

„ИГРИТЕ“ С ДДС

КОЙ ПЕЧЕЛИ И КОЙ ГУБИ?



Адв. Светослав Йорданов
адвокатско дружество
„Тосков и Йорданов“



Адв. Иван Тосков
адвокатско дружество
„Тосков и Йорданов“

Сериозен проблем при прилагане на Закона за данък върху добавената стойност винаги е бил извършването на данъчни измами, чрез схеми за източване на данък добавена стойност или т.нар. „кръгова“ измама. Това обстоятелство, наред с тежката и все още продължаваща финансова и икономическа криза в България и съществуващия бюджетен дефицит, на свой ред води до друг много сериозен проблем, а именно

и в частност на облагането с данък върху добавената стойност, които протичат в рамките на Европейския съюз. Получава се така, че защитните механизми, въведени от законодателя, които имат за цел да предотвратяват или поне да ограничават подобни злоупотреби, на практика създават пречки за развитие на бизнеса.

Солидарна отговорност

Типичен пример за законодателен опит за предотвратяване на данъчни измами е разпоредбата на чл.177 от ЗДДС, с която се въвежда един особен вид солидарна отговорност на едно регистрирано лице-получател по облагаема доставка за дължимия и невнесен данък от друго регистрирано лице-доставчик по същата облагаема доставка. Правилата, съдържащи се в посочената разпоредба, биха могли да бъдат разглеждани и като потенциална опасност за данъчно задължените лица, в смисъл на това, че едно макар и добросъвестно лице, което е извършило напълно валидна сделка, но било то защото не е положило дължимата, съобразно законна грижа или не е обезпечило в достатъчна степен необходимите доказателства за това, рискува ревизиращият орган да приеме, че липсва реална сделка, което да доведе до отказ за упражняване на правото на данъчен кредит или до ангажиране на отговорността му по реда на чл.177 от ЗДДС.

Постановяването на масови откази от страна на данъчната администрация за ползване на право на данъчен кредит от регистрирани лица, макар и в много от случаите без да са налице необходимите за това основания

Изрядни от данъчно-правна гледна точка данъчно задължени лица са принудени да водят продължителни административни и съдебни производства, което забавя упражняването на правото им на данъчен кредит с месеци, а по-често с години, а в нередки случаи изобщо прави невъзможно ефективно му упражняване. Това, в крайна сметка, поставя под допълнителен натиск българския бизнес, поради липсата на оборотни средства, и способства за пораждаване или задълбочаване на редица други проблеми, като вътрешната фирмена задължнялост, неизплащане или закъсняло изплащане на трудови възнаграждения на работниците и служителите, замразяване на инвестиционни програми и проекти за развитие на бизнеса, служи като спирачка за появата на нови чуждестранни инвеститори и т.н. Още повече, че такава политика, мълчаливо подкрепяна и провеждана от българската държава, е до голяма степен в противовес на процесите на либерализация на данъчното облагане

Най-общо казано, за да възникне отговорност за чуждо задължение, по смисъла на чл.177 от ЗДДС, е необходимо да е осъществена облагаема доставка, по която регистрираното лице е получател, доставчикът е издал фактура с посочване на дължимия ДДС, който следва да бъде начислен и внесен в бюджета. Данъкът обаче не е внесен ефективно от доставчика, получателът е ползвал право на приспадане на данъчен кредит, пряко или косвено свързан с невнесения данък и е знаел или е бил дължен да знае, че данъкът няма да бъде вне-



сен. Липсата, на който и да е от елементите от фактическия състав, ще има за резултат неприменяемост на солидарната отговорност.

Особен практически интерес за данъчно задължените лица представлява субективния елемент, а именно знанието или задължението за знание на регистрираното лице, субект на отговорността, че дължимият по облагаемата доставка ДДС няма да бъде внесен от неговия доставчик. Наличието на това обстоятелство следва да бъде доказано по безспорен и несъмнен начин от ревизиращия орган по реда на чл.117 - чл.120 от ДОПК. В немалка част от случаите обаче органът по приходите реализира по отношение на ревизираното лице солидарната отговорност без да изпълни това свое основно задължение и бланкетно достига до един необоснован извод за наличие на субективния елемент.

Първа хипотеза

В първата хипотеза получателят по доставката трябва да е знаел, че дължимият ДДС няма да бъде внесен. Преценката за липсата или наличието на „знание“ следва да бъде извършена въз основа на всички събрани по ревизионната преписка доказателства в тяхната съвкупност и вътрешно съотношение, тъй като всеки конкретен случай се характеризира и отличава със своите особености, които следва да бъдат съобразени от ревизиращия орган. Така например, в практиката се приема, че регистрираното лице е знаело, че данъкът няма да бъде платен, когато доставчик и получател са юридически лица, които имат един и същи представител - законен или такъв по пълномощие или е наличие идентичност между техни колективни управителни органи. „Знанието“ може да бъде установено и въз основа на други факти и обстоятелства, които пряко или косвено водят до такъв извод, като например признания на страните по сделката, съдържащи се в кореспонденция между тях, също така документи, от които се установява наличието на скрити уговорки между страните и т.н. Дори ревизиращият орган да достигне до извод за наличие

на „знание“, ревизираното лице има правната възможност да ангажира допълнителни доказателства, които да го оборват или изключват.

Втора хипотеза

Във втората хипотеза, получателят по доставката е бил длъжен да знае, че дължимият данък няма да бъде внесен. Общият критерий за установяване на тези обстоятелства, възприет в практиката, е полагането на т.нар грижа на добрия търговец. Би било трудно да се дефинира обема на тази грижа, тъй като с оглед на особеностите на всеки конкретен случай тя би имала различно съдържание. Дължимата грижа би могла да се изразява в проверка на търговската история на доставчика, чрез извършване на справки в публични регистри като Търговския регистър, Имотния регистър, проверка дали доставчикът е включен в списъци с длъжници, обявявани от различни търговски органи, в изпълнение на техни правомощия, проверка дали доставчикът разполага с изискуемо от закона разрешение за осъществяване на определена дейност и т.н. Сделки на голяма стойност биха изисквали извършването и изготвянето на много по-задълбочен търговски, икономически и юридически анализ (due diligence report). В този смисъл, различна по обем би била дължимата грижа, когато се касае за малка по размер доставка с еднократно изпълнение, в сравнение с доставка на голяма стойност с продължително или повтарящо се изпълнение. Законодателят се е опитал да очертае по нормативен път правната рамка на втората хипотеза с въвеждането на оборима законова презумпция за задължение за знание, при кумулативното наличие на изброените в разпоредбата предпоставки. Първата предпоставка във всички случаи е невнасяне на данък по облагаема доставка с предмет същата стока или услуга, независимо дали в същия, изменен или преработен вид. Тук практическа трудност представлява доказването на идентичността на предмета на доставките, особено когато се касае за рогово определени вещи или

вещи, които са в изменен или преработен вид. Често ревизиращият орган достига до погрешни изводи относно тази важна предпоставка, липсата на която би изключила прилагането на солидарната отговорност.

Втората предпоставка е облагаемата доставка да е привидна, да заобикаля закона или да е на цена, която значително се отличава от пазарната. Тази предпоставка е приложима само по отношение на лице, което е страна (получател) по такава облагаема доставка, но не и по отношение на лице, което е страна по някоя от предходните или следващите сделки по веригата. Обратното би означавало въвеждане на обективна отговорност за лице, което не е извършило неправомерни действия, свързани с неправомерно ползване на данъчен кредит.

Два вида привидни сделки

Правната теория разграничава два вида привидни (симулативни) сделки, а именно абсолютно и относително симулативни.

При абсолютната симулация страните афишират спрямо трети лица едно несъществуващо правоотношение. Такива сделки са абсолютно недействителни и съгласно трайната съдебна практика спрямо тях е неприложима отговорността по чл.177 от ЗДДС. Установяването на абсолютно симулативна сделка от страна на ревизиращия орган е основание за отказване на правото на приспадане на данъчен кредит от данъчно задълженото лице поради липса на доставка.

При относителната симулация страните сключват две сделки - привидна и прикрита. Привидната (симулативната) сделка е тази, по която волеизявлението е насочено да създаде едно привидно правоотношение, което спрямо трети лица да бъде представяно като действително и надлежно обвързващо страните и с него да се прикрие съществуването на прикритата сделка, която отразява действителната воля на страните. Доказването на такива сделки е изключително трудно поради специфичния им характер и поради факта, че рядко страните създават доказателства за това поради прякото им участие. Пример за относителна симулация е да кажем, когато при продажба на вещно право върху недвижим имот в окончателния договор в нотариална форма страните посочват цена, която е по-ниска от действително заплатената. За всички трети лица, цена по сделката ще е тази, посочена в нотариалния акт, а за страните, в техните вътрешни отношения, ще е действително заплатената цена.

Заобикаляне на закона е налице, когато с използването на по принцип позволени от закона средства, по опосреден, непряк начин, страните постигат един неправомерен правен резултат. Пример за заобикаляне на закона би бил извършване на облагаема доставка, по която действителен получател е физическо лице, но фактурата е издадена на юридическо лице, което е регистрирано по ЗДДС, с цел да бъде упражнено правото за ползване на данъчен кредит, което не би могло да бъде упражнено от физическото лице.

Третият случай, където цената по облагаемата доставка значително да се отличава от пазарната, до известна степен се припокрива с първия, представяващ сключване на относително симулативна сделка. Посоченият по-горе пример би могъл да бъде даден със същият успех и в този случай. Важно практически е да се отбележи, че под „пазарна цена“ законът има предвид цената съгласно §1, т. 8 от ДР на ДОПК. Пазарната цена следва да бъде установена от ревизиращия орган, в рамките на ревизионното производство, по реда за събиране на доказателства и съобразно предвидените в закона методи за определянето ѝ.

За съжаление няма нормативно определен критерий за определяне кога е налице значително отклонение

Такъв критерий все още не е установен и от съдебната практика. Така че преценката трябва да бъде извършвана от ревизиращия орган във всеки конкретен случай, което е предпоставка за противоречиво прилагане на тази разпоредба.

Разбира се, действието на разпоредбите на чл.177 от ЗДДС не бива да се абсолютизира. За радост е налице и тенденция към стесняване и ограничаване на приложното поле на солидарната отговорност. Основна заслуга в тази насока има съдебната практика на Съда на Европейската общност. Тя се изразява в постановяване на редица решения по дела на съда, по въпросите на прилагане на режима за облагане с данък върху добавената стойност и допустимите съобразно общностното законодателство ограничения в ползването на право на данъчен кредит, които могат да бъдат въвеждани в националните законодателства от държавите-членки. Като последица от това в последните години се създаде и немалка съдебната практика на административните съдилища и Върховен административен съд на национално равнище. Също така, реализирайки законните си правомощия, Министерство на финансите и Национална агенция по приходите със свое писмо, обобщавайки натрупаната практика, дадоха задължителни указания за прилагането на чл.177 от ЗДДС на органите на приходната администрация. Изрядните данъчно задължени лица следва да насочат усилията си към това да сключват и отчитат облагаемите си сделки по такъв начин, че за тях да не са налице елементите от фактическия състав на солидарната отговорност, тъй като липсата на който и да е от тях би изключил приложението ѝ. От друга страна, остава надеждата, че държавата ще следва политиката на противодействие на данъчните измами, използвайки съответните механизми, но така че санкционните им последици да не нарушават и не затрудняват развитието и нормалното функциониране на местния бизнес.