

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
„ЙЕТТЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, ЕИК 130460283,
със седалище и адрес на управление: гр. София 1766,
ж.к. Младост 4, Бизнес Парк София, сграда 6,
представявано от законните представители
Джейсън Кинг и Марек Слачик чрез пълномощника
им Михаела Калайджиева – Главен Директор
„Корпоративна политика“

Правно основание: чл. 26, ал. 3 и 4 от Закона за
нормативните актове

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, публикуван на 05.09.2022 г. в Портала за обществени консултации.

„ЙЕТТЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, ЕИК 130460283 („Йеттел“) извършва дейност по
изграждане, поддържане и използване на обществена мобилна клетъчна мрежа по
стандарт GSM с национално покритие, и предоставяне на далекосъобщителни услуги
чрез нея на територията на цялата страна. Дружеството предоставя пълна гама от
телекомуникационни услуги: мобилни, фиксирани и трансфер на данни. „Йеттел
България“ ЕАД е регистрирано по ЗДДС лице, считано от 06.03.2001 г.

Йеттел предоставя телекомуникационни услуги на над 3 милиона клиенти в
страната и в чужбина, в по-голямата си част физически лица. Предвид естеството на
предоставяните услуги Йеттел е в ситуация на несъбираемост на част от дължимите суми
от клиенти, като всяко от тези вземания по същество е в малък размер (най-често до 300
лв.), но поради многобройността на длъжниците общият размер на несъбираемите
вземания за една година обикновено надминава 6 милиона лева.

В тази връзка е важно да отбележим, че отправна точка в прилагането на данъчния закон винаги е основният принцип на ДДС в ЕС да се облага личното потребление и неговата тежест да се понася от крайния потребител. По своята същност ДДС не е предназначен да бъде данък, понасян от бизнеса. Съдът на ЕС потвърждава, че ДДС трябва да бъде неутрален за бизнеса и че данъчната администрация не може при никакви обстоятелства да събира сума на ДДС, надвишаваща данъка, получен от данъчнозадълженото лице.

Предвид това, за Йеттел е от изключително значение да бъде прието изменение на Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), което да предвижда адекватна процедура за възстановяване на ДДС, съобразена със случаите на множество малки по размер несъбираеми вземания от нерегистрирани по ЗДДС лица. Подобни са хипотезите не само при телекомуникационните оператори, но и при други доставчици на комунални услуги.

Моля да се запознаете с изложените по-долу коментари и предложения във връзка с Проекта на Закон за изменение и допълнение на Закона за данък върху добавената стойност („**Законопроектът**“). Предложенията ни са свързани с прецизиране на разпоредбите спрямо 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 със заимстване от въведените правила в други държави членки на Европейския съюз (ЕС).

I. Коментари по Проект на Закон за изменение и допълнение на Закона за данък върху добавената стойност

A. Критерии за окончателна несъбираемост на вземането

Проектът на Закон за изменение и допълнение на Закона за данък върху добавената стойност („**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.

Като отделни хипотези на окончателна несъбираемост в чл. 115, ал. 10, т. 2 и т. 3 са дефинирани случаите на несъстоятелност или заличаване на длъжника след приключило производство по ликвидация.

1. По отношение изискването вземането да е погасено по давност

- 1.1. 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). Това 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.

- 1.2. В този смисъл, изискването вземането да е погасено по давност създава затруднения при прилагането му на практика, когато се отнася до множество малки по размер вземания от различни лица. Не би могло разумно да се очаква, че оператор на телекомуникационни услуги ще събира и съхранява информация за всяко спиране, прекъсване и позоваване на давност от всеки един от потребителите си.
- 1.3. В съответствие с принципа на пропорционалност, част от общите принципи на правото на Съюза, 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*).
- 1.4. Предвид това, изискването за доказателства не следва ненужно да усложнява възстановяването на ДДС или да го прави практически невъзможно.
- 1.5. 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 (СЕС) по дело C-242/18, Уникредит Лизинг*).
- 1.6. Следователно, оптимално би било въвеждането на максимален срок след който, независимо от предприетите мерки, дадено вземане да се приема за окончателно несъбираемо. Ако подобен максимален срок е обвързан с абсолютната 10-годишна погасителна давност за физически лица, бизнесът би понасял 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*).
- 1.7. С оглед унифициране и постигане на логическа взаимовръзка между данъчните закони ЗДДС и ЗКПО, за определяне на въпросния срок биха могли да се използват критериите на ЗКПО за отписване на несъбираемо вземане. Съгласно чл. 37, ал. 1, т. 1 от ЗКПО вземането се отписва след „изтичане на три години за вземанията с тригодишен давностен срок или на 5 години за вземанията с петгодишен давностен срок от момента, в който вземането е станало изискуемо“. При липса на такава връзка би било трудно да се постигне синхрон между отписването на ДДС и данъчната основа. Това би изисквало прилагане на допълнителни счетоводни техники и следене от страна на доставчиците.

- 1.8. Считаме за удачно за постигане на синхрон между сроковете в ЗКПО и ЗДДС, те да се унифицират за общия случай на несъбираеми вземания като критерият на ЗКПО да се включи в ЗДДС по предложения в т. III по-долу начин.
2. По отношение на изискването за неуспешно проведено изпълнително производство
- 2.1. На първо място, следва да бъде уточнено, че при вземания, подобни на тези на Йеттел, е икономически необосновано да се провеждат съдебни и изпълнителни производства. В други държави членки, например в Австрия, при определяне дали едно вземане е несъбираемо се взимат предвид обстоятелства като непропорционални разходи за принудително изпълнение. В Дания също се отчита, че действията за събиране на дълга следва да бъдат съобразени с размера на същия.
- 2.2. При положение, че за Йеттел средният размер на ДДС за възстановяване по несъбрано потребителско вземане е под 50 лв., разходът само за държавни такси за издаване на заповед за изпълнение (без последващо производство по чл. 422), образуване на изпълнително дело и справка за имуществено състояние на длъжника би надхвърлил 100 лв., минималните адвокатски хонорари биха били 150 лв. за заповедното производство и 200 лв. за образуване на изпълнителното производство. Т.е., сумата на такси и разноски за завеждане на изпълнително дело ще надхвърля близо 10 пъти евентуалният ДДС за възстановяване за потребител.
- 2.3. Следователно, за подобни вземания не е практически и финансово оправдано да се образува съдебно дело и да се предприемат действия за принудително изпълнение. Дори и за вземания на НАП е нормативно определена възможност за отписване, когато задълженията са до 100 лв. и разходите за събирането им надхвърлят размера на задължението (чл. 5, ал. 5, т. 9 от ЗНАП).
- 2.4. На следващо място, в Законопроекта не са заложили критерии кога едно изпълнително производство ще се счита за „неуспешно проведено“, а подобни критерии не се установяват и в други закони.
- 2.5. Формулировката на предложения текст от една страна създава правна несигурност за данъчно задължените лица в кой момент точно биха имали законово основание за издаване на кредитно известие, а от друга страна - широко поле за дискреция от страна на данъчната администрация и съда за обосноваване на евентуален отказ за възстановяване на ДДС.
- 2.6. Нещо повече, съдебните процедури по чл. 410 и сл. от ГПК могат да траят необосновано дълго – възможно е да продължат дори около 10 години. Аргумент в тази насока са последните пет отчета на Инспектората на ВСС с данни за установени нарушения на правото на разглеждане и решаване на делата в разумен срок по глава Трета от ЗСВ. В тези публично достъпни отчети са разглеждани

редица производства по чл. 422 от ГПК. Има данни за производства по чл. 422 от ГПК, които са продължили 7, 8, 9 години само на първа съдебна инстанция.

- 2.7. Така например, на стр. 29 от Отчета на ВСС с Данни за установените от ИВСС нарушения на правото на разглеждане и решаване на делата в разумен срок по глава трета “а” от ЗСВ за периода 01.01.2022 г. - 31.03.2022 г. е разгледано ч.гр.д.№ 4551/2012 г. по описа на СРС, гр.д.№ 4003/2013 г. по описа на СРС, като общата продължителност на производството е била 9 години, 6 месеца и 29 дни. На стр. 32 от същия отчет е разгледано друго производство - ч.гр.д.№ 24198/2013 г. по описа на СРС, гр.д. № 13292/2015 г. по описа на СГС, гр.д. № 6266/2018 г. по описа на САС, т.д. № 1037/2020 г. по описа на ВКС, продължило 8 години и 13 дни. Примерите в това отношение са много и са видни от публично достъпните отчети на Инспектората на ВСС.
- 2.8. Ето защо, предвиденото условие за намаляване на данъчната основа (неуспешно проведено изпълнително производство) е необосновано. 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.
- 2.9. 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.
- 2.10. СЕС отчита, че при всички положения в случай на неплащане на дадена фактура за предприятия, 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*).
- 2.11. 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 Лузинг; дело C-246/16, Di Maura, пар. 27; дело C-335/19, E. sp. z o.o. sp. K., пар. 48*).

- 2.12. Потвърждаваме, че от гледна точка на практиката от страна на доставчика, условието да се коригира (в обратна посока) ДДС, ако вземането е отписано и след това се получи плащане, е абсолютно изпълнимо.
- 2.13. Освен това, считаме че проектите за софтуерна фискализация на данъчните органи, както и системите за вътрешна контролна среда на бизнес операторите, обект на одит и на данъчни проверки, дават достатъчна сигурност и механизми за контрол на фиска, така че той да бъде надеждно защитен.

3. Несъстоятелност или ликвидация на длъжника

- 3.1. 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.
- 3.2. От една страна, съгласно чл. 115, ал. 8 доставчикът може да коригира данъчната основа и начисления данък по извършена доставка, ако вземането му е окончателно несъбираемо. Изрично ал. 10 от чл. 115 определя случаите на обявяване в несъстоятелност и ликвидация за обосноваващи окончателната несъбираемост на вземането. Следователно, доставчикът би следвало да може да коригира данъчната основа в тези случаи. Не става ясно обаче по какъв начин следва да се извърши корекцията, тъй като съгласно ал. 9 в тези случаи не се издава кредитно известие.
- 3.3. Ал. 12 от своя страна създава допълнително объркване, тъй като гласи, че в случаите на ал. 10, т. 2 и 3 не се извършва корекция по ал. 8.
- 3.4. Разгледаните текстове са неясни и създават възможност за различни интерпретации. Ако идеята на законодателя е в тези случаи доставчикът да подава искане за възстановяване на ДДС по чл. 129 от ДОПК, то това би следвало да бъде изрично уточнено в закона.
- 3.5. От друга страна, ако идеята на законодателя е в тези случаи да не се допуска изобщо намаляване на данъчната основа, биха съществували сериозни възражения срещу това изключение като драстично противоречащо на принципа на пропорционалност на ДДС и на практиката в почти всички останали държави членки на ЕС.
- 3.6. При повечето държави членки (напр. Австрия, Белгия, Германия, Дания, Финландия, Нидерландия) при несъстоятелност на длъжника (понякога дори и само при откриване на процедурата) вземането се счита за окончателно несъбираемо и ДДС подлежи на възстановяване, без допълнителни условности. Това е логичното разрешение на проблема и в случаите на ликвидация, доколкото длъжникът престава да съществува и не следва плащането на ДДС да остава обременен за негова сметка.

- 3.7. Нещо повече, 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. Поради това националните власти би следвало при спазване на принципа на пропорционалност и под контрола на съда да определят доказателствата относно вероятната по-голяма продължителност на неплащането, които кредиторът следва да представи в зависимост от особеностите на приложимия национален закон. 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.
- 3.8. Предвид горните изводи, предлагаме отпадане на ал. 12 и на изключението в ал. 9, касаещо случаите на ал. 10, т. 2 и 3.
- 3.9. В допълнение, считаме че изискването длъжникът да е обявен в несъстоятелност е твърде обременяващо, предвид вероятността едно открито производство по несъстоятелност да се развива в продължение на години преди длъжникът да бъде обявен в несъстоятелност. В този смисъл, считаме, че може да се вземе пример от Федерална Република Германия и условието да бъде не „обявяване в несъстоятелност“, а „откриване на производство по несъстоятелност“ за съответния длъжник.

В. Критерии за вероятна несъбираемост на вземането

Критериите за вероятна несъбираемост на вземането са заложи в ал. 11 на чл. 115 от Законопроектa. Не е ясна идеята на законодателя да разграничи два вида критерии – за окончателна и за вероятна несъбираемост, при положение, че и в двата случая данъчното третиране на вземането е едно и също. Подобно разграничение не се наблюдава и при правилата в другите държави членки на ЕС. В този смисъл, считаме, че разграничението е излишно и е достатъчно законодателно да бъдат заложи един вид критерии (за окончателна несъбираемост).

1. По отношение на срока от 730 дни

- 1.1. 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).
 - 1.2. 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.
 - 1.3. За България считаме, че подходящ срок за малки вземания (например в размер до 800 лв.) би бил 12 месеца или 365 календарни дни от датата на падежа. За да бъде отчетена спецификата на този вид вземания, би могла да бъде въведена дефиниция на „малко вземане“ в закона. Предложенията ни в този смисъл са в т. III по-долу.
2. По отношение изискването длъжникът да няма активи
 - 2.1. Предвид изяснената по-горе специфика на вземанията на Йеттел и обстоятелството, че основните длъжници на оператора 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.
 - 2.2. Не съществува законова възможност, а и не би могло обосновано да се предположи, че операторът ще изследва активите на всеки един от длъжниците си, имайки предвид че средният размер на ДДС за възстановяване по несъбрано потребителско вземане е под 50 лв.
 - 2.3. 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 получателя по доставката между датата на извършване на доставката и изтичането на 730-дневния срок от датата, на която плащането по същата е станало изискуемо.
 - 2.4. Не би могло разумно да се очаква, че който и да било доставчик на комунални 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.

- 2.5. Доколкото се отнася главно за физически лица, не е налице правна възможност кредиторът да се снабди с подобна информация извън обхвата на изпълнително производство. Т.е., в общия случай това условие би се припокривало с изискването за неуспешно проведено изпълнително производство, поставено при критериите за окончателна несъбираемост.
- 2.6. Подобна възможност евентуално би могла да съществува за длъжници търговски дружества, чиито годишни финансови отчети следва да бъдат публикувани в Търговския регистър, но само в случай че това задължение е изпълнено и че публикуваният отчет предоставя вярна информация за финансовото състояние на длъжника.
- 2.7. Предвид горепосоченото, считаме че поставеното изискване е нелогично и неприложимо за случаите на вземания от физически лица, а и за вземанията на малка стойност като цяло.
- 2.8. В Законопроекта не се отчита обстоятелството, че за малки по размер вземания от физически лица формалната неплатежоспособност на длъжника или имотното му състояние не са релевантни към събираемостта на вземането. Това е така, тъй като, както беше изложено по-горе, не е икономически обосновано да се провеждат съдебни и изпълнителни производства за всяко вземане. Следователно, в голяма част от случаите (при вземания под 100 лв. например) събираемостта зависи до голяма степен от желанието на клиента да плати, а не от разполагаемостта със средства.
- 2.9. Ето защо, изхождайки от практиката на СЕС, считаме че поставеното условие е твърде обременително за доставчици като Йеттел и надхвърля необходимото за доказване на вероятна несъбираемост на вземанията.
- 2.10. 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).
- 2.11. В унисон с практиката в държавите от ЕС, считаме, че и в България следва да се въведе диференциация според размера на вземанията и/или според вида на длъжниците (дали същите са регистрирани по ЗДДС или не).
- 2.12. За целите на ЗДДС следва да бъде достатъчно 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 нерегистрирани лица, логично е този период да бъде по-кратък от срока, установен за останалите вземания. Търговската практика показва, че щом едно малко по размер вземане от

физическо лице не е платено 1 година след падежа, то ще остане неплатено и в бъдеще.

3. По отношение изискването вземането да не е прехвърлено възмездно

3.1. 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*).

3.2. Съгласно ДДС Директивата, данъчната основа се състои от действително получената насрещна престация, от което пряко следва, че данъчната администрация не може да събира ДДС в размер, надвишаващ получения от данъчнозадълженото лице (*в този смисъл решение на СЕС по дело C-242/18, Уникредит Лизинг, пар. 37; дело C-246/16, Di Maura, пар. 13; дело C-672/17, Tratave, пар. 29, и т.н.*).

3.3. ВАС също е признал горния принцип в решението си по адм. дело № 11672/2016. Реферирайки към чл. 90, ал. 1 от ДДС Директивата ВАС счита, че *„Разпоредбата е израз на основния принцип на Директивата, че данъчната основа се състои от действително получената насрещна престация /чл.73/, от което следва, че данъчната администрация не може да събира ДДС в размер, надвишаващ получения от данъчнозадълженото лице.“*

3.4. В тази връзка считаме, че актът на цедирането не следва да 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.

3.5. Считаме, че ДДС за неплатените вземания следва да бъде възстановен, тъй като данъкът е в тежест на крайния потребител, който не го е платил на оператора. Обстоятелството дали вземанията са цедирани или не, няма отношение към дължимостта на ДДС за възстановяване. Съществуват достатъчно 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, заложили в правото на ЕС.

С. По отношение формулировката на чл. 78, ал. 2, изр. 2

1. Предложеният текст е неясен и формулировката му следва да бъде променена, за да се изясни дали същият се отнася за доставчик или получател по доставката.

2. Ако 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 ползвания данъчен кредит при пълно или частично неплащане по доставката, ако ~~вземането~~ **задължението** му е окончателно несъбираемо или са налице доказателства за вероятната му несъбираемост.“*
 3. Ако текстът се отнася за доставчика, а не за клиента, то същият би следвало да бъде:
*„Регистрираното лице, **доставчик по сделката**, е длъжно да коригира размера на ~~ползвания 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.“*
 4. 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.
- D. По отношение механизма за намаляване на данъчната основа чрез кредитни известия
1. 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 Йеттел, изискването за издаване на кредитно известие се явява излишно и допълнително усложнение пред оператора за корекция на данъчната основа.
 2. Нещо повече, съгласно чл. 113, ал. 3, т. 1 фактура може да не се издава за доставки, по които получателът 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.
 3. 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.
 4. От друга страна, следва да посочим, че изискването на чл. 115, ал. 2 е кредитното известие да бъде издадено задължително не по-късно от 5 дни от възникване на съответното обстоятелство **по ал. 1**. В предвидените нови алинеи от 8 до 11 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, то следва да се направи промяна на ал. 2, като бъдат включени и случаите на ал. 8.

5. Предвиденият 5-дневен срок обаче, макар и достатъчен в хипотезите на ал. 1, изглежда твърде кратък за новите хипотези на ал. 8. Особено предвид непреодоляната с предложените текстове неяснота относно момента, в който вземането става окончателно или вероятно несъбираемо. Дори и при изясняване на релевантния момент, от който се брой срокът, според нас следва да се предвиди специален по-дълъг срок за новите случаи на ал. 8.
6. При преглед на практиката в други държави членки сроковете за корекция на данъчната основа варират, но обикновено са от порядъка на няколко години след настъпване на събитието: 2 години в Италия, Люксембург и Полша, 3 години в Белгия, 4 години в Кипър, 5 години в Австрия и Гърция. Затова считаме, че подходящ би бил най-малко 2-годишен срок за издаване на кредитно известие след настъпване на съответното обстоятелство, обосноваващо окончателна или вероятна несъбираемост.
7. В допълнение, следва да отчетем, че считаме процедурата за изменение на данъчната основа чрез издаване на кредитни известия за неподходяща в случаите на неплащане.
8. Издаване на кредитни известия в случая 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.
9. 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.
10. При неплащане основанието за издаването на фактурата не е отпаднало, но лицето, което е трябвало да заплати косвения данък не го е платило, оставяйки доставчикът на стоката (услугата) в неизгодното положение да плаща на държавата суми за сметка на друг, който друг не изпълнява задължението продължително време. По тези причини, считаме, че коригирането на данъчната

основа чрез издаване на кредитно известие е неприложима процедура в случай на неплащане.

11. Поради липса на други специални 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.*).

II. Изводи

1. При съставяне на текстовете в Законопроекта се поставени в неравностойно положение доставчици, подобни на Йеттел, чиито несъбираеми вземания са основно множество малки суми, дължими от нерегистрирани по ЗДДС лица. Административната тежест (като документооборот, време и средства), която се поставя върху такива доставчици да доказват несъбираемост на всяко малко вземане (на годишна база стотици хиляди такива вземания с единична стойност под 350 лв., но надхвърлящи милион лева кумулативен ДДС ефект) е относително по-висока от тази при други доставчици със съществени единични вземания.
2. За доставчици на телекомуникационни услуги и други с голям процент клиенти – нерегистрирани по ЗДДС лица, практически невъзстановимият ДДС върху лоши дългове се явява допълнителна данъчна тежест, увеличаваща 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.
3. По тази причина, считаме че в ЗДДС следва да се приложи диференциран подход с облекчени условия за подобни „малки вземания“. Например, би могла да се въведе дефиниция за вземания от нерегистрирани по ЗДДС лица до определен размер, за които да важи единствено условието да е изтекъл определен период от време (напр. 1 година) от падежа.
4. Неясни са новите разпоредби и по отношение на момента, в който вземането става окончателно или вероятно несъбираемо, както и какъв е срокът, в който следва да бъде издадено кредитно известие в тези случаи. Остава неясна ситуацията и в случаите на несъстоятелност и ликвидация на длъжника по несъбираемото вземане.
5. Предвид всичко изложено дотук, считаме че разпоредбите в Законопроекта относно привеждане на ДДС законодателството в съответствие с решенията на СЕС се нуждаят от преработка и прецизиране. Предложените национални мерки надхвърлят необходимото за доказването на окончателната или вероятна несъбираемост на вземанията, което е в разрез с принципите на ЕС и с практиката на СЕС (*решения на СЕС по дело C-242/18, Unicredit Leasing; дело C-246/16, Di Maura, пар. 25; дело C-335/19, пар. 47; дело C-337/13, пар. 40 и др.*).

6. Предвид липсата на съобразяване с практиката на СЕС, окончателното въвеждане на изискванията в предвидения със Законопроекта вид би довело до завеждане на редица дела пред СЕС с цел обявяване на процедурите за противоречащи на нормативната рамка и принципите на ЕС.
7. Един от основните принципи на данъчната система на ЕС е, че данъчната основа е действително получена престация и съответно, че данъчните власти няма да натоварват с плащане на ДДС, чиято стойност превишава тази, която е платило облаганото лице. Данъчнозадълженото лице би следвало, без твърде обременяващи условия, да има възможност да докаже, че има достатъчна вероятност задължението да не бъде изпълнено. Съгласно разбирането на СЕС вместо да се ограничава намаляването на данъчната основа, присъщата несигурност на окончателния характер на неплащането може да бъде преодоляна с изискването, ако бъде изплатено вземането в бъдеще, данъчната основа да бъде съответно увеличена (*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*).
8. Именно съобразно тези принципи на ЕС и практиката на СЕС, в други държави членки са предвидени значително облекчени процедури за възстановяване на ДДС в случаите на несъбираемо вземане. Подходът, който в най-голяма степен съответства на практиката на СЕС може да се открие в законодателството на държави като Нидерландия, според което доставчик има право да намали данъчната основа автоматично, ако не е получил плащане след изтичане на определен период от време.
9. В подкрепа на нашите коментари, моля да се запознаете с изследване „Неплащанията в ДДС правото на ЕС“ – „Non-Payments in EU VAT Law“, направено от Prof. Dr. A.J. van Doesum – професор по право на ДДС в Маастрихтски университет, Юридически факултет, Катедра по данъчно право, както и ръководител на Центъра за знания на PwC в Холандия и почетен съдия в съда ‘s-Gravenhage (Хага). Изследването е публично достъпно на https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3975307 и е представено на събитието „Съдът на Европейския съюз: Съвременна съдебна практика по ДДС“, на 19-21 януари 2022 г. във Виенския университет по икономика и бизнес, WU във Виена. Анализът на Prof. Dr. A.J. van Doesum дава задълбочен юридически преглед и обзор на добрите практики в ЕС в областта на несъбираемите вземания.
10. Предвид фактът, че България е една от последните 3 държави в ЕС, която все още не е въвела подобни правила в законодателството си, би било удачно при подготвяната промяна в ЗДДС да се вземат предвид вече въведените в ЕС процедури и по-конкретно тези от тях, които съответстват на тълкуването на СЕС. Единствено по този начин би се постигнала основната цел на ДДС Директивата, а именно – данъчна хармонизация и еднакво третиране на данъчно задължените лица във всички държави членки.

III. Предложения за преформулиране на коментираните разпоредби

1. Предвид всичко гореизложено, правим следните предложения за изменение на текстовете на § 6, § 15 и § 33 от Законопроекта:

„§ 6. В чл. 78 се правят следните изменения и допълнения:

1. В ал. 2 се създава 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. 8-10:

(8) Доставчикът може да коригира данъчната основа и начисления данък по извършена доставка на стоки или услуги на територията на страната в случай на пълно или частично неплащане, ако вземането му е окончателно несъбираемо или са налице доказателства за вероятната му несъбираемост.

(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.

(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; или

2. малко вземане не е погасено в срок от 12 месеца след датата на данъчното събитие на съответната доставка; или

3. по отношение на длъжника е открито производство по несъстоятелност; или

4. длъжникът е заличен след приключило производство по ликвидация.“

„§ 33. В § 1 от допълнителните разпоредби се създават т. 104 и т. 105:

т. 104 (без промяна)

т. 105 „малко вземане“ е вземане в размер до 800 лева от нерегистрирано по този закон лице.“

С уважение,

Михаела Калайджиева

Главен Директор „Корпоративна политика“ на „Йеттел България“ ЕАД