2023/2493

16.11.2023 г.

РЕГЛАМЕНТ ЗА ИЗПЪЛНЕНИЕ (ЕС) 2023/2493 НА КОМИСИЯТА

от 15 ноември 2023 година

относно третирането за целите на националните сметки на несъбрания ДДС поради измами с ДДС и поради несъстоятелност (несъответствието между теоретичните постъпления от ДДС и действителните постъпления от ДДС) с оглед прилагането на Регламент (ЕС) 2019/516 на Европейския парламент и на Съвета относно хармонизирането на брутния национален доход по пазарни цени

(текст от значение за ЕИП)

ЕВРОПЕЙСКАТА КОМИСИЯ,

като взе предвид Договора за функционирането на Европейския съюз,

като взе предвид Регламент (ЕС) 2019/516 на Европейския парламент и на Съвета от 19 март 2019 г. относно хармонизирането на брутния национален доход по пазарни цени и за отмяна на Директива 89/130/ЕИО, Евратом на Съвета и Регламент (ЕО, Евратом) № 1287/2003 на Съвета (Регламент за БНД) ([1]), и по-специално член 5, параграф 3 от него,

като има предвид, че:

(1) Третирането на несъбрания данък върху добавената стойност (ДДС) е един от аспектите, залегнали в Делегиран регламент (ЕС) 2020/2147 на Комисията ([2]), в който са изброени въпросите, които да бъдат разглеждани при всеки проверочен цикъл, за да се гарантира надеждността, изчерпателността и съпоставимостта на данните за брутния национален доход по пазарни цени (БНД).

(2) За да бъдат данните за БНД надеждни, изчерпателни и съпоставими, е необходимо да се изясни третирането в националните сметки на несъбрания ДДС поради измами с ДДС и поради несъстоятелност.

(3) Третирането може да изисква корекция, свързана с компонента на несъответствието между теоретичните постъпления от ДДС и действителните постъпления от ДДС, което се дължи на измама без съгласието на купувача („без съучастие“) и на несъбрания ДДС поради несъстоятелност.

(4) Агрегатите за БНД и техните компоненти следва да бъдат съпоставими между държавите членки и да отговарят на съответните определения и счетоводни правила на Европейската система от сметки 2010 (ЕСС 2010), установени в приложение А към Регламент (ЕС) № 549/2013 на Европейския парламент и на Съвета ([3]).

(5) Третирането, предвидено в Решение 98/527/ЕО, Евратом на Комисията ([4]), следва да бъде заменено с настоящия регламент за изпълнение, като се вземат предвид резултатите от работата в тази насока, извършена като част от проверката на БНД.

(6) Следователно Решение 98/527/ЕО, Евратом следва да бъде отменено.

(7) Мерките, предвидени в настоящия регламент за изпълнение, са в съответствие със становището на Комитета на Европейската статистическа система, посочен в член 8 от Регламент (ЕС) 2019/516,

([1]) ОВ L 91, 29.3.2019 г., стр. 19.

([2]) Делегиран регламент (ЕС) 2020/2147 на Комисията от 8 октомври 2020 г. за допълнение на Регламент (ЕС) 2019/516 на Европейския парламент и на Съвета чрез определяне на списъка на въпросите, които да бъдат разглеждани при всеки проверовъчен цикъл (ОВ L 428, 18.12.2020 г., стр. 9).

([3]) Регламент (ЕС) № 549/2013 на Европейския парламент и на Съвета от 21 май 2013 г. относно Европейската система от национални и регионални сметки в Европейския съюз (ОВ L 174, 26.6.2013 г., стр. 1).

([4]) Решение 98/527/ЕО на Комисията от 24 юли 1998 г. относно третирането на измами с ДДС (несъответствията между теоретичните приходи от ДДС и действителните приходи от ДДС) за целите на националните сметки (ОВ L 234, 21.8.1998 г., стр. 39).

ПРИЕ НАСТОЯЩИЯ РЕГЛАМЕНТ:

Член 1

1. Държавите членки изчисляват стойността на несъбрания ДДС, като прилагат методите, предвидени в приложението към настоящия регламент за изпълнение. Стойността на несъбрания ДДС включва ДДС, който не е събран поради измама „без съучастие“, и в съответните случаи ДДС, който не е събран поради несъстоятелност.

2. За целите на изчислението по параграф 1 държавите членки определят теоретичните постъпления от ДДС и действителните постъпления от ДДС и изчисляват несъответствието между тези две суми, като прилагат следната обща формула:

Несъбран ДДС = теоретични постъпления от ДДС *минус* действителни постъпления от ДДС *минус* липсващи приходи (поради измама „със съучастие“)

3. Действителните постъпления от ДДС се записват като данъци D.211, както е посочено в ЕСС 2010, точки 4.26—4.28. В зависимост от източника, от който са получени действителните постъпления от ДДС (суми, удостоверени чрез установяване на размера на дължимия данък и декларации, или парични постъпления), са възможни следните три варианта за оценяване на несъбрания ДДС в рамките на горепосочената обща формула:

а) вариант 1а (въз основа на ЕСС 2010, точка 4.27, буква а) — D.211 въз основа на установяване на размера на дължимия данък („оценки“) и декларации, коригирани с коефициент, отразяващ установените и деклариираните, но несъбрани суми);

Несъбран ДДС (поради измама без съучастие и поради несъстоятелност) = теоретични постъпления от ДДС *минус* действителни постъпления от ДДС, удостоверени чрез установяване на размера на дължимия данък и декларации, коригирани с коефициент, *минус* липсващи приходи (поради измама „със съучастие“).

б) вариант 1б (въз основа на ЕСС 2010, точка 4.27, буква а) — D.211 въз основа на установяване на размера на дължимия данък и декларации; капиталов трансфер D.995 към съответните отчетени сектори, отразяващ установените и деклариираните, но несъбрани суми):

Несъбран ДДС (поради измама без съучастие и поради несъстоятелност) = теоретични постъпления от ДДС *минус* действителни постъпления от ДДС, удостоверени чрез установяване на размера на дължимия данък и декларации, *минус* липсващи постъпления (поради измама „със съучастие“);

в) вариант 2 (въз основа на ЕСС 2010, точка 4.27, буква б) — D.211 въз основа на парични постъпления, коригирани по отношение на времето):

Несъбран ДДС (поради измама без съучастие и поради несъстоятелност) = теоретични постъпления от ДДС *минус* действителни постъпления от ДДС въз основа на коригирани по отношение на времето парични средства *минус* липсващи постъпления (поради измама „със съучастие“).

4. Ако е необходимо, държавите членки коригират оценките на добавената стойност и оперирящия излишък, включени в техните оценки за брутния национален доход по пазарни цени и брутния вътрешен продукт по пазарни цени, направени в съответствие с Регламент (ЕС) 2019/516, като добавят към тях стойността на несъбрания ДДС, изчислен по формулата по параграф 2. Тази корекция в рамките на добавената стойност (и следователно в рамките на оперирящия излишък) се извършва чрез коригиране на продукцията и/или на междинното потребление.

Член 2

За да извършат корекцията по член 1, държавите членки могат да приложат метод, който е равностоен на посочения в член 1 и който дава сравними резултати.

Член 3

Държавите членки включват в съответния опис на източниците и методите, използвани за изготвянето на агрегатите на БНД и техните компоненти в съответствие с ЕСС 2010 (наричан по-нататък „опис на БНД“), описание на използваните източници и методи и посочват стойността на направените корекции.

Член 4

Ако дадена държава членка може да докаже пред Комисията, че равностойното третиране на несъбрания ДДС вече косвено фигурира в нейните сметки, член 1 не се прилага за тази държава членка. Всяка държава членка, която желае да докаже, че равностойното третиране на несъбрания ДДС вече косвено фигурира в нейните сметки, представя съответното описание в описа на БНД.

Член 5

Независимо дали дадена държава членка използва метода по член 1, или метода по член 2, или равностойно третиране, което гарантира косвено включване на несъбрания ДДС в сметките, както е посочено в член 4, всяка държава членка сравнява, най-малко веднъж на 5 години, теоретичните и действителните постъпления от ДДС, анализира несъответствието и включва резултатите от този анализ в описа на БНД, като се започне с описа на БНД за проверочния цикъл 2025—2029 г.

Член 6

Решение 98/527/ЕО, Евратом се отменя.

Член 7

Настоящият регламент влиза в сила на двадесетия ден след деня на публикуването му в *Официален вестник на Европейския съюз*.

Настоящият регламент е задължителен в своята цялост и се прилага пряко във всички държави членки.

Съставено в Брюксел на 15 ноември 2023 година.

За Комисията
Председател
Ursula VON DER LEYEN

ПРИЛОЖЕНИЕ

Стойността на несъбрания ДДС (поради измама без съгласието на купувача („без съучастие“) и, ако е приложимо, поради несъстоятелност) се изчислява, като се използват следните две променливи:

1. стойността на теоретичните постъпления от ДДС;

2. несъответствието между теоретичните постъпления от ДДС и действително събраните постъпления от ДДС.

Изчисляване на теоретичните постъпления от ДДС

Теоретичните постъпления от ДДС са сумите по ДДС, които биха били събрани, ако всички данъчно задължени по ДДС единици платят данъка съгласно законовите изисквания.

Теоретичният ДДС не е нито понятие, нито агрегат от ЕСС 2010. Възможно е да се направи оценка на теоретичния ДДС чрез специален модел на изчисление, чрез който се изважда неподлежащия на приспадане ДДС, включен косвено в разходната част на сметките (т.е. включен, но неоповестен в разходите, оценявани по покупна цена).

По-специално, за да се изчислят теоретичните постъпления от ДДС, първата стъпка е основата на ДДС да се приведе в съответствие с действащото законодателство: с други думи, да се установят всички сделки, при които ДДС не подлежи на приспадане. Това изчисление се прави, като се използват дезагрегираните и подробни във възможно най-голяма степен налични данни от националните сметки. Основата на ДДС се изчислява в съответствие с всички действащи закони и правила за ДДС.

Втората стъпка е да се приложи подходящата ставка на ДДС към всяка сделка, формираща основата на ДДС, както е определена в предходния параграф. Прилаганите ставки на ДДС трябва да бъдат ставките, които са в сила през годината, за която е изчислена основата на ДДС (след надлежно отчитане на промените, настъпили през годината). Теоретичните постъпления от ДДС се изчисляват в съответствие с всички действащи закони и правила за ДДС.

Установяването на всички сделки в икономиката, при които следва да се начислява неподлежащ на приспадане ДДС, изисква много подробен анализ на разходите (крайно потребление, междинно потребление, брутно образуване на основен капитал), за да се разграничи кои сделки са облагаеми и кои купувачи не могат да приспадат ДДС (което от своя страна зависи от комбинация от фактори като институционален сектор, икономическа дейност и размер). Следните категории сделки (за частта облагани с неподлежащ на приспадане ДДС сделки) следва да се вземат предвид при изчисляването на теоретичния ДДС:

— Разходи за крайно потребление на домакинствата (вътрешна концепция, т.е. разходи на територията на държавата);

— Междинно потребление в сектор S.13 (след прилагане на пропорционалната част на неподлежащия на приспадане данък за сектора);

— Междинно потребление в сектор S.15 (след прилагане на пропорционалната част на неподлежащия на приспадане данък за сектора);

— Междинно потребление в сектори S.11, S.12 и S.14 (след прилагане на пропорционалната част на неподлежащия на приспадане данък за отделните дейности);

— Социални трансфери в натура, закупени от сектор S.13;

— Социални трансфери в натура, закупени от сектор S.15;

— Брутно образуване на основен капитал в сектор S.13 (след прилагане на пропорционалната част на неподлежащия на приспадане данък за сектора);

— Брутно образуване на основен капитал в сектор S.15 (след прилагане на пропорционалната част на неподлежащия на приспадане данък за сектора);

— Брутно образуване на основен капитал в сектори S.11, S.12 и S.14 (след прилагане на пропорционалната част на неподлежащия на приспадане данък за отделните дейности); както и

— Придобиване минус отписване на ценности

За някои видове сделки е необходимо да се приложи пропорционална част на неподлежащия на приспадане данък, за да се отчете фактът, че само части от съответните разходи на даден институционален сектор или дейност се облагат с неподлежащ на приспадане ДДС. В тези случаи тази трябва да се приложи пропорционална част на неподлежащия на приспадане данък въз основа на дела на освободената продукция от общата продукция на дадения сектор/дейност.

Освен това разходите за някои продукти, които подлежат на национални ограничения по отношение на правото на приспадане на ДДС върху входящите ресурси (напр. служебни автомобили и свързани с тях разходи, представителни разходи и др.), следва да се разглеждат цялостно, независимо от пропорционалната част на неподлежащия на приспадане данък за дейностите или секторите (според случая).

Моделът следва, доколкото е възможно, да отчита някои други особености, като например:

— наличие на специални режими за ДДС за малките предприятия под определен праг за регистрация;

— наличие на други специални режими за ДДС: земеделски производители, обхванати от режима на единна данъчна ставка, режим за облагане на маржа на печалбата за туроператори и др.;

— правилно изключване на потреблението на стоки, произведени за собствена сметка;

— правилно изключване на безмитните покупки в безмитните магазини;

— включване на сделки, които не са в сметка „Стоки и услуги“, но може да се облагат с неподлежащ на приспадане ДДС, например закупуване на земя за строеж.

Оценката на данъка за всяка от горепосочените сделки, съставляващи основата на ДДС, се извършва чрез прилагане на съответната ставка на ДДС: например, ако дадена сделка се оценява на 150 по покупна цена и ставката е 20 %, подразбиращият се ДДС, който стои зад нея, ще се оцени като 150/1,2 × 0,2 = 25).

Може да се наложи това изчисление да бъде доуточнено, ако при въпросната сделка е налице измама с ДДС със съучастие от страна на клиента, като се има предвид, че в националните сметки покупната цена по сделките, обект на такава измама, следва да не включва неплатения данък поради измама с ДДС. Следователно в този случай, ако е известно, че стойността на стоката/услугата, обект на измама с ДДС със съучастие, която е включена в покупната цена, е 30 (и е известно, че съответният неплатен поради измамата ДДС не е включен в общата цена от 150), стойността на включения в покупната цена ДДС ще бъде изчислена по следния начин: (150-30)/1,2 × 0,2 = 20. Нетната стойност на „редовните „сделки и сделките с измами с ДДС без съучастие, при които ДДС е отразен в покупната цена, ще бъде 100, съответният включен в покупната цена ДДС ще бъде 20, стойността на сделките с измама с ДДС със съучастие ще бъде 30, а включеният в покупната цена ДДС поради измама със съучастие — 0. Неплатеният ДДС поради измама със съучастие би бил на стойност на 30 × 0,2 = 6. Окончателната стойност на теоретичния ДДС би била 20 + 6 = 26.

Като се има предвид степента на подробност, необходима за изчисляването на теоретичния ДДС, това изчисление следва да се основава на дезагрегираните във възможно най-голяма степен налични данни от националните сметки, по продукти. Таблиците „Ресурс — използване“ предлагат подходяща рамка за такова изчисление. Дори и най-подробните данни от таблиците „Ресурс — използване“ обаче не могат да осигурят разпределение на данните, което изцяло би съответствало на всички елементи по облагането с ДДС на отделни продукти, дейности или сектори. Следователно неизбежно трябва да се проучи допълнителна информация от други източници, за да се отрази точно действащото законодателство в областта на ДДС. Тези източници включват подробни фискални и/или административни записи или статистически изследвания. В някои случаи, за да се направи необходимото разграничение, трябва да се прибегне до еднократни проучвания, различни модели на претегляне, експертни оценки или допускания.

Изчисляване и анализ на несъответствието между теоретичните постъпления от ДДС и действително събраните постъпления от ДДС

Несъответствието между теоретичните постъпления от ДДС (изчислени в съответствие с всички действащи закони и правила) и действителните постъпления от ДДС се състои от два компонента:

1. ДДС, неплатен поради измама, извършена със съгласието на купувача („със съучастие“) (купувачът не плаща ДДС на продавача; това означава, че ДДС не е фактуриран);

2. ДДС, неплатен поради измама, извършена без съгласието на купувача („без съучастие“) (купувачът плаща ДДС на продавача, но продавачът не го плаща на данъчните органи, включително при несъстоятелност на продавача; това означава, че ДДС е бил фактуриран и следователно следва да се разглеждат и случаите на измами с ДДС с липсващ търговец).

В резултат на това стойността на несъбрания ДДС (поради измама „без съучастие“ и, ако е приложимо, поради несъстоятелност) се получава, като от несъответствието между теоретичните постъпления от ДДС и действителните постъпления от ДДС се приспадне неплатеният ДДС поради измама „със съучастие“.

Несъбран ДДС = теоретични постъпления от ДДС *минус* действителни постъпления от ДДС *минус* липсващи постъпления (поради измама „със съучастие“)

Действителните постъпления от ДДС са сумите, действително събрани от данъчните органи през периода, за който се отнася изчисляването на теоретичните постъпления от ДДС. Действителните постъпления от ДДС се записват като данъци D.211, както е посочено в ЕСС 2010, точки 4.27—4.28. Тези данъци D.211 трябва се отчитат въз основа на принципа на начисляването в съответствие с ЕСС 2010, точка 4.26. Действителните постъпления от ДДС може да бъдат получени от суми, удостоверени чрез установяване на размера на дължимия данък и декларации, коригирани с коефициент, отразяващ установените и декларираните, но несъбрани суми (вариант 1а), от установяване на размера на дължимия данък и декларации с използване на капиталов трансфер (D.995) за несъбраните суми (вариант 1б), или от парични постъпления, коригирани по отношение на времето (вариант 2).

В някои случаи е възможно действащото законодателство да дава право на данъчните органи да извършват анулиране на вземания по ДДС в конкретни случаи на несъстоятелност. В такива случаи сумите на ДДС, които не са събрани поради несъстоятелност, ще бъдат включени в D.211, ако D.211 се основава на установяване на размера на дължимия данък и декларации с капиталов трансфер D.995, отразяващ анулирането (вариант 1б), и няма да бъдат включени в D.211, в случай че се използват коригирани по отношение на времето парични постъпления или установяване на размера на дължимия данък и декларации с коефициент по отношение на D.211 (вариант 1а и вариант 2).

Стойността на ДДС, неплатен поради измама „със съучастие“, по принцип може да бъде изчислена, като се вземат предвид дейностите, за които е направена корекция за недекларирай труд.

Чрез този метод, като се приложи корекцията за недекларирай труд по отношение на продукцията на икономическите сектори, и се умножат съответните суми на недекларираните продажби по съответните ставки на ДДС, е възможно да се оцени стойността на „липсващите постъпления от ДДС“, от които данъчните органи са лишени поради измама с ДДС „със съучастие“.

Пример: ако след коригирането за недекларирана дейност оценката на потреблението на домакинствата на определен продукт, без ДДС, е нараснала с 15 %, и ако прилаганата към покупките на този продукт ставка на ДДС е 20 %, дължимата на данъчните органи сума може да се изчисли, както следва:

Липсващи постъпления от ДДС поради измама „със съучастие“= стойност на продажбите на продукта преди корекцията × 15 % × 20 %.

Други възможни подходи за разграничаване на измамите с ДДС със и без съучастие включват например използването на фискални данни или експертни допускания за това кои дейности участват в различните видове измами.

Записване на несъбрания ДДС в националните сметки

Ако се приеме, че сделките, които не се отчитат пред данъчните органи, не се отчитат и пред статистическите органи, и освен ако стойностите на несъбрания ДДС (поради измама без съучастие и поради несъстоятелност) вече са включени косвено в отчетите, следва да се направят следните корекции на операциите в националните сметки, когато е целесъобразно, за да се отчете несъбраният ДДС, изчислен по гореописания метод (или равностоен метод):

1. от гледна точка на производството: стойността на несъбрания ДДС следва да се включи в добавената стойност на продавача;

2. от гледна точка на доходите: стойността на несъбрания ДДС следва да се включи в оперирания излишък на продавача;

3. от гледна точка на разходите: стойността на несъбрания ДДС следва да се включи в покупната цена на стоката или услугата. Така стойността на несъбрания ДДС следва да бъде включена в крайното потребление на домакинствата и брутното образуване на основен капитал. В зависимост от източниците и методите, използвани за оценка на категориите разходи, съответните суми вече може да бъдат включени в изходните данни (например ако се използва изследване на бюджета на домакинствата) или трябва да бъдат добавени изрично (напр. ако се използват косвени методи като метод на стоковия поток или методи от вида количество × цена).

Неплатеният ДДС поради измама със съучастие не следва да се записва в сметките, тъй като не се плаща от купувача. ДДС, платен от купувача, но несъбран поради измама без съучастие и/или поради несъстоятелност, следва да се запише в съответните категории, посочени в точки 1—3 по-горе.