

**СЧЕТОВОДНО-ПРАВНИ АСПЕКТИ ПРИ ФОРМИРАНЕ НА
ЕДНОКРАТНО ЗАДЪЛЖЕНИЕ, ПРЕВИШАВАЩО СРОКА ЗА
ПОГАСИТЕЛНА ДАВНОСТ НА ПЕРИОДИЧНИ ПЛАЩАНИЯ ПРИ
ПРЕДОСТАВЯНЕ НА ОБЩЕСТВЕНА УСЛУГА „ВОДОСНАБДЯВАНЕ И
КАНАЛИЗАЦИЯ“**



доц. д-р Валентина Станева
ВТУ „Тодор Каблешков“, гр. София
e-mail: valiastaneva@abv.bg



докторант Христо Станев
УНСС, гр. София
e-mail: icostanev@abv.bg

| Ключови думи: | Резюме |
|--|---|
| <p>Счетоводно решение</p> <p>Оператор на обществена услуга</p> <p>Заповедно производство</p> <p>Погасителна давност</p> <p>Периодични задължения</p> | <p>Много често в счетоводната практика възникват казуси, чието решаване изисква познаване както на счетоводната теория, така и на действащата нормативна уредба. В зависимост от прилаганата счетоводна база се използват различни методически подходи за решаването на съответните казуси.</p> <p>Чрез изследване на спецификите при счетоводното и правно интерпретиране на процесите по формиране на задължения в сферата на обществените услуги след изтичане на срока за погасителна давност по периодични плащания се акцентира върху документалното и коректно отчитане на задълженията при потребяване на обществената услуга „водоснабдяване и канализация“ в режим на етажна съсобственост.</p> |
| <p>JEL: M41, K12</p> | <p>В изследването е представен действителен нетипичен казус от практиката, който предполага, че се допуска счетоводно дублиране на задължения, формирани в един период, но пренесени в следващ покъсен период, без припокриване на задълженията на стария и новия потребител при смяна на собственост.</p> <p>Изведена е необходимостта от спазване на действащото законодателство и избягване на умишлена злоупотреба с права (чрез използване на нелоялни търговски практики) от страна на операторите на обществена услуга за нарушаване на икономическите интереси на потребителите.</p> |

Дейността по предоставяне на обществената услуга „водоснабдяване и канализация“ се осъществява от търговски дружества с предмет на дейност водоснабдяване, канализация и/или пречистване на води (наричани за краткост „оператори“), които са предприятия от нефинансовия сектор. Тя е обвързана с прилагането на множество нормативни актове. Освен Закона за водите и Закона за устройство на територията следва да се прилагат отделни разпоредби на Закона за задълженията и договорите и Закона за защита на потребителите (когато се отнася до защита правата на потребителите), а в счетоводен аспект Закона за счетоводството, заедно с приложимите счетоводни стандарти, както и Закона за данък върху добавената стойност (по отношение на издаваните данъчни фактури).

В изпълнение на законовите изисквания има създадена стройна организация от подзаконовни нормативни актове, с които операторите по предоставяне на услугите за водоснабдяване и канализация (ВиК) следва да съобразяват дейността си. Така в изпълнение на чл. 135, т. 15 от Закона за водите и чл. 84, ал. 3 от Закона за устройство на територията е издадена Наредба № 4 от 14 септември 2004 г. за условията и реда за присъединяване на потребителите и за ползване на водоснабдителните и канализационните системи (Наредбата). Пак в изпълнение на Закона за водите¹ и Наредбата² се въвежда условието услугите по ВиК да се осъществяват при публично известни общи условия, предложени от оператора и одобрени от собственика (собствениците) на водоснабдителните и канализационните системи или от съответен регулаторен орган, създаден със закон или в изпълнение на концесионен договор. Но за да са задължителни за потребителя на услугата, тези общи условия обвързват потребителя само ако са му били предоставени и той се е съгласил с тях, което се удостоверява с неговия подпис³.

Целта на настоящето изследване е чрез анализ на конкретен казус с включени специфични особености да се предложи счетоводно-правно решение за законосъобразно прилагане на нормативите в областта по предоставяне на обществената услуга „водоснабдяване и канализация“.

Задачите, които си поставяме с настоящето изследване, са:

- изследване на обстоятелствата, влияещи върху счетоводното и правно интерпретиране на действителен нетипичен случай от практиката;
- предлагане на конкретен подход за правилно отразяване на счетоводните и правни аспекти, имащи отношение към формирането на еднократно задължение след изтичане на срока за погасителна давност при периодични плащания, свързани с предоставяне на обществена услуга „водоснабдяване и

¹ Виж § 30 от Преходни и заключителни разпоредби към Закона за изменение и допълнение на Закона за водите, (обн., ДВ, бр. 47 от 2009 г., в сила от 23.06.2009 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 55 от 2018 г.).

² Виж чл. 8 на Наредбата.

³ Виж чл. 147а от Закона за защита на потребителите.

канализация“ съобразно приложимото законодателство в страната.

Казусът е специфичен поради обстоятелството, че в него има прекалено много изключения, които го правят нетипичен за общоприетата практика. Той се базира на действителен случай, при който собственик противозаконно е лишен от владението на имота си в продължение на 10 години, без да може да бъде въведен във владение след придобиването на имота от заложна къща. За да бъде коректен към ВиК оператора, собственикът писмено го е уведомил за обстоятелството, че не владее имота и не ползва комуналните услуги в него. Имотът е в режим на етажна съсобственост, който не е снабден със средства за търговско измерване на потребяваната вода (напр. индивидуален водомер), поради което за него се прилага редът за отчитане на база брой обитатели. След въвода във владение собственикът пропуска да изпълни задължението си да актуализира информацията по партидата при оператора на ВиК услуги, тъй като имотът е възстановен в състояние, изключващо неговото нормално ползване без ремонт. В шестмесечен срок от въвода имотът е продаден, без собственикът да го е ползвал на практика нито ден.

Съгласно изискванията на Наредбата в сгради – етажна собственост, изразходваното количество вода се отчита и заплаща на оператора въз основа на измереното количество, отчетено по общия водомер на водопроводното отклонение за определен период от време. Отчетеното количество вода се разпределя между отделните потребители в сградата – етажна собственост, въз основа на отчетите на всички индивидуални водомери след общия водомер (за същия период от време, за който е отчетен общият водомер), като се вземат предвид загубите в сградната водопроводна инсталация и разходите за общи нужди, ако такива разходи са приети от общото събрание на етажната собственост и операторът е уведомен за това. Практиката е наложила правилото да не се определят разходи за общи нужди, тъй като те са пренебрежимо малки, освен ако не се отнася за сгради – етажна собственост, с над 10 етажа.

В сгради – етажна собственост, в които индивидуални водомери имат само някои от потребителите, изразходваното количество вода след общия водомер на водопроводното отклонение се разпределя, като първо се отчитат преминалите количества вода през общия водомер, следвани от отчетените преминали количества вода през индивидуалните водомери. За потребителите без индивидуални водомери по изключение се допуска месечното количество изразходвана, отведена и пречистена вода да се заплаща на база обитател – по 6 куб.м. при топлофицирано жилище, а когато няма постоянен обитател – по 0,1 куб.м за всеки куб.м. застроен обем от жилището.

Важно е да се отчита, че прилагането на наказателната мярка спрямо ползвателите, които не си монтират средство за търговско измерване в сграда – етажна собственост, а именно – до поставянето на индивидуални водомери определените количества вода на база

обитател да се завишават всяко тримесечие с по 1,0 куб.м. за всеки обитател, е ограничено до сумата от количествата вода, отчетени по общия водомер на водопроводното отклонение. Тогава определените като наказателна мярка увеличени количества вода на база обитател се намаляват пропорционално до изравняване с отчетеното количество по общия водомер⁴. В противен случай е налице случай на незаконосъобразно действие, тъй като операторът начислява суми за изразходвана вода, която не е отчетена чрез търговско средство за измерване.

От времето на продажба на имота до изпълнението на задълженията на новия собственик за актуализиране на информацията по партидата при оператора на ВиК услуги изминават точно 2 години. За това време по партидата при оператора на ВиК услуги са използвани данните за обитателите, които не са осигурили свободно ползване на собственика на жилището в продължение на над 10 години. Няма да влизаме в подробности как в имот, обитаван от 4 души, по партидата се водят 6. Нито дали има подадена официална писмена информация по предвидения в Наредбата и Общите условия ред за промяна в информацията, на чиято база се формират задълженията на ползвателите в сгради – етажна собственост. Но остават съмнения, че за периода до подаване на информация за актуализация на информацията по партидата от последния собственик за един и същи имот са били водени сметки на поне минимум двама потребители – на тези, които са ползвали незаконно имота, и на собственика, който не е могъл да влезе във въвод на имота си и за когото е приложена процедура за служебно откриване на партида по условията на Общите условия на оператора.

Казусът нямаше да предизвика интереса ни, ако не бяха стартирани редица дейности, които съдържат елементите на нелоялна търговска практика, която по закон е забранена⁵. Установяването на нелоялна търговска практика е в компетентността на председателя на Комисията за защита на потребителя. По определение търговската практика е „нелоялна, ако противоречи на изискването за добросъвестност и професионална компетентност и ако променя или е възможно да промени съществено икономическото поведение на средния потребител“, както и когато е „заблуждаваща, когато съдържа невярна информация и следователно е подвеждаща или когато по някакъв начин, включително чрез цялостното ѝ представяне, заблуждава или е в състояние да въведе в заблуждение средния потребител, дори и ако представената информация е фактически точна“⁶ и има за резултат или е възможно да има за резултат вземането на търговско решение от потребителя, което не би взел без прилагането на търговската практика.

Операторът издава като счетоводен документ дебитно известие, без да посочва данни за издадена данъчна фактура, след което стартира

⁴ Виж чл. 39, ал. 4, т. 3 и 6, както и ал. 5, 6 и 7 от Наредбата, въпреки че има логическо противоречие между изискванията на ал. 7 и т. 6 в ал. 4 от Наредбата.

⁵ Виж чл. 68в от Закона за защита на потребителите (ЗЗП).

⁶ Виж чл. 68г и чл. 68д от ЗЗП.

заповедно производство по реда на Гражданския процесуален кодекс (ГПК). Съгласно изискванията на чл. 115 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) при изменение на данъчната основа на доставка или при развалянето на доставка, за която е издадена фактура, доставчикът е длъжен да издаде известие към фактурата. Издаденото известие е дебитно, когато се увеличава данъчната основа, а при намаление на данъчната основа или при разваляне на доставка – кредитно.

В Закона за счетоводството се определя, че счетоводният документ е хартиен или технически носител на счетоводна информация, класифициран като първичен, когато е носител на информация за регистрирана за първи път стопанска операция. След издаването на данъчна фактура като първичен документ е възможно да се издаде вторичен документ – дебитно известие, който е носител на преобразувана (в случая диференцирана) информация, получена от първичния счетоводен документ при необходимост от увеличаване на данъчната основа. Проблемът в изследвания казус е именно в неспазването на установената по закон последователност за издаване на счетоводни документи – не може да се издава дебитно известие, без да е издаден първичен счетоводен документ – данъчна фактура. Тъй като имаме периодични плащания, нормално е сумата да се търси не в една фактура, а в няколко последователни, обхващащи периода на търсената претенция за дължимо плащане. За да няма счетоводно дублиране на задълженията на стар и нов потребител на услугата за един и същ период от време, е необходимо да се издадат множество кредитни известия към издадените вече фактури за съответните периоди за потребление на вода от стария потребител, с които да се намалят данъчните основи до нула⁷. Заедно с намаляването на данъчните основи следва да се състави първичен счетоводен документ – данъчна фактура с нулева стойност⁸ на новия потребител, на чиято основа да се издаде дебитно известие за увеличаване на данъчната основа до дължимата сума за конкретния период. Само по този начин не се допуска счетоводно дублиране на задължения, формирани в един период, но пренесени в следващ по-късен период, без припокриване на задълженията на стария и новия потребител.

При неизпълнение на описаната по-горе процедура се създават условия за злоупотреба с права за възстановяване на данъчен кредит от страна на оператора на обществена услуга. На практика, заради претендирани условни права за получаване на парични плащания, операторът на обществена услуга си създава възможността да иска възстановяване на данъчен кредит в периода, когато е издал дебитно известие или упражнява правото си за възстановяване през някой от следващите 12 данъчни периода⁹.

⁷ Възможно е и в едно кредитно известие да се посочат данните на данъчните фактури, издадени в периода на търсената претенция за дължимо плащане.

⁸ Вариантите са издаване на една фактура или толкова фактури, колкото кредитни известия са издадени за периода, за които се търси претенцията за дължими плащания.

⁹ Виж чл. 61а от Правилника за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност.

Чисто счетоводно задълженията на потребителите при възникване се отразяват в сметка „Клиенти“. Когато се издават фактури, от които не може да се направи връзка, че се претендират парични вземания за един и същ имот в един и същ период от време, тогава се получава дублиране на търсената сума. След стартиране на съдебно производство за присъждане на търсеното парично плащане едната сума от дублираното задължение се прехвърля от сметка „Клиенти“ в сметка „Вземания по съдебни спорове“, която се приключва със сумата на признатата част от иска и разноските по делото със сметка „Присъдени вземания“. Следва да се отчете, че не е правилно и не е законосъобразно за един и същ имот, в едно и също време да се включват суми по счетоводни статии в сметка „Клиенти“ за двама потребители – стар и нов, след реализиране на процедура за служебно откриване на партида на новия потребител по Общите условия на оператора.

Практиката за издаване на дебитно известие е била определена в старите общи условия на оператора. Особеност е, че изрично в тях е уточнено издаване на дебитно или кредитно известие на предишния собственик или ползвател на имота. Това положение е променено в актуализираните общи условия с възможността за издаване на справка за всички дължими суми за ВиК услуги към момента на промяната в собствеността на имота. Така излиза, че издаването на дебитно известие не е по условията на актуалните общи условия на оператора на обществена услуга.

Интересен момент от развитието на казуса е, че операторът стартира заповедно производство по реда на ГПК след изтичане на по-голямата част от давността за периодични плащания. Като основание за плащане е приложено дебитно известие към молбата за издаване на заповед за изпълнение. На базата на несъществуващ по счетоводните правила документ се претендира получаване на парични плащания, които са с характер на периодични. Но с включването на цялата сума в една фактура, която обхваща няколко периода за периодични плащания, се дава привидност за законност на действията на оператора, с което както съдебната институция, така и потребителят, срещу когото се стартира заповедно производство, се въвеждат в заблуждение. Това е и начин да се заобикаля правилото за погасителна давност при периодични плащания.

С дело № 3/2011 г. на Върховния касационен съд Общото събрание на гражданската и търговската колегия приема тълкувателно решение по „съдържанието на понятието „периодични плащания“ по смисъла на чл. 111, б. „в“ от Закона за задълженията и договорите и кои са неговите основни и задължителни характеристики?“¹⁰. В него се уточнява, че съгласно изискванията на чл. 111, б. „в“ от Закона за задълженията и договорите (ЗЗД) вземанията за наем, за лихви и за други периодични плащания се погасяват с изтичане на тригодишна давност. Посочени са конкретни примери на противоречива съдебна практика относно вземанията на топлофикационните и водоснабдителните дружества.

¹⁰ Виж стр. 1 по Тълкувателно дело № 3/2011 г. на Върховния касационен съд.

Така например в едни съдебни решения се приема, че тези парични задължения са периодични, защото се дължат през определен еднакъв или различен период от време, независимо дали отделните плащания са с еднакъв или различен размер. Те са за периодично плащане по смисъла на чл. 111, б. „в“ от ЗЗД, тъй като са налице повтарящи се през определен период от време еднородни задължения с предварително определен падеж.

В други съдебни решения се приема обратната постановка, че договорите за предоставяне на услуги по доставка на вода, пречистване и отвеждане на канални води не са за периодично изпълнение. Доводите са, че при договора за периодично изпълнение длъжникът трябва през определено време да извършва няколко еднакви, повтарящи се през определен или неопределен период от време престации. Вземанията за предоставяне на услуги по доставка на вода, пречистване и отвеждане на канални води не се считат за периодични плащания, тъй като отделните платежи са в различен и неизвестен предварително размер в зависимост от обема на доставките и ползваните услуги. По тази причина се предлага за вземанията на водоснабдителни дружества да се прилага общата петгодишна давност.

Вярно е, че в ЗЗД е установена различна погасителна давност – обща и специална. Общата погасителна давност е петгодишна¹¹ и е приложима във всички случаи, при които законът не е определил друг специален давностен срок. Като специален е определен срокът за периодичните плащания, при който с изтичане на тригодишна давност се погасяват вземанията за наем, за лихви и за други периодични плащания. Понятието „периодични плащания“ не е определено в ЗЗД. Колегията на ВКС приема за необходимо понятието да се разглежда с оглед функциите на погасителната давност и спецификата на тези вземания, за които е предвидена по-кратка от общата петгодишна погасителна давност. Погасителната давност е установена в обществен интерес с цел да се стимулира своевременното упражняване на субективните граждански права. Правните норми, които я уреждат, са императивни. Чрез погасителната давност на кредитора се отнема възможността да иска принудително осъществяване на своето право след нейното изтичане. Предполага се, че е отпаднал правният интерес, ако за едно вземане не се търси защита в продължителен период от време.

След като разпоредбата на чл. 111, б. „в“ ЗЗД се отнася за изключение, тя се прилага само за такива периодични плащания, подобни на наемите и лихвите, които са парични задължения. Според действащото българско право само паричните задължения имат за предмет плащане, където е съществена стойността, която парите изразяват като платежно средство. Характерен признак на това плащане е неговата периодичност, без оглед на това по какъв начин е определено изтичането на интервала от време, който го прави изискуемо – годишен, месечен, седмичен или дневен. „Периодично“ е това плащане, което не е еднократно и не се изчерпва с едно единствено

¹¹ Виж чл. 110 от ЗЗД.

предаване на пари. Задължението е за трайно изпълнение, защото длъжникът трябва да плати повече от един път в течение на определен срок. Общото в тези плащания е обстоятелството, че имат един и същ правопопраждащ факт и падежът им настъпва периодично.

Вземанията на водоснабдителните дружества покриват признаците за периодични плащания по смисъла на чл. 111, б. „в“ ЗЗД и за тях се прилага тригодишна давност. Задълженията на потребителите на обществена услуга за водоснабдяване и канализация са за изпълнение на повтарящи се парични задължения, произтичащи от изпълнение на договор при общи условия, чийто падеж настъпва през предварително определени интервали от време, а размерите им са определяеми, независимо от това дали отделните плащания са с еднакъв или различен размер. Това се потвърждава и от изискването в Наредбата, че стойността на използваната и отведена вода се плаща на месечна база.

В заключение, представеният казус е нетипичен от счетоводна гледна точка и изисква прилагането на комплексен подход за прилагане на допълнителни правни норми. За решаването на специфични случаи в практиката операторите на обществени услуги е необходимо да прецизират подходите си, за да изпълняват всички нормативни изисквания. Прилагането на нелоялни търговски практики, в съчетание с нарушенията на счетоводните и данъчни изисквания за съставяне на счетоводни документи, нарушава икономическите интереси на потребителите на обществената услуга „водоснабдяване и канализация“. Намалената „погасителна давност“ при „периодични плащания“ ограничава възможността за ефективна съдебна защита на интересите на оператора на обществената услуга след изтичане на давностния срок.

Библиографска справка:

1. Закон за водите, обн., ДВ, бр. 67/27.07.1999 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 102/01.12.2020 г.
2. Закон за данъка върху добавената стойност, обн., ДВ, бр. 63/04.08.2006 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 104/08.12.2020 г.
3. Закон за задълженията и договорите, обн., ДВ, бр. 2/05.12.1950 г., посл. доп., ДВ, бр. 102/01.12.2020 г.
4. Закон за защита на потребителите, обн., ДВ, бр. 99/09.12.2005 г., посл. изм., ДВ, бр. 52/09.06.2020 г.
5. Закон за счетоводството, обн., ДВ, бр. 95/08.12.2015 г., посл. доп., ДВ, бр. 107/11.12.2020 г.
6. Закон за устройство на територията, обн., ДВ, бр. 1/02.01.2001 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 104/08.12.2020 г.
7. Наредба № 4 от 14 септември 2004 г. за условията и реда за присъединяване на потребителите и за ползване на

водоснабдителните и канализационните системи, обн., ДВ, бр. 88/08.10.2004 г., посл. изм., ДВ бр. 70/03.09.2019 г.

8. Правилник за прилагане на ЗДДС, обн., ДВ, бр. 76/15.09.2006 г., посл. изм., ДВ, бр. 57/26.06.2020 г.

9. Тълкувателно решение № 3 от 18.05.2012 г. по тълкувателно дело № 3/2011 г., ОСГТК на ВКС.

ACCOUNTING AND LEGAL ASPECTS IN THE FORMATION OF A SINGLE LIABILITY EXCEEDING THE LIMITATION PERIOD OF PERIODIC PAYMENTS WHEN PROVIDING A PUBLIC SERVICE “WATER SUPPLY AND SEWERAGE”

Assoc. Prof. Valentina Staneva, PhD
Todor Kableshkov University
of Transport, Sofia

Hristo Stanev, PhD Student
University of National and
World Economy, Sofia

| Keywords: | Summary |
|-------------------------|---|
| Accounting decision | Very often in the accounting practice there are cases, the solution of which requires knowledge of both the accounting theory and the current regulations. Depending on the applied accounting base, different methodological approaches are used for solving the respective cases. |
| Public service operator | |
| Order proceedings | By studying the specifics of the accounting and legal interpretation of the processes of formation of obligations in the field of public services after the expiration of the statute of limitations on periodic payments, emphasis is placed on documentary and correct reporting of obligations when using the public service “water supply and sewerage” in condominium ownership. |
| Limitation period | Based on a real case from the practice of forming obligations in the use of the public service “water supply and sewerage”, the right accounting approaches and solutions are sought to reflect the business operations and processes, in accordance with applicable regulations. |
| Periodic obligations | |
| JEL: M41, K12 | The study presents a real atypical case from practice, which suggests that accounting duplication of liabilities formed in one period, but transferred to another later period is allowed, without overlapping the obligations of the old and new user when changing ownership. |
| | The need to comply with current legislation and avoid intentional abuse of rights (through the use of unfair commercial practices) by public service operators to violate the economic interests of consumers is highlighted. |