

Данъчните задължения при извънредно положение



Адв. Милен Райков, Управляващ съдружник в Адвокатско съдружие „Ърнст и Янг България“

На 20 март 2020 г. Народното събрание на Република България прие [Закон за мерките и действията по време на извънредното положение, обявено с решение на Народното събрание от 13 март 2020 г. \(ЗМДВИП\)](#). Законът беше обнародван в брой 28 на Държавен вестник на 24.03.2020 г. На 6 април 2020 г. беше приет и Закон за изменение и допълнение на [ЗМДВИП \(ЗИД към ЗМДВИП\)](#), обнародван в брой 34 на Държавен вестник на 09.04.2020 г. ([ЗИД към ЗМДВИП](#)). Очакванията към закона и неговото изменение, наред с останалото, бяха да уреди потенциалните въпроси относно публичните задължения и данъчните срокове предвид тежката обстановка в страната и практическите трудности, произтичащи от

ограниченията в придвижването, контролирания достъп до обществени сгради и намаления състав на персонала в публичната администрация. В текста на закона и в извършените промени в други закони обаче данъчните облекчения са сравнително малко, а същевременно възникнаха неясни хипотези и неразрешени въпроси. Не успяха да внесат яснота и указанията на Изпълнителния директор на Националната агенция за приходите от 30 март 2020 г., издадени преди измененията и допълненията в закона и бързо загубили актуалност поради последвалите промени.

Промени в задълженията за деклариране и плащане на данъци

Най-важният ефект се изразява в това, че се удължава до 30 юни 2020 г. срокът за подаване на годишните корпоративни данъчни декларации и за плащане на корпоративен данък и данък върху разходите, който обичайно е до 31 март ([чл. 92, ал. 2, чл. 93, чл. 217, ал. 2 от ЗМДВИП](#)). Отпадна спорното предложение авансовите вноски да се правят според печалбата от 2018 г. и те ще се внасят както и досега върху прогнозирана печалба ([чл. 87а, чл. 88, чл. 90 ЗКПО, § 25 от ЗМДВИП](#)).

Сроковете за деклариране и плащане на част от другите данъци по [Закона за корпоративното подоходно облагане \(ЗКПО\)](#), като например данък по [Закона за хазарта \(ЗХ\)](#), данък върху приходите от бюджетни предприятия, пр., които обичайно са до 31 март, също изтичат на 30 юни 2020 г. ([чл. 219, ал. 4 и ал. 5, чл. 241, ал. 2, чл. 252, ал. 1, чл. 253, чл. 259, ал. 2, чл. 260 от ЗКПО](#)).

Беше удължен и срокът за подаване на годишна данъчна декларация по [Закона за данъците върху доходите на физическите лица \(ЗДДФЛ\)](#) за 2019 г. от еднолични търговци и други извършващи търговска дейност лица, като за краен срок е определен 30 юни 2020 г., вместо 30 април 2020 г. ([чл. 47, ал. 2, чл. 50, чл. 51, ал. 1 от ЗДДФЛ](#)) За тези лица срокът за ползване на отстъпка за ранно деклариране е удължен до 31 май 2020 г. ([чл. 53, ал. 6 от ЗДДФЛ, § 27 от ЗМДВИП](#)).

Удължава се и срокът за отстъпката от 5% за ранно внасяне на данъци върху недвижимите имоти и превозните средства до 30 юни 2020 г. ([чл. 28 и чл. 60 от ЗМДТ, § 26 от ЗМДВИП](#)).

Приетите промени отразяват частен подход по отношение на отделни задължения, като в резултат на това не се предвижда удължаване на сроковете за деклариране и внасяне на ДДС и данък при източника, нито на сроковете за деклариране и внасяне на данък върху доходите за 2019 г. от останалите физически лица извън кръга на търговците.

Промени в сроковете на данъчното производство

В закона тази материя е уредена от няколко отделни разпоредби, чието съвместно тълкуване и последващото им изменение, съчетани с указанията на НАП, водят до опасност от осуетяване на възможността за упражняване на процесуалните права на данъчнозадължените лица. Предвиждат се следните промени, които биха могли да имат пряк ефект върху данъчното производство:

1. Процесуалните срокове по съдебни производства се спират, считано от 13 март 2020 г. до датата на отмяна на извънредното положение, като със [ЗИД към ЗМДВИП](#) бяха изчерпателно посочени такива срокове, които представляват изключение. ([чл. 3, т. 1 от ЗМДВИП](#)). В областта на данъчното производство не спират да текат сроковете за обжалване на определения и разпореждания на съдилищата, сроковете във връзка със спиране на изпълнението на ревизионен акт от съда, както и сроковете по обезпечителните производства ([чл. 60](#), [чл. 149](#), [чл. 166](#), [чл. 230](#) и [чл. 279 от АПК](#), т. III от [Приложение № 1 чл. 3, т. 1 от ЗИД към ЗМДВИП](#)).

Законовата мярка означава, че ако срокът за обжалване на първоинстанционно съдебно решение изтича след 13 март 2020 г., този срок се счита за спрян. Трябва да се отчита и спецификата на института на спирането на срокове, а именно, че след отпадане на спирането ще се възобнови не пълният срок, а само остатъкът от него, който не е изтекъл преди 13 март 2020 г.

2. За същия период спират да текат давностните срокове, с изтичането на които се погасяват или придобиват права от частноправните субекти ([чл. 3, т. 2 от ЗМДВИП](#)). Преди изменението на закона в тази категория попадаха и други срокове, предвидени в нормативни актове, касаещи прекратяване на права или възникване на задължения на лицата, а изключение беше предвидено за сроковете по [Наказателния кодекс \(НК\)](#) и [Закона за административните нарушения и наказания \(ЗАНН\)](#).

Със своите указания Изпълнителният директор на НАП отнесе сроковете за обжалване на ревизионни актове по административен ред към категорията на другите срокове, с изтичането на които се прекратяват или погасяват правата на лицата. По този начин органите по приходите временно приеха, че въпросните срокове следва да се считат за спрени, но ефектът от указанията отпадна с приемането на [ЗИД към ЗМДВИП](#). Към настоящия момент ревизионните актове и останалите данъчни актове следва да бъдат обжалвани пред горестоящия орган в законоустановения срок за това ([чл. 152, ал. 1 от ДОПК](#)).

Същото се отнася и за сроковете за обжалване на наказателните постановления, издадени от органите по приходите, които съгласно указанията на Изпълнителния директор на НАП не се считаха за спрени дори и преди измененията и допълненията на закона, но по силата на изрично изключение. Съответно, наказателните постановления на приходната администрация също следва да бъдат обжалвани в срок ([чл. 52 от ЗАНН](#)).

Отпадането на сроковете по [ЗАНН](#) от категорията на изключенията означава, че спират да текат давностните срокове и по [този закон](#), т.е. данъчните органи не са обвързани със срокове за издаване на актове за установяване на административни нарушения по време на извънредното положение ([чл. 34 от ЗАНН](#)). За тях обаче също се отнася ограничението, че след отпадане на извънредното положение ще продължи да тече само остатъкът от срока за съставяне на акт.

Доколкото давностните срокове спират да текат за периода на извънредното положение и ще се възобнови само остатъкът от тях, през следващите години давността за погасяване на публични

задължения ще изтича през годината, а не на 31 декември, което винаги е било характерна особеност на давността в данъчното право ([§ 49 от ЗМДВИП](#), [чл. 171](#) и [чл. 172 от ДОПК](#)).

Удължават се с един месец след отмяната на извънредното положение сроковете, определени в закон, извън изрично спрените, които изтичат по време на извънредното положение и са свързани с упражняване на права или изпълнение на задължения на частноправни субекти ([чл. 4 от ЗМДВИП](#)). Предвидените със [ЗИД към ЗМДВИП](#) не е вероятно да засегнат данъчните производства.

Приложимостта на тази разпоредба в данъчния процес е много ограничена, като съгласно указанията на Изпълнителния директор на НАП към нея се отнасят единствено отстраняването на несъответствия в подадена декларация ([чл. 103 от ДОПК](#)) и изпълнението на инструкции на Директора на Дирекция „ОДОП“ при спиране на изпълнение на ревизионен акт от него ([чл. 153 от ДОПК](#)).

Силно лимитираният обхват от правомощия на горестоящия орган в хипотезата на удължаване на срокове означава, че за останалите аспекти от компетентността се отнасят общите правила. Това касае най-вече срока за произнасянето му при обжалване ([чл. 155, ал. 1 от ДОПК](#) и [чл. 4 от ЗМДВИП](#)). В подобни хипотези ревизионният акт следва да бъде обжалван като мълчаливо потвърден, независимо от изтичането на срока за произнасяне на Директора на Дирекция „ОДОП“ по време на извънредното положение.

Сроковете за установяване на задължения и провеждане на ревизии също следва да се считат за непроменени ([чл. 110](#) и [чл. 114 от ДОПК](#)). В този смисъл са и Указанията на Изпълнителния директор на НАП, които реферират към параграф 49 от допълнителните разпоредби на закона ([§ 49 от ЗМДВИП](#)). Задължително е исканията на органите по приходите за представяне на документи и информация да бъдат изпълнявани в срок, а изисканите доказателства да се представят. Пред лицата остава възможността да поискат по своя инициатива спиране на срока за период до три месеца по реда на [чл. 34, ал. 1, т. 4 Данъчно-осигурителния процесуален кодекс \(ДОПК\)](#) ([чл. 34, ал. 1, т. 4 от ДОПК](#)).

3. Не се образуват производства за принудително изпълнение по реда на [ДОПК](#), а образуват се спират, като по време на спирането могат да бъдат извършвани действия по обезпечаване на вземането, но не и изпълнителни действия ([§ 29, т. 4 от ЗМДВИП](#) и [чл. 220 от ДОПК](#)).

Законът предвижда по изключение образуване на подобни производства при защита на важни държавни или обществени интереси, както и когато може да бъде осуетено или сериозно затруднено действието на акта или от забавянето може да произтекат значителни или трудно поправими вреди ([§ 29, т. 4 от ЗМДВИП](#)). С тази широка формулировка възможността за извършване на действия по принудително изпълнение остава на практика открита.

4. Съгласно заключителните разпоредби на закона за изменение и допълнение процесуалните действия, извършени от правните субекти в периода на извънредното положение, запазват силата си ([§ 13, ал. 2 от ЗИД на ЗМДВИП](#)). В указанията на Изпълнителния директор на НАП също е отбелязано, че действията на лицата инициират последващи действия, т.е. трябва да се считат за валидно извършени и пораждащи правни последици в законовите срокове.

Със сигурност практиката ще доведе и до възникването на нови въпроси. Диференцираният подход към сроковете понякога води до затруднения в преценката към коя законова хипотеза се отнася даден срок. Допълнително усложнение следва и от нормата на закона за изменение и допълнение, съгласно която спрените съгласно закона срокове, които не се считат за спрени по силата на изменението, се възобновяват в седмодневен срок от обнародването на ЗИД ([§ 13, ал. 1 от ЗИД на ЗМДВИП](#)). Предвид комплицирания характер на определени данъчни отношения законодателното разрешение, съгласно което действията на правните субекти по време на извънредното положение са валидни, следва да се прецени като изцяло позитивно с оглед запазването на правната сигурност.

За индивидуална проверка на срокове: <https://emeia.ey-vx.com/903/130872/compose-email/tax-watch-2020-flyer.asp?sid=blankform>

Използвани съкращения:

ЗМДВИП - Закон за мерките и действията по време на извънредното положение, обявено с решение на Народното събрание от 13 март 2020 г.

ЗИД към ЗМДВИП – Закон за изменение и допълнение на Закона за мерките и действията по време на извънредното положение, обявено с решение на Народното събрание от 13 март 2020 г.

ЗКПО – Закон за корпоративното подоходно облагане

ЗДДФЛ – Закон за данъците върху доходите на физическите лица

ЗМДТ – Закон за местните данъци и такси

НК – Наказателен кодекс

ЗАНН – Закон за административните нарушения и наказания

ДОПК – Данъчно-осигурителен процесуален кодекс