

**проф. д-р ЛЮБКА ЦЕНОВА**

Висше училище по застраховане и финанси<sup>1</sup>  
гр. София

---

Любка Ценова е преподавател по международно данъчно право и по трудово и осигурително право във Висшето училище по застраховане и финанси, гр. София. Работила е като експерт в Главна данъчна дирекция на Министерството на финансите, в Съвета по законодателство към Министерството на правосъдието и като началник отдел и директор на Дирекция „Законодателна дейност и европейско право“ на Народното събрание. Професор д-р Ценова сътрудничи на издателство „Доби прес“ и на издателство „Български законник“. Автор е на няколко монографии, между които „Актуални правни аспекти на акцизите – европейски измерения“ (2010 г.), „Данъчно облагане – съвременни тенденции“ (2017 г.), „Жалбата в данъчното производство“ (2020 г.).

**АКТУАЛНИ ДЕРОГАЦИИ ПО ДДС****Резюме**

*В студията се разглежда възможността всяка държава членка, след получено разрешение от Съвета, да въведе специални мерки за дерогация, за да се опрости процедурата за начисляване на ДДС или за да се предотвратят определени форми на отклонение от данъчно облагане или избягване на данъци. Изследвани са дерогациите, поискани от Малта, Нидерландия, Латвия, Румъния, Италия, Швеция, Дания, Хърватия и Финландия през 2020 г., които се отнасят до: правото на данъчен кредит за стоки и услуги, които се ползват и за лични цели; промени в изискванията за плащане на ДДС; редуциране на задължителните реквизити при фактуриране на ДДС; разрешените дерогации на изискуемия се оборот за регистрация по ДДС.*

*Студията е предназначена за специализираната аудитория на дипломираните експерт-счетоводители, регистрираните одитори и всички, които се интересуват от прилагането на ДДС в държавите – членки на ЕС.*

---

<sup>1</sup> Преподавател по право, email: l.tsenova@vizf.bg

**Prof. LUBKA TZENOVA, PhD**

University of Finance, Business and Entrepreneurship, Sofia

## **RELEVANT VAT DEROGATIONS**

### **Summary**

*The study examines the possibility provided for each Member State, after obtaining permission from the Council to introduce special derogation measures in order to simplify the procedure for charging VAT or to prevent certain forms of tax evasion or avoidance. It reviews the derogations requested in 2020 by Malta, the Netherlands, Latvia, Romania, Italy, Sweden, Denmark, Croatia and Finland which relate to: the right to a tax credit for goods and services that are also used for personal purposes; changes to the requirements for payment of VAT; reduction of the mandatory details of VAT invoices; permitted derogation of the required turnover for VAT registration.*

*The study is intended for the specialized audience of expert accountants, registered auditors and anyone interested in the application of VAT in EU Member States.*

## **АКТУАЛНИ ДЕРОГАЦИИ ПО ДДС**

### **УВОД**

В периода на пандемията Covid 19 някои от държавите членки се обърнаха към ЕК и Съвета с искане да им бъде разрешено да продължат да ползват разрешените им дерогации, чиито срок изтичаше през 2020 г. Исканията се отнасят до следните дерогации: Италия, Латвия, Малта, Румъния, Финландия и Хърватия са поискали да бъдат освободени от регистрация по ДДС тези данъчнозадължени лица, чийто годишен оборот е под определен праг. Нидерландия е поискала дерогация на правото на ползване на данъчен кредит. Италия е поискала да ѝ бъде разрешено да промени задължителните реквизити при фактуриране на ДДС. Дания и Швеция са поискали продължение действието на дерогация, с която се ограничава действието на правилото, че ДДС се приспада или възстановява само в държавата членка, в която е длъжим или платен данъкът.

Обект на изследването са възможностите, които правото на ЕС предоставя на всяка държава членка да поиска от Съвета разрешение/ дерогация да прилага при облекчен режим или въобще да не прилага някои от разпоредбите на Директива 2006/112/ЕО за ДДС с цел улесняване определянето, отчитането и събирането на данъка.

Предмет на изследването са решения на Съвета за дерогации, взети през 2020 г. и дадени на Малта, Нидерландия, Латвия, Румъния, Италия, Швеция, Дания, Хърватия и Финландия, посредством които държавите

придобиват правото да ползват облекчения при данъчното облагане с ДДС в периода на пандемията от Covid 19.

Целта на изследването е да се разгледат възможностите за получаване на дерогация по определени текстове на Директивата за ДДС, от които България също може да се възползва, следвайки опита на другите държави.

Задача на изследването е чрез запознаване с опита на другите държави членки да се разгледат възможностите, които са предвидени в Директивата по ДДС за дерогация на отделни нейни разпоредби, което води до улесняване прилагането на данъка от данъчнозадължените лица и облекчаване дейността на органите по приходите при осъществяване на контрол.

### **1. Дерогация, която е поискана от Италия за промяна в размера на оборота за регистрацията по ДДС (дерогация по в чл. 285 от Директивата)**

В чл. 285, алинея първа от Директивата за ДДС<sup>2</sup> се предвижда възможността държавите членки да поискат от ЕК разрешение да освободят от регистрацията за целите на ДДС малките предприятия, чийто годишен оборот е под 5 000 евро. Данъчнозадължените лица, които са обхванати от това освобождаване, нямат задължение да начисляват ДДС върху извършваните от тях доставки и нямат право да приспадат ДДС за получените от тях доставки. Възползвайки се от тази възможност още в началото на прилагането на Директивата за ДДС, Италия е поискала разрешение от ЕК да въведе мярка за дерогация и така да освободи от задължение за регистрацията за целите на ДДС данъчнозадължени лица, чийто годишен оборот не е по-висок от 30 000 евро. Това искане на Италия е уважено. С последващи дерогации на Италия е разрешено да прилага мярката за освобождаване от задълженията за регистрацията по ДДС за данъчнозадължени лица, чийто оборот е до 65 000 евро.<sup>3</sup> През 2020 г. Италия отправя молба до ЕК действието на тази дерогация да бъде продължено до 31.12.2024 г.

Интерес представлява, по наше мнение, аргументацията, с която Италия успява да убеди ЕК за необходимостта да прилага дерогацията и

---

<sup>2</sup> В чл. 285 от Директивата за ДДС е посочено, че „Държавите членки, които не са упражнили възможността за избор съгласно член 14 от Директива 67/228/ЕИО, могат да освободят данъчнозадължените лица, чийто годишен оборот не е по-висок от 5 000 ЕВРО или равностойността им в национална валута. Държавите членки, посочени в първия параграф, могат да предоставят прагово освобождаване на данъчнозадължените лица, чийто годишен оборот превишава горната граница, определена от тях за тяхното прилагане“.

<sup>3</sup> Решение за изпълнение 2013/678/ЕС на Съвета от 15 ноември 2013 г. за даване на разрешение на Италианската република да продължи да прилага специална мярка за дерогация от член 285 от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 316, 27.11.2013 г., стр. 35). И Решение за изпълнение (ЕС) 2016/1988 на Съвета от 8 ноември 2016 г. за изменение на Решение за изпълнение 2013/678/ЕС за даване на разрешение на Италианската република да продължи да прилага специална мярка за дерогация от член 285 от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 306, 15.11.2016 г., стр. 11).

така да освободи от ДДС данъчнозадължените лица, чийто годишен оборот е не по-висок от 65 000 евро.

Като основание Италия посочва, че малките и средните предприятия, и по-специално микропредприятията имат решаваща роля в нефинансовия стопански сектор за икономика на страната – както за създаване на добавена стойност, така и за осигуряване на работни места. Предвид непропорционално високите разходи, които тези предприятия понасят за спазване изискванията на ДДС, в сравнение с големите предприятия, както и фактът, че те продължават да търпят последиците от икономическата криза, Италия посочва, че мярката за дерогация представлява значителен стимул за тези предприятия да консолидират своята икономическа дейност.

Италия подчертава, че отражението на мярката за дерогация върху данъчните приходи, събирани на етапа на крайното потребление, ще бъде пренебрежимо малко, докато благоприятното въздействие на дерогацията ще е значително и ще се изрази в опростяване както на данъчните задължения на засегнатите данъчнозадължени лица, така и на процедурата за събиране на ДДС от приходната администрация. Посочва се, че мярката засяга 1 332 000 лица, представляващи 25% от данъчнозадължените лица в Италия, които потенциално имат право да се възползват от нея. По оценка на Италия общият размер на намалението на приходите ще възлезе едва на 385,7 милиона евро. Искането на Италия за удължаване на срока на мярката за дерогация има за цел да освободи голяма част от малките предприятия от задълженията им във връзка с ДДС, което от своя страна ще намали тежестта за приходната администрация, свързана със събирането на данъка и извършването на ревизии на малките предприятия. Така приходната администрация би могла да извършва контрол върху по-големите данъчнозадължени лица. Правителството на Италия посочва, че мярката ще продължава да бъде незадължителна и данъчнозадължените лица ще имат право да избират между освобождаването от регистрация по ДДС и регистрация по общия режим.

ЕК приема, че фактическото положение от началото на ползването на дерогацията от 2007 г. е останало непроменено и излиза със становището, че искането за удължаване срока на действие на мярката за дерогация изглежда обосновано и действието на мярката е удължено до 31.12.2024 г. при запазване на прага от 65 000 евро<sup>4</sup>.

Важна подробност е фактът, че подобни дерогации, с искане за освобождаване от ДДС на данъчнозадължените лица, чийто годишен оборот е под определен праг, от член 285 от Директивата за ДДС, са

---

<sup>4</sup> Предложение за Решение за изпълнение на Съвета за даване на разрешение на Италия да прилага специална мярка за дерогация от член 285 от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност (Брюксел 31/03/2020), номер на документа: COM(2020) 124 <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2020/BG/COM-2020-124-F1-BG-MAIN-PART-1.PDF>

предоставени и на други държави членки. Например Малта<sup>5</sup> има разрешение да прилага праг от 20 000 евро; Нидерландия<sup>6</sup> — праг от 25 000 евро;

## **2. Дерогации за завишаване размера на оборота за регистрация по ДДС, поискана от Латвия, Малта, Румъния, Финландия и Хърватия (дерогация от чл. 287 от Директивата)**

В чл. 287 от Директивата за ДДС се съдържа списък на данъчните прагове за регистрация по ДДС, които се прилагат за малки предприятия от държави членки, присъединили се към ЕС след 1 януари 1978 г. Данъчнозадължените лица, които не достигат посочените данъчни прагове, определени за държавата им по регистрация, нямат задължение да начисляват ДДС върху извършваните от тях доставки и нямат право да приспадат ДДС за получените от тях доставки.

2.1. На това основание през 2020 г. **Латвия** е поискала поредното разрешение за дерогация, по силата на което да бъдат освободени от задължение за регистрация по ДДС данъчнозадължените лица, чийто годишен оборот е 40 000 евро, вместо предвидения в чл. 287, ал. 10 от Директивата праг за регистрация по ДДС за Латвия от 17 200 евро. Трябва да се посочи, че Латвия използва правото на дерогация на прага за регистрация по ДДС още от 2010 г., когато този праг е увеличен на 50 000 евро. През 2017 г. Съветът намалява прага за регистрация за Латвия на 40 000 евро. Латвия иска да бъде продължено действието на дерогацията до края на 2024 г.

Според органите по приходите на Латвия мярката на дерогация на прага за регистрация по ДДС от 40 000 евро е подходяща, защото улеснява събирането на ДДС. Освен това позволява да се опростят административните процедури, прилагани за малките предприятия, и така да се намали административната тежест върху тях. Латвия посочва, че мярката води до намаляване и на натоварването върху данъчните органи. Към искането си за дерогация, подадено през 2020 г., Латвия прилага и доказателства, че приходите от ДДС в бюджета са се увеличили, а разходите, направени за събиране на едно евро, са намалели. Тези резултати, наред с факта, че съседните на Латвия държави имат почти същите прагове за прилагане на специалния режим за малките предприятия (прагът в Естония е фиксиран на 40 000 евро, а в Литва — на 45 000 евро), убеждават ЕК да приеме за целесъобразно дерогацията на прага, разрешен на Латвия, да се запази в размер на 40 200 евро до

<sup>5</sup> Решение за изпълнение (ЕС) 2018/279 на Съвета от 20 февруари 2018 г. за предоставяне на разрешение на Малта да прилага специална мярка за дерогация от член 287 от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 54, 24.2.2018 г., стр. 14).

<sup>6</sup> Решение за изпълнение (ЕС) 2018/1904 на Съвета от 4 декември 2018 г. за предоставяне на разрешение на Нидерландия да въведе специална мярка за дерогация от член 285 от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 310, 6.12.2018 г., стр. 25).



31 декември 2024 г.<sup>7</sup> В доклада на Латвия до ЕК е посочено, че през последните години, в резултат на въведения по-висок праг на регистрация по ДДС, приходната администрация наблюдава намаление на броя на регистрираните платци по ДДС основно и поради предприетите мерки за борба с данъчните измами.

2.2. През 2020 г. **Малта** отправя искане за продължаване действието на разрешена дерогация на прага за регистрация на ДДС на данъчнозадължените лица, чийто годишен оборот не надвишава равностойността в национална валута от 20 000 евро<sup>8</sup>. Разрешението на Съвета за Малта предвижда дерогация, по силата на която от регистрация по ДДС се **освобождават три категории данъчнозадължени лица**, които са определени **според годишният им оборот**:

- а/ лица, чиято икономическа дейност се състои в доставката на стоки, се освобождават от регистрация по ДДС, когато техният годишен оборот е до 37 000 евро;
- б/ лица, чиято икономическа дейност се състои в доставката на услуги с ниска добавена стойност (с висока стойност на входящите ресурси), се освобождават от регистрация по ДДС, когато техният годишен оборот е до 24 300 евро;
- в/ лица, чиято икономическа дейност се състои в доставката на услуги с висока добавена стойност (т.е. с ниска стойност на входящите ресурси), се освобождават от регистрация по ДДС, когато техният годишен оборот е до 14 600 евро.

Опитът на Малта от продължителното прилагане на посочените дерогации показва, че страната е подпомогнала значително малките предприятия и е насърчила стартирането на нови предприятия. Приложението на мярката се оказва полезно и защото с нея се премахват голяма част от задълженията във връзка с ДДС за предприятията с годишен оборот под определен размер, което води до намаление на разходите за дейността им. Същевременно се отчита, че въздействието на мярката върху приходите в бюджета е незначително. Тъй като правителство на Малта желае да продължи да прилага мерките за опростяване на задълженията за малките оператори в съответствие с целите на ЕС за малките предприятия, изложени в Съобщението на Комисията „Мисли първо за малките!“ – „Small Business Act“ за Европа<sup>9</sup>, на Малта е разрешено най-ниският праг за регистрация от 14 600 евро да бъде увеличен на 20 000 евро до края на 2024 г.

<sup>7</sup> Вж. Предложение за Решение за изпълнение на Съвета за изменение на Решение за изпълнение (ЕС) 2017/2408 на Съвета за предоставяне на разрешение на Република Латвия да прилага специална мярка за дерогация от член 287 от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност, Брюксел, 09.07.2020 г., COM /2020/ 303 final., [https://www.parliament.bg/pub/ECD/3946011\\_BG\\_ACT\\_part1\\_v2.pdf](https://www.parliament.bg/pub/ECD/3946011_BG_ACT_part1_v2.pdf)

<sup>8</sup> Малта също се е ползвала през годините от дерогации на прага за регистрация по ДДС.

<sup>9</sup> Съобщение на Комисията до Съвета, Европейския парламент, Европейския икономически и социален комитет и Комитета на регионите „Мисли първо за малките!“ – „Small Business Act“ за Европа“, Брюксел, 25.6.2008 г., COM(2008) 394 от 25 юни 2008 г.

В своята аргументация за исканата дерогация Малта посочва, че специалната мярка ще се ползва от над 1262 малки предприятия. Мярката ще допринесе и за значително намаляване на административната тежест и разходите за малките предприятия. Освен това благодарение на специалната мярка страната ще може да отдели от бюджета повече ресурси за борба с измамите и за подобряване на правоприлагането в системата на ДДС.

Поради доказаните предимства Съветът взема решение Малта да прилага мярката до края на 2024 г.<sup>10</sup>

**2.3. Румъния** също е поискала през 2020 г. продължаване действието на разрешена дерогация, което ще ѝ позволи да освобождава от регистрация по ДДС данъчнозадължените лица, чийто годишен оборот не надвишава 88 500 евро. Прагът от 88 500 евро е значително завишен, в сравнение с предвидения в чл. 287, ал. 18 от Директивата праг за Румъния от 35 000 евро.

Румънското правителство аргументира искането си за удължаване срока на действие на мярката за дерогация, при таван за освобождаване от 88 500 евро, със структурата на националната икономика на страната. Румъния посочва, че малките и средните предприятия понесат непропорционални по размер разходи за спазване на изискванията за ДДС в сравнение с големите предприятия. При освобождаване от задължението за регистрация по ДДС се намаляват значително задълженията на малките предприятия, отнасящи се до ДДС, и се облекчава тежестта за данъчните органи във връзка с контрола, който те осъществяват за събиране на малък обем приходи от предприятия с годишен оборот под 88 500 евро.

В подкрепа на своето искане Румъния представя данни, от които е видно, че през 2019 г. сумата на постъпилия в държавния бюджет ДДС от регистрирани за целите на ДДС данъчнозадължени лица с годишен оборот под 88 500 евро е представлявала 2,52% от общите приходи от ДДС и 1,09% от общите приходи в държавния бюджет. За същата година данъчнозадължените лица с годишен оборот над 88 500 евро (представляващи 42,85% от общия брой на регистрираните за целите на ДДС данъчнозадължени лица в Румъния) са участвали с дял от 97,48% от общите приходи от ДДС. Румънската държава посочва, че отражението на мярката за дерогация върху данъчните приходи, събирани на етапа на крайното потребление, ще бъде пренебрежимо малко, докато въздействието на мярката ще е значително и ще се изрази в опростяване както на данъчните задължения на засегнатите данъчнозадължени лица, така и на процедурата за събиране на ДДС от данъчната администрация<sup>11</sup>.

<sup>10</sup> Вж. Предложение за Решение за изпълнение на Съвета за изменение на Решение за изпълнение (ЕС) 2018/279 за предоставяне на разрешение на Малта да прилага специална мярка за дерогация от член 287 от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност, Брюксел, 30.09.2020 г., COM/2020/617 final.

<sup>11</sup> Вж. Предложение за Решение за изпълнение на Съвета за изменение на Решение за изпълнение (ЕС) 2017/1855 за предоставяне на разрешение на Румъния да прилага специална мярка за

2.4. **Финландия** за първи път през 2020 г. отправя искане до ЕК за предоставяне право на освобождаване от регистрацията за целите на ДДС на тези данъчнозадължени лица, чийто годишен оборот е под 15 000 евро. Посоченият праг за регистрацията по ДДС от 15 000 евро е завишен в сравнение с предвидения праг от 10 000 евро за Финландия в чл. 287, ал. 5 от Директивата.

В своето искане до ЕК Финландия посочва, че искането за повишаване прага за регистрацията по ДДС от 10 000 евро на 15 000 евро е направено, защото е необходимо да се намали административната тежест по ДДС за микропредприятията, което може да бъде постигнато само чрез освобождаване от задължението да се водят регистри или да подават справки-декларации по ДДС. Изтъква се, че тази мярка ще облекчи натоварването за данъчните органи, без да окаже значително въздействие върху общия размер на приходите от ДДС, събирани на етапа на крайното потребление. Финландия посочва, че прилагането на мярката няма да има задължителен характер, а ще се прилага по избор, така че малките предприятия, чийто оборот не надвишава прага, ще имат възможност и занапред да упражняват правото си да прилагат общия режим за ДДС.

В своето искане Финландия посочва, че мярката за дерогация е съобразена с новата директива за изменение на членове 281 – 294 от Директивата за ДДС, уреждащи специалния режим за малките предприятия, която е приета в резултат на плана за действие във връзка с ДДС<sup>12</sup> и има за цел да създаде съвременен, опростен режим за тези предприятия, т.е. има за цел да осигури условия за намаляване на разходите за спазване на изискванията по ДДС. Има за цел да ограничи нарушаването на конкуренцията на национално и на съюзно ниво, както и да понижи отрицателното въздействие на т.нар. „ефект на прага“, което ще улесни спазването на нормативните разпоредби от страна на предприятията и мониторинга от страна на данъчните администрации. Посочва се, че прагът от 15 000 евро е в съответствие с новата директива, тъй като тя позволява на държавите членки да определят изисквания за освобождаване от ДДС при праг за годишния оборот не по-висок от 85 000 евро. Финландия се позовава на предоставеното вече разрешение на редица държави членки като Малта, Нидерландия, Румъния и др.

ЕК намира, че искането на Финландия е оправдано и на Финландия е разрешено да прилага мярката до 31 декември 2024 г.<sup>13</sup>

---

дерогация от член 287 от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност, Брюксел, 20.07.2020 г., COM/2020/292 final.

[https://www.parliament.bg/pub/ECD/3942832\\_BG\\_ACT\\_part1\\_v2.pdf](https://www.parliament.bg/pub/ECD/3942832_BG_ACT_part1_v2.pdf)

<sup>12</sup> Съобщение на Комисията до Европейския парламент, Съвета и Европейския икономически и социален комитет относно план за действие във връзка с ДДС – Към единно пространство на ЕС по отношение на ДДС – Време за избор COM/2016/148 final.

<sup>13</sup> Директива (ЕС) 2020/285 на Съвета от 18 февруари 2020 г. за изменение на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност по отношение на специалния режим за малките предприятия и Регламент (ЕС) № 904/2010 относно административното сътрудничество и обмена на информация за целите на наблюдението на правилното прилагане на специалния режим за малките предприятия (ОВ L 62, 2.3.2020 г., стр. 13).



2.5. **Хърватия също** отправя искане до ЕК да бъде продължено действието на предоставената възможност на данъчнозадължените лица, чийто годишен оборот е до 45 000 евро, да бъдат освободени от задължението за регистрация по ДДС. Дерогацията, предоставена на Хърватия през 2017 г., увеличава размера на предвидения в чл. 287, ал. 19 от Директивата праг от 35 000 евро. През 2020 г. Хърватия отправя искане до ЕК за продължаване действието на дерогацията на прага за регистрация по ДДС в размер до 45 000 евро до края на 2024 г.

В аргументите на Хърватия до ЕК се посочва, че мярката ще доведе до улесняване събирането на ДДС и ще създаде възможност държавата да опрости административните процедури за малките предприятия, което ще намали административната тежест върху тях и ще облекчи работното натоварване на данъчните органи.

Хърватските власти изтъкват, че след въвеждането на дерогацията през 2017 г. не се наблюдава намаление на приходите в държавния бюджет, независимо че мярката е с незадължителен характер. Поради това малките предприятия, чийто оборот не надвишава прага от 45 000 евро, и занапред ще имат възможност да упражняват правото си да прилагат общия режим на ДДС.

ЕК посочва, че мярката е съгласувана и със стратегията за единния пазар от 2015 г.<sup>14</sup>, в която Комисията се ангажира да помогне на малките и средните предприятия да растат, като намалява административните тежести, които им пречат, и така да се възползват в пълна степен от единния пазар, в унисон с изготвения от ЕК „План за действие „Предприемачество 2020 г.: Възраждане на предприемаческия дух в Европа“<sup>15</sup>. В този план ЕК подчертава необходимостта държавите членки да предприемат мерки за опростяване на данъчното законодателство за малките предприятия. Мярката, поискана от Хърватия, е и в съответствие с политиката на ЕС по отношение на малките и средните предприятия, изложена в Съобщението от 2016 г. относно стартиращите предприятия<sup>16</sup>, както и в Съобщението от 2008 г. „Мисли първо за малките!“ – „Small Business Act“ за Европа“<sup>17</sup>, в което държавите членки са призовани да вземат предвид особеностите на малките и средни предприятия при съставянето на законодателни актове и да опростят действащата нормативна уредба. По изложените съображения ЕК дава съгласието си

---

<sup>14</sup> Съобщение на Комисията до Европейския парламент, Съвета, Европейския икономически и социален комитет и Комитета на регионите „Осъвременяване на единния пазар: повече възможности за гражданите и предприятията“ (COM(2015) 550 final).

<sup>15</sup> Съобщение на Комисията до Европейския парламент, Съвета, Европейския икономически и социален комитет и Комитета на регионите „План за действие „Предприемачество 2020 г. Възраждане на предприемаческия дух в Европа“ (COM(2012) 795 final).

<sup>16</sup> Съобщение на Комисията до Европейския парламент, Съвета, Европейския икономически и социален комитет и Комитета на регионите „Новите европейски лидери – инициатива за подкрепа на стартиращи и разрастващи се предприятия“ (COM(2016) 733 final).

<sup>17</sup> Съобщение на Комисията до Съвета, Европейския парламент, Европейския икономически и социален комитет и Комитета на регионите „Мисли първо за малките!“ – „Small Business Act“ за Европа“ (COM(2008) 394 окончателен).

дерогацията, предоставена на Хърватия, да се прилага до 31 декември 2024 г.<sup>18</sup>

За сравнение България ползва данъчен праг за регистрацията по ДДС от 25 600 евро съгласно разпоредбата на чл. 287, ал. 17 от Директивата по ДДС. От анализа на аргументите на държавите, които са поискали по-висок праг на регистрацията по ДДС, е видно, че исканията за дерогация са направени за облекчаване както на данъчнозадължените лица, така и на данъчната администрация. Следователно е странно защо нашата държава не е поискала промяна на този праг през годините. Защо държава като Финландия, която вижда възможност да стимулира икономиката и да намали данъчната тежест върху лицата, е поискала такава дерогация за първи път през 2020 г., докато тази тема дори не се дискутира у нас? По мнение на автора би следвало да се изследва по-задълбочено опитът на посочените държави, за да се прецени икономическият ефект от дерогациите и да бъдат предприети съответните мерки за искане на дерогация и от страна на България.

### **3. Дерогация на правото на данъчен кредит за стоки и услуги, които се ползват и за лични цели, поискана от Нидерландия**

През м. юли 2020 г. Нидерландия е поискала разрешение да въведе мярка за дерогация на членове 168 и 168а<sup>19</sup> от Директивата за ДДС. Съгласно член 168 от Директивата за ДДС данъчнозадълженото лице има правото да приспадне ДДС, който е начислен върху покупки, извършени за целите на облагаеми сделки. В член 26, параграф 1, буква „а“ от Директивата се съдържа изискването употребата за лични нужди на стоки, които са част от стопанските активи, да се третира като възмездна доставка на услуги. Тази разпоредба на практика позволява възстановяване на ДДС, когато стоките или услугите са употребени и за лични нужди.

С молбата си за дерогация Нидерландия иска разрешение да **изключи** от правото на приспадане данъка върху добавената стойност, който е начислен при закупуване на стоки и услуги, които повече от 90 на сто се ползват от данъчнозадълженото лице или от неговите служители за

---

<sup>18</sup> Предложение за Решение за изпълнение на Съвета за изменение на Решение за изпълнение (ЕС) 2017/1768 за даване на разрешение на Република Хърватия да въведе специална мярка за дерогация от член 287 от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност, Брюксел, 30.09.2020 г., COM /2020/ 599 final. <https://www.parliament.bg/bg/eudocs/ID/32652/>

<sup>19</sup> Съгласно член 168 от Директивата за ДДС „данъчнозадълженото лице има право да приспадне ДДС, начислен върху направените от него покупки и получените от него услуги за целите на неговите облагаеми доставки“. В член 168а, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО се предвижда, че ДДС върху разходите за недвижим имот, които представляват част от стопанските активи на данъчнозадълженото лице и се използват както за целите на стопанската му дейност, така и за цели извън предмета на стопанската му дейност, се приспадат само пропорционално на използването на актива за целите на стопанската дейност на данъчнозадълженото лице. Съгласно член 168а, параграф 2 от Директивата за ДДС държавите членки могат да прилагат тази разпоредба също по отношение на разходи, свързани с други, посочени от тях стоки, които са част от стопанските активи.

лични цели, т.е. използват се за нестопански цели или за неикономически дейности.

Мярката, която желае да въведе Нидерландия, се отклонява от принципите, заложи в текстовете на Директивата по ДДС, и с нея се иска да отпадне възможността да се приспада платен ДДС, когато закупената вещ или получената услуга повече от 90 на сто се използва от данъчнозадълженото лице или от неговите служители за лични цели. Нидерландия обосновава своето искане с това, че същият размер на облекчението от 90 на сто се прилага и за целите на облагане с корпоративен и подоходен данък. Правителството посочва, че ако една стока или услуга се използва над 90 на сто за нестопански цели, това означава, че инвестициите се употребяват от търговеца почти изцяло за задоволяване на собствените му лични нужди или за личните нужди на неговите служители, т.е. използват се или за нестопански цели, или за неикономически дейности, поради което не се приемат за стопански инвестиции.

В своето искане Нидерландия привежда като доводи примери, които са свързани с широко разпространената форма за работата от дома (home office). Органите по приходите посочват, че всеки, който редовно доставя стоки или услуги срещу възнаграждение, е данъчнозадължено лице и следва да бъде контролиран независимо дали работи от къщи, или в офис. Това на практика означава, че данъчните органи на Нидерландия трябва да упражняват данъчен контрол по отношение на много частни лица и предприятия, които работят с намалено работно време или от къщи. Към групата, която трябва да бъде контролирана, се отнасят и множество микропредприятия, които имат много нисък оборот. Според действащото в Нидерландия законодателство посочените лица и предприятия имат право да приспадат ДДС, който е начислен върху входящите ресурси/разходите. Те дават за пример собствениците на слънчеви панели; лицата, които участват в икономиката на споделянето, като отдават за определено време под наем своите коли или къщи; самонаетите лица, които нямат персонал, и други подобни бизнеси. Данъчните органи на Нидерландия посочват, че е много трудно да се разграничават професионалните от частните дейности на тези лица, което е определящо за данъчното им облагане с ДДС, и това поражда сериозни спорове и дискусии относно правото на лицата да ползват данъчен кредит, след като ползват закупените вещи или получените услуги в голяма степен и за лични цели. В тази връзка Нидерландия посочва в молбата си за дерогация, че упражняването на контрол върху правото на тези данъчнозадължени лица да приспадат начисления данък върху входящите ресурси се извършва чрез изискването те постоянно да подават справки-декларации по ДДС и съответно да ги коригира при необходимост. Нидерландия посочва, че предвиденият във вътрешното законодателство режим е прекомерно тежък както за лицата, така и за органите по приходите и на практика се стига до създаване на така нареченото **неоснователно предимство** за лицата, които имат право на данъчен кредит по отношение на паричния поток, в сравнение с данъчнозадължените лица, които използват стоките и услугите на 100% за

стопански цели. От друга страна, данъчнозадължените лица, които използват минимално за стопански цели закупени от тях стоки и услуги, също имат право на 100% приспадане на данъчен кредит. Сериозен довод, посочен от Нидерландия в искането за дерогация, е фактът, че за микропредприятията законодателството в областта на ДДС е много сложно и съществува голям риск от грешки и отклонения от данъчно облагане, защото те не могат да си позволят правна помощ, която е скъпоструваща. Всичко това затруднява спазването на разпоредбите на националния закон. За да убеди ЕК, Нидерландия дава за пример собствениците на слънчеви панели, които са данъчнозадължени лица за енергията, която произвеждат и доставят в електроенергийната мрежа на страната. Тези лица имат право да приспаднат целия ДДС, начислен върху закупените панели, като добавят дори и направените от тях разходи за закупуване на строителни парцели и къщи, върху които да се инсталират слънчевите панели. Тъй като гаражите и къщите поначало са предназначени за лично ползване, това води до сложни дискусии относно правото на приспадане на ДДС, начислен върху входящите ресурси, а от там и за правилното му прилагане. Понастоящем често срещана хипотеза в Нидерландия е ДДС, начислен върху инвестиции, които се използват минимално за стопански цели, да се приспада изцяло, все едно въпросните инвестиции се използват само за стопански цели, след което ДДС да се коригира, за да се отрази реалното минималното използване за стопански цели. Тези счетоводни операции пораждаат необходимост от постоянно подаване на декларации и съответен административен контрол от страна на органите по приходите. В искането си до ЕК Нидерландия посочва, че с дерогацията ще бъде улеснена дейността както на органите по приходите, така и на търговците, защото няма да е необходимо да се проследява последващото използване на стоките и услугите дали е за лични нужди, или за стопански цели. ЕК смята, че искането на Нидерландия за тази дерогация е основателно и предлага мярката да се прилага до 21.12.2023 г., след което да се направи съответният анализ на прилаганото съотношение между използването на активите за стопански и за нестопански цели, върху което се основава изключването от приспадане.<sup>20</sup>

Интересен факт е, че у нас подобни казуси, както в Нидерландия, няма и очевидно няма хипотези, при които те да възникнат. Въпросът е дали липсата на подобни казуси трябва да ни радва, или показва, че пазарната икономика у нас се развива по по-различни правила в сравнение с икономиките на старите държави членки в ЕС? Не беше далеч времето, когато у нас пазарът на слънчеви панели имаше бурно развитие, сега той е замрял. Интересът от закупуване и ползване на слънчеви батерии от частни лица първоначално беше завишен, след това почти напълно изчезнал, докато в Нидерландия очевидно това не е така. В

<sup>20</sup> По-подробно това е отразено в Предложение за решение за изпълнение на Съвета за предоставяне на разрешение на Нидерландия да въведе специална мярка за дерогация от членове 168 и 168а от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на ДДС, Брюксел 17/11/2020, номер на документа: COM(2020) 728.  
<https://евро-lex.евроопа.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=COM%3A2020%3A728%3AFIN&qid=1607195235734>

подкрепа на това твърдение е фактът, че през 2020 г. Нидерландия е направила искане за дерогация в полза на потребителите на слънчеви панели. И още нещо, у нас, за разлика от Нидерландия, не е възможно възстановяване на ДДС за придобиване на панелите от частни лица, докато в Нидерландия се признава право на данъчен кредит не само за закупените панели, но и за закупените имоти, върху които тези панели да бъдат поставени. За пълнота може да се посочи, че в Директивата за ДДС има разпоредба, която дава това право на частните лица, но то не е въведено в българския закон за ДДС.

#### **4. Дерогация на предвидените в Директивата реквизити, които се съдържат в документите, свързани с фактурирането на ДДС, поискана от Италия**

Искането за дерогация е направено от **Италия** през 2014 г. и се отнася до ограничаване изискванията за плащане на ДДС и на изискванията за ползването на задължителните реквизити при фактуриране на ДДС, посочени в членове 206<sup>21</sup> и 226<sup>22</sup> от Директивата за ДДС.

Италия е защитила искането си, като е изтъкнала, че след въвеждане на система за статистически проверки в страната е бил установен значителен ръст на измами с ДДС при доставките на стоки и услуги, извършвани за целите на дейността на органите на публичната власт. В опита си да преустанови тези практики Италия е поискала да ѝ бъде разрешено от Съвета дължимият ДДС при доставки на стоки и услуги за органи на публичната власт **да не се заплаща директно на доставчика, а да се внася по отделна блокирана банкова сметка на данъчните органи**. Този механизъм е познат като **механизъм за разделно плащане**, защото плащането, което обикновено се превежда изцяло от клиента на доставчика (възнаграждение за доставката плюс ДДС), се разделя на две части: плащане на възнаграждението, дължимо на доставчика на стоките или услугите, и плащане на дължимия ДДС към бюджета, което постъпва в блокирана банкова сметка, контролирана от органите по приходите. През 2020 г. Италия е поискала прилагането на тази дерогация да бъде продължено до 30 юни 2023 г.<sup>23</sup>.

---

<sup>21</sup> В чл. 206 от Директивата за ДДС е предвидено, че „Всяко данъчнозадължено лице — платец на ДДС, трябва да плати нетния размер на ДДС при представянето на справка-декларацията за ДДС, предвидена в член 250. Въпреки това държавите членки могат да определят различна дата за плащането на тази сума или могат да изискат извършването на междинни плащания“.

<sup>22</sup> В чл. 226 от Директивата за ДДС са посочени следните задължителни реквизити, които трябва да се съдържат в издаваните фактури: датата на издаване; уникалният номер на фактурата; идентификационният номер на лицето по ДДС; пълното име и адрес на данъчнозадълженото лице и на клиента; количеството и естеството на доставените стоки или услуги; датата на извършване или приключване на доставката на стоки или услуги или датата, на която е извършено плащането по сметка, доколкото тази дата може да бъде определена и е различна от датата на издаване на фактурата; данъчната основа, единичната цена без ДДС; размерът на данъчната ставка и дължимият данък по фактурата и други данни, посочени от законодателя.

<sup>23</sup> <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2020/BG/COM-2020-242-F1-BG-MAIN-PART-1.PDF>



Италия аргументира искането си за поредното продължаване срока на разрешената дерогация с твърдението, че резултатът от предходните дерогации е бил положителен както по отношение на доставките, извършвани за органите на публичната власт, така и по отношение на дружествата, които са контролирани от централните и местните органи на публичната власт.<sup>24</sup> В искането за продължаване срока на дерогация Италия посочва, че резултатът от прилагане на изискването, дължимият ДДС да се плаща по отделна банкова сметка, контролирана от органите по приходите при извършване на доставки на стоки и услуги за публичните органи, е довел до значително предотвратяване на отклоненията от данъчно облагане под формата на неплащане на ДДС от страна на доставчиците, когато извършват доставки за публичните органи.

Италия представя данни на ЕК, от които е видно, че още от първата година, когато мярката е въведена, е постигнато увеличаване на плащанията към бюджета с около 3,5 млрд. евро. Посочен е следният пример: през 2015 г. *Агенцията за приходите на Италия (Agenzia delle Entrate)* е отчетла, че плащанията към доставчиците на публичната администрация (*Pubblica Amministrazione*), след въвеждането на механизма за разделно плащане, са по-малко от плащанията, които публичната администрация е направила във връзка със същите доставки преди въвеждането на разделното плащане. Посоченият ефект от увеличение на плащанията към бюджета е останал стабилен и през следващите години. Затова Италия е поискала разширяване приложното поле на дерогацията, която да обхване и доставчиците на стоки и услуги за дружества, контролирани от централни и местни органи на публичната власт, както и доставчиците за дружества, чиито ценни книжа са допуснати до търговия на борсата. Италия представя през 2020 г. на ЕК разчети, от които е видно, че разширяване приложното поле на дерогацията ще доведе до допълнително увеличение на плащанията към бюджета в размер на 1,08 млрд. евро през следващите години. Така общият ефект от прилагане на мярката се очаква да достигне до 4,58 млрд. евро годишно.

Италия посочва, че освен увеличеното постъпление от ДДС в бюджета има и друг резултат от прилагане на мярката. Системата на разделното плащане на ДДС, при която доставчиците не получават ДДС от своите клиенти (публични органи), е довело до увеличаване на исканията за ефективно възстановяване на ДДС, когато лицата не могат да приспаднат ДДС от други данъчни задължения. С цел да се избегне неблагоприятното въздействие върху доставчиците от приложението на мярката, Италия е предвидила средният срок за проверка и ревизия за възстановяването на ДДС да бъде намален на 67 дни с допълнителни 7 дни за действителното плащане към бенефициера. Италия очаква с въвеждането на новите правила да се реши проблемът от евентуално увеличение на исканията за

---

<sup>24</sup> Положителен резултат от дерогацията има и спрямо още 40 дружества, посочени от Италия, чиито ценни книжа са допуснати до търговия на борсата. Вж. искане на Италия до ЕК, обн. в ОВ L 118, 6.5.2017 г., стр. 17.

възстановяване на ДДС. Важно е да се отбележи, че в законодателството на Италия има предвиден и специален ред за приоритетно възстановяване на ДДС на доставчици, които имат плащания по кредити.

Мнението на автора е, че разгледаният опит на Италия може успешно да бъде въведен и у нас, като вероятно ефектът от неговото прилагане ще бъде много добър. Инициативата за въвеждане на подобна мярка у нас може да излезе от бизнес средите и ако бъде подкрепена от държавата, да бъде поискана дерогация от Съвета.

### **5. Дерогация на правилото ДДС да се приспада или възстановява в държавата членка, в която е дължим или платен, е поискана от Дания и Швеция**

В Директивата за ДДС е предвидено, че данъкът може да се възстанови или приспадне само от държавата, в която е дължим или е платен<sup>25</sup>. Тези разпоредби създават изключително затруднение за възстановяване на ДДС, който се плаща за ползване на изградената между Дания и Швеция транспортна връзка „Йоресунд“, която е разположена отчасти на територията на Дания и отчасти на територията на Швеция. Поради този географски факт, по силата на директивата, платеният ДДС върху пътната такса за използването на връзката подлежи на възстановяване от всяка от двете държави поотделно, но само за размера на таксата, платена на тяхна територия. На практика, в зависимост от регистрацията си по ДДС, лицата имат право на възстановяване на 50% от данъка от Дания или от Швеция. Възстановяване на останалите 50% от платения ДДС за ползване на транспортната връзка лицата трябва да поискат отделно от другата държава, в която нямат регистрация по ДДС.

За преодоляване на тези затруднения данъчните администрации на двете страни отправят общо искане до ЕК и Съвета, с което искат разрешение да прилагат **опростени правила** за възстановяване на ДДС, платен за ползване на транспортната връзка „Йоресунд“. В резултат на искането им Съветът им разрешава да прилагат следната схема:

1. лицата, регистрирани по ДДС в Дания и Швеция, ще могат да приспадат пълния размер на подлежащия на приспадане ДДС върху пътните такси, включително платените такси за ползване на транспортната връзка „Йоресунд“ или от Дания, или от Швеция, в зависимост от това в коя от тях са данъчно регистрирани по ДДС;

2. лицата, които са регистрирани по ДДС в трета държава, подават искане за възстановяване на ДДС само до шведските данъчни власти.

Според представената статистическа информация от Швеция прилагането на мярката е много успешно и е довело до съществено опростяване на процедурата за възстановяване на ДДС по отношение на пътните такси за транспортната връзка „Йоресунд“ и поради това през

---

<sup>25</sup> Вж. членове 168, 169, 170 и 171 от Директивата за ДДС.

2020 г. двете държави са поискали дерогацията да бъде продължена до 2027 г. ЕК подкрепя схемата, като посочва, че този вид презгранично приспадане на данъка може да послужи като модел за опростяване на задълженията на фирмите и приложението му да продължи в дългосрочен план чрез общо обслужване на едно гише<sup>26</sup> в подобни хипотези и при други подобни случаи.

В тази връзка авторът на статия си задава въпроса дали тази схема не може да бъде приложена и в България по отношение на заплащането на таксите за преминаване по транспортната връзка между България и Румъния? Възможно е като икономически ефект една такава дерогация да не доведе до сериозни постъпления в бюджета, но може да се твърди, че ще допринесе за облекчаване ползването на данъчен кредит и ще намали натовареността на органите по приходите при осъществяване на контрол.

### **Заклучение**

В заключение може да бъде направен изводът, че Директивата по ДДС предлага възможности да получаване на дерогации и от България, които да облекчат както данъчнозадължените лица по отношение на облагането с ДДС, така и дейността на органите по приходите при осъществяване на контрол. От направения кратък преглед на някои от разрешените дерогации на другите държави членки буди недоумение фактът, че от 2007 г. насам България не е поискала да ѝ бъде разрешена каквато и да било дерогация.

Вярно е, че в България регистрираните лица по ДДС са почти всички, които осъществяват търговска дейност. Тази регистрация не винаги е продиктувана от търговска или данъчна необходимост. Често пъти регистрацията по ДДС се предприема още в момента на търговската регистрация, с което натовареността на органите по приходите се увеличава значително. Авторът на статията допуска, че задължителната данъчна регистрация по ДДС, която възниква при достигане на данъчен праг от 85 000 евро, ще се намали значително броя на регистрираните фирми, които имат незначителна дейност, но понасят административната тежест за начисляване и отчитане на данъка. Правилното прилагане на разпоредбите на ДДС изисква и необходимостта от ползване на услуги на счетоводители и юристи, което е свързано с допълнителни разходи за фирмите. Често пъти това води до пренебрегване от страна на малките фирми на данъчното законодателство или се наблюдава стремеж към неговото заобикаляне или неточното и невярно прилагане.

---

<sup>26</sup> Предложение за Решение за изпълнение на Съвета за изменение на Решение за изпълнение 2013/680/ЕС за предоставяне на разрешение на Кралство Дания и Кралство Швеция за удължаване на срока на прилагане на специална мярка за дерогация от членове 168, 169, 170 и 171 от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност, Брюксел, 27.07.2020 г., COM /2020/ 328 final.

[https://www.parliament.bg/pub/ECD/3961871\\_BG\\_ACT\\_part1\\_v2.pdf](https://www.parliament.bg/pub/ECD/3961871_BG_ACT_part1_v2.pdf)

Авторът е на мнение, че има възможност да се направи аргументирано искане до компетентните органи в България, които да предприемат необходимите мерки за получаване на разрешение за прилагане на някои от дерогациите, които са доказали своята ефективност от опита на други държави членки.

**Библиографска справка:**

1. Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност, Обн.ОВ L 347, 11.12.2006 г.;
2. Директива 2008/9/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 г. за определяне на подробни правила за възстановяването на данъка върху добавената стойност, предвидено в Директива 2006/112/ЕО, на данъчнозадължени лица, неустановени в държавата членка по възстановяване, но установени в друга държава членка.
3. Директива (ЕС) 2020/285 на Съвета от 18 февруари 2020 г. за изменение на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност по отношение на специалния режим за малките предприятия и Регламент (ЕС) № 904/2010 относно административното сътрудничество и обмяна на информация за целите на наблюдението на правилното прилагане на специалния режим за малките предприятия.
4. Тринадесета директива 86/560/ЕИО на Съвета от 17 ноември 1986 г. относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки в областта на данъка върху оборота – правила за възстановяване на данъка върху добавената стойност на данъчнозадължени лица, които не са установени на територията на Общността.