



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

1000 София, бул. "Княз Дондуков" № 52 Телефон: (02) 98591 Факс: (02) 9870827

Изх. № 20-00-60
Дата, 10-03-2014

ДО
ТД НА НАП

ДИРЕКЦИЯ ОДОП

Относно: прилагане на разпоредбата на чл. 92, ал. 11 във връзка с ал. 3 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС)

Настоящото становище се издава на основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от Закона за Националната агенция за приходите във връзка с възникнали въпроси относно прилагането на разпоредбата на чл. 92, ал. 11 от Закона за данък върху добавената стойност (ДВ, бр. 101 от 2013 г., в сила от 01.01.2014 г.).

Промените на законовите текстове са главно в две насоки:

- разширяване на кръга на лицата, по отношение на които се прилага т.н. ускорено възстановяване;
- промени, свързани със сроковете за възстановяване на данъка върху добавената стойност и условията за възстановяване;

Съгласно новата ал. 11 на чл. 92 от ЗДДС, в сила от 01.01.2014 г., в случаите по ал. 3 на същата разпоредба, при възложена проверка данъкът се прихваща или възстановява в 30-дневен срок, а при възложена ревизия данъкът се прихваща или възстановява изцяло, или частично в 30-дневен срок от връчване на заповедта за ревизия в размер, представляващ разликата между декларирания данък за възстановяване и размера на данъците и задължителните осигурителни вноски, които обосновано се очаква да бъдат установени при ревизията. Актът, с който се възстановява или отказва възстановяването при възложената ревизия, се обжалва по реда на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, предвиден за обжалване на обезпечителните мерки. За невъзстановената част от декларирания данък за възстановяване се прилага ал. 8 на същата разпоредба.

Цитираната разпоредба предвижда от една страна изключение от общия ред на възстановяване, предвиден в чл. 92 от ЗДДС, а от друга е във връзка с някои от общите правила на същата норма, поради което следва да бъде изяснено по отношение на кои хипотези, данъчни периоди и ревизионни производства намира приложение:

1. Относно кръга на лицата, по отношение на които е приложима ал. 11 на чл. 92

Видно от текста на разпоредбата, същата е приложима в случаите по ал. 3.

Съгласно чл. 92, ал. 3 от ЗДДС, независимо от ал. 1, данъкът за възстановяване по чл. 88, ал. 3 се възстановява в 30-дневен срок от подаване на справка-декларацията, когато:

1. лицето е извършило за последните 12 месеца преди текущия месец облагаеми доставки с нулева ставка на обща стойност повече от 30 на сто от общата стойност на всички извършени от него облагаеми доставки, включително доставките с нулева ставка; на доставки с нулева ставка се приравняват и доставките на следните услуги с място на изпълнение на територията на друга държава членка, по които получател е лице, регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка: транспорт на стоки в рамките на

Европейския съюз и оказвани във връзка с този транспорт спедиторски, куриерски и пощенски услуги, различни от услугите по чл. 49; транспортна обработка на стоки; услуги във връзка с транспорта, оказвани от агенти, брокери и други посредници, действащи от името и за сметка на друго лице, както и услуги по оценка, експертиза и работа върху движими вещи;

2. (в сила от 01.01.2014 г.) лицето - земеделски производител, е извършило за последните 12 месеца преди текущия месец облагаеми доставки със ставка 20 на сто на произведените от него стоки по приложение № 2, част втора, на обща стойност повече от 50 на сто от общата стойност на всички извършени от него облагаеми доставки.

Видно от цитираната норма, ал. 11 е приложима само по отношение на случаите на така нареченото "ускорено възстановяване", относимо за износители, международен транспорт и пр., а считано от 01.01.2014 г. и за земеделски производители.

2. Относно производства и данъчни периоди, по отношение на които е приложима ал. 11 на чл. 92

2.1. при образувано ревизионно производство

В ЗИД на ЗДДС (ДВ, бр. 101 от 2013 г., в сила от 01.01.2014 г.) няма преходна норма, която да урежда приложението на новата ал. 11 на чл. 92 от ЗДДС при започнали и неприключили ревизионни производства преди 01.01.2014 г. (т.е. колизията между заварени и нови срокове за възстановяване по чл. 92 от ЗДДС). В тези случаи съгласно последователната съдебна практика, в случай, че не е предвидено изрично обратно действие на нормите, регламентиращи новите срокове, към започнали да текат вече заварени срокове се прилага законът, който е бил в сила в момента, в който срокът е започнал да тече. Т.е., изтичането на срока се определя от действащата по време на започването му законова разпоредба. В този смисъл е и т. 2 от становището на Изпълнителния директор на НАП с изх.№ 24-00-33/22.01.2010 г., издадено относно предшестващото изменение на сроковете за възстановяване по чл. 92 от ЗДДС.

При сравнителния анализ на нормите, уреждащи сроковете за възстановяване в редакциите им в сила преди и след 01.01.2014 г. е видно, че при възстановяване, извършвано в хода възложена проверка промени не са настъпили: данъкът се възстановява в 30-дневен срок от подаване на справка-декларацията. В случаите обаче на възложена ревизия възстановяването, вместо в края на ревизионното производство, по силата на новата ал. 11 на чл. 92 от ЗДДС при определени условия – липса на обосновани очаквания за корекция на декларираните от лицето резултати, следва да се извърши в 30 – дневен срок, считано от връчване на заповедта за ревизия.

Считаме, че нормата на ал. 11 на чл. 92 от ЗДДС следва да намери приложение в случаите на ревизия, заповедта за възлагането на която е връчена след 01.01.2014 г., тъй като в тези случаи срокът за възстановяване започва да тече при действието на новата норма. Т.е., ако ЗВР е издадена през 2013 г., но е връчена през 2014 г., приложима е новата ал. 11 от ЗДДС.

Данъчните периоди, по отношение на които е приложима нормата на чл. 92, ал. 11 от ЗДДС при образувано ревизионно производство, ЗВР за което е връчена след 01.01.2014 г., са всички периоди, за които лицето е декларирало данък за възстановяване като резултат за данъчен период и наличие на основанията по чл. 92, ал. 3 за същия период. Т.е., това биха били и данъчни периоди преди 01.01.2014 г.

Следва да се има предвид, че при законосъобразно протичане на данъчните правоотношения, данъчните периоди преди 01.01.2014 г., за които е било налично и декларирано основание по чл. 92, ал. 3 от ЗДДС за съответния период, които могат да попаднат в хипотезата на ал. 11 на чл. 92 от ЗДДС, по правило биха били случаите на резултати за период м. ноември 2013 г. Т.е., случаите, при които в рамките на 30-дневния период за възстановяване, са установени факти и обстоятелства, обуславящи възлагането на ревизия, заповедта за възлагането на която е връчена след 01.01.2014 г. В тези случаи следва

да се счита, че 30-дневният срок за възстановяване на данъка започва да тече от връчването на заповедта за възлагане на ревизията.

За пълнота на изложението поясняваме, че е възможно лице, което е попадало в хипотезата на ал. 3 на чл. 92 от ЗДДС в редакцията ѝ преди изменението, да не е подало справка – декларация в законоустановения срок и да подаде същата след 01.01.2014 г. По отношение на тази хипотеза също би била приложима ал. 11 на чл. 92 от ЗДДС.

В случаите, при които обект на ревизионното производство са периоди преди 01.01.2014 г. следва да бъде съобразена редакцията на чл. 92, ал. 3 от ЗДДС за съответния данъчен период. Т.е., за данъчни периоди преди м. декември 2013 г. разпоредбата на ал. 11 е приложима само относно хипотезите от настоящата т. 1 на чл. 92, ал. 3 от ЗДДС и е неприложима относно доставчиците - земеделските производители. По отношение на разширения обхват на лицата, за които се отнася ускореното възстановяване - земеделските производители, ал. 11 е приложима след м. декември 2013 г., включително.

2.2. при възложена проверка

Следва да се приеме, че когато възстановяването на данъка се извършва въз основа на проверка, нормата на ал. 11 на чл. 92 от ЗДДС е приложима по отношение на деклариран ДДС за възстановяване – резултат за данъчен период, справка-декларацията за който е подадена след влизането ѝ в сила – след 01.01.2014 г., тъй като срокът за възстановяване тече от този момент. Това по правило биха били справки-декларациите, отнасящи се за данъчни периоди след м. декември 2013 г., включително.

По отношение на земеделските производители ал. 11 на чл. 92 от ЗДДС е приложима за данъчни периоди след м. декември 2013 г., включително за този месец, справки-декларациите за които са подадени след влизане на нормата в сила – след 01.01.2014 г.

3. Относно промените, свързани със сроковете за възстановяване на данъка върху добавената стойност и условията за възстановяване

3.1. относно задължителното обезпечаване

И преди влизане в сила на ал. 11 на чл. 92 от ЗДДС не съществуваше законова пречка данъкът в размер, представляващ разликата между декларирания данък за възстановяване и размера на данъците и задължителните осигурителни вноски, които обосновано се очаква да бъдат установени при ревизията, да бъде възстановен на лицата, преди издаване на ревизионния акт. Такова възстановяване беше препоръчително както с оглед интересите на лицата, така и с оглед интереса на фиска, предвид обстоятелството, че за възстановяване след предвидените в закона срокове по чл. 92, ал. 1, т. 4, ал. 3 и 4 от ЗДДС се дължи лихва. В този смисъл е и т. 4 от указанията на Изпълнителния директор на НАП с изх.№ 24-00-33/22.01.2010 г. Поради това, независимо, че нормата на чл. 92, ал. 11 от ЗДДС задължително следва да се прилага в случаите на ревизия, ЗВР за които е връчена след 01.01.2014 г., не съществува пречка и е желателно възстановяването на безспорно подлежащата на възстановяване сума да се извърши без изискване на обезпечение и без изчакване на приключването на ревизионното производство, независимо от момента на връчване на ЗВР, включително и в случаите на възстановяване извън хипотезите на чл. 92, ал. 3 от ЗДДС. В случаите, когато възстановяването се извършва извън хипотезите на чл. 92, ал. 3 от ЗДДС, за същото се издава АПВ на основание чл. 129 от ДОПК, който подлежи на обжалване по общия ред.

3.2. относно определяне на подлежащия на възстановяване и прихващане данък

Считаме, че текстът относно неподлежащите на задължително обезпечаване от страна на лицата суми, които следва да се възстановяват в 30-дневен срок в размер, представляващ разликата между декларирания данък за възстановяване и размера на данъците и задължителните осигурителни вноски, които обосновано се очаква да бъдат установени, следва да се тълкува в смисъл, че на такова възстановяване подлежат сумите, за които няма обосновани очаквания в ревизионното производство декларираните от лицето резултати за възстановяване и данъци за внасяне да бъдат коригирани, чрез непризнаване на

данъчен кредит или установяване на допълнителни данъчни задължения за всички периоди в обхвата на ревизията, включително за други данъци и осигурителни вноски в обхвата ѝ, ако има такива. Съгласно чл. 92, ал. 5 от ЗДДС, когато в случаите по ал. 3 са налице изискуеми публични вземания, събирани от Националната агенция за приходите, възникнали до датата на подаване на справка-декларацията, в същите срокове органът по приходите извършва прихващане и възстановяване на остатъка, ако има такъв. Предвид цитираната норма от така установената безспорно подлежаща на възстановяване сума се извършва прихващане по ал. 5 на чл. 92 от ЗДДС.

3.3. относно акта, с който се възстановява или отказва възстановяването на данъка

Възстановяването или отказът да бъде възстановен данъка се извършва с акт за прихващане или възстановяване, в който следва изрично да бъдат посочени специалните основания по чл. 92, ал. 3 и ал. 11 от ЗДДС, както и специалният ред за обжалването му.

Следва в акта да се посочат обосноващите очаквания в ревизионното производство декларираните от лицето резултати за възстановяване и данъци за внасяне да бъдат коригирани, аналогично на случаите, при които се обосновава необходимостта от налагане на предварителни обезпечителни мерки - т.е., трябва да се обоснове очакваният размер на корекцията на данъчния резултат при ревизионното производство.

3.4. относно приложението на ал. 8 на чл. 92 от ЗДДС

Съгласно последното изречение от ал. 11 на чл. 92 от ЗДДС за невъзстановената част от декларирания данък за възстановяване се прилага ал. 8 на същата разпоредба. Съгласно посочената разпоредба, независимо от разпоредбите на ал. 3, когато е започнала ревизия на лицето, срокът за възстановяване на данъка е срокът за издаване на ревизионния акт, освен в случаите, когато лицето предостави обезпечение в пари, в държавни ценни книжа или в безусловна и неотменяема банкова гаранция със срок на действие не по-кратък от 6 месеца.

Предвид цитираните разпоредби, след издаването на АПВ, по силата на който евентуално се възстановява част от декларирания по чл. 92, ал. 3 от ЗДДС от лицето данък или се отказва възстановяването му, за невъзстановената част от сумата лицето, ако желае да му бъде възстановена преди приключване на ревизията, следва да представи предвиденото в закона обезпечение. При непредставянето на такова, срокът за възстановяване е срокът за издаване на ревизионния акт.

3.5. относно обжалването на АПВ по чл. 92, ал. 11 от ЗДДС

Актът по чл. 92, ал. 11 от ЗДДС, с който се възстановява или отказва възстановяването при възложената ревизия, се обжалва по реда на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, предвиден за обжалване на обезпечителните мерки. Т.е., жалба може да бъде подадена в 7-дневен срок от връчването му пред директора на компетентната териториална дирекция, който се произнася с мотивирано решение в 14-дневен срок (чл. 197, ал. 1 от ДОПК). На основание чл. 197, ал. 2 от ДОПК решението на териториалния директор може да се обжалва пред административния съд по местонахождението на териториалната дирекция, чийто директор го е издал, в 7-дневен срок от връчването му на жалбоподателя. Непроизнасянето на решаващия орган в сроковете по ал. 1 се смята за потвърждение на акта, който може да се обжалва в 14-дневен срок от изтичането на срока за произнасяне. Решението на административния съд не подлежи на обжалване.

3.6. относно дължимите лихви

Следва да се има предвид, че съгласно разпоредбата на чл. 92, ал. 10 от ЗДДС, действаща към момента на влизане в сила на новата ал. 11 на същата разпоредба, данък, подлежащ на възстановяване, невъзстановен без основание или невъзстановен поради отпаднало основание (включително при отмяна на акт) в предвидените в закона срокове по чл. 92, ал. 1, т. 4, ал. 3 и 4, се възстановява заедно със законната лихва, считано от датата, на която е следвало да бъде възстановен, до окончателното му изплащане, независимо от разпоредбата на ал. 8 и от спирането на данъчното производство.

Тоест, независимо че по силата на чл. 92, ал. 11 от ЗДДС при образувана ревизия безспорно подлежащият на възстановяване данък подлежи на възстановяване в 30-дневен срок от датата на връчване на ЗВР, а за останалите суми органите по приходите при непредставяне на обезпечение имат право да забавят възстановяването на данъка до изтичане срока за завършване на ревизията, то падежът на задължението не се променя. Поради това след изтичане на срока по ал. 3 за невъзстановения без основание данък (данъкът, който в резултат на ревизията е установено, че подлежи на възстановяване) се дължи лихва.

Например:

На 14.01.2014 г. е подадена СД с резултат ДДС за възстановяване по чл. 92, ал. 3 от ЗДДС в размер на 1000 лв. На 13.02.2014 г. е издадена ЗВР. Същата е връчена на лицето на 20.02.2014 г. Във връзка с издаден АПВ на 20.03.2014 г. на лицето са възстановени 200 лв. На 20.05.2014 г. е издаден РА с установен резултат за периода ДДС за възстановяване на основание чл. 92, ал. 3 от ЗДДС 600 лв. Актът не е обжалван. На 23.05.2014 г. сумата от 400 лв. е възстановена на лицето.

Дължимите лихви са:

за сумата от 200 лв. - за периода от 15.02.2014 г. до 19.03.2014 г.

за сумата от 400 лв. - за периода от 15.02.2014 г. до 22.05.2014 г.

При отмяна, цялостна или частична на акта, с който е отказано възстановяване на претендиран от лицето по реда на чл. 92, ал. 3 от ЗДДС данък, лихва се дължи от датата на която данъкът е следвало да бъде възстановен – изтичането на 30-дневния срок от подаване на СД, до датата на реалното възстановяване на данъка на лицето или на прихващането с публични задължения на същото лице, като се съобрази обратното действие на погасителния ефект на прихващането – към датата, на която двете задължения са се противопоставили, годни за компенсация.

Когато данъкът, деклариран като подлежащ за възстановяване по чл. 92, ал. 3 от ЗДДС, се възстановява след проверка, лихва не се дължи, в случай, че се спази законовият срок за възстановяване по ал. 11, идентичен по размер и начална дата с този по ал. 3. Дължимост на лихва възниква, ако данъкът в тези случаи се възстанови по-късно от 30 дни след подаване на справка-декларацията за периода, за който е декларирано правото на възстановяване.

**ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР
НА НАЦИОНАЛНАТА АГЕНЦИЯ
ЗА ПРИХОДИТЕ**


/БОЙКО АТАНАСОВ/

