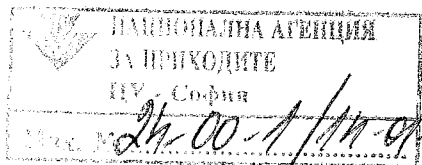


МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

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



ДО
ТЕРИТОРИАЛНА ДИРЕКЦИЯ НА НАП –
ГР.....
ТЕРИТОРИАЛНА ДИРЕКЦИЯ "ГДО"
ДИРЕКЦИЯ "ОУИ"
ГР.....

Настоящото указание се издава на основание чл.10, ал.1, т.4 от ЗНАП във връзка със Закона за изменение и допълнение на Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) публикуван в ДВ бр. 108 от 2007 г., в сила от 19.12.2007 г. и целта му е да даде насоки на органите по приходите при извършване на ревизионни действия по повод промяната на чл.92, алинеи 8 – 10 от ЗДДС.

Със Закона за изменение и допълнение на ЗДДС в чл.92 се създават две нови алинеи - осма и девета.

Съгласно чл.92, ал.8 от ЗДДС, независимо от разпоредбите на чл.92, ал. 1, т. 4 и ал. 3 – 6 от ЗДДС, 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 4 месеца, а в случаите по чл. 114, ал. 3 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс - не по-кратък от 8 месеца.

Съгласно чл. 92, ал.9 от ЗДДС, данъкът се възстановява и/или прихваща до размера на обезпечението по чл.92, ал. 8 в срок три дни след предоставянето му.

Целта на така създадените разпоредби е да регулират възстановяването и/или прихващането в хода на ревизията. Към настоящия момент възстановяването и/или прихващането зависеше изцяло от преценката на органа по приходите. Чрез тези норми се създава ясен и прозрачен механизъм за възстановяване и/или прихващане в хода на ревизията. Същевременно с отмяната на изречение второ на чл.92, ал.10 от ЗДДС (предишна алинея осма) отпада задължението на органа по приходите да начислява лихви, когато след извършване на ревизия установеният данък за възстановяване съвпада с декларирания или е в по-малък размер за частта, която подлежи на възстановяване. Това е така, доколкото този данък вече не се счита за данък, невъзстановен поради отпаднало основание. Следователно, ако не са изпълнени условията на чл.92, ал.8 от ЗДДС, срокът за възстановяване на данъка ще е срокът за издаване на ревизионния акт в случаите на започнало ревизионно производство и лихви няма да се начисляват, независимо от факта, че възстановеният данък ще е в размера, деклариран от лицето.

I. Условието за извършване на възстановяването и/или прихващането в хода на ревизията са следните:

1. да е налице започнала ревизия на лицето – изразът “започнала ревизия на лицето” не е законов, доколкото ДОПК не използва понятието “започване на ревизията”. Текстът следва да се тълкува съобразно чл.112, ал.1 от ДОПК. Това значи, че започнала ревизия на лицето ще е налице, когато има издадена заповед за възлагане на ревизия.

2. лицето предостави обезпечение в пари (касае се за български левове, които са законно платежно средство в Република България), в държавни ценни книжа или в безусловна и неотменяема банкова гаранция, т.е. лицето следва да е внесло пари по посочена от органа по приходите сметка (практически тези случаи ще са редки) или пък да е учредило залог върху държавни ценни книжа по реда на глава четвърта от Наредба № 5 от 4 октомври 2007 г. за реда и условията за придобиване, регистриране, изплащане и търговия с държавни ценни книжа. Съгласно чл.30 от Наредба № 5, при залагането на държавните ценни книжа, емитирани от министъра на финансите, се блокират по реда на Закона за особените залози. Съответно - и изпълнението се осъществява по Закона за особените залози.

Предоставянето на безусловна и неотменяема банкова гаранция означава, че банката се задължава безусловно и неотменяемо към Териториалната дирекция, компетентна за извършването на производство спрямо лицето по смисъла на чл.8 от ДОПК. Чл. 442 от ТЗ дава легалното определение на института банкова гаранция. С банковата гаранция банката писмено се задължава да плати на посоченото в гаранцията лице определена сума пари съобразно условията, предвидени в нея. ЗДДС предвижда, че банковата гаранция трябва да е неотменяема и безусловна. Това означава, че гаранцията не може да се отмени от лицето, предоставило гаранцията. Безусловността на гаранцията пък означава, че органът по приходите може да поиска изпълнение във всеки един момент от банката, предоставила гаранцията.

В тази връзка следва да се направи разграничение между банковата гаранция по смисъла на ЗДДС и ТЗ.

Банковата гаранция по ТЗ е договор за поръчителство между гарантиращата банка и бенефициента. Като такъв той се сключва с писменото приемане от бенефициента на условията по договора.

За разлика от нея безусловната и неотменяема банкова гаранция наподобява банков акредитив. Тя е едностранна, абстрактна и самостоятелна правна сделка. Като такава банковата гаранция се представя пред съответния орган по приходите, който осъществява производството.

За да бъде приета банковата гаранция, е необходимо банката да се задължи да изплати безусловно и неотменяемо, солидарно с посочения в нея длъжник, при първо писмено поискване от страна на ТД на НАП на определена сума. Срок за плащането не е посочен, но това трябва да е разумен срок - например 7 дни от получаването на искането. Доколкото банковата гаранция е абсолютна банкова сделка, тя може да се предостави само от банка. Поради това следва да се приемат банковите гаранции само от търговски банки със съдебна регистрация в Р България, лицензирани от БНБ, клонове на чуждестранни банки, лицензирани от БНБ или клонове на банки, лицензирани в друга държава-членка, уведомили БНБ, че ще извършват банкова дейност. Документи, наименовани банковите гаранции, издадени от други лица, са нищожни по смисъла на чл.26 от ЗЗД, доколкото противоречат на закона и при искане за изпълнение от страна на органа по приходите лицата, задължили се по тях, лесно ще осуетят изпълнението с аргумент, че сделката е нищожна. Банковите гаранции следва да са подписани от лица, които имат правото да задължават банката чрез предоставената гаранция. От текста на банковата гаранция следва да е ясно за кое лице се предоставя гаранцията.

Органът по приходите може да откаже приемането на предложеното обезпечение, когато обезпечението не отговаря на условията на закона и не гарантира задълженията на лицето, за които е издадена. Това ще са следните случаи:

- ✓ не е представен оригинал на банковата гаранция ;
- ✓ банковата гаранция не е безусловна и неотменяема;
- ✓ банковата гаранция не е издадена на лицето, което иска възстановяване;
- ✓ банката не се задължава солидарно с длъжника;
- ✓ издател не е търговска банка или клон на чуждестранна банка от посочените по-горе, а лице, което се назовава като банка, но не е регистрирано като такава в търговския регистър и/или не е лицензирано от БНБ;
- ✓ за подписите липсват спесимени или подписите не отговарят на представените спесимени;
- ✓ размерът на гаранцията не е посочен в лева, а като левовата равностойност на чуждестранна валута;
- ✓ размерът на гаранцията превишава разрешения размер, с който подписалите лица могат да задължават банката

По преценка на органа по приходите може да се направи проверка при банката, издател на банковата гаранция, за да установи дали банковата гаранция обезпечава задълженията на лицето по изложените по-горе критерии.

3. срокът на действие на безусловната и неотменяема банкова гаранция не може да е по-кратък от 4 месеца, а в случаите по чл. 114, ал. 3 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс не по-кратък от 8 месеца.

II. Резултат от осъществяването на условията по чл.92, ал.8 от ЗДДС

1. данъкът се възстановява и/или прихваща до размера на представеното обезпечение в срок три дни след предоставянето му. Това означава, че органът по приходите не може да прави преценка дали следва да възстанови данъка или не. Той е длъжен в тридневен срок да го възстанови и/или прихване. Размерът, в който се възстановява и/или прихваща до размера на представеното обезпечение – това ще е или размерът на представените парични средства, номинала на обезпечените държавните ценни книжа или размерът, в който се задължава банката по предоставената банкова гаранция.

2. отпада възможността да се извършва възстановяване и/или прихващане по преценка на органа по прихода. За да се извърши възстановяване и/или прихващане в хода на ревизията, следва да са налице условията, предвидени в чл.92, ал.8 от ЗДДС.

III. Действия на органа по приходите по повод предоставената банкова гаранция

След приключване на ревизията, когато установеният данък, който е възстановен по силата на чл.92, ал.8 от ЗДДС, съвпада с декларирания от лицето данък, органът по приходите връща оригинала на предоставената гаранция на лицето или уведомява писмено банката, че се отказва от правата по учредената банкова гаранция.

В случай, че ревизията не може да приключи в срока на предоставената гаранция органът по приходите може да нареди на банката да преведе сумата по банковата гаранция на посочена от него сметка на териториалната дирекция преди изтичането срокът на гаранцията. Това е така, доколкото по силата на закона предоставената гаранция е безусловна и органът по приходите може да нареди

изпълнение във всеки един момент. Такова действие носи неблагоприятни последици и следва, преди да се предприеме, да се уведоми лицето с оглед да се удължи срока на банковата гаранция съобразно очакваната продължителност на ревизионното производство. По тази причина до лицето се изпраща покана за удължаване на представената банкова гаранция.

Предоставянето на гаранция от страна на банката е свързано с надлежно обезпечение, дадено от лицето към банката. При изпълнение по нареждане на органа по приходите, банката съответно ще предприеме действия за събиране на платеното от наредителя, което сериозно може да затрудни неговата дейност. С оглед на това е възможно вместо да се нареди изплащане на банката, да се осъществят други обезпечителни мерки по реда на ДОПК, спрямо други имуществва на длъжника. Това означава, че в срока на предоставената гаранция органът по приходите няма да нареди изпълнение на банката, защото ще е предприел други адекватни мерки за обезпечаване.

Следва да се има предвид, че от момента, в който банката изпълни по сметката на териториалната дирекция, за задълженото лице възниква вземане към териториалната дирекция за недължимо внесени суми. Причината е, че срещу така внесените суми, няма насрещни и изискуеми вземания на администрацията към лицето към момента, доколкото ревизионното производство не е приключило. Това означава, че върху така внесените суми следва да се учредят обезпечителни мерки по реда на чл.195 от ДОПК и сл. във връзка с чл.204 от ДОПК, за да не са налице недължимо внесени суми.

Преценката на въпроса каква стъпка от изложените по-горе следва да се предприемат – дали изпълнение по банковата гаранция или налагане на други обезпечителни мерки - е изцяло в рамките на оперативната самостоятелност на органа по приходите.

**ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА
НАЦИОНАЛНАТА АГЕНЦИЯ ЗА
ПРИХОДИТЕ**


МАРИЯ МУРГИНА/



МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

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

Изх. № 24/00/4
Дата, 10.07.2008

ДО
ДИРЕКТОРА НА
ДИРЕКЦИЯ ОУИ -
ПРИ ЦУ НА НАП

ДИРЕКТОРА НА
ТЕРИТОРИАЛНА ДИРЕКЦИЯ ГР.....

Относно: прилагането на новите ал. 8-10 на чл. 92 от ЗДДС, в сила от 19.12.2007 г. за възстановяването на ДДС в хода на всящо производство по ревизия във връзка с указание № 24-00-1 от 14.01.2008 г.

Във връзка с възникнали въпроси относно прилагането в практиката на разпоредбите на чл. 92, ал. 8-10 от ЗДДС и издаденото практическо указание № 24-00-1 от 14.01.2008 г. относно уредбата на възстановяването на ДДС в хода на всящо ревизионно производство и на основание чл. 10, ал. 1, т. 1 и т. 4 от Закона за Националната агенция за приходите, давам следното задължително указание, с което се допълва указание № 24-00-1 от 14.01.2008 г.:

I. Оперативна самостоятелност на органите по приходите

В т. II, 2 на посоченото указание изрично е посочено, че при представяне на отговарящо на законите изисквания обезпечение по чл. 92, ал. 8 от ЗДДС органите по приходите действат в условията на обвързана компетентност и са длъжни да възстановят ДДС в тридневен срок от представяне на обезпечението. В тази връзка следва също така изрично да се посочи, че, ако ревизираното лице не представи обезпечение, възстановяването на данъка в хода на всящо ревизионно производство е въпрос на оперативна самостоятелност след извършване на задълбочена и конкретна преценка на всички обстоятелства.

Съгласно чл. 92, ал. 8 от ЗДДС, когато по повод възстановяването се образува ревизионно производство, сроковете по чл. 92, ал. 1, т. 4, ал. 3 и ал. 4 не се прилагат, а срокът за възстановяване на данъка е срокът за издаване на ревизионния акт. Този срок обаче е такъв в полза на длъжника, от което и следва, че изпълнение е възможно и преди изтичане на срока. В ЗДДС и ДОПК липсва забрана за възстановяване преди изтичане на законовия срок, посочен само като краен срок, в който администрацията следва да изпълни административното си задължение за възстановяване на данъка. Иначе казано възстановяването на ДДС в хода на самото ревизионно производство, т.е. преди изтичането на срока по чл. 92, ал. 8, предложение първо, е възможно, но е въпрос на оперативна самостоятелност на органа по приходите. Такова възстановяване без предоставено обезпечение следва да се допуска само и единствено за ревизирана лица.

при които не съществува никакъв риск от несъбиране на евентуално установените при приключване на ревизията задължения.

За ревизираните лица, които не отговарят на тези условия, чл. 92, ал. 8, предложение второ дава възможност за възстановяване на данъка в хода на ревизионното производство след предоставяне на съответното обезпечение. Както вече бе посочено, в случай на представяне на обезпечение оперативната самостоятелност на органите по приходите отпада и същите действат в условията на обвързана компетентност.

II. Действия по повод предоставени обезпечения по чл. 92, ал. 8 от ЗДДС.

В т. III от посоченото указание е посочена възможността за усвояване на предоставена банкова гаранция, съответно предприемане на действия за обезпечаване на дължимите публични вземания.

В тази връзка следва да се има предвид:

1. Най-напред следва да се посочи стриктното спазване задължението на органите по приходите да завършват ревизионното производство в сроковете по чл. 114 от ДОПК. Съгласно чл. 92, ал. 8 от ЗДДС обезпечението, предоставено от ревизираното лице, е с определен в самия закон срок, което означава, че същото не може да бъде задържано по-дълго от този срок. Поради това е от особена важност завършването на ревизионното производство в законовите срокове с необходимото качество.

2. В случай, че въпреки положените всеотрядни усилия, все пак се установи, че поради особена фактическа сложност на конкретния случай ревизионното производство не може да приключи в срока на предоставеното обезпечение, следва да се предприемат действия за налагане на предварителни обезпечителни мерки по реда на чл. 121 от ДОПК. За целта ревизиращите органи следва да се обърнат мотивирано към съответния публичен изпълнител, който налага мерките при стриктно спазване на изискванията на чл. 121, ал. 3 от ДОПК. В случай, че се наложат предварителни обезпечителни мерки в размер, покриващ очакваните задължения на ревизираното лице, предоставеното по реда на чл. 92, ал. 8, предложение второ от ЗДДС обезпечение не се усвоява.

3. Към усвояване на предоставеното по реда на чл. 92, ал. 8 от ЗДДС обезпечение може да се пристъпи от страна на органа по приходите само при условие, че не е налице имущество на ревизираното лице, върху което да се наложат предварителни обезпечителни мерки и поради тази причина усвояването на обезпечението по чл. 92, ал. 8 от ЗДДС е всъщност единствената възможност за осуетяване на предотвратяване или значително затрудняване събирането на задълженията по смисъла на чл. 121, ал. 1 от ДОПК. В тази връзка органът по приходите следва да е отправил искане до публичния изпълнител за налагане на предварителни обезпечителни мерки съгласно т. 2, като такива не са наложени поради липса на имущество, върху което да се наложат обезпечителни мерки.

Освен това, за да е допустимо усвояването на предоставеното по реда на чл. 92, ал. 8 от ЗДДС обезпечение, без да се нарушава правото на защита на ревизираното лице (чл. 6 от ДОПК) и принципа на съразмерност в административното производство (чл. 6 от АПК във връзка с § 2 от ДР на ДОПК), следва да е налице следната хипотеза: наличие на издаден ревизионен доклад с предложение за установяване на задълженията на лицето, когато срокът за издаване на ревизионния акт изтича след изтичане на срока на обезпечението, като е невъзможно издаването на ревизионния акт поради необходимост от изчакване на срока за възражение по чл. 117, ал. 5 (включително при поискано удължаване на този срок от страна на ревизираното лице) или поради необходимост от събиране на допълнителни доказателства преди издаване на ревизионния акт.

Поради възможните неблагоприятни последици за ревизираното лице, органите по приходите са длъжни преди усвояване на обезпечението да го уведомят, с оглед удължаване от негова страна на срока на представеното обезпечение.

Настоящото указание допълва и изменя в частта, която му противоречи, указание № 24-00-1 от 14.01.2008 г.

ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА НАП:
/МАРИЯ МУРГИНА/

