



РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ ВИСШ АДВОКАТСКИ СЪВЕТ

ул. „Цар Калоян“ № 1-а, 1000 София, тел. 986-28-61, 987-55-13,
факс 987-65-14, e-mail: arch@vas.com

Изх. ... *1814*

Дата *18.10.*.....2019 г.

ДО
МИНИСТЕРСКИ СЪВЕТ
НА РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ

ДО
МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ
НА РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ

ДО
КОМИСИЯ ПО БЮДЖЕТ И
ФИНАНСИ КЪМ 44-ТОТО НАРОДНО
СЪБРАНИЕ НА РБ

СТ А Н О В И Щ Е

ОТ ВИСШИЯ АДВОКАТСКИ СЪВЕТ,
представяван от председателя –
Ралица Негенцова

Относно:

**Предложени законодателни промени в
областта на материалното и
процесуално данъчно законодателство**

УВАЖАЕМИ ДАМИ И ГОСПОДА,

С настоящето бихме желали да представим на вниманието Ви нашето становище и съображения по внесени законопроекта за изменение и допълнение на:

- Закона за корпоративното подоходно облагане,
- Данъчния осигурителен процесуален кодекс,
- Закона за местните данъци и такси, и
- Закона за данък върху добавената стойност, както следва:

1. По направеното предложение за изменение на Закона за корпоративното подоходно облагане, извършено във връзка с транспониране на Директива 2016/1164 и Директива 2017/952

Посочва се, че с предложения законопроект за изменение и допълнение на Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО), се транспонира Директива (ЕС) 2016/1164 от 12 юли 2016 г. за установяване на правила срещу практиките за отклонение от облагането с данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар, както и на Директива (ЕС) 2017/952, свързана с несъответствията при хибридни образувания и инструменти, включващи трети държави. Предлага се да бъдат въведени нови правила за данъчно облагане в случаите на трансфер на активи/дейност от Република България към друга част на същото предприятие извън страната. Прецизирани и допълнени са и специфичните правила за данъчно облагане при трансфер на услуги, както и други трансфери, извършени между част на едно предприятие, разположена в страната, и друга част на същото предприятие, разположена извън страната, които не са трансфери на активи/дейност или трансфери на услуги.

Транспонирането на европейските директиви има за своя основана цел превръщането на конкретно транспонираните норми в пряко приложимо право във всяка държава членка (ДЧ), за осъществяването на което е необходимо те да бъдат съобразени с действащата в конкретната държава членка правна система, съответно да бъдат транспонирани по начин, който ще осигури преследваните с конкретната директива цели, съобразявайки се с особеностите на националната правна система.

Липсата на преценка и адаптация на нормите от директивата в съответствие със спецификите на държавата членка на ЕС, а дословното им въвеждане в законодателството на Република България, не осигурява тяхното съответствие и приложимост с оглед на действащото право, като обезсмисля транспонирането им, тъй като не постига преследваната от директивата цел.

Някои от предложените промени в ЗКПО с оглед транспонирането на Директива 2016/1164 и Директива 2017/952 не са съобразени с действащата данъчна система на Република България, поради това част от тях ще останат неприложими на практика, обезсмисляйки транспонирането им в българското данъчно законодателство.

Такава е например ситуацията с въведеното данъчно облагане при напускане на страната. В една от регламентираниите от промените хипотези, се прилага данъчно облагане при напускане на страната, когато данъчно

задълженото лице стане местно лице за данъчни цели на друга юрисдикция. Такава възможност принципно е предвидена в държавите, в които данъчното местожителство на едно юридическо лице се определя от мястото му на ефективно управление, т. е. когато едно юридическо лице, регистрирано в Република България се управлява от друга държава, напр. Република Румъния, то престава да бъде местно лице за данъчни цели на Република България и следва да бъде считано за местно лице на Република Румъния и съответно да подлежи на облагане на нейна територия. На практика, осъществяването на тази хипотеза в България е невъзможно, защото качеството на местно лице по българското законодателство, се определя не от мястото на ефективното управление на ЮЛ, а от мястото на неговата регистрация. Т.е. за данъчни цели в Република България е без значение мястото на ефективно управление на юридическото лице. Стига то да е регистрирано на територията на страната, ще подлежи на данъчно облагане в Република България.

Решение на въпроса за определяне на юридическо лице като местно лице за данъчни цели, според мястото на ефективното му управление или според мястото на регистрация, не е намерен, макар в Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК) да има опити за намиране на законодателно решение, което да бъде в съзвучие с преобладаващите европейски практики, при спазване на препоръките на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР).

Висшият адвокатски съвет смята, че следва да се въведе като критерий за определяне на качеството на юридическо лице като местно или чуждестранно лице, според мястото му на ефективно управление, за да се уеднаквят критериите за това с останалите държави членки на Европейския съюз. Следва да се изостави принципът на определянето на качеството на местното лице в зависимост от мястото на регистрация. Ако законодателят желае в тази част транспонирането на директивата да е ефективно, тази промяна се явява наложителна и то със същия законопроект за изменение и допълнение на ДОПК.

Бихме искали да обърнем внимание и на необходимостта от прецизиране на дефинициите, дадени относно новите термини, транспонирани с горепосочените директиви, в допълнителните разпоредби (ДР) към ЗКПО. Точната и ясна дефиниция на термините, използвани в закона, е едно от условията за точното и правилното му прилагане. Поради това смятаме за наложително да се конкретизира и прецизира новата терминология, още по-силен аргумент, за което откриваме, именно в несъществуването ѝ до този момент в българския правен ред.

2. Закон за изменение и допълнение на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, обнародван в ДВ, бр. 64 от 2019г. (ЗИД на ДОПК);

С посочения ЗИД на ДОПК в дял Първи, се предлага да се създаде глава Осма „а”, която въвежда разпоредбите на директивата относно трансферното ценообразуване. С оглед необходимостта от създаване на предвидимост относно бизнес средата и икономическите условия за транснационалните корпорации и икономическите групи, смятаме, с оглед преобладаващата практика на страните членки на ЕС и ОИСР да се въведе нормативно възможността за сключване на конкретни споразумения относно трансферното ценообразуване с приходната администрация. В противен случай в рамките на предвидената в ДОПК данъчна давност би се създавала възможност за извършване на последващи субективни корекции, които биха били пагубни за стандартните бизнес практики и биха създали несигурна инвестиционна среда.

Считаме за абсолютно наложително създаването на административен капацитет в приходната администрация за прилагане на разпоредбите относно трансферното ценообразуване. В централните звена на данъчните администрации на страните членки на ОИСР статистически най-голям е броят на служителите, които се занимават пряко с въпросите на трансферното ценообразуване и отклонението от облагане с данъци. В България все още сме далеч от тези стандарти и това до голяма степен ще обезмисли транспонирането на директивите, ако не се вземат незабавни мерки за създаването на необходимия административен капацитет.

3. Проект на Закон за изменение и допълнение на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, публикуван за обществено обсъждане на електронната страница на Министерство на финансите;

На електронната страница на Министерство на финансите (електронен адрес: <https://www.minfin.bg/bg/legislation7/259>) е публикуван проект на Закон за изменение и допълнение на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, с който в глава шестнадесета „Особени производства”, се създава раздел VII „Особени правила за автоматичния обмен на информация за трансгранични данъчни схеми”. Предложените промени са във връзка с транспониране на Директива (ЕС) 2018/822 на Съвета от 25 май 2018г. по отношение на задължителния автоматичен обмен на информация в областта на данъчното облагане. Сроктът за транспонирането ѝ в националното законодателство на държавите членки е 31 декември 2019г., като *vacatio legis* е 6 месечен, т.е. 1 юли 2020г., когато трябва да влезе в сила.

Съгласно чл. 143я, ал. 1 от проекта: *„Информация за трансгранични данъчни схеми се предоставя на изпълнителния директор на Националната агенция по приходите от консултант по трансгранична данъчна схема...”* . Според определението в ал. 2 от същия член относно кое лице е консултант, се установява, че според закона това е всяко лице, което е вписано като член на съсловна или професионална организация, свързана с **правни**, данъчни или други консултантски услуги в Република България. Такова лице трябва да

предоставя информация за трансгранични данъчни схеми на изпълнителния директор на Национална агенция по приходите (НАП). На следващо място, самото определение за трансгранични данъчни схеми е толкова широко, че на практика обхваща всякакви услуги свързани с данъчното облагане, когато се предоставят на две или повече лица, които са местни лица на повече от една държава членка или на трета държава, с което на практика директивата разширява териториалния си обхват по отношение на неограничен брой юрисдикции, видно от предложената разпоредба на чл. 143я, ал. 3 от проекта за ЗИД на ДОПК.¹

Преценката на условията, при които следва да се определя дали една трансгранична данъчна схема е с „потенциален риск от избягване на данъчно облагане“ е до такава степен субективна, че на практика се обезсмисля предоставянето на данъчно-правни услуги, в това число и услуги по данъчно планиране от адвокати, предвид опасността от налагане на значителни имуществени санкции и глоби на консултантите за непредоставяне на информация на изпълнителния директор на НАП.

Съществен е проблемът и с конфликта на предложените разпоредби с професионалната тайна, която адвокатите са длъжни да пазят. Според чл. 45 от Закона за адвокатурата, всеки адвокат е длъжен да пази тайната на своя клиент без ограничение във времето. Неспазването на това задължение е въздигнато в дисциплинарно нарушение по чл. 132, ал. 1, т. 1 от ЗА, за което съответно е предвидено и налагане на наказание.

В тази насока, предвидените проекторазпоредби за освобождаване от задължение за предоставяне на информация, съдържащи се в чл. 143я1, ал. 10, т. 3 и чл. 143я3 т. 4 от проекта, считаме за лишени от смисъл, тъй като: **(i)** доколкото данъчнозадълженото лице също е задължено да предоставя съответната информация за трансгранична данъчна схема, в която участва, не виждаме никакъв смисъл то да дава съгласие информацията да бъде предоставяно от правния консултант; и **(ii)** предоставяне на информация за обобщено съдържание на данъчната схема, без да се разкрива търговска, промишлена или професионална тайна на практика е невъзможно. По смисъла на Закона за адвокатурата цялата схема би представлявала професионална (адвокатска) тайна и като такава е защитена то Закона за адвокатурата. Никакви елементи от нея, включително и общото ѝ описание, не могат да бъдат разкривани. Освен това, по общото описание на съответната схема

¹ Чл. 143я, ал. 3 Консултант е и всяко лице, което предвид относимите факти и обстоятелства и въз основа на наличната информация и експертни познания и опит, необходими за предоставянето на такъв вид услуги, знае или може основателно да се предполага, че знае, че е поело задължение да предостави пряко или чрез други лица помощ, съдействие или консултация по отношение на изготвянето, предлагането на пазара, организирането, управлението или предоставянето за прилагане на трансгранична данъчна схема по чл. 143я. Лицето може да представи доказателства, че не е знаело и може основателно да се предполага, че не е знаело, че е участвало в подлежаща на предоставяне трансгранична данъчна схема, като се позове на всички относими факти и обстоятелства, наличната информация и на своите експертни познания и опит.

винаги може да бъде открит конкретния случай, за който тя се отнася, особено при трансграничните данъчни схеми. Не на последно място, чрез разкриването на обобщена информация не би следвало приходните органи да получават консултации за законните начини, по които данъчно задължените лица оптимизират данъчните си задължения. На последно място, но не и по значение е обстоятелството, че от подобни трансгранични данъчни схеми зависи инвестиционното решение на определени икономически групи да изберат България като бизнес дестинация, и разпоредбите на ДОПК в тази насока считаме като отблъскващи чуждестранните инвестиции.

Според чл. 134 от Конституцията на Република България адвокатурата подпомага гражданите и юридическите лица при защитата на техните законни права и интереси. Адвокатската тайна е структурно необходим, съществен елемент от предоставянето на адвокатската защита. Без гарантирането на адвокатската тайна е невъзможно да бъдат защитени и законните права и интереси на физическите и юридическите лица. Според чл. 45, ал. 2 от ЗА адвокатът няма право да разкрива обстоятелства, които са му били поверени от неговия клиент в качеството му на адвокат, поради което и предвиденото задължение за разкриване на информация на изпълнителния директор на НАП нарушава тежко адвокатската тайна, в следствие на което засяга и защитата на законните права и интереси на физическите и юридическите лица.

Висшият адвокатски съвет ще предприеме всички необходими действия за опазване на адвокатската тайна и защитата правата и интересите на физическите и юридическите лица в изпълнение на конституционните си задължения.

Поради гореизложените съображения, не смятаме, че Директива (ЕС) 2018/822 на Съвета от 25 май 2018г. относно автоматичния обмен на данъчна информация е транспонирана правилно по отношение на засягането на адвокатската тайна и считаме, че предвидените промени в проекта на ЗИД на ДОПК в тази част трябва да бъдат приведени в съответствие със Закона за адвокатурата.

Като отделна бележка по измененията в ДОПК бихме искали да изтъкнем, че предложената номерация на измененията (както междувпрочем и на предходни изменения на ДОПК) е в противоречие със Закона за нормативните актове, създава изключителни трудности при следенето на конкретните разпоредби и оттам ще влияе негативно върху правоприлагането. Разумно е уредбата на обмена на информация да бъде отделена в отделен закон, доколкото нейният обем, предмета на правно регулиране и спецификата ѝ надхвърлят предмета на правно регулиране от ДОПК. В противен случай, ако се счете, че отделянето на тези специфични разпоредби в отделен законодателен акт не е целесъобразно, доколкото предложените промени са многобройни и важни, те налагат да се обмисли създаването на нов Данъчно-осигурителен процесуален кодекс.

4. Направени изменения и допълнения в Закона за местните данъци и такси;

Предприетите изменения, свързани с облекчаване на административната тежест за гражданите и юридическите лица, като се предвижда отпадане на задължението за представяне на документ от компетентен орган в общината при прекратяване на регистрацията на превозно средство, отпадане на задължението в справка за изплатените през годината доходи, която подават предприятията и самоосигуряващите се лица, да се включват наградите във вид на допълнителна игра и предметните печалби с незначителна стойност (до 100 лв.), които са необлагаеми, се подкрепят от Висшия адвокатски съвет, поради намаляване административното бреме за физическите и юридическите лица.

Висшият адвокатски съвет обаче смята, че ще възникне остър проблем във връзка с предвиденото изменение, според което определяне на данъчна основа за определен актив се извършва от служител в общинските служби. Извършването на оценка на отчетната стойност на даден актив следва да бъде възлагано на лицензиран оценител за сметка за съответната община, тъй като тази дейност е специфична и изисква специални познания. Служителите в общинските администрации в огромния брой случаи не разполагат с такива тесни специални познания, за да могат да извършват такава оценка. Направеното изменение в сегашния му вид неминуемо ще доведе до продължителни административни и съдебни процедури по обжалване на установените задължения, поради което смятаме, че е необходима неговата редакция.

5. Изменение в Закона за данъка върху добавената стойност;

Съществен проблем, Висшият адвокатски съвет вижда в предложението, с което според чл. 6, ал. 2 т. 5 ЗДДС *„доставка по смисъла на този закон е прехвърлянето на акции или дялове, еквивалентни на акции в дружества, които дават на притежателя им юридически или фактически права на собственост върху недвижим имот или на част от него“*. Аргументите срещу създаването на т. 5 в чл. 6, ал. 2 от ЗДДС в този му вид и произтичащите от това правни последици в областта на облагането с данък добавена стойност са твърде сериозни, за да не бъдат подложени на задълбочено обсъждане относно техния ефект с оглед на преследваната с приемането им цел.

Действително в чл. 15, пар. 2, б. „в“ от Директива 2006/112 ЕО се предоставя право на държавите членки да изберат да въведат такава разпоредба. Право, от което, Република България не се бе възползвала до този

момент. Направеното предложение за допълнение обаче не отговаря на преследваните от Директивата цели.

Според мотивите към проекта на ЗИД на ЗКПО, с който то се въвежда, се подчертава, че предложените промени в ЗДДС са „свързани с транспониране на разпоредби от Директива 2006/112/ЕО, с които се постига по-пълно съответствие на националното с европейското право“. Допълнено е, че „с разпоредбата се цели да се премахне често практикувано от някои данъчно задължени лица заобикаляне на закона, при което чрез изповядване на сделки за прехвърляне на акции и дялове фактически се прехвърля собствеността върху недвижими имоти, предназначени да бъдат използвани за жилищни нужди на физически лица, като по този начин се избягва възникването на задължения за ДДС.“

Следователно и видно от самите мотиви на изменението, то се прави, за да се възпрепятства заобикалянето на закона от страна на физически лица, които са крайни приобретатели на акции или дялове в дружество, в което единственият актив е недвижим имот или част от него и то в случаите, когато имотът фактически се ползва за жилищни нужди. Тоест, обхватът на конкретната сфера на обществени отношения, които се предлага да бъдат засегнати със законодателната промяна, е стеснен и ясно дефиниран в самите мотиви към ЗИД на ЗКПО.

Предложената редакция на разпоредбата на чл. 6, ал. 2, т. 5 от ЗДДС, обаче, е разписана много общо и всеобхватно - по начин, който включва и многобройни други хипотези, при които например крайният приобретател на акциите е дружество, включително когато то е регистрирано по ЗДДС и поради това не е нужно да бъде включвано в изменението, защото за него ще възникне право на данъчен кредит – т.е. постигнат е принципът на неутралност на данъка, регламентиран в Директива 2006/112 ЕО.

Според нас, ако въобще се счете за уместно и необходимо, изменението следва да обхване единствено хипотезата, при която действителен собственик на акциите/дяловете е физическо лице и то ако се установи, че недвижимостите се използват за жилищни нужди. Считаме, че използваният критерий следва да бъде реалното използване, а не предназначението, защото предназначенията за жилищни нужди недвижими имоти може да се държат от дадено дружество с цел препродажба, инвестиция или плодopolзване, чрез отдаване под наем, а не за обезпечаване жилищните нужди на крайния собственик – физическо лице.

От самите мотиви е разбираемо, че незастроен недвижим имот не може да се използва за жилищни нужди, което допълнително налага разпоредбата да се ограничи единствено до дружества, в които като актив фигурира сграда, която по предназначението си може да се използва за жилищни нужди.

Следващ проблем е понятието за даване на „фактически права на собственост“, което не е дефинирано в ЗДДС. Например, отдаденият под наем офис или производствен обект, ползван от дружеството, чиито акции са обект на прехвърляне, може да се счете за недвижим имот или част от него, върху който на приобретателя на акциите са дадени „фактически права на собственост“. Подобна интерпретация на практика би подвела почти всички сделки с акции или дялове на действащи предприятия под нормата на чл. 6, ал. 2, т. 5 от ЗДДС, което далеч надхвърля изведените в мотивите цели на предложеното изменение.

Извън всичко гореизложено, следва да се вземе предвид и сериозният проблем с данъчната основа при такава доставка. Активът – недвижим имот има една цена, докато цената на акциите или дяловете може да бъде съвсем различна в зависимост от задълженията, които съответното дружество има. Подобна разлика е налице почти винаги, дори в случаите, в които единственият актив на дружеството е даден недвижим имот. Ако недвижимият имот е придобит с банков кредит, срещу актива ще съществува задължение към кредитор, което на практика може да нулира данъчната основа при такава доставка.

Липсата на каквато и да било индикация за начина на определянето на данъчната основа на такава доставка ще създаде огромен проблем в практиката, който ще създаде правна несигурност и ще трябва да се решава с последващи спорни ревизионни практики, съдебни решения и закъснели законодателни мерки. За илюстрация – на дружество, упражнило право на данъчен кредит по такава доставка, може да бъде отказан кредита - от една страна поради преквалифициране на сделката като необлагаема², а от друга - поради грешно определена данъчна основа (поради неясни или липсващи критерии в ЗДДС). Подобно нарушение на принципа на правна сигурност и оправдани правни очаквания би имало сериозен негативен отпечатък върху инвестиционната среда в страната.

В допълнение към горното, за сделките с акции на борсово търгуваните дружества, които почти без изключение притежават поне няколко недвижими имота или се разпореждат като собственици с такива и които се извършват ежедневно (дори ежечасно), ще се проявят неимоверни трудности при сключването, изпълнението и отчитането на тези сделки.

Представените аргументи са илюстративни и не обхващат изчерпателно всички потенциални проблеми при приложение на предложеното изменение.

² Например поради отчитане, че стойността на недвижимостта е пренебрежима или предвид преследваната законодателна цел, съгласно мотивите към ЗИД на ЗКПО, имотът не се ползва от физическо лице за жилищни нужди

На последно място, но не и по значение, няма практическа нужда от въвеждането на предложеното изменение, тъй като в ЗДДС са налични разпоредби, които постигат преследваната законодателна цел.

Считаме, че процесното изменение се явява ненужно, тъй като за постигане на афишираната в мотивите към ЗИД на ЗКПО цел – превенция на заобикаляне на ЗДДС при ползването за жилищни нужди на дружествени активи от физически лица – собственици/акционери в дружеството, отдавна е наличен подходящ и много по-добре адаптиран за практическо приложение инструментариум.

Конкретно, разпоредбите на чл. 6, ал. 3, т. 1 и на чл. 9, ал. 3, т. 1 от ЗДДС предвиждат, че предоставянето за лично ползване на собственика на стока или услуга, чрез използване на стока, при производството или придобиването на която е приспаднал данъчен кредит се счита за възмездна доставка. Тоест, с въвеждането и прецизирането на т.нар. „данък уикенд“, личното ползване за жилищни цели от физически лица – собственици на дружества, на активи на притежаваните от тях дружества се приравнява на облагаема доставка по смисъла на ЗДДС.

От горното е видно, че инструментариумът за постигане на представената в мотивите към ЗИД на ЗКПО цел е вече законоустановен, като от правоприлагащите органи зависи постигането на желанния фискален ефект.

За разлика от процесните предложени изменения, цитираните норми на чл. 6, ал. 3, т. 1 и на чл. 9, ал. 3, т. 1 от ЗДДС са изцяло насочени към облагане на личното ползване, без да са несъразмерни и да излизат извън рамките на нужното и необходимото за постигане на преследваната цел.

Предвид направения анализ, считаме, че няма основание да се търси законодателно изменение на ЗДДС, за да се избегне заобикалянето му от физически лица - акционери, използващи фирмени активи за жилищни нужди. Това заключение е приложимо на още по-силно основание поради факта, че предложеното изменение не е адаптирано и далеч надхвърля необходимото за постигане на заявената цел.

С оглед на всичко изложено дотук, считаме за целесъобразно от проекта на ЗИД на ЗКПО да отпадне предложението за създаване на нова точка 5 в чл. 6, ал. 2 от ЗДДС, както и съответстващата ѝ промяна в точка 5 на чл. 46, ал. 1 на ЗДДС.

Ако все пак същата бъде приета, Висшият адвокатски съвет, смята, че е от изключителна важност изменението да обхване единствено хипотезата, при която краен приобретател на акциите или дяловете е физическо лице и то само по отношение на сгради, които имат статут на жилищни – това е и единственият случай, при който може да се аргументира заобикаляне на ЗДДС.

Предвид всички гореизложени съображения относно предвижданите промени в материалните и процесуалните закони в областта на данъчното право за периода септември 2019 г. и октомври 2019 г., се надяваме нашето предложение да бъде подложено на сериозно обсъждане, като изразяваме готовността си за участие във всякакви подходящи форми на обществено обсъждане и работни групи във връзка с него.

**ПРЕДСЕДАТЕЛ НА ВИСШИЯ
АДВОКАТСКИ СЪВЕТ:**

РАЛИЦА НЕГЕНЦОВА