

РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
№ 20-00-33 от 22.01.2010 г.

ОТНОСНО:

Срокове за възстановяване на резултати за данъчен период – данък добавена стойност за възстановяване и дължимост на лихви предвид измененията на чл. 92 от ЗДДС, в сила от 01.01.2010 г. (ДВ, бр. 95/2009 г.)

Съгласно чл. 92, ал. 1, т. 2 от ЗДДС (изм. - ДВ, бр. 95 от 2009 г., в сила от 01.01.2010 г.) когато няма други изискуеми и неизплатени задължения по т. 1 или техният размер е по-малък от посочения в справка-декларацията данък за възстановяване, регистрираното лице приспада данъка за възстановяване или остатъка по т. 1 от дължимия данък за внасяне, посочен в справка-декларациите, подавани в следващите два поредни данъчни периода.

Съгласно чл. 92, ал. 1, т. 4 от ЗДДС (изм. - ДВ, бр. 95 от 2009 г., в сила от 01.01.2010 г.) данъкът за възстановяване по чл. 88, ал. 3 (резултат за периода – данък за възстановяване) се възстановява, като ако след изтичането на срока за приспадане по т. 2 има остатък от данъка за възстановяване, органът по приходите прихваща този остатък за погасяване на други изискуеми и неизплатени данъчни задължения или задължения за осигурителни вноски, събирани от Националната агенция за приходите, или го възстановява в 30-дневен срок от подаването на последната справка-декларация.

Съгласно чл. 92, ал. 8 от ЗДДС независимо от разпоредбите на ал. 1, т. 4 и ал. 3 - 6, когато е образувано ревизионно производство на лицето, срокът за възстановяване на данъка е срокът за издаване на ревизионния акт, освен в случаите, когато лицето предостави предвиденото в закона обезпечение.

Съгласно чл. 92, ал.10 от ЗДДС (изм. - ДВ, бр. 95 от 2009 г., в сила от 01.01.2010 г.) данък, подлежащ на възстановяване, невъзстановен без основание или невъзстановен поради отпаднало основание (включително при отмяна на акт) в предвидените в този закон срокове по ал. 1, т. 4, ал. 3 и 4, се възстановява заедно със законната лихва, считано от датата, на която е следвало да бъде възстановен по този закон, до окончателното му изплащане, независимо от разпоредбата на ал. 8 и от спирането на данъчното производство.

Във връзка с горесцитираните изменения на ЗДДС са възникнали следните въпроси:

1. По отношение на резултатите за периода и данъка за възстановяване - за кои данъчни периоди се прилага двумесечният срок за приспадане по чл. 92, ал. 1, т. 2 от ЗДДС?

2. Новият срок за възстановяване по чл. 92, ал. 1, т. 4 от ЗДДС, както и задължението за възстановяване на лихви за забава по ал. 10, отнася ли се за данъка, деклариран за възстановяване в справките-декларации, подадени през:

- месец декември 2009 г. - за данъчен период месец ноември 2009 г.
- месец януари 2010 г. - за данъчен период месец декември 2009 г.

3. Дължи ли администрацията лихви за забава съгласно новата редакция на ал. 10 на чл. 92 от ЗДДС за случаите, при които образуваните (включително спрени) до 31.12.2009 г. производства по извършване на ревизии във връзка с възстановяване на ДДС ще приключат през 2010 г.

Съобразявайки относимата нормативна уредба, на основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от Закона за Националната агенция за приходите, по така поставените въпроси изразявам следното становище:

1. Относно данъчните периоди с резултат данък за възстановяване, за които се прилага двумесечният срок за приспадане по чл. 92, ал. 1, т. 2 от ЗДДС Съгласно § 53 от ПЗР на ЗДДС двумесечният срок по чл. 92, ал. 1, т. 2 от ЗДДС се прилага за данък за възстановяване, отнасящ се за данъчни периоди след 1 януари 2010 г.

Предвид тази разпоредба за всички процедури на приспадане, започнали да текат преди влизане в сила на изменението на чл. 92, ал. 1, т. 2 от ЗДДС, по силата на което процедурата на приспадане от тримесечна се изменя на двумесечна, се прилага тримесечна процедура. Когато процедурата за приспадане започва по силата на справка декларация с резултат данък за възстановяване и подлежащ на приспадане, отнасяща се за данъчни периоди след 01.01.2010 г., се прилага новата двумесечна процедура на приспадане. На практика това означава, че новата по-кратка процедура ще се прилага най-рано за справки-декларации, с които се започва процедура по приспадане, подадени през месец февруари 2010 г.

2. Относно приложимия срок за възстановяване по чл. 92, ал. 1, т. 4 от ЗДДС

В ЗИД на ЗДДС (ДВ, бр. 95/2009 г.) няма преходна норма, която да урежда 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.

Във връзка с нормата на чл. 92, ал. 8 от ЗДДС, която в случаите на ревизия определя нов срок за възстановяване, различен от този по ал. 1, т. 4 от закона, и това е срокът за издаване на ревизионния акт, отговорът на въпросите, свързани със задължението за начисляване на лихви, е в зависимост от обстоятелството дали възстановяването се извършва след извършване на проверка или на ревизия.

В настоящата т. 2 от становището се разглеждат случаите, при които данъкът се възстановява след извършена от органите на приходите проверка:

2.1. за данъка, деклариран за възстановяване със справките-декларации, подадени през месец декември 2009 г. за данъчен период месец ноември 2009 г.;

Новият срок за възстановяване по чл. 92, ал. 1, т. 4 от ЗДДС не се прилага за данъка, деклариран за възстановяване със справките-декларации, подадени през месец декември 2009г. за данъчен период месец ноември 2009 г. В тези случаи срокът за възстановяване е 45-дневен от датата на подаване на последната справка-декларация с резултата, подлежащ на възстановяване.

2.2. за данъка, деклариран за възстановяване със справките-декларации, подадени през месец януари 2010 г. за данъчен период месец декември 2009 г.;

Новият срок за възстановяване по чл. 92, ал. 1, т. 4 от ЗДДС се прилага за данъка, деклариран за възстановяване със справките-декларации, подадени през месец януари 2010 г. за данъчен период месец декември 2009 г. В тези случаи срокът за възстановяване започва да тече от подаването на последната справка-декларация с резултат ДДС за възстановяване - т.е.

започва да тече при действието на новата разпоредба. Същата намира приложение по силата на правилото, посочено по-горе, тъй като срокът за възстановяване на данъка започва да тече от датата на подаване на справка-декларация и вземането възниква при действието на новия закон. Поради това срокът за възстановяване в случая е 30-дневен. В горепосочените случаи (т. 2.1 и 2.2), ако след изтичане на срока за възстановяване данъкът, подлежащ на възстановяване, не бъде възстановен без основание, същият се възстановява заедно със законната лихва, считано от датата, на която е следвало да бъде възстановен по този закон, до окончателното му изплащане.

3. Относно дължимостта на лихви за забава съгласно новата редакция на ал. 10 на чл. 92 от ЗДДС за случаите, при които образувателите (включително спрени) до 31.12.2009 г. ревизионни производства във връзка с възстановяване на ДДС ще приключат през 2010 г.

3.1. Прилагане на разпоредбата на чл. 92, ал. 10 от ЗДДС

3.1.1. Относно ревизиите, ревизионният акт по които е издаден до 31.12.2009 г.

Преди изменението на чл. 92, ал. 10 от ЗДДС от систематичното тълкуване на текстовете на чл. 92, ал. 1, т. 4, ал. 3, ал. 4, ал. 8 и ал. 10 от закона се извежда правният извод, че при образуваната ревизия на лицето се дерогира законовият срок по ал. 1, т. 4, ал. 3, ал. 4, като в тези случаи срокът за възстановяване на данъка е срокът за издаване на ревизионния акт. Поради това, независимо от резултата ДДС за възстановяване, установен в ревизионното производство, лихва в полза на лицата не се дължи от датата на изтичане на съответните срокове по чл. 92, ал. 1, т. 4, ал. 3, ал. 4 от ЗДДС до датата, на която е следвало да се издаде ревизионният акт.

3.1.2. Относно ревизиите, заповедта за възлагането на които е издадена след 01.01.2010 г.

Предвид изменението на ал. 10 на чл. 92 от ЗДДС, в сила от 01.01.2010 г., съгласно която лихва се дължи „независимо от разпоредбата на ал. 8”, в случаите, при които при подадена справка-декларация в хипотезите по чл. 92, ал. 1, т. 4, ал. 3, ал. 4 от ЗДДС, когато в резултат на ревизията се установи ДДС за възстановяване, деклариран от лицето и подлежащ на възстановяване, същият се възстановява заедно със законната лихва. Лихва се дължи, от датата, на която данъкът е следвало да бъде възстановен съгласно ал. 1, т. 4, ал. 3 или 4, до окончателното му изплащане, независимо от ревизионното производство, както и от спирането на данъчното производство (с изключение на спирането на срока за възстановяване по чл. 93 от ЗДДС – виж т. 3.2.3), освен ако данъкът не е възстановен в хода на ревизията в рамките на тези срокове. Систематичното тълкуване на текста води до извод, че в случая, при който е налице ревизионно производство, падежът на задължението на НАП към лицата не се променя, а разпоредбата на ал. 8 не позволява на лицата да претендират данъка преди изтичането на срока на ревизията, освен ако не предоставят предвиденото в закона обезпечение. Лихва обаче се дължи от датата, следваща датата, на която изтичат сроковете по чл. 92, ал. 1, т. 4, ал. 3 и ал. 4 от ЗДДС.

3.1.3. Относно неприключилите към 01.01.2010 г. ревизионни производства

3.1.3.1. В случаите, при които до 01.01.2010 г. е образувано ревизионно производство, срокът за издаване на ревизионния акт по което към същата дата не е изтекъл, следва да се приеме, че при липса на преходно правило, придаващо обратно действие на изменението на чл. 92, ал. 10 от ЗДДС, се прилага действащата към момента на образуването на ревизионното

производство разпоредба. Това е така, тъй като изменението на правните разпоредби само по себе си не представлява юридически факт, настъпването на който да породи правните последици, предвидени в разпоредбата, освен ако законът изрично не е предвидил приложимост спрямо настъпили вече факти. Приемането на обратното би означавало да се стигне до абсурда да се прилага разпоредба спрямо завършени фактически състави, особено като се има предвид, че най-често сроковете по чл. 92, ал. 1, т. 4, ал. 3 и ал. 4 от ЗДДС ще са изтекли преди влизането в сила на новата разпоредба.

Следователно в тези случаи не намира приложение новата редакция на чл. 92, ал. 10, предвиждаща дължимост на лихва след изтичане на законовите срокове по чл. 92, ал. 1, т. 4, ал. 3 и ал. 4 от ЗДДС, независимо от образуваното ревизионно производство.

Например: Със ЗВР, издадена на 20.08.2009 г., е образувана ревизия, отнасяща се за данъчен период м. юли 2009 г., на която срокът за извършването ѝ е удължен със заповед от 20.12.2009 г., по силата на която ревизията следва да завърши, съответно ревизионният акт да бъде издаден след 01.01.2010 г. С ревизията е установено, че декларираният от лицето резултат за данъчния период ДДС за възстановяване подлежи на възстановяване. Ревизионният акт е издаден в законовите срокове и данъкът, подлежащ на възстановяване, е възстановен на лицето към датата на издаването му. В този случай лихва за забава не се дължи, независимо че датата на издаване на РА е след 01.01.2010 г. Ако дължимата на лицето сума не е възстановена към датата, на която е следвало да се издаде актът, лихва се дължи от датата, следваща тази дата, до датата на възстановяване на сумата.

Изложеното в тази точка важи за случаите на неприключили ревизионни производства, за които ЗВР (за образуването им или за удължаване на срока за извършването им) е издадена преди 01.01.2010 г.

3.1.3.2. Не така обаче стои въпросът, ако при действието на новата редакция на чл. 92, ал. 10 настъпи юридически факт, водещ до забавяне възстановяването на данъка, каквито юридически факти биха могли да бъдат удължаването срока на ревизията или изрично посоченото в разпоредбата спиране на производството.

Възможни са и случаи, при които ЗВР е издадена преди 01.01.2010 г., но със ЗВР, издадена след 01.01.2010 г., срокът на същата е удължен.

Удължаването на срока следва да се счита за юридически факт, даващ основание за приложение на изменената разпоредба на чл. 92, ал. 10 от ЗДДС. В тези случаи следва да се приеме, че лихва за забава се дължи от датата, на която е следвало да бъде издаден ревизионният акт съгласно ЗВР издадена преди 01.01.2010 г., и при спазване на законовите срокове до датата на възстановяване на сумата.

Датата, от която следва да бъде начислявана лихва в полза на ревизираното лице, се определя, като към датата, на която следва да бъде завършена ревизията, се добавят 45 дни. Този срок (45 дни) се определя, вземайки предвид законовите срокове за процесуалните действия, следващи завършването на ревизията – до издаване на ревизионния акт, а именно: 14 дни за съставяне на ревизионен доклад, 3 дни за връчването му на лицето, 14 дни за възражение срещу доклада и 14 дни за издаване на ревизионен акт.

Със ЗВР, издадена през 2009 г., е образувана ревизия, която съгласно същата ЗВР е следвало да завърши на 10.03.2010 г. Със ЗВР, издадена на 20.02.2010 г., срокът за завършването на ревизията е удължен до 30.04.2010 г. В този случай лихва следва да се начисли считано от 25.04.2010 г., т.е. от деня, следващ датата, на която е следвало да бъде издаден ревизионният акт по силата на ЗВР, издадена през 2009 г. Тази

дата се установява, като към датата, на която е следвало да завърши ревизията съгласно последната по ревизионното производство ЗВР, издадена през 2009 г. (за възлагане на ревизия или удължаване на срока на ревизия), се прибавят 45 дни, като лихва тече от следващия ден до деня на реалното възстановяване на сумата.

3.2. Относно приложението на чл. 92, ал. 10 от ЗДДС при спиране на производството по ДОПК

3.2.1. При спиране на производството по извършване на проверка Както при действащата до 01.01.2010 г. редакция на чл. 92, ал. 10 от ЗДДС, така и при новата редакция данък, подлежащ на възстановяване, невъзстановен без основание или невъзстановен поради отпаднало основание в предвидените в този закон срокове по ал. 1, т. 4, ал. 3 и 4, се възстановява заедно със законната лихва, считано от датата, на която е следвало да бъде възстановен по този закон, до окончателното му изплащане, независимо от спирането на данъчното производство. В случая се касае за случаите на спиране на данъчното производство по реда на чл. 34 от ДОПК, с изключение на спиране на производството по причини, изхождащи от проверяваното лице – по молба на лицето (чл. 34, ал. 1, т. 4 от ДОПК), поради заболяване на лице, чието участие е наложително, когато това лице е проверяваното лице или лице от персонала му (чл. 34, ал. 1, т. 1 от ДОПК), до назначаване на законен представител на лицето или до назначаване на настойничество или попечителство (чл. 34, ал. 1, т. 3 от ДОПК). Аргумент за това е обстоятелството, че лихва се дължи за забава, а не може да се приеме, че е налице забава, когато спирането е причинено от факти или събития, произхождащи от волята, поведението или състоянието на правоимащото лице.

3.2.2. При спиране на производството по извършване на ревизия

3.2.2.1. При образувано ревизионно производство преди 01.01.2010 г., спряно със заповед, издадена преди 01.01.2010 г. При действащата до 01.01.2010 г. редакция на чл. 92, ал. 10 от ЗДДС. предвид изложеното в т. 3.1.1 от настоящото становище, при спиране на ревизионното производство, за срока на спирането лихва не се дължи, независимо от основанието на спирането. Това е така, тъй като независимо от спирането е налице всяко ревизионно производство, по което в резултат на това спиране няма да е настъпил срокът за възстановяване на ДДС по чл. 92, ал. 8 от ЗДДС. Това е валидно за всички ревизии, образувани въз основа на ЗВР, издадена преди 01.01.2010 г., и производството по които е спряно със заповед за спиране, издадена преди 01.01.2010 г., и за които няма ЗВР за удължаване на срока, издадена след 01.01.2010 г. В тези случаи, независимо от датата на възобновяване на производството (включително след 01.01.2010 г.) за срока на спиране на производството не се дължи лихва.

3.2.2.2. При образувано ревизионно производство преди 01.01.2010 г., спряно със заповед, издадена след 01.01.2010 г.

В случаите, при които спирането на ревизионно производство, образувано преди 01.01.2010 г., е постановено със заповед, издадена след 01.01.2010 г., независимо от датата, на която следва да завърши ревизионното производство, съответно да бъде издаден ревизионният акт в резултат на спиране на производството, лихва следва да се начисли от датата, на която е следвало да бъде издаден ревизионният акт преди факта на спиране на производството.

Например: Ревизия, образувана със ЗВР, издадена през 2009 г., връчена на 14 ноември 2009 г. със срок за извършването ѝ три месеца, е спряна на

основание чл. 34 от ДОПК на 15.01.2010 г. Ревизията е възобновена на 15.06.2010 г. Лихва се дължи от датата, на която е следвало да бъде издаден ревизионният акт съгласно ЗВР и законовите срокове по ДОПК, по начина, изчислен в т. 3.1.3.2, т.е. в настоящия случай: срок за завършване на ревизията 14.02.2010 г. плюс 45 дни – 31.03.2010 г., и датата, от която следва да се начислява лихва е 01.04.2010 г..

3.2.2.3. При ревизии, образувани въз основа на ЗВР, издадена преди 01.01.2010 г., и производството по които е спряно със заповед за спиране, издадена преди 01.01.2010 г., и за които има ЗВР за удължаване на срока, издадена след 01.01.2010 г.

По аналогичен начин на изложеното в т. 3.2.2.2. се определя датата, от която следва да се начислява лихва в полза на лицата, при ревизии, образувани въз основа на ЗВР, издадена преди 01.01.2010 г., и производството по които е спряно със заповед за спиране, издадена преди 01.01.2010 г., и за които има ЗВР за удължаване на срока, издадена след 01.01.2010 г. Например: Ревизия, образувана със ЗВР, издадена през 2009 г., връчена на 14 ноември 2009 г. със срок за извършването ѝ три месеца, спряна на основание чл. 34 от ДОПК на 15.12.2009 г. Ревизията е възобновена на 15.03.2010 г. Със ЗВР, издадена на 10.05.2010 г. ревизията е удължена с два месеца.

Лихва се дължи от датата, на която е следвало да бъде издаден ревизионният акт съгласно ЗВР, и заповедите за спиране ревизията, издадена преди 01.01.2010 г., и заповедта за възобновяване, издадена на 15.03.2010 г., до датата на реалното възстановяване на сумите. Т.е. ревизионното производство е следвало да приключи на 15.02.2010 г. по силата на ЗВР, но по силата на спирането и възобновяването на производството този срок (за приключване на ревизионното производство) става 15.05.2010 г. Срокът за издаване на ревизионния акт е 45 дни след тази дата – 30.06.2010 г., и лихва се дължи от 01.07.2010 г. до реалното възстановяване на сумите, независимо от срока на за завършване на ревизията, съответно на издаване на ревизионния акт съгласно ЗВР, с която срокът на ревизията е удължен (издадената на 10.05.2010 г.).

3.2.3. При спиране на сроковете за възстановяване на основание чл. 93 от ЗДДС

В случаите, при които данъкът не е възстановен поради спиране на сроковете за възстановяване на основание чл. 93 от ЗДДС, не е налице невъзстановен без основание данък и лихва не се дължи. Чл. 92, ал. 10 предвижда начисляване на лихва за забава при спиране на данъчното производство, а не при случаите на спиране на срока по силата на специалната норма на ЗДДС. Още повече че тези случаи изцяло са обусловени от неправомерно поведение на правоимащото лице, а основен принцип в правото е, че никой не може да черпи права от неправомерното си поведение.

4. Следва да се обърне особено внимание, че за всички ревизионни производства, образувани след 01.01.2010 г., разпоредбата на чл. 92, ал. 10 намира приложение и бюджетът ще дължи лихва за забава върху невъзстановения данък от деня, следващ деня на изтичане на сроковете по чл. 92, ал. 1, т. 4, ал. 3 и ал. 4 от ЗДДС. В тази връзка следва да се извършва особено внимателна преценка относно възможността за възстановяване на данък в хода на ревизионните производства.

Изпълнителен директор на НАП: (п)
(Кр. Стефанов)

