

С цел усъвършенстване на законодателните разпоредби на данъчното ни право по Данък върху добавената стойност (ДДС) и привеждането му в съответствие с общоевропейските правила на Директива 2006/112/ЕО, в последните две години в Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) и Правилника за прилагане на закона за данък върху добавената стойност (ППЗДДС) (със ЗИДЗДДС, обн., ДВ, бр. 60 от 02.08.2016 г.; с § 20 и 21 от ПЗР на ЗИДЗКПО, обн., ДВ, бр. 95 от 08.12.2015 г.; и с § 41 от ПЗР на ЗИДЗАДС, обн., ДВ, бр. 97 от 06.12.2016 г., с ПИДППЗДДС, обн., ДВ, бр. 10 от 29.01.2016 г.; и ПИДППЗДДС, обн., ДВ, бр. 24 от 21.03.2017 г.) бяха направени съществени промени. В резултат на това в законодателството ни по ДДС за 2017 г. е регламентиран ред за ползването на **три вида данъчен кредит - пълен, частичен и пропорционален**. Най-значимото в действащите норми по въпроса е това, че за придобиването, производството или вноса на определена група активи ползваният данъчен кредит следва задължително да е пропорционален на степента на използването им за независимата икономическа дейност на данъчно задължените лица. В същото време законът въвежда и ред, който позволява при промяна на използването на тези активи впоследствие лицата да коригират размера на първоначално използвания кредит. По този начин той се превръща в един динамично променящ се инструмент, чрез който се поддържа неутралността на облагането с ДДС.

ВЪВЕДЕНИЕ

До края на 2015 г. в данъчното ни законодателство липсваха норми, които да отразяват коректно и икономически логично обстоятелството, че фирмени активи, при придобиването, производството или вноса на които е ползван данъчен кредит, се използват и за цели, различни от икономическата дейност на данъчно задължените лица, в т.ч. за лични нужди на тези лица, за нуждите на техните собственици, работници и служители. В тази връзка в данъчната ни практика се прилагаха различни подходи за ограничаване и регулиране ползването на служебни активи за лични нужди, които варираха между крайностите за непризнаване на разходите за доставките на услуги, възникващи при безвъзмездното им предоставяне за ползване за такива нужди или непризнаване на правото за ползване на данъчен кредит за тяхното придобиване. При повечето случаи обаче, тези подходи не са нормативно аргументирани и противоречат на философията на ДДС.

Приспадането или възстановяването на данъка, начислен за доставки, с които данъчно задължените лица извършват облагаеми доставки, е основният инструмент за функционирането му като вид косвен данък, облагащ потреблението. Очевидно е, че когато те получават облагаеми доставки с местоизпълнение на територията на страната, които използват както за икономическата си дейност, така и за нужди и цели, различни от тази дейност (включително за лични нужди на лицето, собственика или персонала му), използването на пълен данъчен кредит ще представлява нарушение на механизма за коректното функциониране на данъка. В такива случаи те не би следвало да приспадат или възстановяват начисления им данък за онази част от получените доставки, които не ползват за целите на икономическата си дейност, тъй като ползването на данъчен кредит без последващо об-

лагане с ДДС им дава предимство пред останалите крайни потребители. Това дава основание за въвеждането на ред, който да осигури неутралитета на ДДС или чрез въвеждането на данък, който да обложи потреблението на фирмени стоки и активи за лични нужди, или да направи ползвания за тях данъчен кредит съответстващ на използването им за независимата икономическа дейност на лицата.

Първа стъпка в това отношение представлява акцентиранието върху нормите, които регламентираха ред за облагане на възвръщаемите доставки чрез въвеждането на данък, добил обществена популярност под названието „данък учкенг“, тъй като действащите преди него норми не осигуряваха практическото облагане на тези доставки. Следваща стъпка в това направление е въвеждането на пропорционалния данъчен кредит. Правилата за неговото прилагане регулират приспадането или възстановяването на ДДС, начислен при придобиването, производството или вноса на дадени стоки или услуги, който съответства на частта от тях, използвана за икономическата дейност на лицата. Дали данъчният кредит, който ще има право да упражни дадено лице за тази пропорционална част от доставките им, ще е пълен или частичен зависи от това дали при тази си дейност то ще извършва с нея само облагаеми или облагаеми и освободени доставки.

Обстоятелствата, условията и редът за прилагането, документиранието и отчитането на всеки един от практически възможните варианти за данъчно третиране ползването на стопански активи за нужди, различни от икономическата дейност на лицата, се характеризират с определени особености, което превръща тяхното законосъобразно ползване в задача с повишена трудност. Това изисква цялостно и детайлно познаване на всички норми и понятия, свързани с ползването на данъчен кредит за целите на ДДС.

ГЛАВА ПЪРВА

ОСОБЕНОСТИ НА ДАНЪЧНИЯ КРЕДИТ ПО ЗДДС И НА ПРИНЦИПИТЕ ЗА НЕГОВОТО ПОЛЗВАНЕ

Раздел 1

Многофазният характер на ДДС и логиката на механизма за приспадане на данъка

Съществена особеност на данъчния кредит по ЗДДС е това, че поради многофазния характер на данъка такъв може да възникне нееднократно на всяка една от фазите на производството и реализацията на дадена стока или услуга, при които се извършват облагаеми доставки с участието на данъчно задължени лица, регистрирани за целите на облагането. По този начин чрез действията си във връзка с начисляването и приспадането или възстановяването на данъка тези лица са част от механизма за неговото функциониране. Съгласно логиката на този механизъм, те имат право да приспадат или възстановяват начисления им данък, само ако използват съответните стоки и услуги за извършването на последващи облагаеми доставки. Това е отразено ясно и еднозначно както в правилата на чл. 168 от Директива 2006/112/ЕС, така и в разпоредбите на Глава седма, чл. 68 - чл. 81 на ЗДДС.

Какво се случва, когато още при придобиването на такъв актив данъчно задължените лица са наясно, че той или част от него няма да бъде използван за целите на стопанската им дейност?