тази разпоредба, а се основават на новонастъпили факти (на изпълнението на влезлия в сила акт), както и предвид обстоятелството, че документирането на доставките е с цел да се осигури упражняването на правата на лицата и в тази връзка не следва задължително да се основава на акт на администрацията. Следва в тези случаи да се счете, че срокът за приспадане на данъчен кредит е спазен, ако доставката не е укрита съгласно посоченото по-горе.

4. Начисляване на лихви

В случаите на грешно данъчно третиране, включително тези по т. 3 от настоящото становище, за невнесен в законоустановения срок данък, съответно за преждевременно (преди лицето да разполага с изискуемия данъчен документ или преди данъчния период, в който данъкът става изискуем) упражняване на правото на данъчен кредит, както и за неначислен данък от задълженото по закона лице, съответно приспаднал данъчен кредит от лицето, което не е правоимащото в съответните хипотези, съответните лица дължат лихва по силата на чл. 1

от ЗЛВТДПДВ. Аргументи и съдебна практика в тази връзка са посочени в писма с изх. № 24-00-47 от 08.11.2007 г. и № 91-00-25 от 02.01.2009 г. на изпълнителния директор на НАП. Когато обаче, е приложим чл. 73а от ЗДДС, получателят по доставката поначало не дължи лихва за забава, тъй като правото на данъчен кредит се упражнява през данъчния период, през който данъкът става изискуем.

Извън случаите на издаване на индивидуален административен акт, при които лихвата се начислява в самия акт, за размера на лихвата се издава протокол. При последваща необходимост от снабдяване с изпълнително основание, в тези случаи за дължимата лихва е допустимо издаване на акт за установяване на задължение по чл. 107 от ДОПК.

5. Относно административнонаказателната отговорност

Съгласно практиката на СЕС, решение по дело С-259/12, Съдът като приема за допустимо наличието на имуществена санкция в размера на невнесения в посочения в закона срок данък, в същото време указва „...когато впоследствие това данъчно задължено лице е отстранило нарушението и е внесло дължимия данък в пълен размер и съответните лихви, националната юрисдикция следва да прецени – предвид членове 242 и 273 от Директивата за ДДС, с оглед на обстоятелствата по спора в главното производство, и по-специално на срока, в който нарушението е отстранено, на неговата тежест, както и на евентуалното наличие на избягване на данъчно облагане или заобикаляне на приложимия закон, за които отговаря данъчно задълженото лице – дали размерът на наложената санкция не надхвърля необходимото за постигане на целите, изразяващи се в осигуряване на правилното събиране на данъка и предотвратяване избягването на данъчно облагане.“ (т. 43 от решението).

В тази връзка освен обръщане на внимание на новите редакции на чл. 180, ал. 3 и 4 от ЗДДС, приложими към заварените случаи по силата на чл. 3, ал. 2 от Закона за административните нарушения и наказания (ЗАНН), считам, че следва да се извърши и внимателна преценка при определяне на административнонаказателната отговорност относно наличието на маловажен случай по чл. 28, б. “а“ от ЗАНН.

ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА НАП



/БОЙКО АТАНАСОВ/

