



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

1000 София, бул. "Княз Александър Дондуков" № 52 Телефон: 0700 18 700 Факс: (02) 9859 3099

X

Изх. №

ЦУ на НАП

ДО

ТД НА НАП

ТД НА НАП ГДО

ТД НА НАП СДО

ДИРЕКЦИЯ ОДОП

ЦУ НА НАП

ОТНОСНО: Прилагането на разпоредбите на **Закона за данък върху добавената стойност** (ЗДДС) по отношение на данъчно третиране на доставки с настъпила окончателна несъбираемост на вземането на доставчика за договореното възнаграждение преди 1 януари 2023 г.

Настоящото становище се издава на основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от **Закона за Националната агенция за приходите** с оглед осигуряване на действието на принципа на правна сигурност за данъчно задължените лица и уеднаквяване на практиката на органите по приходите относно приложението на ЗДДС при упражняване на право на корекция на данъчната основа и начисления данък по доставки с настъпила окончателна несъбираемост на вземането за договореното възнаграждение по тях преди 1 януари 2023 г. и по отношение на реда на документиране при намаление на данъчната основа и на начисления данък върху добавената стойност (ДДС) в тези случаи.



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

**I. Правна рамка и практика на Съда на Европейския съюз (СЕС) и
Върховния административен съд (ВАС)**

**1. Относими норми на националното право и правото на Европейския
съюз**

Съгласно чл. 90, пар. 1 от *Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност* (Директива 2006/112/ЕО, Директивата за ДДС) в случаите на анулиране, разваляне, отказ или пълно или частично неплащане, или когато цената е намалена след извършването на доставката, основата се намалява съответно съгласно условия, които се определят от държавите членки. Според пар. 2 от същата разпоредба в случаите на пълно или частично неплащане държавите членки могат да дерогират от пар. 1.

В националното законодателство, с разпоредбата на чл. 115, ал. 1 от ЗДДС, Република България се е възползвала от въведената с пар. 2 на чл. 90 от Директива 2006/112/ЕО възможност за дерогация от разпоредбата на пар. 1.

С § 21 от *Закона за изменение и допълнение на ЗДДС* (ЗИД на ЗДДС), обн. ДВ, бр. 102 от 23 декември 2022 г., бе създадена нова глава тринадесета „а“ на закона, именувана „Намаляване на данъчна основа и начислен данък при несъбираемо вземане“ и съдържаща чл. 126а, 126б и 126в, в сила от 1 януари 2023 г. Безспорно тези разпоредби са относими към вземания, за които на или след 1 януари 2023 г. е настъпило някое от обстоятелствата по чл. 126а, ал. 2 от закона, които дават основание за третиране на вземането като несъбираемо.

В ЗИД на ЗДДС, обн. ДВ, бр. 102 от 23 декември 2022 г., липсва преходна норма за заварените положения, т.е. не е предвиден специфичен ред за намаляване на данъчна основа и начислен ДДС по доставка, при която основаниято за третирането на вземането по нея като несъбираемо е настъпило преди 1 януари 2023 г. Предвид дерогацията на Република България от разпоредбата на чл. 90, пар. 1 от Директивата за ДДС, както и с оглед практиката на СЕС по преюдициални запитвания по аналогични казуси, която потвърждава директния ефект на тази разпоредба от директивата, следва да се прецени приложимостта на глава



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

тринадесета „а“ на ЗДДС и в кои случаи е налице възможност за намаляване на данъчната основа и начисления ДДС по доставка, по която несъбираемостта на вземането е настъпила преди 1 януари 2023 г.

2. Практика на СЕС

Видно от мотивите, изложени от Съда в параграфи 22, 26 и 27 от решението на СЕС по дело C-246/16, Enzo di Maura, предвидената в чл. 90, пар. 2 от Директивата за ДДС възможност за държавите членки за дерогиране не би могла да се разпростре извън несигурността относно окончателното плащане. Това следва да се разбира в смисъл, че когато стане сигурно, че вземането няма да бъде реализирано, държавата не може да се позовава на дерогацията. Съществуващата несигурност очевидно се отчита при лишаване на данъчно задълженото лице от правото му да намалява данъчната основа, докато вземането не стане окончателно несъбираемо. Същата цел би могла да се преследва и с предоставяне на възможност за такова намаляване, когато данъчно задълженото лице докаже, че с оглед на обстоятелствата има разумна степен на вероятност задължението да не бъде изпълнено.

Съгласно практиката на СЕС разпоредбата на чл. 90, пар. 1 от Директивата за ДДС е с директен ефект, съответно данъчно задължените лица могат да се позовават на нея и да претендират възстановяване на начислен ДДС по доставка, по която е настъпила окончателна несъбираемост на вземането. Според посоченото в Решение на СЕС по дело C-292/19, Porr Építési Kft, директният ефект на чл. 90, пар. 1 от Директивата за ДДС може да се прилага само по отношение на окончателно неплащане, а дългът е окончателно несъбираем, когато е изпълнено материалното условие – клиентът да е обявен в ликвидация (фалит) или е заличен по силата на съдебно решение на националния съд. В т. 24 на друго Решение на СЕС по дело C-127/18, A-PACK CZ, е посочено, че и когато длъжникът е престанал да бъде данъчно задължено лице в рамките на производство по несъстоятелност, може да се твърди, че неплащането е окончателно. Също така от направените изводи с Решение на СЕС по дело C-242/18, „УниКредит Лизинг“ ЕАД, е видно, че когато данъчно задължено лице докаже, че длъжник не е платил след повече от девет години след извършването на доставката, има разумна вероятност неплащането да е окончателно



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

и (следователно) съответната държава членка трябва да му позволи намаляване на данъчната основа и начисления ДДС по доставката, въпреки че не е въвела категорията на неплащането в националната си разпоредба, транспонираща чл. 90 от Директивата за ДДС (арг. от т. 81).

Видно от гореизложеното, когато държавата членка се е възползвала от възможността за дерогация по пар. 2 на чл. 90 от Директивата за ДДС, същата е задължена да признае правото на възстановяване на данъчно задължените лица на начислен данък по издадени данъчни документи за извършени облагаеми доставки само когато вземанията по тях са окончателно несъбираеми.

В най-новата си практика по казус, отнасящ се за корекция на начисления данък във връзка с несъбираемост на вземането на кредитора (доставчика), постановена в Решението по дело С-314/22, „Консорциум Реми Груп“ АД, т. 57, т. 69, т. 72, т. 77, т. 78 и т. 88, СЕС е направил следните изводи:

- Член 90 от Директива 2006/112/ЕО, разглеждан във връзка с принципите на данъчен неутралитет, пропорционалност и ефективност, трябва да се тълкува в смисъл, че допуска правна уредба на държава членка, която предвижда преклузивен срок за подаването на искане за възстановяване на данъка върху добавената стойност (ДДС) вследствие на намаляване на данъчната основа на ДДС при пълно или частично неплащане, изтичането на който води до санкциониране на данъчно задълженото лице, което не е положило в достатъчна степен дължимата грижа, при условие че този срок започва да тече едва от момента, в който това данъчно задължено лице е можело - без да пропусне да положи дължимата грижа - да предяви правото си на намаляване. При липса на национална правна уредба относно условията и реда за упражняване на това право данъчно задълженото лице трябва да може да определи с разумна степен на вероятност момента, от който започва да тече този преклузивен срок.

Изискванията, според които намаляването на данъчната основа зависи от коригирането на първоначалната фактура от данъчно задълженото лице, поради пълно или частично неплащане, и от условието това лице да положи усилия да съобщи предварително на длъжника своето намерение да анулира данъка, така че последният да бъде информиран за целите на корекцията на първоначално определената сума за приспадане, като разглежданите в главното производство изисквания, по принцип не



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

поставят под въпрос неутралността на ДДС (в този смисъл решения от 26 януари 2012 г., Kraft Foods Polska, C-588/10, т. 37, и от 6 декември 2018 г., Tratave, C-672/17, т. 39).

- Член 90, пар. 1 и чл. 273 от Директива 2006/112, разглеждани във връзка с принципите на данъчен неутралитет и на пропорционалност, трябва да се тълкуват в смисъл, че при липсата на специална национална правна уредба тези разпоредби не допускат изискване на данъчната администрация, с което намаляването на данъчната основа на ДДС при пълно или частично неплащане на фактура, издадена от данъчно задълженото лице, се поставя в зависимост от условието това лице предварително да коригира първоначалната фактура и предварително да положи усилия да съобщи на длъжника си своето намерение да анулира ДДС само когато това данъчно задължено лице е в невъзможност да извърши своевременно такава корекция, без самото то да е отговорно за тази невъзможност.

Тази невъзможност е коментирана от СЕС в разглежданата в главното производство хипотеза, че тъй като данъчно задълженото лице междуременно е deregистрирано за целите на ДДС, то към датата на подаване на искане за прихващане това данъчно задължено лице вече няма възможност да издава коригирани фактури. При това положение е отбелязано, че в конкретния случай данъчно задълженото лице е deregистрирано по ДДС поради системно неизпълнение на задълженията му по ЗДДС и че искането му за прихващане се отнася до неплащането на фактури, издадени няколко години преди deregистрацията му. В тази връзка е постановено, че националният съд трябва да провери дали данъчно задълженото лице не носи отговорност за невъзможността си да издава коригирани фактури.

- Член 90, пар. 1 от Директива 2006/112, разглеждан във връзка с принципа на данъчен неутралитет, трябва да се тълкува в смисъл, че евентуално право на намаляване на данъчната основа на ДДС при пълно или частично неплащане на фактура, издадена от данъчно задължено лице, дава право на възстановяване на платения от него ДДС, заедно с лихви за забава, като моментът, от който данъчно задълженото лице предяви правото си на посоченото намаляване чрез декларацията за текущия към този момент данъчен период и с изтичането на обичайния срок за разглеждане на такава декларация, представлява началният момент за изчисляването на тези лихви.



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

3. Практика на ВАС

В Решение № 1674 от 09.02.2021 г. по адм. д. № 10658/2020 г., I отд. на ВАС, съдът се позовава на практиката на СЕС по отношение прилагането на чл. 90, пар. 1 от Директивата за ДДС, като също приема, че директивата не уточнява условията и задълженията, които държавите членки могат да предвидят, поради което формалностите, които трябва да изпълнят данъчно задължените лица, за да упражнят правото си на намаляване на данъчната основа, са в пределите на свободна преценка на отделните държави. Съответно, тези формалности следва да бъдат ограничени до такива, позволяващи да се докаже, че след сключването на сделката няма да бъде получена изцяло или отчасти насрещната престация.

По-нататък в цитираното решение ВАС постановява, че доколкото към датата на произнасянето на съда националното ни право не съдържа уредба за намаляване на основата при пълно или частично неплащане, несъбираемостта на вземането преодолява дерогацията от чл. 90, пар. 1 от Директивата за ДДС, направена с ограничението за корекция по чл. 115 от ЗДДС (само до случаите на разваляне на доставката), като не изключва този ред за корекция и при възникване на преодоляващото дерогацията право. Затова намаляването на данъчната основа за соченото като несъбрано и несъбираемо вземане на доставчика следва да се осъществи по реда на чл. 115 от ЗДДС и в съответствие с чл. 124, ал. 2 от закона кредитното известие се отрази в дневника за продажби за периода, през който е издадено. Това според ВАС би рефлектирало върху резултата за периода, т.е. без да е направена корекция на данъчната основа с издаването на кредитно известие през съответния период, не съществува основание за корекция на декларирания резултат по ЗДДС за този данъчен период, а съответно липсват и недължимо платени суми за данъци в претендирания от данъчно задълженото лице размер за конкретния данъчен период, чието възстановяване да е осъществимо по реда на чл. 128 и сл. от *Данъчно-осигурителния процесуален кодекс* (ДОПК), та отказът на приходната администрация да разпореди възстановяване с оспорения ревизионен акт да е незаконосъобразен.



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

Следва да се отбележи, че е налице и практика на ВАС в обратния смисъл, което налага издаването на настоящото становище, особено предвид постановеното Решение на СЕС по дело С-314/22, „Консорциум Реми Груп“ АД.

II. Становище на НАП

Предвид изложената съдебна практика, намаляване на данъчната основа и начисления ДДС по доставки, по които основанието за третиране на вземането като несъбираемо е настъпило преди 1 януари 2023 г., е **допустимо само когато от лицето, претендиращо намалението, безспорно е доказано, че преди тази дата е настъпила окончателна несъбираемост или е възникнало обосновано с разумна степен на вероятност предположение за такава.**

При преценка на окончателната несъбираемост на вземането следва да бъде взето предвид и поведението на кредитора във времето, съответно полагането на дължимата грижа, например: предприемане на действия по събиране, адекватни по обем и ресурс спрямо мащабите на несъбраните вземания, упражняване/неупражняване на права по договори, извършване на проучване на стопанското и финансово положение на длъжника/длъжниците, изискване за предоставяне на обезпечения и други подобни. Считам, че при преценка на окончателната несъбираемост на вземането поведението на кредитора е от изключителна важност, доколкото то доказва, че при извършване на доставката същият е действал с намерението да получи договореното възнаграждение, включително дали е инвестирал достатъчно време и ресурс в тази насока, а не с намерението за симулиране на несъбираемост с цел данъчна злоупотреба.

В тази връзка подобна преценка следва да се извършва и в случаите на цедирани вземания, като се изследва дали кредиторът не е цедирал вземането преди да е положил дължимата грижа да го събере, независимо от обстоятелството, че цедирането само по себе си води изобщо до липса на възможност за намаляване на начисления данък.

1. Вземания, за които е налице окончателна несъбираемост

С влизане в сила от 1 януари 2023 г. на чл. 126а от ЗДДС вече са законово регламентирани материалноправните условия, които следва да са изпълнени, за да



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

може доставчикът да намали данъчната основа и начисления ДДС по облагаема доставка при несъбираемо вземане по нея, и обстоятелствата, при настъпването на които вземането се счита за несъбираемо. Законът не е разграничил изрично кои от хипотезите на чл. 126а, ал. 2 от ЗДДС са относими към случаите на окончателна несъбираемост и кои към тези с вероятна такава. Въпреки това, въз основа на практиката на СЕС и анализ на правните последици от различните юридически факти, визирани в нормата, намирам, че хипотезите, регламентирани в т. 2, 3, 4, 5 и 7 на цитираната разпоредба, безспорно визират случаи на окончателна несъбираемост, тъй като очевидно не може да се очаква плащане, когато: длъжникът е заличен (т. 7), по съдебен ред вземането или част от него е признато за недължимо или размерът му е редуциран (т. 2 и т. 5), вземането е погасено по силата на закон (т. 3) или по отношение на длъжника е проведено изпълнително производство и секвестрируемото му имущество е изчерпано (т. 4). Обобщено казано, това са случаи, при които или длъжникът, или дългът вече не съществуват, или ако съществуват, имуществото, от което кредиторите могат да се удовлетворят, е изчерпано. За характеристиката на част от тези хипотези, като израз на окончателна несъбираемост на вземането, има и изрично произнасяне на СЕС, както е посочено по-горе.

С Решение по дело С-242/18, „УниКредит Лизинг“ ЕАД, е прието, че тази възможност за дерогиране, в случай на пълно или частично неплащане, се основава единствено на идеята, че при определени обстоятелства и поради съществуващото в съответната държава членка правно положение неплащането на насрещната престация трудно може да бъде проверено или може да бъде само временно и трябва задължително да се основава на несигурността „относно окончателния характер на неплащането“. Постановено е, че прилагане на тази дерогация е възможно само до момента, в който вземането стане окончателно несъбираемо или когато лицето изтъкне и докаже, че съществува обоснована вероятност вземането да остане несъбрано. Това е така, тъй като корекцията на начислен ДДС, в случай на пълно или частично неплащане, представлява израз на основния принцип на Директива 2006/112/ЕО, че данъчната основа се състои от действително получената насрещна престация, от който пряко следва, че данъчната администрация не може да събира ДДС в размер, надвишаващ получения от данъчно задълженото лице.



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

Във връзка с мотивите на СЕС в горепосоченото решение по дело С-314/22, “Консорциум Реми Груп“ АД, по-специално с т. 52 от тях, следва да се приеме, че при липсата на национална правна уредба относно реда и условията за упражняване на правото на намаляване на данъчната основа в случай на пълно или частично неплащане, както е в спора по главното производство, принципите на пропорционалност и на правна сигурност изискват данъчно задълженото лице да може да идентифицира с разумна степен на вероятност началния момент, от който започва да тече преклузивният срок. Доколкото предметът по главното производство на цитираното дело касае случаи, при които длъжниците по вземането са в производство по несъстоятелност, съдът приема, че несигурността, свързана с окончателния характер на неплащането, също би могла да се вземе предвид и с предоставяне на възможност за намаляване на данъчната основа на ДДС, когато кредиторът докаже, преди да е приключило висящото производство по несъстоятелност или ликвидация на неговия длъжник, че е налице разумна степен на вероятност задължението да не бъде изпълнено, като при евентуално извършване на плащането данъчната основа би била увеличена.

В този смисъл, ако са налице например доказателства, изхождащи от синдика в производството по несъстоятелност, или независима оценка, насочена към комитета на кредиторите, относно обстоятелството, че е голяма степента на вероятност за несъбираемост на вземането или на част от него, следва да се приеме, че е налице основание за корекция на начисления данък по доставката във връзка с несъбираемостта на вземането или на частта от него и преди приключването на производството по несъстоятелност. Друг пример би била извършена оценка на съдебния изпълнител в хода на производство по принудително изпълнение относно размера и ликвидността на секвестрируемото имущество. Доказателства в тази насока, според СЕС, следва да се представят от кредитора пред органите по приходите, като наличието на коментираните обстоятелства може да се изследва и служебно от тях, с оглед преценката на началния момент, от който тече преклузивният срок за упражняване на правото на корекция на данъчната основа и начисления данък. В тази връзка намирам, че органите по приходите имат не само правото да проверят твърдения от данъчно задълженото лице първоначален момент, в който според субективната му преценка е настъпила несъбираемостта, но и да го



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

оспорят, съответно да обосноват друг най-ранен момент, спрямо който да преценят дали е изтекъл или не преклузивният срок за упражняване на правото на корекция.

Аналогично, моментът на настъпване на окончателната или в голяма степен на вероятност несъбираемост на вземането е необходимо да се изследва и преценява също така в случаите на изпълнителни производства, при които несъбираемостта е настъпила преди 1 януари 2023 г.

По отношение на хипотезата на чл. 126а, ал. 2, т. 1 от ЗДДС - изтичане на три години за вземане с тригодишен давностен срок или на пет години за вземане с петгодишен давностен срок от момента, в който вземането е станало изискуемо, намирам, че вземанията с изтекла давност също следва да се причислят към окончателно несъбираемите вземания по следните съображения: независимо че изтичането на давността юридически не преклудира възможността да бъде платено доброволно и такова плащане да е валидно извършено, то такива случаи са твърде редки. Не могат да се считат за оправдани правни очаквания един дълг да бъде заплатен след изтичане на давността, когато вече кредиторът не разполага в своя защита със средствата на държавната принуда, ако преди това, въпреки упражнената негова активност, т.е. полагане на дължимата грижа, за събиране на вземането, същото не е било заплатено. С тези аргументи считам, че изтичането на давността следва да се приеме за случай на обосновано с разумна степен на вероятност предположение за несъбираемост, което съгласно практиката на СЕС дава основание за пряко приложение на чл. 90, пар. 1 от Директивата за ДДС, освен ако по отношение на задължението не е настъпило прекъсване на давността (признаване на вземането от длъжника; проведен исков процес; предприети действия за принудително изпълнение, постъпващи частични плащания и др. под.). В тежест на данъчно задълженото лице, което е упражнило правото си на намаляване на данъчната основа и начисления данък в по-късен момент, е да докаже обстоятелствата, които обуславят наличие до този момент само на временна, а не окончателна несъбираемост, съответно настъпването на окончателната несъбираемост в един по-късен момент, от който да тече преклузивният срок. Така например в случай на проведен исков процес, ако с влязло в сила съдебно решение е постановено, че вземането е дължимо, окончателната несъбираемост би настъпила едва след изтичане на пет години от завеждане на иска, по аргумент от чл. 117, ал. 2



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

във връзка с чл. 116, б. „а“ от *Закона за задълженията и договорите*, освен ако давността не е отново прекъсната с предприети действия за принудително изпълнение.

Предвид изложеното считам, че с настъпването на някое от обстоятелствата, визираны в хипотезите на чл. 126а, ал. 2, т. 1, 2, 3, 5 и 7 от ЗДДС с поясненията, дадени по-горе, **съответното вземане може да се приеме за окончателно несъбираемо или за вземане, което в разумна степен на вероятност няма да бъде събрано**, като доказателствената тежест е за данъчно задълженото лице. Следователно, от този момент е налице основание за корекцията на начисления по доставката данък, въз основа на пряко приложение на чл. 90, пар. 1 от Директивата за ДДС във връзка с цитираната по-горе практика на СЕС и на ВАС.

Предвид това намирам, че **чл. 126а, ал. 2, т. 1-5 и т. 7 от ЗДДС, независимо че като материалноправни норми не са пряко приложими към заварените положения за вземания**, при които несъбираемостта е настъпила преди 1 януари 2023 г., доколкото предвидените в тях хипотези отразяват виждането на законодателя за възможните хипотези на настъпила несъбираемост с данъчен ефект, като цяло и с поясненията, дадени по-горе, тези хипотези могат да служат за преценка за наличие на основание за корекция на данъчната основа и дължимия данък при осигуряване директния ефект на чл. 90, пар. 1 от Директивата за ДДС.

Извън обхвата на окончателно несъбираемите вземания и на вземанията, за които в разумна степен на вероятност може да се счита, че няма да бъдат събрани, остава единствено хипотезата на чл. 126а, ал. 2, т. 6 от ЗДДС – изтичане на 365 дни за вземане в размер до 600 лева по облагаема доставка от момента, в който вземането е станало изискуемо. Корекция на начислен данък по доставка, поради несъбираемост на вземането на това основание, ще е допустима само за вземания с размер до 600 лв., по отношение на които срокът от 365 дни от настъпване на изискуемостта изтича на или след 1 януари 2023 г.

2. Условия за допускане на корекция на начисления данък

Намирам, че в случаите на вземане по доставка, чиято несъбираемост е възникнала преди 1 януари 2023 г., за допускане на корекция на начисления данък като база за преценка следва да се имат предвид и условията, регламентирани в ал. 1



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

на чл. 126а от ЗДДС. Тези условия произтичат от общите изисквания на закона (издадена фактура - т. 1) и са мярка срещу заобикаляне на закона и избягване на данъчно облагане (т. 2, 3, 4 и 5) или мярка за осигуряване на неутралността на данъка (т. 4 и 5). С други думи те очертават най-общо рамките на посочената многократно и в решението по дело С-314/22, „Консорциум Реми Груп“ АД, дължима грижа и поради това заложените критерии в тези разпоредби следва да намерят приложение и спрямо заварените правоотношения като условия за допускане корекцията на данъка.

Както сочи СЕС в цитираното по-горе решение, в никакъв случай не следва да се допуска корекция на начислен данък, ако данъчно задълженото лице е показало липса на дължима грижа и е налице злоупотреба или съглашение с цел измама (по аргумент Решение по дело С-314/22, „Консорциум Реми Груп“ АД, т. 50).

3. Ред за извършване на корекцията

• по отношение на документирането и отчитането на корекцията

Както е посочил СЕС в т. 69 на Решение по дело С-314/22, „Консорциум Реми Груп“ АД, не противоречи на принципа на неутралност на ДДС практика на приходната администрация, според която намаляването на данъчната основа да зависи от коригирането на първоначалната фактура от данъчно задълженото лице поради пълно или частично неплащане и от условието това лице да положи усилия да съобщи предварително на длъжника своето намерение да анулира данъка, така че последният да бъде информиран за целите на корекцията на първоначално определената сума за приспадане. В т. 87 от решението СЕС приема, че правото на намаляване на данъчната основа на ДДС се реализира чрез предявяването му в рамките на декларацията за ДДС за текущия данъчен период.

В тази връзка издаването на данъчни документи за намалението на данъчната основа и на начисления ДДС по извършени облагаеми доставки с настъпила преди 1 януари 2023 г. окончателна или със значителна степен на вероятност несъбираемост на вземанията и включването им в справките-декларации за съответния данъчен период на издаването им (по реда на чл. 124 и 126 ЗДДС), е необходимо условие за реализиране на правото на приспадане/възстановяване на данъка.



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

Аргумент в подкрепа на задължителното издаване на данъчни документи и отчитането им чрез отразяване в дневниците за продажби и включването им в справките-декларации по ЗДДС за данъчния период, през който са издадени, е и обстоятелството, че правилата за документирание и отчитане на извършени корекции на начислен ДДС винаги са изисквали за всяка корекция да се състави данъчен документ с оглед технологията на закона относно съставянето на справка-декларация, а не просто съобразно вида на корекцията. В този смисъл следва да се припомни, че съгласно чл. 125, ал. 1 от ЗДДС справка-декларацията за съответния данъчен период се съставя автоматизирано въз основа на данните от отчетните регистри (дневник за покупките и дневник за продажбите). Вписванията в тях от своя страна стават чрез отразяване на съставен данъчен документ и стойностите в него. Следователно няма как в справка-декларацията да се отрази корекция на данъка, без да е съставен и отразен в регистъра такъв документ.

Както вече бе посочено в решението по дело С-314/22, „Консорциум Реми Груп“ АД, Съдът възприема позицията, че претенцията се предявява именно чрез подаване на справка-декларация. И това не е случайно, тъй като съгласно чл. 250 от Директивата за ДДС данъчно задълженото лице представя справка-декларация за ДДС, даваща цялата информация, необходима за изчисляване на данъка, който е станал изискуем, и приспаданията, които трябва да се направят, доколкото това е необходимо за установяването на базата за изчисляване на данъка, общата стойност на сделките, свързана с такъв данък и приспадания и стойността на освободените сделки. Видно е, че и съгласно директивата данъкът се изчислява винаги като резултат за съответния данъчен период, предвид което самата декларация се явява рекапитулативна, т.е. съдържаща резултатна величина. Да се допусне възстановяване на ДДС по отделни настъпили събития, без същите да намерят отражение при формиране на резултата за данъчния период, би представлявало грубо неспазване на принципа на определяне и плащане на задълженията за ДДС, установен с Директивата за ДДС. Още повече, че това би довело до абсурдния извод, че съгласно директивата е допустимо и изискването за плащане на ДДС към приходната администрация по отделни фактури например, без да се държи сметка за формирания резултат за съответния данъчен период.



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

Следва да се посочи освен това, че особено в случаите на получатели по доставката данъчно задължени лица издаването на кредитно известие осигурява правилното разпределение на данъчната тежест и предотвратява положение, при което получателят би се облагодателствал от неплащането, упражнявайки правото си на данъчен кредит (по аргумент от т. 90 от становището на генералния адвокат по същото дело).

Издаването от доставчика на кредитно известие и доказан опит същото да бъде доставено на получателя спомага както за осигуряване на правилното събиране на ДДС и предотвратяване на измамите, така и за отстраняване на опасността от загуба на данъчни приходи (в този смисъл Решение по дело C-588/10, Kraft Foods Polska, т. 32 и 33). Освен това дава възможност на получателя, в случай че кредитното известие е достигнало до него, да оспори факта на неплащане. В този смисъл, отказът да се издаде кредитно известие в подобен случай следва да се разгледа и в светлината на добросъвестността, като е недопустимо и би представлявал случай на злоупотреба всякакъв опит за предпазване на получателя по доставката от възникване на задължение да извърши съответните корекции на ползвания данъчен кредит или за лишаването му от възможността да защити правата си.

Съгласно постановеното от СЕС по дело C-314/22, „Консорциум Реми Груп“ АД, че при липсата на специална национална правна уредба е недопустимо изискване на данъчната администрация, с което намаляването на данъчната основа на ДДС при пълно или частично неплащане на фактура, издадена от данъчно задължено лице, се поставя в зависимост от условието това лице предварително да коригира издадената за доставката фактура и предварително да съобщи на длъжника си своето намерение да анулира ДДС, след като самото това данъчно задължено лице е в невъзможност да извърши своевременно такава корекция, без самото то да е отговорно за тази невъзможност (т. 72 от решението). Следва да се има предвид, че изводът на съда за евентуалната невъзможност за издаване на коригиращи документи изхожда от конкретиката на казуса по главното производство, в което доставчикът е deregистрирано по ЗДДС лице, и **се основава на погрешното възприемане, че националното законодателство не допуска deregистрирано по закона лице да издава коригиращи фактури.** Видно от разпоредбите на чл. 126,



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

ал. 6 и 7 от ЗДДС (в сила от 1 януари 2017 г.) такава възможност е законово регламентирана още преди постановяване на цитираното решение на СЕС.

Доколкото, все пак, са възможни хипотези, при които данъчно задължените лица да считат, че за тях е прекомерно трудно издаването на коригиращи документи (кредитни известия или протоколи), като например случаите на извънредно голям брой издадени фактури за вземания, попадащи в хипотезата на несъбираемост, следва да се има предвид, че в тези случаи е допустимо за вземания към един и същи клиент по множество фактури да бъде издадено едно общо кредитно известие, а в случаите на голям брой клиенти физически данъчно незадължени лица – обобщен протокол за вземания по множество фактури за доставки към различни клиенти. Такова документирание на корекциите намирам, че не би могло да се прецени като създаващо прекомерна трудност за доставчика.

В тази връзка следва да се подчертае, че издаването на кредитно известие не следва да се разглежда единствено като условие *sine qua non* (без което не може) при доказване на несъбираемостта на вземането, в който аспект го коментира СЕС в Решение по дело С-314/22, „Консорциум Реми Груп“ АД, а същото представлява и способ сумата, която следва да се намали от задължението за ДДС на лицето в резултат на несъбираемостта на вземането му, да се претендира чрез справка-декларацията за съответния период, както е приел съдът в т. 88 от решението, и да участва във формирането на резултативната величина на данъка за внасяне или възстановяване за периода.

По отношение на документирането и отчитането на корекцията следва да се подчертае също, че лицето, извършващо корекцията (доставчикът), следва да е и положило в достатъчна степен дължима грижа за изпращане на издаденото кредитно известие на получателя по доставката – данъчно задължено лице. В тази връзка намирам, че следва да се прецени като достатъчна грижа, когато лицето е положило усилия с обичайните средства, с които разполага, да доведе до знанието на получателя издаденото кредитно известие.

• по отношение на намалението на сумата за корекция с ползвания от доставчика във връзка с доставката данъчен кредит

В чл. 126б, ал. 4 от ЗДДС е регламентирано, че намалението на начисления данък се определя като разлика между начисления данък по доставката и ползвания



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

данъчен кредит във връзка с нея. Поради материалноправния характер на разпоредбата намирам, че същата не може да намери приложение спрямо случаите, чиято несъбираемост е настъпила преди 1 януари 2023 г., независимо кога се предявява претенцията.

4. Допустимост на корекцията с оглед на преклузивния срок по чл. 129 от ДОПК

На първо място следва да се посочи за пълнота на изложението, че прякото позоваване на чл. 90, пар. от Директивата за ДДС е допустимо само за доставки, при които данъчното събитие е възникнало след 1 януари 2007 г., тоест след присъединяването на Република България към Европейския съюз (за справка т. 32 от Решението по дело С-314/22, „Консорциум Реми Груп“ АД).

Възможността за въвеждане и прилагане в националното право на преклузивен срок относно упражняване на правото за корекция на начислен ДДС по доставки с настъпила несъбираемост на вземането, се подкрепя от Определение на СЕС по дело С-507/20, FGSZ, т. 23, съгласно което от съдебната практика следва, че възможността за подаване на искане за възстановяване на ДДС без никакво ограничение във времето би била в противоречие с принципа на правната сигурност, който изисква да не бъде възможно безкрайното преразглеждане на данъчното положение на данъчно задълженото лице от гледна точка на правата и на задълженията му спрямо данъчната администрация. Наличието на преклузивен срок, чието изтичане води до невъзможност за кредитора да иска намаляване на данъчната основа за ДДС за някои вземания, не може да се счита за несъвместимо с Директивата за ДДС, когато определянето на датата, от която този срок започва да тече, се урежда от националното право, при условие че са спазени принципите на равностойност и ефективност (в този смисъл решения от 21 януари 2010 г., Alstom Power Hydro, С-472/08, т. 16 и 17 и от 12 април 2018 г., Biosafe-Indústria de Reciclagens, С-8/17, т. 36 и 37).

На следващо място, в т. 57 на Решение по дело С-314/22, „Консорциум Реми Груп“ АД, СЕС също изрично постановява допустимостта за национална уредба, която предвижда преклузивен срок за подаването на искане за възстановяване на ДДС, вследствие на намаляване на данъчната основа на ДДС при пълно или



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

частично неплащане, който да тече от момента, в който това данъчно задължено лице е можело - без да пропусне да положи дължимата грижа - да предяви правото си на намаляване. При липса на национална правна уредба относно условията и реда за упражняване на това право данъчно задълженото лице трябва да може да определи с разумна степен на вероятност момента, от който започва да тече този преклузивен срок.

В редакцията на ЗДДС преди 1 януари 2023 г. такъв срок, за целите на корекция при несъбираемост на вземането, не беше регламентиран. В тази връзка, намирам за приложим общият преклузивен срок за предявяване на искане за прихващане и възстановяване на суми, подлежащи на възстановяване съгласно данъчното и осигурителното законодателство, регламентиран в чл. 129, ал. 1 от ДОПК и приложим към всички права в данъчната област. Този срок е в съответствие с принципите на неутралитет, пропорционалност и ефективност, което е потвърдено и от СЕС.

В новоприетата глава тринадесета „а“ от ЗДДС е регламентиран тримесечен срок от възникване на съответното обстоятелство като преклузивен срок за претендиране на намаляването на данъчната основа при настъпила окончателна несъбираемост. Този срок не може да се счете относим към случаите на възникнала окончателна несъбираемост на вземането преди влизане в сила на съответните разпоредби, доколкото прилагането му би препятствало прякото приложение на чл. 90, пар. 1 от Директивата за ДДС. Не може да се приеме обаче, че при липсата на специална норма в ЗДДС относно преклузивен срок за упражняване на право на корекция на начислен данък в тези хипотези, такава преклузия не следва да се приложи. В тези случаи приложение намира общата разпоредба на чл. 129 от ДОПК.

Условието за допустимост на корекцията е да не е изтекъл преклузивният срок по чл. 129, ал. 1 от ДОПК, считано от 1 януари на годината, следваща годината на възникване на основанието за възстановяване, т.е. на годината на настъпване на окончателната или с разумна степен на вероятност несъбираемост на вземането.

Когато данъчно задълженото лице, позовавайки се на прякото прилагане на Директивата за ДДС, своевременно е документирало и отразило в подадените справки-декларации своята претенция по доставки с настъпила окончателна



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

несъбираемост, срокът по чл. 129 от ДОПК следва да се счита за спазен. В тези случаи претенцията на лицето следва да бъде разгледана по същество.

Когато е предявена претенция за корекция в срока по чл. 129 от ДОПК, вкл. чрез подадено искане по чл. 129 от ДОПК, срокът също следва да се счита за спазен и когато формалните изисквания са изпълнени, макар и извън срока, дори след покана или указване от орган по приходите. Това е така, тъй като данъчно задължените лица ясно са заявили в срок намерението си да намалят начисления ДДС по доставката поради настъпила окончателна несъбираемост на вземането по нея при изключително усложнената правна обстановка и липсата на ясна национална правна уредба за заварените случаи. В този аспект на лицата следва да бъде предоставен разумен спрямо спецификите на конкретния случай срок, съобразен преимуществено с броя на доставките, за които се претендира възстановяване на данък на основание несъбираемост на вземанията. Предоставянето на тази правна възможност произтича и от изрично постановеното от СЕС по дело С-314/22, „Консорциум Реми Груп“ АД, документирането на корекцията да не е невъзможно или прекомерно трудно за данъчно задължените лица.

Следва да се има предвид, че упражняването на права е необходимо да се извършва добросъвестно съгласно общия принцип на чл. 6 от ДОПК. В този смисъл, подаването само на искане по чл. 129 от ДОПК в рамките на срока не може да се смята за спазване на срока, когато лицето е надлежно уведомено от страна на орган по приходите (например в покана, изричен отговор, надлежно мотивиран акт и пр.) за необходимостта от подаване на справка-декларация с отразени документи за корекция, и въпреки наличието на достатъчно време преди изтичане на срока по чл. 129 от ДОПК, т.е. в условията на течащ преклузивен срок, и дори въпреки възможността в хода на висящи, включително спрени, производства да предприеме съответните действия за отстраняване на нередовностите, но не е предприело никакви действия да се погрижи за собствените си интереси, да защити своите права и същевременно да осигури правилното разпределяне на данъчната тежест.

5. Лихви за забава

Що се отнася до евентуални претенции за лихви за забава, следва да се посочи, че съгласно постановеното в т. 86 и 87 от Решението по дело С-314/22,



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

„Консорциум Реми Груп“ АД, такива възникват за данъчно задълженото лице едва когато възстановяването не е извършено в разумен срок от момента, от който данъчно задълженото лице счита, че неплащането на разглежданото вземане има окончателен характер по смисъла на чл. 90 от Директивата за ДДС и предяви правото си на намаляване на данъчната основа и начисления ДДС в рамките на декларацията за текущия към този момент данъчен период. Тоест лихви за забава от приходната администрация се дължат едва след изтичане на законоустановения срок по чл. 92, ал. 4 - 11 от ЗДДС от подаването на редовна справка-декларация.

6. Относно срока за упражняване на правото за корекция в случаите на настъпила преди 1 януари 2023 г. окончателна или с разумна степен на вероятност несъбираемост на вземанията, непреклудирани по чл. 129 от ДОПК към тази дата

По отношение на вземанията, чиято несъбираемост е възникнала преди 1 януари 2023 г., но претенцията за корекция на данъка по отношение на тях се предявява след 1 януари 2023 г., предвид аргументите, изложени в т. 4 по-горе, тримесечните срокове по чл. 126б, ал. 2, 3, 8 и 9 от ЗДДС са неприложими.

ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА НАП: РУМЕН СПЕЦОВ

Документът е електронно създаден и подписан, като данни за електронния подпис на издателя се визуализират в горния десен ъгъл на началната страница, съгласно действащите нормативни изисквания.