

Изх.номер: 16/06.10.2022 г.

**ДО:**

**Г-Н ВАЛЕНТИН ТОЧЕВ**  
**ДИРЕКТОР НА ДИРЕКЦИЯ „ДАНЪЧНА ПОЛИТИКА“**  
**МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ**

**ОТНОСНО:** ПРОЕКТ НА ЗАКОН ЗА ИЗМЕНЕНИЕ И ДОПЪЛНЕНИЕ НА ЗАКОНА ЗА ДАНЪК ВЪРХУ ДОБАВЕНАТА СТОЙНОСТ, ПУБЛИКУВАН НА 05.09.2022 Г.

**УВАЖАЕМИ ГОСПОДИН ТОЧЕВ,**

Алиансът на технологичната индустрия (АТИ), като сдружение на водещите предприятия, предоставящи електронни съобщителни услуги в страната (нататък „Операторите“), с настоящото се обръщаме към Вас по повод внесения Проект на Закон за изменение и допълнение на Закона за данък върху добавената стойност, публикуван на 05.09.2022 г. в Портала за обществени консултации (наричан по-долу накратко „Законопроекта“).

С предложения Законопроект се въвежда дълго очакваната от Операторите процедура за възстановяване на ДДС върху несъбрани вземания, предвидена с разпоредбата на чл. 90, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност (Директивата за ДДС) за намаляване на данъчната основа на доставката в случай на пълно или частично неплащане, до момента не транспонирана в националното законодателство.

### **1) Общ коментар относно Законопроекта**

Като дружества, които годишно внасяме в бюджета на държавата десетки милиони лева ДДС, върху вземания, които остават несъбираеми, съответно за тях не можем да възстановим внесения данък, приветстваме инициативата на Министерство на финансите да транспонира приложимото европейско законодателство и да спазва последователната практика на Съда на Европейския съюз, относно тълкуването на чл. 90, параграф 1 и 2 от Директивата за ДДС. Считаме, че по своята същност ДДС не е предназначен да бъде данък, понасян от бизнеса, съответно за нас е от изключително значение да бъде прието изменение на Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), което

да предвижда процедура за възстановяване на ДДС, съобразена със спецификата на нашата дейност и на дейността на останалите доставчици на комунални услуги, които имат многобройни, но малки по размер несъбираеми вземания от нерегистрирани по ЗДДС лица.

Считаме, че предложеният Законопроект предвижда процедура, която няма да позволи на Операторите и останалите кредитори на потребителски вземания да прилагат правото си за възстановяване на ДДС, доколкото предвижда изисквания, които противоречат на принципите за пропорционалност и ефективност. Предвид това, **настояваме за сформирание на експертна работна група към Министерство на финансите, с участието на заинтересованите страни в това число Алианс на технологичната индустрия, която да прецизира предложените разпоредби.**

Моля да се запознаете с изложените по-долу коментари и предложения във връзка със Законопроекта, като при подготовката им сме изхождали от практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС) по приложението на Директива 2006/112/ЕО на Съвета относно общата система на данъка върху добавената стойност („ДДС Директива“), както и сме събрали информация за най-добри практики, въведени от другите държави членки на Европейския съюз (ЕС).

## **2) Становище относно разпоредбата на чл. 115, нова алинея 10**

*(10) Вземането се счита за окончателно несъбираемо в случаите, когато: 1. е погасено по давност и са налице доказателства за неуспешно проведено изпълнително производство; 2. длъжникът е обявен в несъстоятелност; 3. длъжникът е заличен след приключило производство по ликвидация.*

### **Предложение за изменение:**

*(10) Вземането се счита за окончателно несъбираемо в случаите, когато: 1. са изтекли 3 години за вземанията с тригодишен давностен срок или 5 години за вземанията с петгодишен давностен срок от момента, в който вземането е станало изискуемо; 2. По отношение на длъжника е открито производство по несъстоятелност; или 3. длъжникът е заличен след приключило производство по ликвидация.*

Мотивите за предложението ни са следните:

Законопроектът в новата ал. 10, т. 1 на чл. 115 предвижда вземане да се счита за окончателно несъбираемо в случаите, когато са изпълнени кумулативно следните условия: вземането да е погасено по давност и да са налице доказателства за неуспешно проведено изпълнително производство.

#### 2.1. Критерий вземането да е погасено по давност

Считаме поставянето на такъв критерий за неприемливо. Уредбата на погасителната давност в Закона за задълженията и договорите (ЗЗД) включва възможността давността да бъде многократно спирана и прекъсвана (включително от действия по принудително изпълнение). Операторите ще бъдат принудени да чакат значителен период от време, докато за тях възникне основание да издадат кредитно известие поради окончателна несъбираемост на вземането. Поради огромния брой несъбрани потребителски вземания, те ще срещнат сериозни затруднения при прилагането му на практика, доколкото ще се налага да събират и съхраняват информация за всяко спиране, прекъсване и позоваване на давност от всеки един от потребителите си.

Подобно изискване не съответства на принципа на пропорционалност, предполагащ, че способите, използвани за транспониране на ДДС Директивата, трябва да са в състояние да реализират преследваните с този акт цели и да не надхвърлят необходимото за постигането им (в този смисъл, решения на СЕС по дело C-242/18, *Unicredit Leasing*; дело C-246/16, *Di Maura*, пар. 25; дело C-335/19, пар. 47).

Считаме, че за целите на ЗДДС следва да бъде достатъчно условието вземанията да не са били платени през точно определен продължителен период от време. Само по себе си това обстоятелство води до извода, че е вероятно вземанията да останат неплатени и в бъдеще (арг. от пар. 64 от решение на Съда на Европейския съюз (ЕСС) по дело C-242/18, *Уникредит Лизинг*).

Следователно, оптимално би било въвеждането на максимален срок след който, независимо от предприетите мерки, дадено вземане да се приема за окончателно несъбираемо.

#### 2.2. Критерий неуспешно проведено изпълнително производство

Относно вземанията на Операторите, е икономически необосновано да се провеждат съдебни и изпълнителни производства. Средният размер на ДДС за възстановяване по несъбрано потребителско вземане на Оператор е 50 лв., а минималният разход за държавни такси и адвокатски хонорари за заповедно производство по чл.410 и сл. от ГПК (без последващо производство по чл. 422 от ГПК), ще надхвърли сумата от 450 – 500 лв. Абсолютно необосновано е за малките по размер потребителски вземания, да се очаква от Операторите да заплащат такси и разноски в размер 10 пъти по-голям от евентуалния ДДС, който ще могат да възстановяват за потребител.

Не на последно място, съдебните процедури по чл. 410 и сл. от ГПК могат да траят необосновано дълго, особено в случаи, в които потребителите възразят срещу издаване на заповед за изпълнение и се образува производство по чл. 422 от ГПК. В отчетите на Инспектората към Висшия съдебен съвет за установени нарушения на правото на разглеждане и решаване на делата в разумен срок по глава трета "а" от ЗСВ, могат да се установят много примери в тази посока. Отчетите на ИВСС са публикувани на адрес: <http://www.inspectoratvss.bg/bg/page/16>.

Обръщаме внимание върху цитираното Решение на СЕС по дело C-246/16, Di Maura, в което се разглежда италианското законодателство, изискващо за намаляването на данъчната основа по ДДС да бъде постигнат неуспех на производства по несъстоятелност, когато те могат да продължат над 10 години. СЕС отчита, че при всички положения в случай на неплащане на дадена фактура за предприятията, подчинени на това законодателство, срокът от 10 години може да доведе до по-неблагоприятно положение от гледна точка на ликвидността в сравнение с това на конкурентите им от други държави членки, с което очевидно би могло да се смути постигането на преследваната с директивата цел за данъчна хармонизация.

Според СЕС подобно изискване е недопустимо, тъй като не отговаря на принципа на пропорционалност и е твърде обременително за данъчнозадълженото лице, което обезпечава предварителното финансиране на ДДС, като го събира за сметка на държавата.

По гореизложените съображения, предвидения критерий за неуспешно проведено изпълнително производство е необоснован и считаме, че следва да отпадне. Както беше посочено по-горе, в съответствие с принципа на пропорционалност, разгледан в практиката на СЕС, способите, използвани за транспониране на ДДС Директивата, трябва да са в състояние да реализират

преследваните с този акт цели и да не надхвърлят необходимото за постигането им.

### 2.3. По отношение критерий несъстоятелност на длъжника

Считаме, че изискването длъжникът да е обявен в несъстоятелност е твърде обременяващо и отново непропорционално, доколкото е напълно възможно вероятността едно открито производство по несъстоятелност да се развива в продължение на години преди длъжникът да бъде обявен в несъстоятелност. Вземанията на Операторите не са привилегирани и събирането им в рамките на открито производство по несъстоятелност е много малко вероятно. В този смисъл, считаме, че е достатъчно критерият да бъде „откриване на производство по несъстоятелност“, а не „обявяване в несъстоятелност“ за съответния длъжник, какъвто подход например е възприет във Федерална Република Германия.

### **3) Становище относно разпоредбата на чл. 115, нова алинея 11**

*(11) Несъбираемостта на вземането се счита за вероятна, когато вземането не е било изпълнено или погасено по друг начин в продължение на 730 дни от датата на изтичането на срока за неговото изпълнение, определен в договора или фактурата, и са налице доказателства, че длъжникът не разполага с активи, срещу които да бъде насочено принудителното изпълнение. Корекция на начислен данък по доставка, по която вземането се счита за вероятно несъбираемо, не се допуска, ако вземането е прехвърлено възмездно преди датата на издаване на кредитното известие, както и в случай, че няма промяна в стойността на активите на получателя по доставката между датата на извършване на доставката и изтичането на 730-дневния срок от датата, на която плащането по същата става изискуемо.*

#### **Предложение за изменение:**

*(11) Несъбираемостта на вземането се счита за вероятна, когато вземането не е било изпълнено или погасено по друг начин в продължение на 730 дни, от датата на изтичането на срока за неговото изпълнение, определен в договора или фактурата. В случаите на вземане от физическо лице в размер под 1000 лева, се счита за вероятна, ако не са изпълнени или погасени в продължение на 365 дни от датата на изтичането на срока за неговото изпълнение, определен в договора или фактурата.*

Мотивите за предложението ни са следните:

### 3.1. Критерий неплащане в срок от 730 дни

Считаме, че определеният срок от 730 дни е необосновано дълъг. При сравнение с практиката в други държави членки на ЕС, обикновено поставените срокове са от порядъка на 1 година (Нидерландия, Португалия, Испания, Кипър, Естония, Литва), като има държави, които за малки по размер потребителски вземания определят и по кратък срок (напр. в Португалия, ДДС може да се възстанови след 6 месеца от изтичане срока за плащане за вземания до 750 евро).

В този смисъл, считаме, че в България подходящ срок би бил 1 година, като при необходимост могат да се въведат и специални правила и дефиниции за малки по размер „потребителски вземания“ в закона.

### Критерий липса на активи на длъжника

С оглед на факта, че длъжниците на Операторите са преимуществено физически лица, изискването да са налице доказателства, че длъжникът не разполага с активи, срещу които да бъде насочено принудителното изпълнение са неоснователно обременяващи доставчика и явно непропорционални на целта на ДДС Директивата.

Настоящите законови разпоредби позволяват на Операторите да получат доказателство за липса на активи на длъжниците си, единствено след образуване на изпълнително дело, под формата на справка за имуществено състояние на длъжника, издадена от съдебен изпълнител. Както посочихме в т.2.2. по-горе, Операторът следва да плати минимум 450 – 500лв. такси и разноски, за да има възможност да образува изпълнително дело срещу длъжник, в рамките на което да събере подобно доказателство. При среден размер на ДДС за възстановяване по несъбрано потребителско вземане под 50 лв., подобен разход за събиране на доказателства е очевидно непропорционален. Ето защо, изхождайки от практиката на СЕС, считаме че поставеното условие е твърде обременително за доставчици като Операторите и надхвърля необходимото за доказване на вероятна несъбираемост на вземанията.

Още повече, в общия случай това условие би се припокривало с изискването за неуспешно проведено изпълнително производство, поставено при критериите за окончателна несъбираемост.

Подобна възможност евентуално би могла да съществува за длъжници търговски дружества, като в тази връзка биха могли в Законопроекта да се предвидят специални изисквания за доказване липса на активи, посредством годишни финансови отчети, ако такива са публикувани в съответния срок ТРРЮЛНЦ.

Считаме, че за целите на ЗДДС следва да бъде възприето условието вземанията да не са били платени през точно определен продължителен период от време (арг. от пар. 64 от решение на Съда на Европейския съюз (СЕС) по дело C-242/18, Уникредит Лизинг). Що се отнася до малки вземания от потребители, логично е този период да бъде по-кратък от срока, предвиден за останалите вземания. Търговската практика на Операторите показва, че щом едно малко по размер вземане от физическо лице не е платено 1 година след падежа му, то ще остане несъбрано.

### 3.2. Критерий липса на възмездна цесия

От принципа на неутралитет на ДДС произтича, че предприятието, което събира данъка за сметка на държавата, трябва изцяло да бъде освободено от тежестта на дължимия или платен данък в рамките на неговата облагаема с ДДС икономическа дейност (вж. в този смисъл решение по дело C-246/16, Di Maura, пар. 23, решения по дело C-437/06, Securenta, пар. 25, и дело C-204/13, Malburg, пар. 41).

Считаме, че актът на цедирането не променя характера на дължимия за възстановяване ДДС, тъй като ДДС като косвен данък се дължи от крайния потребител и е недължимо внесен от дружеството преди цедирането. Обстоятелството дали вземанията са цедирани или не, няма отношение към дължимостта на ДДС за възстановяване. Налице са законови механизми, които защитават интересите на фиска, че в случай на евентуално плащане ДДС ще бъде внесен отново в бюджета. Отказът за възстановяване на ДДС в тези случаи би довел до нарушаване принципите на пропорционалност и неутралност на данъка, заложен в правото на ЕС.



**4) Становище относно разпоредбите на чл.78 ал.2, изречение второ и чл. 115, нова ал. 9, предвиждащи механизъм за намаляване на данъчната основа, посредством издаване на кредитни известия**

Чл.78, ал.2, ново изречение второ „Регистрираното лице е длъжно да коригира размера на ползания данъчен кредит при пълно или частично неплащане по доставката, ако вземането му е окончателно несъбираемо или са налице доказателства за вероятната му несъбираемост.“

§ 15. В чл. 115 се създават ал. 8-11:

.....

(9) Корекцията по ал. 8 се извършва чрез издаване на кредитно известие, с изключение на случаите по ал. 10, т. 2 и 3.

.....

**Предложение за изменение:**

Чл.78, ал.2, ново изречение второ „Регистрираното лице е длъжно да коригира съответно размера на ползания данъчен кредит по сделки, по които в срок от 1 година след датата на данъчното събитие не е извършило никакво плащане или е извършило само частично плащане.“

§ 15. В чл. 115 се създават ал. 8-11:

.....

(9) Корекцията по ал. 8 се извършва чрез издаване на кредитно известие. Кредитно известие може да не се издава, ако получателят по доставката е нерегистрирано по ЗДДС лице. В последния случай за намаляване на данъчната основа се прилага редът за прихващане и възстановяване по чл. 128 и сл. от ДОПК.

.....

Мотивите за предложенията ни са следните:



Предложеният текст на чл.78 ал.2, изречение второ е неясен и формулировката му следва да бъде променена, за да се изясни дали същият се отнася за доставчик или получател по доставката.

В случай, че текстът се отнася за клиента, а не за доставчика, то същият би следвало да гласи:

„Регистрираното лице, **получател по сделката**, е длъжно да коригира размера на ползания данъчен кредит при пълно или частично неплащане по доставката, ако вземането **задължението** му е окончателно несъбираемо или са налице доказателства за вероятната му несъбираемост.“

В случай, че текстът се отнася за доставчика, то същият би следвало да бъде:

„Регистрираното лице, **доставчик по сделката**, е длъжно да коригира размера на ползания данъчен кредит **начисления ДДС** при пълно или частично неплащане по доставката, ако вземането му е окончателно несъбираемо или са налице доказателства за вероятната му несъбираемост.“

Във втората хипотеза обаче мястото на разпоредбата не би отговаряло смислово на предвиденото в чл. 78, ал. 2. Затова считаме, че законодателят е имал предвид регистрираното лице получател по сделката и правилната формулировка на текста е посочената в т. 2 по-горе.

Предвиденият в Законопроекта механизъм за намаляване на данъчната основа чрез кредитни известия не е съобразен с обстоятелството, че в повечето случаи, относно които ще се прилага, длъжникът по несъбираемото вземане е нерегистрирано по ЗДДС лице, съответно по отношение длъжниците на Операторите физическа лица се създава механизъм, който е излишно усложнение за корекция на данъчната основа.

В допълнение, предвиденият в Законопроекта механизъм за намаляване на данъчната основа изключва случаите по предложените нови разпоредби на чл. 115, ал. 10, т. 2 и 3. Това е записано изрично в предложената нова разпоредба чл. 115, ал. 12 от ЗДДС, според която „В случаите на ал. 10, т. 2 и 3 не се извършва корекция по ал. 8.“. Доколкото тези случаи касаят длъжници, обявени в

несъстоятелност, както и длъжници, заличени след приключили производства по несъстоятелност, за които несъбираемостта се предвижда да бъде законово презюмирана като окончателна според текста на предложената ал. 10, то изключването им от реда по ал. 8 според нас не отговаря на духа и замисъла на ДДС Директивата. Напротив, тъй като именно по отношение на вземанията от тези лица окончателната несъбираемост на вземанията би се приела като юридически факт, би било особено подходящо корекциите на данъчната основа да стават по специалния ред на новата ал. 8. Последното обстоятелство е и още един аргумент за предложението ни да бъде формулиран нов текст на ал. 9, и от Законопроекта съответно да отпадне предложената ал. 12.

Съгласно изискването на чл. 115, ал. 2 от ЗДДС, кредитното известие се издава задължително не по-късно от 5 дни от възникване на съответното обстоятелство по ал. 1. В предвидените нови разпоредби не е изрично посочено в какъв срок следва да се издаде кредитно известие в новите за закона хипотези на несъбираемост на вземания. Ако срокът и за тези случаи ще бъде предвиденият в ал. 2 от чл.115, то в тази разпоредба следва да се направи промяна, като бъдат включени и случаите на новата ал. 8. на чл.115.

Предвиденият в чл.115 ал.2 от ЗДДС 5-дневен срок обаче, макар и достатъчен в хипотезите на ал. 1, изглежда твърде кратък за новите хипотези несъбираемост (ал.8).

Добрите практики, които се прилагат в Европейския съюз предвиждат сроковете за корекция между 2 и 5 години (2 години в Италия, Люксембург и Полша, 3 години в Белгия, 4 години в Кипър, 5 години в Австрия и Гърция).

С оглед горното, считаме за най-подходящ най-малко 2-годишен срок за издаване на кредитно известие след настъпване на съответното обстоятелство, обосноваващо окончателна или вероятна несъбираемост.

В допълнение, считаме процедурата за изменение на данъчната основа чрез издаване на кредитни известия за неподходяща в случаите на неплащане, доколкото би било равносилно на опрощаване на задълженията, което не съответства на преследваната от ДДС Директивата цел. Напротив, в съответствие с практиката на СЕС, ако правото за възстановяване е на базата на вероятност задължението да не бъде изпълнено, то това право кореспондира с необходимостта данъчната основа да бъде увеличена в случай на плащане. Т.е., когато не става въпрос за окончателна несъбираемост, а за изтъкване на вероятност задълженията да не бъдат изпълнени, практиката на СЕС счита, че

фискът е защитен, защото при евентуално плащане ДДС все пак ще бъде внесен.

Ако обаче се приеме предложеният механизъм за издаване на кредитни известия, вероятност за плащане вече не би съществувала, тъй като вземанията ще бъдат на практика опростени, ще липсва основание за плащане. СЕС никъде не поставя изискване за премахване на присъщата за неплащането несигурност чрез разваляне на договора, а напротив – счита, че и в тази хипотеза интересите на фиска са гарантирани.

Доколкото липсват специални законови правила, като единствено възможен начин за действие, остава да се приложи общият ред за прихващане и възстановяване по чл. 128 и сл. от ДОПК (*аргумент и от Решение на ВАС № 17148 от 16.12.2019 г. на ВАС, 8-мо отделение, постановено по адм. дело № 11672/2016г.*).

В заключение, АТИ, счита че при изготвяне Законопроекта не са взети предвид интересите на доставчиците на електронни съобщителни услуги, както и доставчиците на комунални услуги, дори същите се поставени в неравностойно положение спрямо останалите търговци с несъбрани вземания, които са по-големи по размер. Доколкото Операторите имат основно множество малки несъбрани суми, дължими от хиляди нерегистрирани по ЗДДС лица, върху Операторите се възлага административна и финансова тежест (като документооборот, време и средства), която обезсмисля прилагането на предвижданата процедура за възстановяване на ДДС върху несъбираемите им вземания от потребители.

Предвид горното, считаме за необходимо и целесъобразно в ЗДДС да се въведе диференциран подход с облекчени условия за малките по размер „потребителски вземания“ и в цялост да се избегнат изисквания за доказване, които противоречат на принципите за пропорционалност и ефективност.

За доставчиците на електронни съобщителни услуги, практически невъзстановимият ДДС върху лоши дългове се явява значителна данъчна тежест, налагана без правно основание и в противоречие с нормите и съдебната практиката на Европейския съюз. Тази данъчна тежест увеличава значително ефективната им данъчна ставка, намалявайки ликвидността им и намалявайки потенциала им за инвестиции като по този начин ги прави по-малко конкурентоспособни сред останалите бизнес оператори в страната и ЕС.

Считаме, че Законопроектът следва да се съобрази с практиката на СЕС и с добрите практики, установени в Европейският съюз, в противен случай, приемането му в първоначален вид би довело до завеждане на редица дела пред СЕС с цел обявяване на процедурите за противоречащи на нормативната рамка и принципите на ЕС.

С оглед изразеното тук становище, считаме, че следва Министерство на финансите да сформира работна група за преработка на Законопроекта, в която да се включат и представители на АТИ.

С уважение:

Андреана Атанасова  
председател на УС