



МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

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

Изх. №
Дата

24-33-331¹⁰⁴
17.01.2008

ДО
ДИРЕКЦИЯ "ОУИ"
КЪМ ЦУ НА НАП

Относно: Приложението на Указание № 26-К-76/06.06.2006г. относно данъчното третиране на сделки, нищожни поради противоречие със закона

Като се съобразявам с последователната практика на ВАС относно данъчното третиране на сделки, осъществени в противоречие с императивни законови изисквания относно лицата за регистрационен или лицензионен режим за упражняване на определени дейности, съгласно която липсата на регистрация или лиценз, изискуеми по силата на специални закони, нямат пряко отношение към състава, регламентиращ правото на приспадане на данъчен кредит, **отменям Указание № 26-К-76/06.06.2006г.**

**ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА
НАЦИОНАЛНАТА АГЕНЦИЯ ЗА
ПРИХОДИТЕ:**



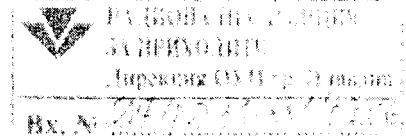
/МАРИЯ МУРГИНА/

МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

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

Изм. № 105

Дата 14.06.06



ДО
ДИРЕКТОР НА ДИРЕКЦИЯ „ОУИ“ – ГР.
НА ЦУ НА НАП

У К А З А Н И Е

Заместник на Директора РИД - рота от 14.06.06

Относно: Данъчно третиране на сделки, нищожни поради противоречие със закона.

Във връзка, с постъпили запитвания относно данъчното третиране на сделки, осъществени от лица, които не притежават надлежна регистрация или лиценз за извършване на определена дейност, на основание чл. 10, ал.1, т.1, т.4 и т.10 от Закона за Националната агенция за приходите и с цел уеднаквяване на практиката на органите по приходите, давам следното задължително указание:

Съгласно чл. 26 от Закона за задълженията и договорите, нищожни са договорите, които противоречат на закона или го заобикалят, които имат невъзможен предмет, договорите, при които липсва съгласие, предписана от закона форма, основание, както и привидните договори. Основанието се предполага до доказване на противното.

В редица специални закони се съдържат разпоредби, предвиждащи специални изисквания относно лицата, осъществяващи определени дейности, както и регистрационен или лицензионен режим за осъществяването на тези дейности. Например:

- Законът за съхранение и търговия със зърно /ЗСТЗ/ предвижда регистрационен режим и съдържа забрана за осъществяване на търговия със зърно от лица, нерегистрирани по този закон /чл. 23, ал.2 от ЗСТЗ/.

- Законът за управление на отпадъците /чл. 54 и следващите/ въвежда лицензионен режим за осъществяване на търговската дейност с отпадъци от черни и цветни метали.

Чести са случаите, при които при ревизии, при проследяване на произхода на стоките, се достига до сделки, по които доставчиците нямат надлежна регистрация или лиценз.

Сделките, сключени при противоречие с императивни законови норми, каквито са цитираните по – горе, са нищожни.

Поставя се въпросът за данъчното третиране на тези и последващите ги сделки, с оглед позоваването на нищожност и правните последици от нея.

По приложението на ЗДДС

Нищожната сделка няма като правна последница прехвърляне на собствеността и същата не представлява „доставка“ по смисъла на чл. 6 от ЗДДС. Органите по приходите, установили при ревизия наличието на факти и обстоятелства, водещи до нищожност на сделката, следва да се позоват на нищожност в издадения ревизионен акт. По-специално, в аспекта на ЗДДС, налице е основание да не се признае правото на данъчен кредит по отношение на лицето, което го претендира, ако то или неговият „доставчик“ не притежават изискващата се съгласно специалния закон регистрация или лиценз, или *договорът не е сключен в предвидената от закона форма.* /Решение на ВАС № 322/2004г. по адм. дело № 4602/2003г./

В аспект на приложението на ЗДДС правният ефект на нищожността на конкретна сделка обаче се разпростира и до последващата сделка със същия предмет. Доколкото никой не може да прехвърли права, каквито не притежава, получателят по сделка, нищожна поради противоречие със закона, не може да *прехвърли* собствеността на вещите, предмет на сделката.

Съгласно чл. 78, ал.1 от Закона за собствеността, който придобие по възмезден начин владението на движима вещ или на ценна книга на приносител на правно основание, макар и от несобственик, **но без да знае това**, придобива собствеността, освен когато за прехвърлянето на собствеността върху движимата вещ се изисква нотариален акт или нотариална заверка на подписите. Това правило се прилага и за придобиване на други вещни права върху движима вещ. Съгласно чл. 70, ал.2 от ЗС, добросъвестността се предполага до доказване на противното.

Видно от цитираната норма, при сделки с движима вещ придобиването на собствеността не е поставено в зависимост от това, дали праводателят е собственик на вещта. Ако съответната сделка не е нищожна, съгласно чл. 26 от ЗЗД и при наличие на визираните в чл. 78 от ЗС условия: добросъвестно владение, правно основание, възмездност, сраната – получател по тази сделка ще придобие собствеността. **Това придобиване обаче е оригинален способ - придобиване по силата на закона, а не в резултат на „прехвърляне“ на собственост, каквото е изискването на чл. 6 от ЗДДС за наличие на доставка.** В понятието доставка не се включва оригиналното придобиване на правото на собственост /Решение на ВАС № 7680 от 10.08.2005г. по адм. Д. № 8230/2004г./

В случай, че в хода на ревизионното производство се установи, че получателят по тази сделка е знаел, че купува от несобственик, по отношение на него няма да е налице основание за придобиване на собствеността по оригиналния способ на чл. 78 от ЗС, тъй като законовата презумпция на ал.2 ще бъде оборена. Недобросъвестният приобретател няма да придобие собствеността, поради което няма да може да я прехвърли. Последващ добросъвестен получател по сделка със същия предмет би придобил собствеността на оригинално основание – чл. 78, ал.1 от ЗС.

Отказът за признаване на данъчен кредит освен с нормите на чл.26 от ЗЗД и чл.78, ал.1 от ЗС, следва да се обоснове с липсата на основанията по чл.64, ал.1 във връзка с чл.6 от ЗДДС – липса на доставка.

Предвид гореизложеното при поредица от последователни доставки с един и същ предмет, правото на данъчен кредит следва да бъде отказано по отношение на сделката, за която е доказано, че противоречи на изричната законова норма, както и на последващата я сделка. Тъй като добросъвестният приобретател по втората сделка е станал собственик по силата на оригиналния способ на чл.78 от ЗС и може да прехвърля собственост, по отношение на сделката, по която той е доставчик, нищожността на първата сделка не оказва ефект, освен ако се докаже, че е недобросъвестен. Валидността или нищожността на следващите сделки следва да се преценява с оглед статута на регистрирани или лицензирани, съгласно изискванията на специалния закон лица на страните по конкретната доставка.

За по-голяма яснота ще дадем примери, при които по отношение на регистрираните по ЗДДС лица, участващи във веригата от препродажби, ще приемем, че са налице останалите условия, предпоставящи, съгласно ЗДДС правото на данъчен кредит:

1. Ако „В“ не е регистриран по ЗСТЗ и е доставчик по сделка със зърно на „А“, „А“ няма да има право на данъчен кредит, защото сделката е нищожна поради противоречие със закона. „А“ продава зърното на „В“, който е добросъвестен (не знае, че купува от неособственик). За „В“ не възниква право на данъчен кредит, тъй като „А“ не може да му „прехвърли“ собственост, а той я придобива на оригинално основание. „В“ продава зърното на „С“, който има право на данъчен кредит.

2. В случай, че „В“ е недобросъвестен, той не придобива собственост, а „С“, ако е добросъвестен, ще придобие собствеността на оригинално основание и няма да има право на данъчен кредит.

3. Ако „В“ е физическо лице – производител на зърно и не е регистриран по ЗСТЗ, прехвърлителната сделка не е нищожна, тъй като съгласно чл. 23 от ЗСТЗ збирната да се търгува със зърно от нерегистрирани лица се отнася за търговците на зърно, а не за производителите.

Независимо от липсата на лиценз или регистрация на страните по конкретна сделка, следва да се изследват и обстоятелствата и съберат доказателства относно реалното изпълнение на същата с оглед позоваване и на чл. 65, ал.4, т.4 от ЗДДС при обосноваване на отказа за признаване на правото за приспадане на данъчен кредит на ревизирувания данъчен субект.

По отношение на прилагането на ЗКПО:

Съгласно чл. 26 от ЗЗД и предвид изложеното по-горе, следва да бъдат разгледани по отделно и различно данъчно третираните предприятия – ДЗЛ по смисъла на ЗКПО, при първата сделка (определена като „нищожна“) и при последващата сделка.

При данъчното третиране на нищожната сделка за „А“ е налице различно счетоводно и данъчно третиране. За целите на ЗКПО приложимост ще намерят нормите на чл. 14, ал. 1, във връзка с чл. 15, ал. 2 от същия закон. В резултат от това, отчетените съгласно счетоводното законодателство разходи (отчетната стойност на продаденото зърно) по нищожна сделка, ще подлежат на преобразуване по реда на чл. 23, ал. 2 от ЗКПО. При данъчното третиране на последващата сделка е необходимо да бъде отчетен факта, че за лицето „В“ при изпълнение на всички условия по чл. 78, ал. 1 от ЗС, ще е налице придобиване на собствеността върху зърното по т. и. оригинален способ (придобиване по силата на закона). Национален стандарт за финансови отчети на малки и средни предприятия 2 и МСС 2 ще разглеждат това придобиване като реална доставка на СМЗ (зърно), предназначен за продажба, без да се акцентира на факта, дали това придобиване е от неособственик. **За разлика от ЗДДС, ЗКПО не поставя изрично изискване за прехвърляне на собственост.** Следователно, ако не са налице други изрично уредени в данъчния закон хипотези, регламентирани преобразуване на финансовия резултат (например: нарушаване на принципа за „документална обосноваваност“; сделка с отклонение от пазарните цени при условията на „свързани лица“ и др.), то в общия случай отчетените разходи (отчетна стойност на продаденото зърно) при последваща продажба, следва да бъдат данъчно признати, респективно – с тях не следва да се увеличава финансовия резултат при определяне на облагаемата печалба по реда на ЗКПО.

По прилагането на ЗОДФЛ:

В случай, когато физическо лице получи доход по една нищожна сделка, данъчното третиране е следното:

Определящо значение при облагането на физическите лица има квалифицирането на вида и източника на дохода. Това е така, защото от една страна

доходите се делят на облагаеми и необлагаеми, а от друга, формирането на данъчната основа, когато става въпрос за облагаем доход, е обвързано с правното основание за получаването на този доход.

Необлагаемите доходи са изчерпателно изброени в данъчния закон или не следва да се включват в облагаемия доход на основание чл. 14, т. 1 и 2 от ЗОДФЛ. Доходът, получен от физическо лице, в резултат от осъществяването на една нищожна сделка (договор) не може да се дефинира като необлагаем по смисъла на ЗОДФЛ, тъй като нищожната сделка (договор) не представляват годно правно основание за получаването на този доход, съответно не са доказателство за неговия произход. Доколко страните по една нищожна сделка (договор) ще изпълнят задълженията си по въпросната сделка (договор), е ирелевантно за данъчното облагане. Недоказването на законния произход на дохода автоматично го превръща в облагаем (в този смисъл е и Решение № 270 от 21.01.2000 г. на ВАС).

На основание чл. 21, ал. 1 от ЗОДФЛ, физическите лица, извършващи дейност като еднолични търговци, независимо дали са регистрирани по **Търговския закон**, формират облагаемия си доход по реда на ЗКПО. При определяне на данъчните задължения, предвид препращащата норма на чл. 18, ал. 1 от ЗОДФЛ, следва да се прилагат разпоредбите на глава първа, раздел IV от ЗКПО, т.е. облагането следва да се извърши по ред, аналогичен на вече описания в частта, касаеща ЗКПО.

ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА НАИ:

/МАРИЯ МУРГИНА/

