



ДО

Г-Н ВАЛЕНТИН ТОЧЕВ

ДИРЕКТОР НА ДИРЕКЦИЯ „ДАНЪЧНА
ПОЛИТИКА“ КЪМ МИНИСТЕРСТВО НА
ФИНАНСИТЕ

Предложения и становище по Проект на Закон за
изменение и допълнение на Закона за данък
върху добавената стойност, публикуван на
05.09.2022 г.

ОТ

„ТОПЛОФИКАЦИЯ СОФИЯ“ ЕАД, с ЕИК
831609046 и адрес на управление: София, ул.
„Ястребец“ №23Б, представлявано от
Изпълнителния директор Александър Александров
и Председателя на Управителния съвет Ивайло
Епитропов

Уважаеми Господин Точев,

Уважаеми Дами и Господа,

В законоустановения срок представяме и моля да разгледате Предложения и
становище по Проект на Закон за изменение и допълнение на Закона за данък върху
добавената стойност („Законопроектът“).

Макар и стъпка в правилната посока, според нас предложените национални мерки
не са пропорционални на целта на ДДС, който не следва да бъде понасян от доставчиците
на стоки и услуги. Условията, поставени в Законопроекта, надхвърлят необходимото за
доказването на окончателната или вероятна несъбираемост на вземанията, което е в
разрез с принципите на ЕС и с практиката на Съда на ЕС.

Към 30.09.2022 г. „ТОПЛОФИКАЦИЯ СОФИЯ“ ЕАД, с ЕИК 831609046
(„Топлофикация“), има 458 066 броя абонати, от които 421 025 са нерегистрирани по
ЗДДС физически лица. Всяко от несъбираемите вземания на Топлофикация по същество
е в малък размер, но поради многобройността на длъжниците общият размер на
несъбираемите вземания за една година обикновено надминава 13 милиона лева.

С оглед на това, считаме, че предложенията за промени в ЗДДС не отговарят на
спецификите на несъбираеми вземания от доставчици, подобни на Топлофикация.
Несъбираемите вземания на всички доставчици на комунални услуги и стоки за
обикновеното битово потребление обикновено са малки по размер суми, дължими от
нерегистрирани по ЗДДС лица.

За този тип вземания би следвало да се предвиди олекотена процедура за корекция
на данъчната основа, тъй като заложената в Законопроекта е твърде обременяваща като

административна тежест и не отговаря на принципа на пропорционалност, който е основополагащ в данъчната система на Европейския съюз (ЕС).

Моля да се запознаете с подробните ни коментари и предложения в този смисъл, изложени по-долу.

I. Становище по Законопроекта

Изисквания за изтекла давност и неуспешно изпълнително производство

1. В новата ал. 10, т. 1 на чл. 115 Законопроектът предвижда вземане да се счита за окончателно несъбираемо в случаите, когато са изпълнени кумулативно условията вземането да е погасено по давност и да са налице доказателства за неуспешно проведено изпълнително производство.
2. Присъща за института на погасителната давност е възможността тя да бъде многократно спирана и прекъсвана. Последното може да доведе до необходимост доставчикът да изчака значителен период от време докато за него възникне основание да издаде кредитно известие поради окончателна несъбираемост на вземането.
3. В съответствие с принципа на пропорционалност, част от общите принципи на правото на Съюза, способите, използвани за транспониране на Директива 2006/112/ЕО на Съвета относно общата система на данъка върху добавената стойност („ДДС Директива“), 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*).
4. Изискването вземането да е погасено по давност може да се счете за непропорционално съгласно практиката на СЕС, тъй като създава затруднения при прилагането му на практика, когато се отнася до множество малки по размер вземания от различни лица.
5. Съгласно разбирането на СЕС изискването за доказателства не следва ненужно да усложнява възстановяването на ДДС или да го прави практически невъзможно. С оглед практиката на СЕС най-добрият подход би бил да се даде право на доставчиците да намаляват данъчната основа веднага след изтичане на определен период, през който не са получили плащане. 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 (СЕС) по дело C-242/18, Уникредит Лизинг*).
6. Ако се въведе подобен максимален срок обаче, той не следва да е обвързан с абсолютната 10-годишна погасителна давност за физически лица, тъй като доставчиците биха понасяли необосновано голяма данъчна тежест. В светлината на тълкуването на 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 (*решение по дело C-246/16, Di Maura, пар. 27 и 28*).

7. Считаме за логично срокът в ЗДДС да се свърже с разпоредбата на чл. 37, ал. 1, т. 1 от ЗКПО, съгласно който вземането се отписва след изтичане на три години за вземанията с тригодишен давностен срок или на 5 години за вземанията с петгодишен давностен срок.
8. На следващо място, по отношение на изискването за неуспешно проведено изпълнително производство, следва да бъде отчетено, че за малките по размер вземания е икономически необосновано да се провеждат съдебни и изпълнителни производства. Ако се вземе пример от практиката в други държави членки на ЕС (например - Австрия, Дания), при определяне несъбираемостта на вземането следва да се взимат предвид обстоятелства като непропорционални разходи за принудително изпълнение и съобразяване на действията за събиране на дълга с размера на същия.
9. Когато размерът на дълга е толкова малък, че държавните такси и адвокатските хонорари биха били по-големи от самото вземане, не е практически и финансово оправдано да се образува съдебно дело и да се предприемат действия за принудително изпълнение. В тези случаи е логично да се предприемат друг вид действия за събиране (напомнителни писма и обаждания, нотариални покани и т.н.).
10. Особено внимание следва обърнем на обстоятелството, че е крайно неясно кога едно изпълнително производство може да се счита за „неуспешно проведено“. Нито в Законопроекта, нито в действащите нормативни актове могат да се открият срокове или каквито и да било критерии за преценка в тази връзка.
11. В допълнение, следва да се отбележи, че съдебните процедури могат да траят необосновано дълго – възможно е да продължат дори около 10 години. За доставчиците, събиращи данъка за сметка на държавата, не е оправдано изискването да трябва да чакат 10 г., за да могат да коригират данъчната основа по несъбираемо вземане.
12. В този смисъл е решение на СЕС по дело C-246/16, Di Maura, в което се разглежда италианско 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. 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. Същата цел би могла да се преследва и с предоставяне на възможност за намаляване на данъчната основа, когато данъчнозадълженото лице докаже, че с оглед на обстоятелствата има вероятност задължението да не бъде изпълнено, като при евентуално извършване на плащането все пак данъчната основа би могла да се увеличи.
13. 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 (*решение по дело C-246/16, Di Maura, пар. 28*).

14. Аргумент, че плащане, въпреки всичко би могло да постъпи, не би следвало да е пречка за възстановяване на ДДС. В този случай данъчната основа следва да се увеличи и данъчнозадълженото лице следва да плати ДДС отново (*в този смисъл, решения на СЕС по дело C-242/18, Уникредит Лизинг; дело C-246/16, Di Maura, пар. 27; дело C-335/19, E. sp. z o.o. sp. K., пар. 48*).

Несъстоятелност или ликвидация на длъжника

15. В новата ал. 10, т. 2 и 3 от Законопроекта се предвижда, че в случаите, когато длъжникът е обявен в несъстоятелност или е заличен след производство по ликвидация, вземането се счита за окончателно несъбираемо.
16. При окончателно несъбираемо вземане в чл. 115, ал. 8 е предвидено, че доставчикът може да коригира данъчната основа и начисления данък по извършена доставка. Същевременно обаче, съгласно ал. 9 в случаите на несъстоятелност и ликвидация не се издава кредитно известие, а съгласно ал. 12 в тези случаи не се извършва корекция по ал. 8.
17. Текстовете са неясни, но ако идеята на законодателя е в тези случаи да не се допуска изобщо намаляване на данъчната основа, това правило би било в пълно противоречие с решенията на СЕС и принципа на пропорционалност на ДДС, а също и с практиката в почти всички останали държави членки на ЕС.
18. В повечето държави членки (напр. Австрия, Белгия, Германия, Дания, Финландия, Нидерландия) при несъстоятелност на длъжника вземането се счита за окончателно несъбираемо и ДДС подлежи на възстановяване. По същия начин следва да се процедира и в случаите на ликвидация, доколкото длъжникът престава да съществува и не следва платецът на ДДС да остава обременен за негова сметка.
19. Така например, в решение по дело C-335/19, E. sp. z o.o. sp. K. СЕС се е произнесъл във връзка с условието намаляването на облагаемата основа на ДДС да зависи от липсата на производство по несъстоятелност или ликвидация на длъжника (пар. 46-50). Изводът на СЕС в пар. 48 е, че несигурността, свързана с окончателността на неплащането, също би могла да се вземе предвид и с предоставяне на възможност за намаляване на данъчната основа на ДДС, когато преди приключване на производството по несъстоятелност или ликвидация кредиторът докаже, че с оглед на обстоятелствата има вероятност задължението да не бъде изпълнено, като при евентуално извършване на плащането данъчната основа би била увеличена. Посоченият ред би бил също толкова ефикасен за постигане на преследваната цел, но би бил не толкова обременителен за кредитора, който обезпечава предварителното

финансиране на ДДС, като го събира за сметка на държавата. Според разбирането на СЕС изключването на случаи, в които длъжникът е в производство по несъстоятелност противоречи на принципа на пропорционалността в ДДС законодателството на ЕС.

Относно срока от 730 дни и изискването длъжникът да няма активи

20. Считаме, че поставеният срок, след който вземането се счита за вероятно несъбираемо, 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, Унгария, Кипър, Естония, Литва), при някои дори по-малко (за малки вземания – 6м. при Португалия и 8м. при Швеция).
21. Предвид изложеното относно спецификата на вземанията на доставчиците на обществени услуги, удачно би било да се приложи практиката на други страни членки за диверсификация на срока спрямо размера на вземането. Така например, в Португалия ДДС подлежи на възстановяване за вземания до 750 евро, които не са платени в срок от 6 месеца. Допълнително условие за тези вземания е длъжникът да е физическо лице или да извършва освободени сделки, които не дават право на приспадане. В Словакия срокът за вземания до 300 евро е 12 месеца. В Швеция за вземания в размер до 1000 шведски крони (еквивалент на около 92 евро) се изисква срок от 8 месеца при облекчени условия на доказване на несъбираемостта.
22. Предвид изяснената по-горе специфика на вземанията на Топлофикация и обстоятелството, че основните длъжници на дружеството са 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.
23. Не съществува законова възможност Топлофикация да анализира активите на всеки един от абонатите си. Същото се отнася и за поставеното изключение от възможността за корекция на начислен данък за случаите, в които няма промяна в стойността на активите на получателите по доставката между датата на извършване на доставката и изтичането на 730-дневния срок от датата, на която плащането по същата е станало изискуемо.
24. Когато става въпрос за длъжници физически лица, а и не само, подобно условие е неизпълнимо, тъй като не е налице правна възможност кредиторът да се снабди с подобна информация. Условието е и необосновано, тъй като не би могло разумно да се очаква, че който и да било доставчик на обществени услуги ще извършва предварително проучване на стойността на активите на получателите на услугите. Става въпрос за огромен брой клиенти с огромен брой малки по размер потенциални задължения за услуги, които спадат към обикновеното потребление и не са свързани сами по себе си с материална обезпеченост на получателите им.
25. С оглед практиката на СЕС, считаме че поставеното условие е твърде обременително за доставчици като Топлофикация и надхвърля необходимото за доказване на

вероятна несъбираемост на вземанията. С цел избягване на този проблем, в редица страни от ЕС е налице разграничение и опростени процедури за възстановяване при малки вземания (Дания, Португалия, Швеция, Словакия, Латвия) или при вземания от физически лица (Португалия).

26. Считаме, че и в България следва да се въведе диференциация според размера на вземанията и/или според вида на длъжниците, например според обстоятелството дали същите са регистрирани по ЗДДС или не.
27. За целите на ЗДДС следва да бъде достатъчно условието вземанията да не са били платени през точно определен продължителен период от време (*arg. 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 нерегистрирани лица, логично е този период да бъде по-кратък от срока, установен за останалите вземания.

Относно начина за намаляване на данъчната основа

28. На първо място следва да отбележим, че предложеният текст на чл. 78, ал. 2, изр. 2 от ЗДДС с поясен и формулировката му следва да бъде променена, за да се изясни дали същият се отнася за доставчик или получател по доставката. Предполагаме, че предвид мястото на разпоредбата по-скоро текстът се отнася до получателя по доставката и думата „вземане“ следва да бъде заменена със „задължение“.
29. На следващо място, предвиденият в Законопроекта механизъм за намаляване на данъчната основа чрез кредитни известия не е съобразен с обстоятелството, че често длъжникът по несъбираемото вземане е нерегистрирано по ЗДДС лице. В случаите на доставки към физически лица няма риск за фиска от неизвършване на корекция на ползван данъчен кредит. Т.е., за длъжници физически лица, какъвто е общият случай при Топлофикация, изискването за издаване на кредитно известие се явява излишно и допълнително усложнение пред доставчика за корекция на данъчната основа.
30. Следва да обърнем внимание, че съгласно чл. 113, ал. 3, т. 1 фактура може да не се издава за доставки, по които получателят е данъчно незадължено физическо лице. Тъй като няма как да бъде издадено кредитно известие без да има издадена фактура, това изискване на практика би могло да доведе до невъзможност за намаляване на данъчната основа в случай на несъбираемо вземане от физическо лице. Последното е в пълно противоречие с европейското ДДС законодателство.
31. В този смисъл е решение на СЕС по дело C-588/10, Kraft Foods, пар. 43, съгласно което поставените условия следва да не правят невъзможно или прекомерно трудно за данъчнозадълженото лице, което е доставчик на стоки или услуги, да придобие право на намаление на данъчната основа и следователно право за възстановяване на ДДС.

II. Заключения и предложения за промени

В заключение, предложените национални мерки са твърде обременяващи за доставчиците, които събират ДДС за сметка на държавата. Съдът на ЕС неведнъж е постановявал, че на данъчнозадължените лица не следва да се налагат твърде затрудняващи условия за намаляване на данъчната основа. С оглед практиката на СЕС най-добрият подход би бил да се даде право на доставчиците да намаляват данъчната основа веднага след изтичане на определен период, през който не са получили плащане, като интересите на фиска са защитени от изискването, ако все пак бъде изплатено вземането в бъдеще, данъчната основа да бъде съответно увеличена. Това тълкуване произхожда и от предназначението на ДДС да облага личното потребление, а не да се понася от доставчиците на стоки и услуги. В този смисъл СЕС често обръща внимание, че данъчната администрация не може при никакви обстоятелства да събира сума на ДДС, надвишаваща данъка, получен от данъчнозадълженото лице.

С оглед на последното, в ЗДДС могат да се предвидят правила, чрез които да се предостави възможност на доставчиците да продават несъбираемите си вземания на държавата и същевременно да им бъде възстановяван ДДС по тези вземания. По този начин тежестта за събиране на данъка ще бъде прехвърлена от държавата, а няма да бъде неоснователно понасяна в продължение на години от доставчиците.

На следващо място, според нас измененията на ЗДДС следва да бъдат съобразени със спецификите на несъбираемите вземания на доставчици на обществени услуги, като Топлофикация. Този вид вземания обикновено са многобройни и малки по размер суми, дължими от нерегистрирани по ЗДДС лица. За тези длъжници не би могло да се проведе изследване на активите, както се изисква в новите правила. Предвид несъразмерност на разходите често не е обосновано да се провежда съдебно и изпълнително производство или да се чака изтичането на абсолютна давност.

В този смисъл считаме, че в сегашния си вид промените биха поставили доставчиците на стоки и услуги за битови клиенти в неравностойно положение спрямо тези с по-големи единични вземания. По тази причина, предлагаме в ЗДДС да се приложи диференциран подход с облекчени условия за малки по размер вземания и за вземания от нерегистрирани по ЗДДС лица. С оглед практиката в ЕС подходящо би било за тези случаи да се предвиди възможност данъчната основа да бъде намалена директно след изтичане на определен период от време, през който доставчикът не е получил плащане, без да се поставят допълнителни условия.

С уважение,

Александър Александров,
Изпълнителен директор

Ирайло Епитропов,
Председател на Управителния съвет