

РЕШЕНИЕ

№ 11436

гр. София, 10.07.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 74 състав,
в публично заседание на 01.07.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Младен Семов

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **9949** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.226 ал.1 АПК вр. чл. 156 и сл. от ДОПК.

С Решение № 9601 от 12.10.2023г. по адм.дело № 1488 по описа на ВАС за 2023г., касационният съд е обезсилително Решение № 6223 от 26.10.2023г. по адм.д. № 5907 по описа на АССГ за 2022г. и е върнал делото за ново разглеждане от друг състав.

Конкретните съдебни указания на касационната инстанция са насочени към конституиране на надлежен ответник, поради това настоящото производство следва да започне от етап – конституиране, разпределение на доказателствена тежест и насрочване на делото в съдебно заседание.

На тази база следва да се приеме, че както редовността, така и допустимостта на жалбата на „Сити Инвест Протърти“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес: [населено място],[жк] [улица] срещу АПВ № 222214220221468-004- 001/25.02.2022г., издаден от Г. Д. Т., инспектор по приходите в ТД на НАП-София, потвърден с Решение № 710/10.05.2022г. на Директора на Дирекция „ОДОП“-София при ЦУ на НАП, с който е отказано възстановяване на ДДС в размер на 116 124,27 лева, ведно със съответните лихви, са обстоятелства презумптивно установени по силата на касационното произнасяне. В противната хипотеза решението би било обезсилено поради произнасяне по недопустима жалба /етап на съдебната проверка, предшестваш проверката за надлежно конституирани страни в един вече образуван, редовен и допустим процес/.

С процесно депозираната жалба дружеството иска отмяна на оспореният

акт, поради материална незаконосъобразност – постановен в нарушение на чл.90 пар.1 и пар.2 от Директива 2006/112 и практиката на СЕС по тълкуване и прилагане на посочената разпоредба. Твърди, че претендираната от дружеството сума /във връзка с подадено искане за издаване на АПВ/ представлява ДДС по извършени доставки и издадени фактури към ПФК ЦСКА АД – в несъстоятелност, които доставки и фактури обаче не са платени от получателя, но тъй като са включени в дневниците за продажби и дневниците по ЗДДС на дружеството от НАП са предприели действия по заплащане ДДС от доставчика. Така, дружеството твърди, че по същество е заплатило чужд данък, като всички опити да съберат дължимото от получателя са неуспешни. В този смисъл и предвид факта, че получателят е обявен в несъстоятелност е невъзможно събирането на заплатеният чужд данък, поради което и НАП е следвало да възстанови същия. Иска се отмяна на оспореният акт, посредством признаване правото на възстановяване на ДДС в размер на 116 124,27.

Ответника – Директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП изразява становище за неоснователност на жалбата по аргументи, аналогични с тези инкорпорирани в постановеното решение при оспорване на акта по административен ред, които ще бъдат разгледани по-долу. Иска отхвърляне оспорването като неоснователно.

С оглед фактите по спора, твърденията на страните и предмета на служебна проверка, съдът съобрази:

Жалбоподателят е подал искане за прихващане или възстановяване /вх. №1470-00-1525/22.12.2021 г./ на сумата в размер на 116 124,27 лв. й лихва по чл. 129, ал. 6 от ДОПК и като следствие с резолюция № П-22221422021468-ОРП-001/07.02.2022 г., на главен инспектор по приходите при ТД на НАП София И. Н. е възложена проверка на „СИТИ ИНВЕСТ ПРОПЪРТИ“ ЕООД.

В рамките на проверката е установено, че дружеството „СИТИ ИНВЕСТ ПРОПЪРТИ“ ЕООД е регистрирано в Софийски Градски съд по фирмено дело №1930 от 1994 г. с основен предмет на дейност - проектиране и строителство на административни, жилищни и търговски сгради и обекти, пререгистрирано в търговския регистър, воден от АВп на 06.06.2008 г., с едноличен собственик на капитала и управител - Г. К. И.. Дружеството е регистрирано по ЗДДС към момента на проверката.

Установено е още, че „СИТИ ИНВЕСТ ПРОПЪРТИ“ ЕООД е осигурител по реда на чл. 5 от Кодекса за социално осигуряване (КСО), като към момента на проверката са регистрирани 9 /девет/ лица по трудови правоотношения, за които са подавани декларация обр. 1 и декларация обр. 6. Към искането са приложени обосновка от собственика на „СИТИ ИНВЕСТ ПРОПЪРТИ“ ЕООД, справка за задължения на ПФК „ЦСКА“ АД, обявено в несъстоятелност /с Решение №1584/09.09.2016 г. по дело №6292/2013 г. на СГС/ писмо до НАП с вх. №2553-06-2071/04.10.2013 г., заявление от гл. счетоводител на ПФК „ЦСКА“ АД в несъстоятелност, нотариално заверен протокол от проведена среща между двете страни от 31.10.2014 г. и справка за актуално състояние на ПФК „ЦСКА“ АД в несъстоятелност. В представената справка са отразени 25 /двадесет и пет/ фактури, издадени от дружеството през периода от 01.08.2013 г. до 31.08.2013 г. за извършени СМР към ПФК „ЦСКА“ АД с данъчна основа в общ размер на 580 621,34 лв. и ДДС в размер на 116 124,27 лв. Прието е, че фактурите са отразени от техния издател в „дневника за продажби“ за м. 08.2013 г.,

като не е установено да са издавани кредитни известия към ПФК „ЦСКА“ АД, включени в регистър „дневник за продажби“.

От проверяваното дружество е посочено, че претендираната сума за възстановяване е в размер на 116 124,27 лв., която представлява начислен и заплатен в бюджета данък върху добавената стойност по фактури, които не са платени от ПФК „ЦСКА“ АД. В справката за задължения на ПФК „ЦСКА“ АД са отразени задълженията на горесцитирания клиент към „СИТИ ИНВЕСТ ПРОПЪРТИ“ ЕООД по 25 /двадесет и пет/ фактури, описани детайлно в АПВ.

На базата на данни от информационния масив на НАП е установено, че срещу „СИТИ ИНВЕСТ ПРОПЪРТИ“ ЕООД има образувано изпълнително дело №210994509 от 2021 г., задълженията по което към 25.02.2022 г. са в размер на 51 146,23 лв., в т. ч. главница от 41 195,60 лв. и лихви в размер на 9 950,63 лв.

Установено е, че при извършената ревизия по ЗДДС на дружеството за периода от 01.06.2011 г. до 31.01.2015 г., приключила с РА №Р-22221415001455-091-001 от 18.01.2016 г., обхващаща и данъчен период от 01.08.2013 г. до 31.08.2013 г., няма извършени корекции на начисления данък по извършените доставки, поради което проверяващия орган е приел, че не са налице основания за възстановяване на исканата сума / 116 124,27 лв./, формирана от начислен ДДС по облагаеми доставки, извършени през м. 08.2013 г. от проверяваното дружество към ПФК „ЦСКА“ АД.

Като следствие е прието и, че дружеството няма недължимо внесени суми или суми подлежащи на възстановяване за който да бъде приложен реда на чл. 128 и чл. 129 от ДОПК.

Жалбоподателят е оспорил АПВ по административен ред. Предвид факта, че АПВ не е бил връчен в срок, първоначално жалбата е била депозирана срещу мълчалив отказ, а впоследствие и обединена с жалба срещу нарочно постановеният АПВ.

След анализ на установената фактическа обстановка и съобразно действащата за процесния период нормативна уредба, ответникът потвърдил Акт за прихващане или възстановяване АПВ №П-22221422021468-004-001/25.02.2022 г., издаден от Г. Д. Т., на длъжност инспектор по приходите при ТД на НАП София, посочвайки, че проверяваното дружество не е извършило корекция на начисленият ДДС по фактурите за които твърди, че не са платени от получателя, чрез издаване на кредитно известие или анулиране на фактурата. От друга страна не са налице доказателства, че са предприети съдебни и изпълнителни действия, проверка за наличие на активи на длъжника, становище относно събираемостта на вземанията от датата на възникването до установяване невъзможността същите да бъдат платени. Успоредно с това е посочено, че неплащането на фактурите е единствено твърдение без годни доказателства, приложената към искането справка няма годна доказателствена сила, а представлява единствено твърдение на страна. Претендира се сума за възстановяване от бюджета без да се посочи индивидуализация на изпълнителни основания, първични счетоводни документи с начислен данък, платежни нареждания за внасяне на данъци, съдебни решения и прочее, което правело искането негодно да породи производство по възстановяване недължимо платен данък.

Относно приложимостта на чл.90 пар.1 и 2 от Директивата е прието, че държавата разполага с възможност да не въвежда като основание за корекция на данъчна основа неплащането или частичното неплащане от страна на получателя на доставката, за което се позовава и на т.23 и т.24 от решение на СЕС по дело С-337/13 и т.25 по дело С-337/13 и С-246/16. Като обобщение е посочено, че неплащане на

фактури за доставка на СМР от ПФК ЦСКА АД не е основание за корегирание размера на данъчната основа, още повече, че такава корекция не е направена и от жалбоподателя.

Извън това и в рамките на настоящото съдебно оспорване ответника е заявил изрично, че искането за прихващане и възстановяване е подадено извън петгодишния законов срок, в която връзка препраща към депозираните от него писмени бележки при предходното разглеждане на спора под номер на адм.д. № 5907/22г.

На тази база следва да се приеме:

Във връзка с изискването по чл.146 т.1, т.2 и т.3 от АПК:

Оспореният акт е издаден от компетентен орган в резултат от надлежно оправомощаване /л.27 и л.28 от делото са приложена Заповед № ЗЦУ-1891/21.05.2021г. на изпълнителния директор на НАП за оправомощаване в случай на отсъствие на титуляр и Заповед № 4258/29.04.2022г., видно от която титуляра е бил в отпуск/, в съответствие с изискванията за форма и съдържание на акта по чл.59 АПК и при спазване на процедурата по чл.129 и сл. от ДОПК /надлежно извършена проверка и постановен АПВ/. Макар АПВ да е постановен извън срока по чл.129 ал.3 ДОПК, то това обстоятелство не разкрива нарушение преграждащо пътя на защита или даващо отражение върху съдържанието на акта, така, че да бъде квалифицирано като отменително основание. АПВ е постановен в изискуемата форма при наличие на изложени фактически и правни обстоятелства обосновавали решаващата дейност на ответника.

Относно преценката за съответствието с материалния закон:

По силата на чл. 90 пар.1 от Директива 2006/112/ЕО в случаите на анулиране, разваляне, отказ или пълно или частично неплащане, или когато цената е намалена след извършването на доставката, основата се намалява съответно съгласно условия, които се определят от държавите-членки.

Текста на пар.2. на посочената норма гласи, че „в случаите на пълно или частично неплащане държавите-членки могат да дерогират от параграф 1“.

В своето решение 26 януари 2012 година по дело C-588/10, Minister Finansyw, ECLI:EU:C:2012:40, т. 26 и т. 27 СЕС е постановил, че ... че член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС задължава държавите членки да намаляват данъчната основа и следователно размера на дължимия от данъчнозадълженото лице ДДС всеки път, когато след сключването на сделка данъчнозадълженото лице не е получило отчасти или изцяло насрещната престация (вж. Решение от 3 юли 1997 г. по дело Goldsmiths C-330/95, Recueil, стр. I-3801, точка 16).

Тази разпоредба представлява израз на основния принцип на Директивата за ДДС, че данъчната основа се състои от действително получената насрещна престация, от който пряко следва, че данъчната администрация не може да събира ДДС в размер, надвишаващ получения от данъчнозадълженото лице (вж. в този смисъл Решение по дело Goldsmiths, посочено по-горе, точка 15).

Така от съдебната практика е видно и че мерките за предотвратяване на измамите или избягването на данъци могат по принцип да се отклоняват от данъчната основа на ДДС само в строго определените граници, необходими за постигането на тази специфична цел. Всъщност те трябва да засягат във възможно най-малка степен целите и принципите на Директивата за ДДС и поради това не могат да бъдат използвани по начин, който би поставил под въпрос неутралитета на ДДС — основен

принцип на общата система на ДДС, въведен от законодателството на Съюза в тази област (вж. в този смисъл Решение по дело Goldsmiths, посочено по-горе, точка 21, Решение от 18 юни 2009 г. по дело Stadeco, C-566/07, Сборник, стр. I-5295, точка 39 и цитираната съдебна практика, както и Решение от 27 януари 2011 г. по дело Vandoorne, C-489/09, Сборник, стр. I-225, точка 27).

Следователно, ако възстановяването на ДДС стане невъзможно или изключително трудно поради условията, при които може да се подаде молба за възстановяване на данък, споменатите принципи могат да изискват от държавите членки да предвидят необходимите инструменти и процесуален ред и условия, за да може данъчнозадълженото лице да си възстанови фактурирания данък, който не е следвало да бъде начислен (Решение по дело Stadeco, посочено по-горе, точка 40 и цитираната съдебна практика).

Следва ясно да се подчертае, че между страните изобщо не е налице спор относно това, че фактурираните доставки по посочените СМР са реално осъществени и изпълнени от доставчика. В допълнение към това - на база изготвеното, депозирано, неоспорено от страните, прието заключение по допуснатата ССЧЕ се установява, че процесните фактури са издадени през м.08.2013г., надлежно са осчетоводени при жалбоподателя, като до края на годишните отчетни периоди до 2015г., включително общия размер на вземането на дружеството от „ПФК ЦСКА“ ЕАД е останал непроменен. В резултат от проверките не е установено осчетоводено плащане от страна на „ПФК ЦСКА“ ЕАД.

В този контекст и в т.40 – 44 от Решение от 13 март 2014 година по дело C-107/13, „Фирин“ ООД, ECLI:EU:C:2014:151 е посочено, че: ...борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директива 2006/112. В това отношение Съдът е постановил, че правните субекти не могат с измамна цел или с цел злоупотреба да се позовават на нормите на правото на Съюза. Поради това националните административни и съдебни органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба (в този смисъл, Решение от 6 декември 2012 г. по дело Б., C-285/11, точки 35—37).

Това е така, когато самото данъчнозадължено лице извършва данъчна измама. Действително в такъв случай не са изпълнени обективните критерии, на които се основават понятията за доставка на стоки или услуги, извършена от данъчнозадължено лице в това качество, и за икономическа дейност (Решение по дело Б., посочено по-горе, точка 38 и цитираната съдебна практика).

За сметка на това режимът на правото на приспадане, предвиден в Директива 2006/112, не допуска данъчнозадължено лице — което не е знаело и не е могло да знае, че съответната сделка е част от извършена от доставчика данъчна измама или че друга сделка по веригата от доставки преди или след осъществената от данъчнозадълженото лице е опорочена поради измама с ДДС — да бъде санкционирано, като не му бъде признато право на приспадане (Решение по дело Б., посочено по-горе, точка 41 и цитираната съдебна практика).

Всъщност установяването на подобен режим на санкциониране би надхвърлило необходимото за защита на държавния бюджет (вж. в този смисъл Решение по дело Б., посочено по-горе, точка 42 и цитираната съдебна практика).

Следователно, тъй като отказът да се признае право на приспадане

представлява изключение от основния принцип, какъвто се явява това право, компетентният орган по приходите трябва надлежно да установи обективните данни, въз основа на които може да се заключи, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или от друг стопански субект нагоре или надолу по веригата от доставки (Решение по дело Б., посочено по-горе, точка 43 и цитираната съдебна практика).

Настоящият казус не третира нито хипотеза на нереална доставка, нито хипотеза на измамно фактуриране.

Като продължение на развитието на юриспруденцията си в материята в своето Решение от 15 май, 2014 г. по дело C-337/13, *Almos Agrárkölkereskedelmi Kft.*, ECLI:EU:C:2014:328, Съдът в Люксембург е посочил, че член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС, в който се посочват случаите на анулиране, разваляне, отказ или пълно или частично неплащане или намаляване на цената след извършването на доставката, задължава държавите членки да намаляват данъчната основа и следователно размера на дължимия от данъчнозадълженото лице ДДС всеки път, когато след сключването на сделка данъчнозадълженото лице не е получило отчасти или изцяло насрещната престация. Тази разпоредба представлява израз на основния принцип на Директивата за ДДС, че данъчната основа се състои от действително получената насрещна престация, от който пряко следва, че данъчната администрация не може да събира ДДС в размер, надвишаващ получения от данъчнозадълженото лице (вж. в този смисъл решение *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, точки 26 и 27).

Параграф 2 от посочения член 90 обаче допуска държавите членки да дерогират посоченото правило в случай на пълно или частично неплащане на цената на доставката. Следователно данъчнозадължените лица не може да се позовават на член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС относно правото за намаляване на данъчната им основа за ДДС в случай на неплащане на цената, ако съответната държава членка е решила да приложи предвиденото в член 90, параграф 2 от посочената директива дерогиране/ виж т.22 и т.23 от посоченото решение/.

В т.24 на цитираното решение СЕС приема, че национална разпоредба, която при изброяване на положенията, при които се намалява данъчната основа, не посочва като такова неплащането на цената на доставката, следва да се разглежда като израз на осъществената от държавата членка възможност за дерогиране, предоставена ѝ съгласно член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС.

Всъщност именно такава е и хипотезата на чл.26 ал.5 от ЗДДС, като сред основанията посочени в нормата не се включва неплащането на цената на доставката, поради което и следва да се приеме, в съответствие с постановеното от СЕС, че посредством посочената разпоредба, държавата се е възползвала от дерогацията по чл.90 пар.2 от Директивата.

В т.27 и т.28 от своето Решение от 12 октомври 2017, по дело C-404/16, *Lombard Ingatlan Lnzing Zrt.*, ECLI:EU:C:2017:759, Съдът в Люксембург внася допълнителна прецизност в практиката си, като посочва, че:

Параграф 2 от посочения член 90 обаче допуска държавите членки да дерогират посоченото правило в случай на пълно или частично неплащане на цената на доставката (решение от 15 май 2014 г., *Almos Agrárkölkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, т. 23).

Тази възможност за дерогиране, която е строго ограничена до случая на пълно или частично неплащане на цената на доставката, се основава на идеята, че при определени обстоятелства и поради съществуващото в съответната държава членка правно положение неплащането на насрещната престация трудно може да бъде проверено или да бъде само временно (вж. по аналогия решение от 3 юли 1997 г., *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, т. 18).

И като продължение в т.18 – 22 от Решение от 8 май 2019 година, по дело C-127/18, *A-PACK CZ s. r. o.*, ECLI:EU:C:2019:377, съюзната юрисдикция постановява, че: „Действително, член 90, параграф 2 от тази директива допуска държавите членки да дерогират това правило в случаите на пълно или частично неплащане на цената на доставката.

Същевременно, както Съдът вече е постановил, тази възможност за дерогиране в случай на пълно или частично неплащане се основава на идеята, че при определени обстоятелства и поради съществуващото в съответната държава членка правно положение неплащането на насрещната престация трудно може да бъде проверено или може да бъде само временно (вж. в този смисъл решения от 3 юли 1997 г., *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, т. 18, от 23 ноември 2017 г., *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, т. 17, и от 22 февруари 2018 г., T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, т. 37).

От това следва, че упражняването на тази възможност за дерогация трябва да бъде обосновано, за да не се смущава постигането на преследваната от Директива 2006/112 цел за данъчна хармонизация с предприятиите от държавите членки мерки за прилагане на дерогацията (вж. в този смисъл решения от 3 юли 1997 г., *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, т. 18, от 23 ноември 2017 г., *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, т. 18, и от 22 февруари 2018 г., T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, т. 38) и че тя не би могла да им позволи чисто и просто да изключат намаляването на данъчната основа по ДДС в случай на неплащане (вж. в този смисъл решение от 23 ноември 2017 г., *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, т. 20 и 21).

Този извод се потвърждава от телеологичното тълкуване на член 90, параграф 2 от Директива 2006/112. Макар възможността държавите членки да се борят с несигурността относно неплащането на дадена фактура или окончателния му характер действително да има определено значение, подобна възможност за дерогиране не би могла да се разпростре отвъд тази несигурност, включително по въпроса дали е възможно данъчната основа да не се намалява при неплащане (решения от 23 ноември 2017 г., *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, т. 22, и от 22 февруари 2018 г., T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, т. 40).

Освен това допускането на възможността държавите членки да изключат всякакво намаляване на данъчната основа по ДДС би било в противоречие с принципа на неутралитет на ДДС, от който по-специално 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 от 23 ноември 2017 г., *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, т. 23)“.

В до голяма степен аналогичен контекст, Съдът на ЕС в в т. 23 – 27 на своето Решение от 11 юни 2020 година по дело C-146/19, *SCT d.d.*, в несъстоятелност, ECLI:EU:C:2020:464 е постановил, като изводите му са от особено значение за настоящият случай, че:

„ Същевременно тази възможност за дерогация, която е строго ограничена

до случаите на пълно или частично неплащане, се основава на идеята, че при определени обстоятелства и поради съществуващото в съответната държава членка правно положение неплащането на насрещната престация трудно може да бъде проверено или може да бъде само временно (решение от 22 февруари 2018 г., T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, т. 37 и цитираната съдебна практика).

Следователно посочената възможност за дерогиране цели единствено да позволи на държавите членки да се борят с несигурността, свързана със събирането на дължимите суми, и не урежда въпроса дали в случай на окончателно неплащане може да не се намали данъчната основа за ДДС (определение от 24 октомври 2019 г., *Porr Írntísi Kft.*, C-292/19, непубликувано, EU:C:2019:901, т. 22 и цитираната съдебна практика).

Всъщност допускането на възможността държавите членки да изключат в такъв случай всякакво намаляване на данъчната основа за ДДС, би било в противоречие с принципа на неутралност на ДДС, от който по-специално 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 (определение от 24 октомври 2019 г., *Porr Írntísi Kft.*, C-292/19, непубликувано, EU:C:2019:901, т. 23 и цитираната съдебна практика).

Съдът е постановил в това отношение, че положение, което се характеризира с окончателното намаляване на задълженията на длъжника към неговите вискатели, не може да се квалифицира като „неплащане“ по смисъла на член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС (определение от 24 октомври 2019 г., *Porr Írntísi Kft.*, C-292/19, непубликувано, EU:C:2019:901, т. 25 и цитираната съдебна практика).

Следователно в такъв случай държава членка трябва да позволи намаляването на данъчната основа за ДДС, ако данъчнозадълженото лице може да докаже, че вземането, което той има към длъжника си, има характер на окончателно несъбираемо (определение от 24 октомври 2019 г., *Porr Írntísi Kft.*, C-292/19, непубликувано, EU:C:2019:901, т. 29)“.

И като продължение, в съответствие с член 296, параграф 5 от ZFPPIPP, ако тези вземания не бъдат предявени в производствата по несъстоятелност, образувани срещу съответните длъжници, посочените вземания са погасени, поради което това непредявяване е довело до окончателно намаляване на задълженията на последните към SCT. Впрочем във всички случаи не се оспорва, че тези производства по несъстоятелност са приключили окончателно и че вземанията на SCT към неговите длъжници не са били събрани в края на тези производства.

От това следва, че положение като разглежданото по главното производство не може да се квалифицира като „неплащане“ по смисъла на член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС, а попада в обхвата на параграф 1 от този член, от който произтича задължението на съответната държава членка да намали данъчната основа за ДДС поради неполучаването на насрещната престация от данъчнозадълженото лице/ т.29 и т.30 на посоченото решение на СЕС.

Същевременно, когато данъчнозадълженото лице докаже, че дори да беше предявило вземането си, последното е нямало да бъде събрано, изключването на намаляване на данъчната основа и възлагането върху това лице на тежестта за сума по ДДС, която то не е получавало в рамките на своята икономическа дейност, излиза извън строго определените граници, необходими за постигане на целта, изразяваща се

в отстраняване на риска от загуба на данъчни постъпления (вж. в този смисъл решение от 8 май 2019 г., A-PAKК CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, т. 27). Действително, в тази хипотеза с предявяването на съответното вземане не е могла да бъде избегната никаква допълнителна вреда за държавата./т.43/“

И в унисон с гореизложеното в т.29 – 32 от Решение от 11 ноември 2021 година по дело C-398/20, ELVOSPOL s.r.o, ECLI:EU:C:2021:911, СЕС е посочил,че:

... посочената възможност за дерогиране цели единствено да позволи на държавите членки да се борят с несигурността, свързана със събирането на дължимите суми (решение от 11 юни 2020 г., SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, т. 24 и цитираната съдебна практика).

Съгласно принципа на данъчна неутралност тази несигурност може да бъде взета предвид, като данъчнозадълженото лице бъде лишено до момента, в който вземането не стане несъбираемо, от правото си да намалява данъчната основа. Несигурността обаче може също да се вземе предвид с предоставяне на възможност за намаляване, когато данъчнозадълженото лице изтъкне, че с оглед на обстоятелствата има вероятност задължението да не бъде изпълнено, без да се засяга възможността, ако евентуално все пак се извърши плащане, данъчната основа да се увеличи (вж. решение от 3 юли 2019 г., UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, т. 62 и цитираната съдебна практика).

За разлика от това допускането на възможността държавите членки да изключат всякакво намаляване на данъчната основа по ДДС в случай на окончателно неплащане би било в противоречие с принципа на неутралност на ДДС, от който по-специално 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 (решение от 11 юни 2020 г., SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, т. 24 и цитираната съдебна практика).

Съдът е постановил в това отношение, че положение, което се характеризира с окончателното намаляване на задълженията на длъжника към неговите вискатели, не може да се квалифицира като „неплащане“ по смисъла на член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС. Следователно в такъв случай държава членка трябва да позволи намаляването на данъчната основа за ДДС, ако данъчнозадълженото лице може да докаже, че вземането, което има към длъжника си, има характер на окончателно несъбираемо (решение от 11 юни 2020 г., SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, т. 27 и цитираната съдебна практика).

Успоредно с това,о делото са приложени доказателства - нотариално заверен протокол от проведена среща между представителите на двете дружества във връзка с предходно изпратена нотариална покана за изплащане неразплатени задължения, което свидетелства,че дружеството не е бездействало обръщайки сега бездействието си за сметка на фиска, а е търсило активно насрещната престация от длъжника, изпаднал скоро след това в пълна невъзможност да погаси задълженията си/констатирана неплатежоспособност от 02.10.2015г. и обявена несъстоятелност от 09.09.2016г./.. Дружеството е предявило, респ. вписано е в списъка с кредиторите с предявени вземания по дело №6292/2013г. по описа на СГС.Същото е част от и списъка с одобрените вземания на назначеният синдик.

На базата на дотук изложено следва да се приеме:

Държавата действително разполага с право на дерогация съобразно чл.90 апр.2

от Директива 2006/112.

Посочената дерогация е упражнена посредством съдържанието на нормата на чл.26 ал.5 ЗДДС.

Посочената дерогация обаче е неотнормирана към хипотеза като процесната в която окончателната невъзможност да се събере плащането произтича от факта на обявяване на длъжника в несъстоятелност, тъй като окончателното намаляване на задълженията му към вискателя не се квалифицира като неплащане по смисъла на директива. Още повече, когато от данните по делото се установява, че лицето е предприело всички необходими мерки насочени към събиране на вземането.

Успоредно с това и в контекст като настоящия изключване възможността за намаляване на данъчната основа би довело до нарушение на принципа на неутралност на ДДС, от който по-специално 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.

Поради това, така постановеният акт е незаконосъобразен.

Неоснователно е и възражението на ответника, че искането за прихващане и възстановяване е подадено извън законовият 5-годишен срок.

Безспорно и по силата на чл.129 ал.1 ДОПК прихващането или възстановяването може да се извършва по инициатива на органа по приходите или по писмено искане на лицето, като искането за прихващане или възстановяване се разглежда, ако е подадено до изтичането на 5 години, считано от 1 януари на годината, следваща годината на възникване на основанието за възстановяване, освен ако в закон е предвидено друго.

Процесното дело разкрива специфичната хипотеза в която вземането /в т.ч. включеното в общият му размер публично задължение/ е станало окончателно несъбираемо от длъжника, респ. държава членка трябва да позволи намаляването на данъчната основа за ДДС, съобразно задължителната практика на СЕС.

ПФК ЦСКА АД е обявен в несъстоятелност на 09.09.2016 г. Именно от този момент дружеството е в пълна невъзможност за събере задълженията си в т.ч. и тези, включващи начислен и внесен данък, тежестта на чието заплащане, безспорно между страните, е на крайният получател ПФК ЦСКА АД. На плоскостта на настоящият казус от тази дата възниква основанието за прихващане, респ. възстановяване на данъка, т.е. от този момент нататък жалбоподателя може да предяви правото си срещу фиска, тъй като до тогава и под условие, жалбоподателя би могъл да получи вземането си от своят длъжник. Ето защо и след изчерпване тази възможност и при настъпване на т.нар. несъбираемост /съобразно всички изброени специфики/ то по силата на чл.129 ал.12 ДОПК 5-годишния срок следва да се брой от първи януари на следваща година – т.е. 2017г. и изтича на 31.12.2021г.

Искането за прихващане или възстановяване, по повод на което е инициирана настоящата проверка е подадено на 22.12.2021 г. с вх. №1470-00-1525/22.12.2021 г. и в този смисъл не е след изтичане срока по чл.129 ал.1 ДОПК.

Твърдението, че началният момент на срока започва да тече от 01.01.2014г./тъй

като неплатените фактури са издадени в периода 01.08.2013г.-31.08.2013г./ противоречи на общата логика и смисъл на начисляване на ДДС чиято тежест се понася от крайният получател на доставката. Това твърдение би било вярно и посочената дата – приложима - ако бе налице просто неплащане, а не несъбираемост на вземането на доставчика, в разгледаният вече смисъл.

Всъщност, без значение за изхода от спора, но от значение за правилното приложение на чл. 129 ал.1 ДОПК е и въпросът дали срока за предявяване подобна претенция към фиска не започва да тече едва след осребряване масата на несъстоятелността от назначения синдик на обявеното в несъстоятелност дружество, тъй като именно от този момент, с окончателна сила е разрешен въпросът за несъбираемостта на задълженията,респ. дотогава същите хипотетично мога да бъдат получени от имуществото на длъжника. С оглед обществено известното обстоятелство, че одобряването на вземанията на кредиторите и осребряване масата на несъстоятелността са факти настъпили далеч след посоченият период, те не следва да се анализират самостоятелно,тъй като техният анализ не би променил вече формираният извод.

Ето защо и на основание чл.160 ал.3 от ДОПК, Административен съд София-град,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Акт за прихващане и възстановяване № 222214220221468-004-001/25.02.2022г., издаден от Г. Д. Т., инспектор по приходите в ТД на НАП-София, потвърден с Решение № 710/10.05.2022г. на Директора на Дирекция „ОДОП“-София при ЦУ на НАП.

ВРЪЩА преписката органа по приходите при ТД на НАП – София за произнасяне по искане за прихващане или възстановяване вх. №1470-00-1525/22.12.2021 г., подадено от „Сити Инвест Протърти“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] при съобразяване с указанията на съда по тълкуването и прилагането на закона.

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд, с касационна жалба в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

Препис от решението да се изпрати на страните.

Съдия: