

РЕШЕНИЕ

№ 5581

гр. София, 18.02.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 7 състав, в
публично заседание на 18.11.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маруся Йорданова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **9932** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на „БТВ МЕДИА ГРУП“ ЕАД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция [населено място]. пл. „България“ №1 - административна сграда на НДК, представлявано от М. Ш. и Г. Б. Й., в качеството си на изпълнителни директори на дружеството, чрез М. Б.- юрисконсулт и Мениджър „Съдебни процедури“, в качеството на упълномощено лице, срещу Акт за прихващане или възстановяване /АПВ/ №П-29002924098014-004-001 от 14.06.2024 г., издаден от Е. П. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП ГДО С., и С. Г. Д.-Г., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП ГДО С., потвърден с Решение № 1198/30.08.2024г. на директора на дирекция ОДОП С., в частта с която на дружеството – жалбоподател е отказано възстановяването на законна лихва за забава върху главницата от 1 124 419, 51, претендирана с Искане с вх.№ 26-Б-9184/24.07.2018г. по чл.129, ал.1 ДОПК.

В жалбата се излагат доводи за незаконосъобразност на обжалвания АПВ, като издаден в нарушение на материалния закон, при неправилна фактическа обстановка и по-специално неоснователни констатации. Жалбоподателят моли съда да отмени АПВ, да разпорежи възстановяването на дружеството законната лихва по реда на чл.129, ал.6 ДОПК за периода от 23.08.2019г. до 17.06.2024г. върху сумата в размер на 1 124 419,51 лв., представляваща признат за възстановяване данък по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/. Счита, че неправилно органите по приходите са

аргументирали отказа за възстановяване на законна лихва, позовавайки се на решението на СЕС по дело С-314/22. Намира, че същото е тълкувано погрешно, тъй като касае различна фактическа обстановка, а именно „КОНСОРЦИУМ РЕМИ ГРУП“ АД е претендирало възстановяване на законна лихва от момента на предоставяне на услугите, а „БТВ МЕДИА ГРУП“ ЕАД претендира такава от изтичането на 30 дни от подаване на искането по чл. 129, ал. 1 от ДОПК. Излагат се доводи, че именно в контекста на тази фактическа обстановка следва да се разбира и шестият въпрос към СЕС, с който националният съд е поискал тълкуване за момента, от който се дължи лихва върху внесен ДДС за несъбираемо вземане, а именно от момента, в който е издадена фактурата, от момента, в който вземането е станало несъбираемо, от момента на предявяването на искането за възстановяване или от друг момент. Подробно се акцентира на изложеното в т. 83 - т. 87 от мотивите на решението на СЕС и заявява, че дори чл. 90 от Директивата да не предвижда задължение за плащане на лихва, то принципът на неутралност на ДДС изисква такава да бъде платена като компенсация, ако данъкът не бъде възстановен в разумен срок. Заявява, че според СЕС правилата относно дължимостта на лихви във връзка с възстановяване на ДДС за несъбираеми вземания са в процесуалната автономия на съответната държава членка, но трябва да са съобразени с принципите за равностойност и ефективност, като националният съд следва да определи момента, от който се дължи лихва, когато възстановяването на ДДС не е извършено в разумен срок. Относно посочената в решението на СЕС необходимост при липса на изрични национални правила лихва да се дължи едва от момента, в който данъчнозадълженото лице счита, че вземането му е станало несъбираемо и предяви правото да си възстанови ДДС, като отрази това в декларация, заявява че с идентичен ефект е и искането за възстановяване по чл. 129 от ДОПК. Намира решение № 6023 от 16.05.2024г. по адм. дело № 10881/2022 г. по описа на ВАС за непълно, тъй като не постановява ДДС да се възстанови ведно със законна лихва, а по надолу в жалбата излага съображения, че лихва се дължи по силата на чл. 129, ал. 6 от ДОПК и не е нужно в съдебното решение да е налице изричен диспозитив в този смисъл. В заключение сочи, че с процесния АПВ е извършена дискриминация и неравноправно третиране спрямо дружеството, тъй като му е известно наличие на други подобни случаи, при които данъкът е възстановен с лихви. По изложените съображения прави искане за отмяна на акта в частта на направения отказ за възстановяване на лихви като бъде указано на органите по приходите да определят и възстановят такива върху сумата 1 124 419, 51 лв.

В с.з. жалбоподателят, редовно призован, чрез адв. М. поддържа жалбата и моли същата да бъде уважена. Представя писмени беллежки.

Ответната страна – директорът на дирекция „ОДОП” – [населено място] при ЦУ на НАП, редовно призован, чрез юр.М. оспорва жалбата и моли същата да бъде отхвърлена. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, уведомена не изпраща представител и не изразява становище по жалбата.

Административен съд София град, III отделение, VII състав, като извърши преценка на доводите в жалбата, намира за установено следното от фактическа страна:

Обжалваният акт е постановен във връзка с Резолюция за извършване на проверка № П-29002924098014-ОРП-001 от 27.05.2024г., издадена от Р. Г. С., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки 1“ при ТД на НАП ГДО, оправомощена със Заповед № ГДО-107 от 12.07.2023 г. на директора на ТД на НАП ГДО, е възложено

извършване на проверка на „БТВ МЕДИА ГРУП“ ЕАД във връзка с подадено от дружеството по електронен път писмо от 20.05.2024 г. с приложения към него документи, както следва: искане за прихващане и възстановяване вх. № 26-Б-9184 от 24.07.2019 г.; Акт за прихващане или възстановяване № П-29002919132884-004-001 от 23.01.2020 г.; Акт за прихващане или възстановяване № П-29002921006573-004-001 от 01.02.2021 г.; Решение № 6023 от 16.05.2024г. по адм. дело № 10881/2022 г. по описа на Върховен административен съд /ВАС/.

За резултатите от проверката е издаден Акт за прихващане или възстановяване № П-29002924098014-004-001 от 14.06.2024 г., връчен на електронния адрес на жалбоподателя на 17.06.2024 г.

В хода на проверката е установено следното:

С искане вх. № 26-Б-9184 от 24.07.2019 г., подадено на основание чл. 129, ал. 1 от ДОПК, дружеството – жалбоподател „БТВ МЕДИА ГРУП“ ЕАД е поискало възстановяване на начислен данък върху добавената стойност в размер на 1 124 419,51 лв. във връзка с несъбираеми вземания по 177 фактури за продажби на рекламни услуги с получател „ПИЕРО 97“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], последващо наименование „ЕВРОСТРОЙ СОФИЯ“ ЕООД, обявено в несъстоятелност и впоследствие заличено на 20.02.2024 г. Приложен е опис на фактурите, издадени за периода от 29.01.2016 г. до 30.11.2016 г. Възложена е проверка, във връзка с която е издаден АПВ № П-29002919132884-004-001 от 23.01.2020 г., с който е отказано възстановяване на претендираната сума. Актът е оспорен и прогласен за нищожен с Решение № 585 от 10.04.2020 г. на директора на дирекция ОДОП С.. От дружеството е подадена жалба до Административен съд София-град /АССГ/, по която е образувано адм. д. № 6040/2020 г. , по което с протоколно определение от 30.09.2020 г. жалбата е оставена без разглеждане и производството е прекратено, поради липса на правен интерес от обжалване. Срещу определението на първоинстанционния съд задълженото лице е подало частна жалба, по която е образувано адм. д. №12541 /2020 г. по описа на ВАС. С определение № 15977 от 29.12.2020 г. касационната инстанция е оставила в сила протоколно определение от 30.09.2020 г. на АССГ и е постановила изпращане на административната преписка на компетентния орган по приходите за произнасяне по същество по подаденото от жалбоподателя искане за прихващане или възстановяване вх. № 26-Б-9184 от 24.07.2019 г.

Във връзка с горното е издадена Резолюция за извършване на проверка № П-29002921006573-ОРП-001 от 15.01.2021г., приключила с АПВ № П-29002921006573-004-001 от 01.02.2021 г. С цитирания АПВ, съобразно указанията на ВАС, искането за възстановяване на данък е разгледано по същество и е признат данък за възстановяване в размер на нула лева. АПВ и предшестващият го мълчалив отказ отново са оспорени от „БТВ МЕДИА ГРУП“ ЕАД пред органа по чл. 152, ал. 2 от ДОПК. Във връзка с обжалването по административен ред е постановено Решение № 626 от 16.04.2021 г. на директора на дирекция ОДОП С., с което АПВ № П-29002921006573-004-001 от 01.02.2021 г. и мълчаливият отказ са потвърдени. Жалбоподателят е инициирал производство пред АССГ, по което с Решение №5239 от 05.08.2022 г. по адм. дело №5205/2021 г., жалбата на „БТВ МЕДИА ГРУП“ ЕАД срещу мълчаливия отказ за издаване на АПВ е отхвърлена. Решението на АССГ е обжалвано пред ВАС, който с определение от 05.06.2023 г. по адм. дело №10881/2022 г. е върнал делото обратно на първоинстанционния съд за допълване на решението и досежно изричния отказ за възстановяване на данък, направен е АПВ

№П-29002921006573-004-001 от 01.02.2021 г. С Решение № 5580 от 14.09.2023 г. АССГ е отхвърлил жалбата на „БТВ МЕДИА ГРУП“ ЕАД и срещу акта за прихващане или възстановяване.

Решенията на АССГ са оспорени от данъчния субект пред ВАС, във връзка с което е образувано образувала адм. дело №10881/2022 г. С определение от 05.06.2023г. производството по делото е спряно във връзка с направено преюдициално запитване от тричленен състав на ВАС по адм. дело № 5853/2021 г. с искане за тълкуване на чл. 90 §1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност /Директива 2006/112/ЕО/.

След постановеното решение от 29 февруари 2024 г. по дело С-314/22 г. „КОНСОРЦИУМ РЕМИ ГРУП“ АД на Съда на Европейския съюз /СЕС/, спряното от ВАС производство по адм. дело № 10881/2022г. е възобновено с определение от 05.03.2024 г.

С Решение № 6023 от 16.05.2024 г. по адм. дело №10881/2022 г. ВАС е отменил Решение № 5239 от 05.08.2022 г. и Решение №5580 от 14.09.2023 г. по адм. дело №5205/2021 г. по описа на АССГ и е върнал преписката на компетентния орган по приходите при ТД на НАП ГДО за произнасяне по искането на дружеството за възстановяване на ДДС при съобразяване е дадените в решението задължителни указания по тълкуване и прилагане на закона. В решението си, касационната инстанция е приела, че ЗДДС, в приложимата му редакция до изменението и допълнението на същия и създаването на глава тринадесета „а“, обн. ДВ, бр. 102 от 2022 г., в сила от 01.01.2023 г., не регламентира възможност за намаляване на данъчната основа при пълно или частично неплащане. Посочено е, че това е израз на осъществената от Република България възможност за дерогиране, предоставена от §2 на чл. 90 от Директива 2006/112/ЕО. Същевременно е изложен доводът, че регламентираната в §2 на чл. 90 от Директивата дерогация не дава възможност на държавите членки да изключат намаляването на данъчната основа при окончателно неплащане, тъй като това би било в противоречие с принципа на неутралитет на ДДС. В тази връзка е посочено, че чл. 90, §1 от Директива 2006/112/ЕО отговаря на условията да породи директен ефект по отношение на данъчно задължените лица.

По така изложените съображения ВАС е приел, че първият спорен между страните по делото въпрос е за окончателния характер на неплащането на дължимите от „ПИЕРО 97“ ЕООД /„ЕВРОСТРОЙ СОФИЯ“ ЕООД/ суми по издадените му фактури. Обоснована е тезата, че окончателната несъбираемост на вземанията е настъпила с постановяването на Решение №260733 от 16.12.2022 г. на Софийски градски съд. Търговско отделение по търговско дело №1366/2019 г., с което на основание чл. 632, ал. 4 от Търговския закон /ТЗ/ е прекратено производството по несъстоятелност и е постановено заличаване от Търговския регистър на „ЕВРОСТРОЙ СОФИЯ“ ЕООД. Досежно липсата на направена от „БТВ МЕДИА ГРУП“ ЕАД корекция на начисления ДДС чрез издаване на кредитни известия по чл. 115 от ЗДДС и уведомяването на получателя по доставката. ВАС е приел, че се касае за формално изискване, което в съответствие с чл. 273 от Директива 2006/112/ЕО държавите членки могат да наложат с цел да се предотврати избягването на данъчно облагане, но в случая предвид заличаването на „ЕВРОСТРОЙ СОФИЯ“ ЕООД корекция на правото на приспадане е невъзможно да бъде направена. В заключение е постановено, че начисленият от жалбоподателя ДДС, който не е заплатен от получателя по доставките и във връзка с

които същият е ползвал право на приспадане на пълен данъчен кредит, следва да бъде възстановен на доставчика. Същевременно не са изложени мотиви относно искането на задължения субект за възстановяването на ДДС ведно с лихвите за забава, нито това се съдържа в диспозитива на решението.

В изпълнение на решението на ВАС е издаден оспореният в настоящото производство АПВ № П-29002924098014-004-001 от 14.06.2024 г., с който на жалбоподателя е възстановена сума в размер на 1 124 419,51 лв. В акта е посочено, че се касае за претенция за възстановяване на начислен данък по ЗДДС за периоди в обхвата на 2016 г. за което е направено искане за възстановяване, депозирано в ТД на НАП ГДО с вх. №26-Б-9184 от 24.07.2019 г., а именно в указания от закона преклузивен срок по чл. 129, ал. 1 от ДОПК. Относно искането за лихви извършилите проверката органи по приходите са се позовали на т. 86 и 87 от решение по дело С-314/22 на СЕС, съгласно което вземане за лихви възниква за данъчно задълженото лице едва когато възстановяването не е извършено в разумен срок от момента, от който лицето счита, че неплащането на разглежданото вземане има окончателен характер по смисъла на чл. 90 от Директивата и предяви правото си на намаляване на данъчната основа и начисления ДДС в рамките на декларацията за текущия към този момент данъчен период. Въз основа на мотивите на цитираното решение на СЕС извършилите проверката органи по приходите са приели, че лихви за забава се дължат след изтичане на законоустановения срок по чл. 92, ал. 4 - 11 от ЗДДС от подаването на справка-декларация /СД/ по ЗДДС, в която е намерила отражение корекцията на начисления данък по неплатената доставка. Посочено е, че по повод предявеното преюдициално запитване СЕС е приел наличието на различни изисквания за възстановяването на начисления данък по доставка, по която няма плащане и за дължимостта на лихви върху внесения вече ДДС, а именно приел е, че когато се касае до възстановяване на данък във връзка с неплатени доставки при липсата на специална национална правна уредба е недопустимо изискване на данъчната администрация намаляването на данъчната основа да се поставя в зависимост от условието лицето предварително да е коригирало първоначалната фактура и предварително да е съобщило на длъжника си своето намерение да анулира ДДС, след като е било в невъзможност да извърши своевременно такава корекция, без самото то да е отговорно за тази невъзможност. Когато обаче се касае до определяне на лихви върху призната за възстановяване сума, СЕС е приел, че е необходимо спазването на определени формални условия и е обвързал дължимостта на лихви с отразяването на намаления ДДС в декларацията за текущия данъчен период. Това е така, тъй като само при спазване на формалните изисквания може да се определи дължат ли се лихви и от кой момент следва да бъдат начислявани.

В настоящия случай, за да откажат възстановяване на претендираните от жалбоподателя лихви извършилите проверката органи по приходите са се позовали и на становище изх. № 20-28-4 от 03.04.2024 г. на изпълнителния директор на НАП, в което е посочено, че задължение за определяне на лихви при възстановяване на начислен данък по фактури, по които не е налице плащане, възниква само след издаване от страна на доставчика на кредитно известие и отразяване на същото в СД по ЗДДС.

Освен горното, издалите АПВ органи по приходите са съобразили постановеното от ВАС решение по адм. дело № 10881/2022 г., с което са отменени решенията на първоинстанционния съд и преписката е върната на компетентните органи за

произнасяне по искането за възстановяване на ДДС при съобразяване със задължителните указания по тълкуване и прилагане на закона. Посочено е, че видно от диспозитива на това решение, преписката се връща за възстановяване на ДДС, но не и за възстановяване на лихви, а в мотивите на съдебния акт липсва формирана воля досежно дължимостта на лихва за забава и момента, от който е следвало да се изчисли.

С оглед установеното по-горе, с процесния акт за прихващане или възстановяване органите по приходите са признали на дружеството данък за възстановяване в размер на 1 124 419,51 лв. и са отказали възстановяване на лихви.

АПВ е връчен на ревизирия субект на 17.06.2024г. по електронен път.

С жалба № 26-Б-7564/28.06.2024г. до Директора на Дирекция „ОДОП“- С. БТВ М. ГРУП ЕАД е оспорило АПВ № П-29002924098014-004-001/14.06.2024г., като е поискало да му бъде възстановена законната лихва за забава върху главницата в размер на 1 124 419,51 лв., претендирана с Искане вх.№ 26-Б-9184/24.07.2019г. по чл.129, ал.1 ДОПК.

В законоустановения срок по чл. 155, ал. 1 от ДОПК, решаващият орган се е произнесъл с решение № 1198/30.08.2024г., с което е потвърдил АПВ в оспорената му част.

Решението е връчено на жалбоподателя на 02.09.2024г.

С жалба вх.№ 53-04-642 от 16.09.2024г. „БТВ Медиа Груп“ ЕАД подава жалба срещу процесния АПВ чрез директора на дирекция „ОДОП” – [населено място] до Административен съд София град.

В хода на съдебното производство са приети съдържащите се в административната преписка доказателства.

Въз основа на така установената фактическа обстановка съдът направи следните правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима. Жалбоподателят е адресат на акта, засегнат неблагоприятно от обективизираното в същия властническо волеизявление, поради което има правен интерес от оспорване. Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК и от активно легитимирана страна, имаща право и интерес от обжалването, АПВ е обжалван в срок пред директора на ОДОП който го е потвърдил. Изчерпването на реда на задължителното административно обжалване и подаването на жалба в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК налагат извод за нейната допустимост.

Разгледана по същество жалбата е основателна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваността на АПВ, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Оспореният акт за прихващане или възстановяване е издаден от компетентен орган. Спазена е предвидената в закона писмена форма, като са налични фактическите и правни основания за издаването му. При издаването на индивидуалния административен акт не са

допуснати съществени процесуални нарушения, които да обосновават самостоятелно основание за отмяна.

АПВ е издаден при противоречие с материалноправни разпоредби.

Между страните не е налице спор по фактите. Спорът е правен и се свежда до обстоятелството дали следва да бъде начислена лихвата върху невъзстановения ДДС в размер на 1 124 419, 51 лв., свързан с вземания на дружеството от „ПИЕРО 97“ ЕООД (с последващо наименование „ЕВРОСТРОЙ СОФИЯ“ ЕООД, обявено в несъстоятелност и в последствие заличено на 20.02.2024г.

С АПВ №П-29002924098014-004-001 от 14.06.2024 г. на жалбоподателя „БТВ Медиа Груп“ ЕАД е възстановена сума в размер на 1 124 419,51 лв., като в акта е посочено, че се касае за претенция за възстановяване на начислен данък по ЗДДС за периоди в обхвата на 2016г. , за което е направено Искане за възстановяване, депозирано в ТД на НАП ГДО с вх. №26-Б-9184 от 24.07.2019 г., а именно в указания от закона преклузивен срок по чл. 129, ал. 1 от ДОПК.

За дължимата лихва с оспорения АПВ, органи по приходите са се позовали на т. 86 и 87 от решение по дело С-314/22 на СЕС, съгласно което вземане за лихви възниква за данъчно задълженото лице едва когато възстановяването не е извършено в разумен срок от момента, от който лицето счита, че неплащането на разглежданото вземане има окончателен характер по смисъла на чл. 90 от Директивата и предяви правото си на намаляване на данъчната основа и начисления ДДС в рамките на декларацията за текущия към този момент данъчен период. Въз основа на мотивите на цитираното решение на СЕС извършилите проверката органи по приходите са приели, че лихви за забава се дължат след изтичане на законоустановения срок по чл. 92, ал. 4 - 11 от ЗДДС от подаването на справка-декларация /СД/ по ЗДДС, в която е намерила отражение корекцията на начисления данък по неплатената доставка.

На следващо място, за да откажат възстановяване на претендираните от жалбоподателя лихви органи по приходите са се позовали и на становище изх. № 20-28-4 от 03.04.2024 г. на изпълнителния директор на НАП, съгласно което задължение за определяне на лихви при възстановяване на начислен данък по фактури, по които не е налице плащане, възниква само след издаване от страна на доставчика на кредитно известие и отразяване на същото в СД по ЗДДС, като в тази връзка са съобразили постановеното от ВАС решение по адм. дело №10881/2022 г., с което са отменени решенията на първоинстанционния съд и преписката е върната на компетентните органи за произнасяне по искането за възстановяване на ДДС при съобразяване със задължителните указания по тълкуване и прилагане на закона. Според органите по приходите в конкретния случай, цитирайки решението на

ВАС по адм. дело № 10881/2022г., преписката се връща за възстановяване на ДДС, но не и за възстановяване на лихви, доколкото мотивите на съдебния акт липсва формирана воля досежно дължимостта на лихва за забава и момента, от който е следвало да се изчисли.

Във връзка с основната си теза, жалбоподателят твърди, че неправилно и незаконосъобразно органите по приходите в случая са се позовали на решението на СЕС по дело С-314/22 и че същото е тълкувано погрешно, тъй като касае различна фактическа обстановка, а именно „КОНСОРЦИУМ РЕМИ ГРУП“ АД е претендирало възстановяване на законна лихва от момента на предоставяне на услугите, а „БТВ МЕДИА ГРУП“ ЕАД претендира такава от изтичането на 30 дни от подаване на искането по чл. 129, ал. 1 от ДОПК.

Съгласно чл. 129, ал. 6, изр. 2 от ДОПК във връзка с ал. 1 и 3 от същия член ако поискан за възстановяване данък не бъде възстановен в рамките на 30 дни от подаването на искането, то на данъкоплатеца освен главницата на данъка се дължи и законна лихва за забавянето след този 30-дневен срок до окончателното изплащане на предявената главница.

С §21 от ЗИД на ЗДДС, обн. ДВ бр. 102 от 23 декември 2022 г., в националното законодателство на Република България е създадена глава тринадесета „а“ на закона „Намаляване на данъчната основа и начислен данък при несъбираемо вземане“ с чл. 126а, чл. 126б и чл. 126в.

Действително Глава тринадесета „а“- Намаляване на данъчна основа и начислен данък при несъбираемо вземане /ДВ, бр. 102 от 2022 г./ на ЗДДС е в сила едва от 1.01.2023 г. В същата са разписани условията, при които, при пълно или частично неплащане по облагаема доставка с място на изпълнение на територията на страната, по която вземането е несъбираемо, доставчикът, регистрирано по този закон лице, намалява данъчната основа и начисления данък по доставката, както и редът за намаляване на данъчна основа и начислен данък при несъбираемо вземане.

Това обаче не означава, че до 01.01.2023 г. данъчнозадължените лица не са могли да искат възстановяване на ДДС/ при несъбираеми вземания/ като се позовават на прякото приложение на Директивата за ДДС.

Въведените разпоредби обаче са приложими към вземания, за които на или след 01.01.2023г. е настъпило някое от обстоятелствата по чл. 126а, ал. 2 от закона, тоест основанийето за третиране на вземането като несъбираемо е настъпило на или след тази дата. Законовите промени пораждат действие от момента на влизането им в сила /в случая 01.01.2023 г./ по смисъла на чл. 5, ал. 5 от Конституцията, предвид

факта че в ЗДДС не е предвидено изрично обратното действие на новите разпоредби, каквото е изискването на чл. 14, ал. 1 от Закона за нормативните актове /ЗНА/.

При съобразяване с горните нормативни разпоредби за доставките с окончателно настъпила несъбираемост на вземането преди 01.01.2023 г. е следвало физическите и юридическите лица пряко да приложат чл. 90, §1 от Директива 2006/112/ЕО. Въз основа на чл. 90, §1 от Директива 2006/112/ЕО, независимо от липсата на такава разпоредба в националното законодателство, доставчикът е можел да претендира от приходните органи и от съда признаване на направените от него корекции на данъчната основа и на начисления ДДС чрез издадените кредитни известия, ако е доказал, че вземанията му от дружествата получатели във връзка с издадените им фактури са несъбираеми.

В конкретния случай, дружеството – жалбоподател е подало подаде Искането по общия ред на чл. 129, ал. 1 от ДОПК на 24 юли 2019 г., поради липсата към онзи момент на специален ред за възстановяване на ДДС за несъбираеми вземания (специалният ред съгласно чл. 126а и следващите от ЗДДС се прилага за вземания, които са станали несъбираеми след 1 януари 2023 г. и следователно е неприложим за случая на жалбоподателя).

Видно от доказателствата по делото, до изтичането на 30 дни от подаването на Искането - 23 август 2019 г., поисканият ДДС не е възстановен на жалбоподателя възстановен поради изричен отказ на органите на ТД на НАП. След оспорване на отказа на приходните органи, същият е отменен с решение по адм. дело № 10881/2022г. на ВАС, в което решение Съдът приема от една страна, че по отношение на дружеството – жалбоподател е налице правото да му бъде възстановен поискания ДДС, защото вземанията му са били несъбираеми към момента на подаването на Искането, и от друга определя, че възстановяването на сумите следва да стане именно по реда на чл. 129, ал. 1 от ДОПК, а не чрез издаване на кредитни известия и декларирането им в месечните ДДС декларации. В решението си съставът на ВАС изрично указва издаването на нов акт за прихващане или възстановяване по реда на чл. 129, ал. 1 от ДОПК.

С нормата на чл. 90, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО е прието, че данъчната основа може да се коригира съгласно условия, които се определят от държавите-членки в случаите на анулиране, разваляне, отказ или пълно или частично неплащане, или когато цената е намалена след извършването на доставката. От тълкуването на текста на член 90 от ДДС Директивата и натрупаната практика на ВАС и СЕС по прилагането му е очевидно, че за да се стигне до неговото прилагане, трябва да са налице следните факти и обстоятелства:

Неплащане по доставката – то е основание за намаляване на данъчната

основа, а оттам на начисления и внесен в бюджета ДДС;

Доказана вероятност вземането да не бъде събрано - дори и държавата да е дерогирала от задължението за намаляване на данъчната основа и съответния ДДС за случаите на неплащане, тази дерогация не може да е абсолютна и не обхваща случаите, в които данъчно задълженото лице изтъкне, че има вероятност задължението да не бъде изпълнено.

Още в Решение № 17148 от 16.12.2019 г. на ВАС по адм. д. № 11672/2016 г., VIII о. е прието, че „Съгласно чл. 90, § 1 от Директивата, 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. Директният ефект на разпоредбата на Директивата е потвърден с Решение на СЕС от 12 октомври 2017 г. по дело C-404/2016, Lombard Ingatlan Lnzing Zrt - т. 2 от диспозитива. От изложеното следва, че частно-правен субект ...има право да се позове директно на разпоредбата на чл. 90, § 1 от Директивата, защото тя е безусловна, ясна и създава право на субекта на корекция на начислен ДДС, стига да са доказани фактите от хипотезата ѝ и да са изключени тези, даващи възможност на държавата - членка за дерогация от § 1, в случай че такава е извършена“.

В Решение № 1680/ 15.02.2023 г. по адм. дело № 5223 / 2022 г. на ВАС, Първо отделение се сочи: „... Неоснователно се явява и твърдението, че чл. 90, § 1 от Директива 2006/112/ЕО няма пряко приложение. С оглед изложеното по – горе касационната инстанция намира, че макар този член да оставя на държавите членки известна свобода на преценка при определянето на мерките, които позволяват да се определи размерът на намаляването, това обстоятелство не засяга въпреки всичко точния и безусловен характер на задължението да се намали данъчната основа в случаите, изброени от посочената разпоредба. Следователно последната отговаря на условията, за да породи директен ефект...“.

В Решение на СЕС по дело C-314/22г., т.44 - 45 се посочва: „... следва да се припомни, от една страна, че член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС отговаря на условията, за да породи директен ефект (решение от 15 октомври 2020 г., Е. (ДДС — Намаляване на данъчната основа), C-335/19, EU:C:2020:829, т. 51 и цитираната съдебна практика). В., както по същество отбелязва генералният адвокат в точки 41 и 56 от заключението си, член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС може да бъде пряко приложим, когато държавата членка, както в настоящия случай, не допуска никакво намаляване на данъчната основа в случай на пълно или частично неплащане, без да вземе предвид степента на несигурност относно окончателния му характер...“

Следователно, жалбоподателят и преди 1.01.2023 г. / влизане в сила на

разпоредбите на „Глава тринадесета "а от ЗДДС/ е имал възможност да претендира възстановяване на ДДС, позовавайки се директния ефект на член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС, въпреки упражненото от Р България право на дерогация.

Всъщност, с Искане вх.№ 26-Б-9184 от 26.07.2018г. по чл.129 от ДОПК, жалбоподателят „БТВ МЕДИА ГРУП“ ЕАД е претендирал възстановяване на ДДС със съответните лихви именно позовавайки се на директния ефект на член 90, параграф 1.

Приложимият ред за корекция на ДДС по несъбираеми вземания, чиято несъбираемост е настъпила преди 01.01.2023 г. е редът по чл. 128 и сл. от ДОПК. Това е посочено от ВАС още в Решение № 17148/16.12.2019 г. по адм. д. № 11672/2016 г. Приложимостта на процедурата по чл. 129 от ДОПК по отношение на несъбрани вземания е потвърдена от Върховния административен съд и в Решение № 417/16.01.2023 г. по адм. д. № 3607/2022 г. В него Върховният административен съд приема, че искане за възстановяване на ДДС поради несъбираемост на вземания, направено в хода на ревизионно производство, е допустимо. Следователно, практиката на ВАС сочи, че редът по чл. 128 и сл. от ДОПК е приложим по отношение на възстановяване на ДДС за несъбираеми вземания за всички случаи на несъбираемост, настъпила преди 01. 01.2023 г.

С оглед постановеното решение № 6023 от 16.05.2024г. по адм. дело № 10881//2022 г. на ВАС, с оспорения АПВ № П-29002924098014-004-001 от 14.06.2024г на дружеството – жалбоподател е възстановена сумата в размер на 1 124 419,51 лв. по подаденото Искане за възстановяване с вх.№ 26-Б-9184/24.07.2019г., като е отхвърлена претенцията за лихви по реда на чл.129, ал.6 ДОПК.

При преглед на цитираното по-горе решение на ВАС не се откриват указания за недължимост на лихвата. Доколкото ВАС се е произнесъл по цялото искане, видно и от Определение № 9501/19.08.2024 г. по адм. дело № 10881 / 2022 г. на ВАС, настоящата инстанция намира, че лихвите за забава се дължат по силата на закона (в частност на ДОПК) и не е нужно същите да бъдат посочени в диспозитива на решението на ВАС.

Правилното прилагане на чл. 129, ал. 6, изр. 2 от ДОПК в случая изисква на БТВ да бъде изплатена законна лихва за забава за периода от 23 август 2019 г. до 17 юни 2024 г. върху възстановената на главницата от 1 124 419,51 лв.

В Заключението на Генералния адвокат по дело С-314/22 е посочено, че : “В търговската дейност често се случва клиент да не плати навреме или изобщо издадените му фактури. Това е особено неприятно за предприятия, които са данъчнозадължени лица по смисъла на правото в областта на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък

„ДДС“). Това се дължи на обстоятелството, че съгласно правото в областта на ДДС данъчнозадълженото лице дължи данъка още преди да го е получило от действителния платец (получателя на доставката). Вследствие на това предприятието е принудено да финансира предварително ДДС до заплащането му от клиента и следователно да предостави на държавата безлихвен кредит. Относно олихвяването на сумата на данъка, за който е възникнало право на възстановяване вследствие на намаляване на данъчната основа, в т. 98- 102 от заключението на Генералния адвокат е посочено- „ Принципът на неутралност на данъка изисква финансовите загуби, понесени вследствие на обстоятелството, че възстановяването на надвзетия ДДС не е извършено в рамките на разумен срок, да бъдат компенсирани чрез изплащането на лихви за забава... Това се отнася и за възстановяването на ДДС вследствие на намаляване на данъчната основа на ДДС съгласно член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС... намаляването на данъчната основа при липса на по-подробни правила в националната правна уредба е възможно за данъчнозадълженото лице в рамките на определен период от време. Определящ е посоченият в декларацията на данъчнозадълженото лице момент, от който според него неплащането става „окончателно“. Тази декларация се подава в рамките на текущия данъчен период и няма обратно действие...Следователно, както правилно установяват българските данъчни власти и Комисията, олихвяване е възможно едва след подаването на тази декларация.... Преди този момент правното основание за плащане на ДДС е член 63 от Директивата за ДДС. То отпада едва когато е налице вероятност в достатъчна степен неплащането да е окончателно (член 90 от Директивата за ДДС). От това следва, че данъчнозадълженото лице е това, което при установяването на размера на дължимия данък трябва да съобщи, че спира предварителното финансиране, и да поиска възстановяване. От този момент нататък данъчната администрация е уведомена за намаляването на данъчна основа и за задължението си за възстановяване. В случай на неплащане тя изпада в забава и трябва да плати лихва за това. Това разрешаване на въпроса служи и на целта за правна сигурност, тъй като спестява на всички участващи страни спор относно минали обстоятелства, които определят началото на олихвяването, и следователно момента, в който за пръв път може да се предполага „несъбираемост“, доколкото към този момент данъчнозадълженото лице очевидно не е било забелязало необходимост от намаляване на данъчната основа. Ето защо сумата на данъка, за който е възникнало право на възстановяване вследствие на намаляване на данъчната основа, не може да се олихвява още от момента на предоставяне на услугата или издаване на фактурата (към

този момент плащането все още не е било несигурно по смисъла на член 90 от Директивата за ДДС). По-скоро тази сума може да се олихвява най-рано от момента, в който доставчикът вече не очаква плащане и декларира това обстоятелство при установяването на размера на дължимия данък...“.

В решението на СЕС по дело C-314/22г в т. 87 , 88 се посочва: „В случая, както по същество отбелязва генералният адвокат в точки 99, 100 и 102 от заключението си, при липсата на точни правила, предвидени в националното право, лихвите върху сумата, за която е налице право на възстановяване вследствие на намаляване на данъчната основа на ДДС, могат да се изчисляват едва от момента, от който данъчнозадълженото лице счита, че неплащането на разглежданото вземане има окончателен характер по смисъла на член 90 от Директивата за ДДС и предяви правото си на намаляване на данъчната основа на ДДС в рамките на декларацията за текущия към този момент данъчен период, при положение че преди този момент правното основание за плащането на ДДС е член 63 от тази директива. С оглед на изложеното на шестия въпрос следва да се отговори, че член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС във връзка с принципа на данъчен неутралитет трябва да се тълкува в смисъл, че евентуално право на намаляване на данъчната основа на ДДС при пълно или частично неплащане на фактура, издадена от данъчнозадължено лице, дава право на възстановяване на платения от него ДДС, заедно с лихви за забава, и че когато в правната уредба на държава членка не са предвидени редът и условията за прилагане на евентуално дължимите лихви, моментът, от който данъчнозадълженото лице предяви правото си на посоченото намаляване в рамките на декларацията за текущия към този момент данъчен период, представлява началният момент за изчисляването на тези лихви“.

В случая от цялостната аргументация на СЕС по-горе не следва да се прави изкуствено стеснителен извод, че лихва ще се дължи само ако данъчно задълженото лице е потърсило възстановяване на ДДС чрез месечната си ДДС декларация. В процесния случай на „МЕДИА ГРУП“ ЕАД това е било невъзможно (както е било за „КОНСОРЦИУМ РЕМИ ГРУП“ АД, на което се позовава приходния орган) поради факта, че България към онзи момент не е предвидила изобщо такъв ред. Позоваването от СЕС на „декларацията за текущия ... данъчен период“ следва да се тълкува в конкретния случай на „КОНСОРЦИУМ РЕМИ ГРУП“ АД като равносилно на предявяване чрез изрично искане за възстановяване по реда на чл. 129 от ДОПК (именно то се явява волеизявление / декларация за предявяване на правото за възстановяване) - по същество двете са с напълно идентичен ефект и се различават единствено по форма. В допълнение, СЕС използва

термина „текущ период“, за да покаже, че лихва следва да се дължи за бъдещите периоди след предявяването на ДДС за възстановяване, но не и за периоди преди това („каквото се опитва да направи Р. Груп, като иска лихва от момента на издаване на фактурите, които не са заплатени).

Горното се подкрепя и от мнението на генералния адвокат по отношение на параграфи 99-102. Тя също използва термина „декларация“, но е видно, че под това има предвид волеизявлението на данъчно задълженото лице, че иска възстановяване на ДДС, защото вече счита вземането си за несъбираемо. Тук „декларация“ може да бъде както искане по чл. 129 от ДОПК, така и (когато това става възможно след 1 януари 2023 г.) подаване на месечна ДДС декларация, в която са отразени кредитни известия или протоколи по чл. 126б от ЗДДС. Генералният адвокат изрично посочва в параграф 100 от мнението си, че от момента, в който данъчно задълженото лице „поиска възстановяване ... данъчната администрация е уведомена за намаляването на данъчна основа и за задължението си за възстановяване. В случай на неплащане тя изпада в забава и трябва да плати лихва за това.“

Следователно с оглед решението по дело С-314/22г. на СЕС респ. заключението на Генералния адвокат по делото, извода на съда в случая е, че лихви за забава се дължат, ако ДДС не бъде възстановен в разумен срок, след като данъчно задълженото лице го е предявило с изрично волеизявление съгласно приложимите правила (в РБ преди приемането на изричния ред в чл. 126б от ЗДДС в сила от 1 януари 2023 г. такъв ред е искане по чл. 129 от ДОПК), обстоятелство, което е прието и в решението по адм. дело № 10881/2022г. на ВАС.

При приложимост на чл. 129, ал. 6, изр. второ ДОПК, законната лихва върху главницата се дължи, съобразно първоначалното искане, съотв. считано от 24.08.2019г. (30 дневен срок от датата на предявяване на Искането по чл.129 ДОПК) до 17.06.2024г. (датата на възстановяване на главницата в размер на 1 124 419, 51 лв. с процесния АПВ)

Съдът намира, че в оспорената му част оспорения АПВ следва да бъде отменен, а делото да се върне като преписка на компетентният орган по приходите с указание за издаване на нов АПВ, с който на жалбоподателя бъдат възстановени лихви върху главницата, дължими от 24.08.2019г. да 17.06.2024г.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София – град, III отделение, 7-ми състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на БТВ М. ГРУП“ ЕАД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция [населено място]. пл. „България“ №1 - административна сграда на НДК, представявано от М. Ш. и Г. Б. Й., в качеството си на изпълнителни директори на дружеството, чрез М. Б.- юрисконсулт и Мениджър „Съдебни процедури“, в качеството на упълномощено лице, Акт за прихващане или възстановяване /АПВ/ №П-29002924098014-004-001 от 14.06.2024 г., издаден от Е. П. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП ГДО С., и С. Г. Д.-Г., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП ГДО С., потвърден с Решение № 1198/30.08.2024г. на директора на дирекция ОДОП С., в частта с която на дружеството – жалбоподател е отказано възстановяването на законна лихва за забава върху главницата от 1 124 419, 51 лв. , претендирана с Искане с вх.№ 26-Б-9184/24.07.2018г. по чл.129, ал.1 ДОПК.

ВРЪЩА преписката на ТД на НАП „ГДО“ [населено място] за произнасяне по Искане с вх. № 26-Б-9184/24.07.2018г. по чл.129, ал.1 ДОПК касателно дължимите лихви върху главницата от 1 124 419, 51 лв. при съобразяване със задължителните указания по тълкуване и прилагане на закона, дадени в настоящото съдебно решение .

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд на Република България в 14 - дневен срок от съобщението на страните, че е изготвено и получаването на препис на съдебния акт.

СЪДИЯ: