

РЕШЕНИЕ

№ 31687

гр. София, 29.09.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 49 състав, в
публично заседание на 20.06.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маргарита Йорданова

при участието на секретаря Милена Чунчева, като разгледа дело номер **2994** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба на „Електрохолд Продажби“ ЕАД, ЕИК[ЕИК], чрез пълномощник, със съдебен адрес: гр.С., [улица], ет.2, ап.5, срещу РА № Р- 29002922001368-091-001/20.09.2022г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП- [населено място], потвърден с Решение № 1898/ 05.12.2022г., на директора на Дирекция“ОДОП“ – [населено място], с който при деклариран резултат за данъчен период м. 12.2021 г. - ДДС за възстановяване в размер на 11 320 235.43 лв., е установен ДДС за възстановяване в размер на 11 291238.43 лв., за данъчен период м. 02.2022 г. - при деклариран ДДС за внасяне в размер на 2 188 273.90лв. е установен ДДС за внасяне в размер на 4 833 597.54 лв.

Жалбоподателят в жалбата си, в съдебно заседание и в писмени бележки по делото, чрез процесуалния си представител, излага подробни съображения за незаконосъобразност на ревизионния акт и сочи, че така установените задължения с него са определени при неправилно прилагане на материалния закон и при съществени нарушения на процесуалните правила. Твърди се, че след като за вземанията на данъчните субекти от държавата ревизиращият екип е приел, че са приложими правилата за давността по ЗЗД, същият е следвало да приложи чл. 103, ал 2 от ЗЗД, който регламентира възможността да се прихване погасено по давност вземане, ако същото е могло да бъде прихванато с насрещно задължение преди да се погаси по давност. Соци, че дружеството е имало задължения към държавата в периода преди 01.03.2014 г., които е плащало своевременно и същите през м. 02.2022 г. са квалифицирани като окончателно несъбираеми. Твърди още, че при издаване на РА органите по приходите е следвало да установят периодите, в които дружеството е било с резултат ДДС за внасяне, след което да констатират насрещните,

годни за прихващане вземания на дружеството с характер на начислен и внесен ДДС по фактури, вземанията по които са окончателно несъбираеми, и да извършат прихващане. На следващо място посочва, че е предвиден само преклузивен срок в чл.129, ал1, изр.2 от ДОПК, за упражняване на вземанията от държавата с характерна надвнесени данъци, а институтът на погасителната давност по ЗЗД е неприложим. На трето място твърди, че в РА липсват достатъчно ясни аргументи защо се приема, че за част от вземанията окончателната несъбираемост е настъпила преди 28.02.2014 г. Излага подробни съображения в тази насока. Позовава се на практиката на СЕС. Моли оспорваният ревизионен акт да бъде отменен изцяло. Претендира разноски по делото.

Ответникът по жалбата – Директора на Дирекция „ОДОП” – [населено място], чрез процесуалния си представител, в съдебно заседание и в писмено становище по делото оспорва жалбата. Моли обжалваният РА да бъде оставен в сила като правилен и законосъобразен. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП – редовно уведомена, не изпраща представител и не изразява становище по същество на жалбата.

Съдът, след преценка на събраните по делото доказателства, намира за установено следното от фактическа страна:

Производството по издаване на обжалвания РА е започнало въз основа на ЗВР № Р- 29002922001368-020-001/21.03.2022г./ л.127 от делото/, издадена от компетентен орган, съгласно Заповед № ГДО -31/13.03.2018г. на директора на ТД на НАП / л.155 от делото/, за установяване на задължения за ДДС по ЗДДС за д.п.м.01.12.2021г. – 28.02.2022г., като срока за завършване на ревизията е 3 месеца от датата на връчване на заповедта. Същата е връчвана по реда на чл. 29, ал.4 от ДОПК на 22.03.2022г. ЗВР е изменена със ЗВР № Р- 29002922001368-020-002/15.06.2022г./ л.130 от делото/, с която срока за завършване на ревизията е определен до 22.08.2022г. Съгласно разпоредбите на чл.117 от ДОПК Ревизионният доклад / РД/ се съставя не по-късно от 14 дни след изтичане на срока на ревизията, който срок е спазен. РД е издаден с № Р- 29002922001368-092-001/01.09.2022г./ л.133-141 от делото/, връчен електронно на 02.09.2022г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е постъпило възражение срещу РД. В срока по чл.119, ал.3 ДОПК е издаден РА № Р- 29002922001368-091-001/20.09.2022г./ л.143- 146 от делото/, връчен електронно на 20.09.2022г./л.147 от делото/ Същият акт е издаден от компетентни органи, съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК и определя данъчни задължения за периода, за който е възложена ревизията.

Ревизията по ЗДДС на „Електрохолд Продажби” АД /с предходно наименование „ЧЕЗ Електро България“ АД/ е възложена във връзка с приключила процедура по Приспадане по реда на чл. 92, ал. 1 от ЗДДС и подадена СД по ЗДДС с вх.№29001088909 от 14.03.2022 г. за данъчен период м.02.2022 г., в кл. 80 на която е деклариран ДДС за възстановяване в 30-дневен срок в размер на 5 786 026,65 лв.

При анализ на декларирания ДДС за възстановяване за ревизирания период е установено, че голяма част от неговия размер се дължи на издадени кредитни известия към фактури, документиращи доставки, по които няма плащане от получателя, а данъкът е внесен от „ЧЕЗ Електро България“ АД в данъчния период на извършване на доставката.

В частност, в дневника за продажби по ЗДДС за м. 12.2021 г. са декларирани 256 бр. кредитни известия, издадени от „Електрохолд Продажби” АД, с посочен предмет на доставката „корекция на окончателна несъбираемост” за несъбрани вземания от предприятия и учреждения /небитови клиенти/ в размер на 8 619 816,11 лв., с които е намален начисленият ДДС за периода със сума от 1 436 636.16 лв. От предоставените от ревизираното лице данни е направен извод, че кредитните известия на небитовите потребители се отнасят за несъбрани вземания, фактурирани в периода м.

12.2002 г. - м. 12.2020 г. включително. В дневника за продажби по ЗДДС за д.п.м. 02.2022 г. е деклариран протокол № [ЕГН] от 28.02.2022 г., издаден от „Електрохолд Продажби” АД. В същия за вид на доставката е посочена „корекция на окончателна несъбираемост” и е намален начисленият за периода ДДС с 3 841 180,45 лв. - начислен ДДС по несъбираеми вземания от битови клиенти. Респективно, с протокол № [ЕГН] от 28.02.2022 г. са обобщени данни от издадени в системата за фактуриране на дружеството 232 738 бр. кредитни известия на 40 946 бр. физически лица /битови абонати/ и се отнасят за несъбрани вземания в размер на 23 047 082,68 лв., фактурирани в периода от м. 09.1996 г. до м. 12.2018 г.

С искане изх. №Р-29002922001368-040-001 от 28.03.2022 г. от ревизираното лице е изискано да представи данни във вид на справка във формат Excel, от които да стане ясно как са формирани сумите на претендираното ДДС за възстановяване по извършени доставки, за които няма плащане от получателя, като данните включват име и номер на контрагента, сума и първичен документ за възникване на задължението, крайна дата на задължение за плащане и други данни, даващи информация за възникване на вземането. Изискано е да се представят и данни за предприети мерки за събиране на вземанията, в това число заведени съдебни дела и др. От дружеството са представили изисканите документи и писмени обяснения с писмо № 26-4-5050 от 13.04.2022 г.

Съгласно представените обяснения, процесът по управление на вземанията на „Електрохолд Продажби” АД е регламентиран чрез утвърден от УС на дружеството Правилник за управление на вземанията от клиенти и Инструкция за събиране на вземанията от клиенти за електрическа енергия - стопански потребители, обявени в несъстоятелност към Правилника за управление на вземанията. Съгласно приложения Правилник, дружеството предприема следните мерки за събиране на вземанията си: напомняне; подаване за временно прекъсване на захранването от ОЕРМ; съдебно събиране; извънсъдебно събиране чрез колекторски фирми; разсрочено плащане; срещи с клиенти; продажба на вземания и прихващане на вземания със задължения. Също така от дружеството е заявено, че вземанията, за които са издадени кредитните известия при окончателна несъбираемост, не са продавани или цедирани.

С искане №Р-29002922001368-040-003 от 12.05.2022 г. е изискано от дружеството да представи обяснения и документи, обосноваващи датата, на която се приема, че са възникнали основанията за издаване на кредитните известия. От ревизираното лице са представени съответните документи.

Представени са на репрезентативен принцип документи, които включват издадените кредитни известия и фактурите към тях, документи по напомнителни процедури, документи за прекъсване на доставка на ел. енергия, документи от съдебни процедури, документи за възлагане за събиране от колекторска фирма, договори със съответната колекторска фирма и други, които удостоверяват предприетите от дружеството действия във връзка със събирането на тези вземания. Приложени са и експертни оценки на експерт - оценител, касаещи събираемостта на вземанията, съгласно които справедливата стойност е определена на нула лева, с което дружеството счита, че е налице хипотеза на окончателна несъбираемост.

От страна на дружеството се твърди, че процесите кредитни известия са издадени, поради липса на плащане за реално извършени доставки. Същото приема, че е налице основание за прилагане на член 90, параграф 1 от ДДС Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност, съгласно която данъчната основа може да се коригира в случаите на анулиране, разваляне, отказ или пълно или частично неплащане, или когато цената е намалена след извършването на доставката и 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. Отчетено е, че българската правна уредба не съдържа разпоредби, които изрично да позволяват намаляване на данъчната основа по ДДС в случай на неплащане, като член 115 ЗДДС предвижда такава корекция при прекратяване или разваляне на договор. Доколкото обаче, в решението си от 23 ноември 2017 г. по дело С-246/16, Di M. СЕС посочва, че законодателството на съюза не предоставя възможност на държавите-членки напълно да изключат възможността за корекция в случаи на пълно или частично неплащане, тъй като това би нарушило принципа на неутралитет на ДДС, съгласно който платещт на данъка не следва по никакъв начин да носи тежестта от данъчното облагане, и прави извода, че възможността за дерогация не може да се разпростре спрямо случаи, в които вземането е станало окончателно несъбираемо или с оглед на обстоятелствата има вероятност задължението да не бъде изпълнено. При така констатираното и с оглед на становището на ревизираното лице, органите по приходите, по отношение на невъзстановен ДДС в размер на 2 645 323. 60 лв., имащ характер на начислен и внесен ДДС по окончателно несъбираеми, според ревизираното дружество вземания, по извършени доставки към битови абонати /основно физически лица/, са приели, че вземанията на задълженото лице - „Електрохолд Продажби” АД от Държавата следва да се квалифицират като частноправни, поради което съгласно правилото на чл. 46, ал. 2 от Закона за нормативните актове /ЗНА/, за тях е приложим Законът за задълженията и договорите /ЗЗД/. Погасяването на частноправните вземания съгласно чл. 110 от ЗЗД става с изтичане на 5-годишна давност. Органите по приходите са приели, че по отношение на корекцията на начислен ДДС за извършени доставки към физически лица битови клиенти/, са налице достатъчно обстоятелства да се приеме, че вземанията на дружеството са такива, че е налице вероятност задълженията да не бъдат изпълнени.

Това си разбиране са мотивирали с обстоятелството, че същите са с период на възникване преди 31.12.2018 г. и са погасени по давност. Посочено е, че давността е материалноправен институт и с изтичането на давностния срок не се погасява самото вземане, а само възможността то да бъде принудително събрано. Същевременно, доколкото с изтичането му длъжникът придобива право да откаже да плати като се позове на изтеклата погасителна давност, а кредиторът е лишен от възможността да търси защита на правата си чрез способите за принудително изпълнение, в съвкупност с фактите от обективната реалност като неплащане на задълженията и към настоящия момент, наличието на прекъснато снабдяването с електричество, неуспешното извънсъдебно събиране на същите от колекторски фирми /всички вземания, за които са издадени кредитни известия са предадени поетапно за събиране от специализирани компании/ е прието, че вземанията следва да се разглеждат като такива, които са окончателно несъбираеми и/или за които е налице вероятност да не бъдат събрани. Същевременно е прието, че от момента, в който вземането на „Електрохолд Продажби” АД от клиентите му се погасява по давност, за дружеството е възникнало правото да извърши корекция на начисления по доставката ДДС. Посочено е, че извършването на корекция на начисления ДДС е по съществото си способ за упражняване на право за възстановяване на недължимо внесен/надвнесен данък в бюджета, поради което спрямо него е приложим институтът на общата погасителна давност по чл. 110 от ЗЗД.

Изследвани са разпоредбите на чл. 114 от ЗЗД и е формиран извод, че пет годишната давност по чл. 110 от ЗЗД не започва да тече от датата на издаване на кредитното известие, а от момента на възникване на вземането, тоест от изтичане на тригодишния срок, с изтичането на който се погасява вземането на „Електрохолд Продажби” АД от клиентите за доставка на ел. енергия. Предвид това е направен извода, че след като кредитните известия са издадени от „Електрохолд Продажби” АД на 28.02.2022 г., то погасено по давност е вземането на дружеството от държавата

с характер на начислен ДДС, съотносимо към начислен ДДС по доставки, за които плащането от клиентите е било изискуемо на дата, предхождаща 28.02.2014г.

В случаите на прекъсване на давността по чл. 111 от ЗЗД с подписване на протоколи, в които клиентите признават задълженията си и се договаря разсрочено плащане на същите, е прието, че погасено по давност е вземането на дружеството от държавата с характер на ДДС по доставки, за които новата тригодишна давност след прекъсването е изтекла на дата преди 28.02.2014 г. В тази връзка, в хода на ревизията от дружеството са предоставени допълнителни данни за всички налични такива протоколи с номера и дати, които се отнасят за задължения от преди 28.02.2014 г. От тях при ревизията са филтрирани само подписани в периода 01.03. 2014 г. - 28.02.2019г. протоколи /това е периода, за който едновременно е изтекла тригодишната погасителна давност за събиране на вземането от „Електрохолд Продажби” АД и не е погасено по давност вземането на дружеството от държавата с характер на начислен ДДС.

С оглед на гореизложеното е прието, че през м. 02.2022 г. не подлежи на възстановяване претендиран ДДС в размер на 2 645 323.60 лв. по издадени кредитни известия към битови потребители.

Относно невъзстановен ДДС в размер на 28 996. 68 лв., имащ характер на начислен и внесен по окончателно несъбираеми според ревизираното дружество вземания за доставки, извършени към небитови абонати /основно предприятия/, е установено, че същите касаят лица, за които е стартирало производство по несъстоятелност или ликвидация. Предвид това е формиран извод, че за несъбраните от тях вземания не може да се прилага тригодишен давностен срок, както при физическите лица. Това е мотивирано с обстоятелството, че „Електрохолд Продажби” АД е предявил всичките си вземания от продадена електрическа енергия в хода на производствата по несъстоятелност и същите са били приети и вписани от съответните синдици, а съгласно чл. 685а, ал. 1 от Търговския закон /ТЗ/ с предявяването на вземане, в производството по несъстоятелност давността се прекъсва, съответно давността спира да тече, докато трае производството по несъстоятелност.

Същевременно се акцентира, че съгласно практиката на СЕС корекция на начисления ДДС поради неплащане се допуска при доказване окончателната несъбираемост на вземането, както и при наличие на обстоятелства за вероятност задължението да не бъде изплатено. В контекста на производството по несъстоятелност на длъжника е направен извод, че това означава, че корекция може да се извърши както при неуспешно проведено производство по несъстоятелност /т.е. при производство, в рамките на което вземанията са предявени и приети, но същото се прекратява поради изчерпване на масата на несъстоятелността /чл. 735, ал. Е т. 2 от ТЗ/ във фазата на осребряване на имуществото, така и във всеки един момент от откриване на производството по несъстоятелност, ако са налице достатъчно убедителни доказателства, че задължението не може да бъде платено/. Изтъкнато е, че самото откриване на производство по несъстоятелност е индикация за вероятност задължението да не бъде платено, тъй като по силата на чл. 608, ал. 1 от ТЗ основание за откриване на производството по несъстоятелност е търговецът да не може да изпълни свое изискуемо парично задължение към определен кредитор или публичноправно задължение към държавата и общините и това да е в следствие на трайна и обективна невъзможност, а не на временно затруднение. Същевременно, доколкото в производството по несъстоятелност се извършва осребряване на масата на несъстоятелността, т.е. кредиторите получават право да се удовлетворят от активите на длъжника при спазване на определена нередност и съобразно привилегиите им, то за да формира даден кредитор извод, че е

налице вероятност вземането му да не бъде събрано, е прието, че е необходимо най-малкото да изтече процесът по предявяване и приемане на вземанията, респективно обявяване на списъка на приетите вземания с отбелязване на вида на кредитора, както и представяне на данни от баланси И ОНР на дружеството, по отношение на което е открито производство по несъстоятелност. Посочено е, че едва в този момент и на база на публикуваната в Търговския регистър /ТР/ информация е възможно да формира извод дали има вероятност вземането му да бъде удовлетворено.

Дори и длъжникът да е дружество, което разполага с активи на висока балансова стойност, ако същото има задължения, които са обезпечени чрез вписване на залог, ипотека, залози и възбрани, и тяхната стойност съответства на тази на активите, то е възможно кредиторът да не бъде удовлетворен. Предвид това е извършен индивидуален анализ на всички данни, които са обявени в ТР по отношение на всяко отделно производство по несъстоятелност. По отношение на дружествата в ликвидация разбирането, че самият факт на започване на производството може да се разглежда като индикация за несъбираемост на вземането органите по приходите са мотивирали с обстоятелството, че това производство започва едва след прекратяване на дружеството - чл. 266, ал. 1 от ТЗ.

Същевременно, доколкото съгласно чл. 268, ал. 1 от ТЗ, ликвидаторите са длъжни да довършат текущите сделки, да съберат вземанията, да превърнат останалото имущество в пари и да удовлетворят кредиторите като към заличаване на дружество, което е в ликвидация, се пристъпва едва когато е осъществена предвидената в ТЗ ликвидационна процедура и няма неудовлетворени задължения на дружеството в ликвидация към трети лица, е извършен анализ на всяко отделно дружество в ликвидация, контрагент на „Електрохолд Продажби“ АД. издадените към което фактури са коригирани с кредитни известия.

В резултат на извършения анализ е установено, че за част от дружествата срокът за ликвидация или заличаването в ТР след приключването на производството по несъстоятелност поради изчерпване на масата на несъстоятелността е с дата преди 31.12.2016 г. Предвид това и при условие, че при открито производство по несъстоятелност крайният момент, в който може да се приеме, че вземането придобива характер на окончателно несъбираемо и да се извърши корекция на начислен ДДС, е прекратяване на производството по несъстоятелност поради изчерпване на масата на несъстоятелността, а при ликвидация това е срокът за приключване на ликвидацията, ревизиращият екип е формирал извод, че част от претендираните вземания с характер на ДДС за възстановяване са погасени по давност, тъй като са изтекли повече от пет години от приключване на производството по несъстоятелност или ликвидация. Конкретните контрагенти /небитови абонати/ на „Електрохолд Продажби“ АД, вземането от които е станало несъбираемо преди 31.12.2016 г., поради което и вземането на жалбоподателя от Държавата с характер на ДДС за възстановяване е погасено по давност, са изброени на стр. 13 и стр. 14 от РД.

Предвид гореизложеното е прието, че през м. 12.2021 г. не подлежи на възстановяване претендиран ДДС в размер на 28 996.68 лв. по издадени кредитни известия към небитови потребители.

В срока по чл.152 от ДОПК данъчно задълженото лице е обжалвало РА № Р-29002922001368-091-001/20.09.2022г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-[населено място], пред директора на Дирекция“ОДОП“ – [населено място], който с

Решение № 1898/05.12.2022г. го е потвърдил изцяло.

В хода на съдебното производство от жалбоподателя са представени допълнително писмени доказателства / л.15- 117, 219-239, както и 1 бр. приложение в отделна папка към делото/.

По делото са изслушани и приети ССЧЕ и допълнение към нея/ л.196-206, л. 254-256 от делото/, неоспорени от страните.Вещото лице след извършена проверка на документите по делото и предоставени допълнително такива от жалбоподателя е дало отговор на поставените му въпроси.

Други доказателства не са ангажирани от страна на жалбоподателя и ответника в хода на съдебното производство.

С оглед установеното от фактическа страна съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена от надлежната страна, в срока по чл.156 от ДОПК и след изчерпване възможността за обжалване по административен ред на РА, в частта, потвърдена с Решение № 1898/05.12.2022г. на директора на Дирекция на „ОДОП“ – [населено място], поради което същата се явява **ДОПУСТИМА** за разглеждане.

Разгледана по същество жалбата е **НЕОСНОВАТЕЛНА** по следните съображения:

По валидността на акта:

При извършване на служебна проверка по чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът констатира, че ревизията е възложена от компетентен орган и е приключила в определения от него срок. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи, съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК и определя данъчни задължения за периода, за който е възложена ревизията. Същият е издаден в изискуемата форма и има съдържание, в което са изложени фактическите и правните основания за издаването му.РА е издаден под формата на електронен документ и подписан с валидни КЕП от издателите му. След извършена проверка при доставчика на удостоверителни услуги „Борика“ АД и „Информационно обслужване“ АД,съдът констатира, че електронните подписи на органите по приходите, участвали в ревизията са били валидни и квалифицирани по смисъла на чл. 13, ал. 3 и 4 от ЗЕДЕП.При извършването на ревизията не са били допуснати нарушения на процесуалните разпоредби визирани в ДОПК, поради което обжалваният РА № Р-29002922001368-091-001/20.09.2022г., не страда от пороци, водещи до неговата нищожност.

По процесуалната и материалната законосъобразност на акта:

Видно от РА, органите по приходите са приели, че вземанията на задълженото лице от Държавата следва да се квалифицират като частноправни, поради което съгласно правилото на чл. 46, ал. 2 от **Закона за нормативните актове /ЗНА/**, за тях е приложим **Законът за задълженията и договорите /ЗЗД/**. Погасяването на частноправните вземания съгласно чл. 110 от ЗЗД става с изтичане на 5-годишна давност.Констатирано е, че вземанията на дружеството са такива, че е налице вероятност задълженията да не бъдат изпълнени.Това си разбиране са мотивирали с обстоятелството, че същите са с период на възникване преди 31.12.2018 г. и са погасени по давност. Посочено е, че давността с материалноправен институт и с изтичането на давностния срок не се погасява самото вземане, а само възможността то да бъде принудително събрано. Прието е също, че извършването на корекция на начисления ДДС е по съществото си способ за упражняване на право за възстановяване на недължимо внесен/надвнесен данък в бюджета, поради което спрямо него е приложим институтът на общата погасителна давност по чл. 110 от ЗЗД.

Съдът намира за неоснователни възраженията на жалбоподателя, че по отношение на тези вземания е следвало да се приложи правилото на чл.103, ал.2 от ЗЗД/ прихващане със задна дата/.

Безспорно е обстоятелството, че дружеството жалбоподател в дневника за продажби по ЗДДС за м. 02.2022 г. е декларирало протокол № [ЕГН] от 28.02.2022 г., с вид на доставка „корекция на окончателна несъбираемост“, като е намален начисленият за периода ДДС с 3 841 180.45 лв. - начислен ДДС по несъбираеми вземания от битови клиенти. Респективно, с протокол № [ЕГН] от 28.02.2022 г. са обобщени данни от издадени в системата за фактуриране на дружеството 232 738 бр. кредитни известия на 40 946 бр. физически лица /битови абонати/ и се отнасят за несъбрани вземания в размер на 23 047 082.68 лв., фактурирани в периода от м. 09.1996 г. до м.12.2018 г.

Правилни и законосъобразни са изводите на органа по приходите по отношение на приложимостта на чл.103, ал.2 от ЗЗД за процесните вземания. В контекста на окончателно несъбираеми вземания, за които доставчикът има правото да коригира размера на начисления по доставката ДДС, но това не е извършено в периода, в който възниква това право и не се извършва прихващане с дължимия ДДС за този период, въпреки че са налице предпоставките за това, а същият се внася в пълен размер, то недължимо внесеният данък, респективно възникването на изискуемо вземане от бюджета, ще е именно в този период. Като правилно е посочено в РА петгодишния давностен срок по чл.110 от ЗЗД, ще започне да тече от подаването на справките декларации по ЗДДС, а не от издаването на кредитните известия. Обратното би означавало да се наруши принципът на чл. 104, ал. 2 от ЗЗД, а именно че двете насрещни вземания се смятат погасени до размера на по-малкото от тях от деня, в който прихващането е могло да се извърши и въпреки, че условията за прихващане са били налице, то да се отложи във времето. С оглед на което на възстановяване не подлежи ДДС по доставки, плащането за които е било изискуемо преди 01.03.2014г.

Неоснователно е твърдението на жалбоподателя, че след като е въведен срок, в рамките на който може да се упражни правото да се претендира възстановяване на недължимо внесен/надвнесен данък, то не е налице непълнота в ДОПК, която да бъде запълнена чрез прилагане на нормата на чл. 110 от ЗЗД и за възстановяване на вземането е достатъчно то да е претендирано в рамките на срока по чл. 129, ал. 1 от ДОПК.

Съгласно чл. 129, ал. 1 от ДОПК прихващането или възстановяването може да се извършва по инициатива на органа по приходите или по писмено искане на лицето. Разпоредбата ограничава във времето възможността за разглеждане на искането за прихващане или възстановяване. Същото 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. Следователно, тъй като визира срок за подаване на искането, т. е. регламентира условия за процесуална допустимост на искането и предвид факта, че не е предвидено спиране и прекъсване на този срок, то същият следва да се разглежда като преклузивен. В този смисъл е трайната съдебна практика на ВАС. В разпоредбите на ДОПК чл.171 и чл.172 са посочени правилата за давностните срокове, с изтичането на които се погасява публичното вземане. Самите публични вземания са изброени в разпоредбата на чл.162, ал.2,5,6 и 7 от ДОПК. В същата разпоредба не са посочени вземания на задължени лица. За тези вземания специална норма за давността в ДОПК не

съществува. Прилагането по аналогия на разпоредбата на чл. 171 от ДОПК за вземанията на задължените лица

е недопустима с оглед на липсата на идентичност между вземането на държавата и вземането на задълженото лице от държавата.

Предвид горното, правилно органите по приходите са квалифицирали вземанията на задълженото лице от държавата като частноправни, поради което съгласно правилото на чл. 46, ат. 2 от ЗНА, за тях е приложим ЗЗД. Погасяването на частноправните вземания съгласно чл. 110 от ЗЗД става с изтичане на 5-годишна давност. В този смисъл е и трайната съдебна практика на ВАС. Изводите на органите по приходите не се опровергават и от приетите по делото ССЧЕ и допълнение към нея. От същите не се установяват различни факти от тези констатирани в хода на ревизионното производство. Съгласно чл. 90, §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 условията, които се определят от държавите членки. Съгласно параграф 2 от същата разпоредба в случаите на пълно или частично неплащане държавите членки могат да дерогират от параграф 1.

В националното законодателство, с разпоредбата на чл. 115, ал. 1 от ЗДДС, Република България се е възползвала от въведената с §2 на чл. 90 от Директива 2006/112/ЕО възможност за дерогация на разпоредбата на § 1. С чл. 115, ал. 1 от ЗДДС се предвижда възможност за изменение на данъчната основа само при разваляне на доставката или при намаляване на данъчната и основа, но не и при пълно или частично неплащане по нея.

Същевременно Съдът на Европейския съюз /СЕС/ приема, че държавата членка не може да се възползва от дерогацията по чл. 90, §2 от Директива 2006/112/ЕО по начин, че изобщо и напълно да изключи корекциите на данък върху добавената стойност при неплащане. Съгласно последователната практика на СЕС /в това число и по решение по дело С-314/22 „Консорциум Реми Груп“ АД относно тълкуването на чл. 90, §1 и 2 от Директива 2006/112/ЕО/ държавите членки не могат да изключат намаляване на данъчната основа при неплащане, а в случай че се възползват от възможността, предвидена в §2 на чл. 90, да дерогират §1, то тази дерогация трябва задължително да се основава на несигурността „относно окончателния характер на неплащането“.

В тази връзка с §21 от ЗИД на ЗДДС, обн. ДВ бр. 102 от 23 декември 2022 г., в националното законодателство 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. С новите разпоредби се предвиждат конкретни фактически хипотези, при настъпване на които вземането на доставчик, начислил ДДС по облагаема доставка, се счита за несъбираемо, както и процедурата за коригиране на данъчната основа и начисления данък по такова несъбираемо вземане.

Въведените разпоредби са приложими към вземания, за които на или след 01.01.2023 г. 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 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. За пълнота на изложеното обаче е необходимо да се посочи, че прякото позоваване на чл. 90, §1 от Директивата е допустимо само за доставки, при които данъчното събитие е възникнало след 1 януари 2007 г., тоест след присъединяването на Република България към ЕС.

Правилен се явява подходът на органите по приходите, според който е определен моментът на несъбираемост на вземанията, а именно изтичането на погасителна давност за събиране на несъбраното вземане от съответния длъжник. Този извод се обосновава от природата на давностните срокове, с изтичането на които се погасява възможността за принудително събиране на вземането. С изтичането на давностния срок за принудително събиране на вземанията от длъжниците съобразно чл.110, б. „в” от ЗЗД и чл. 117, ал.2 от ЗЗД, настъпва възможността за претендиране от държавата на начисления ДДС по несъбраното вземане, произтичащо от прякото приложение на чл. 90, §1 от Директива 2006/112/ЕО.

Такъв подход е приел и законодателят при уреждане на тези отношения в новата разпоредба на чл. 126а, ал. 2, т. 1 от ЗДДС /обн. в ДВ бр. 102 от 23 декември 2022 г./, в сила от 01 януари 2023 г., според който вземането по доставка се счита за несъбираемо, когато настъпи едно от следните обстоятелства: „...1. изтичане на три години за вземане с тригодишен давностен срок или на пет години за вземане с петгодишен давностен срок от момента, в който вземането е станало изискуемо....“. Макар този текст да влиза в сила от 01.01.2023 г., следва да се приеме, че може да бъде отнесен и за преценка на възникнали преди това вземания като несъбираеми, доколкото не може да се очаква плащане, когато вземането е погасено по силата на закон, т.е. не е налице способ за принудително събиране на това вземане и кредиторът не разполага със средствата на държавната принуда, ако преди това, въпреки положената от него дължима грижа за събиране на вземането, то не е било събрано.

Не могат да се считат за оправдани правни очаквания един дълг да бъде заплатен след изтичане на давността и следва да се приеме, че това е случай на обосноваване с разумна степен на вероятност предположение за несъбираемост. В тежест на данъчно задълженото лице е да докаже обстоятелства, които обуславят наличие до този момент само на временна, а не на окончателна несъбираемост в един по-късен момент. Настъпването на несъбираемостта е началният момент за възможността за претендиране от държавата на начисления ДДС по несъбраното вземане. Тази възможност обаче не е неограничена във времето. Противното би било в противоречие с принципа на правна сигурност, който изисква да не бъде възможно безкрайното преразглеждане на положението на данъчно задълженото лице по отношение на неговите права и задължения /Решение от 8 май 2008 г. по дело Е., С-95/07 С-96/07, т.44 и Определение от 3 май 2021 г. по дело С-507/20 на СЕС т.23/

Изследването на времевото ограничение на претенция за възстановяване е в рамките на

въпроса за приложението и отграничението на давностен и преклузивен срок, в който следва да се предяви такава претенция било по пътя на чл. 128 от ДОПК, било по пътя на намалението на данъчната основа на начисления ДДС.

Целта на установените със закон давностни и преклузивни срокове е да се гарантира правната сигурност в правоотношенията, като се насърчават субектите да проявяват необходимата процесуална активност и упражняват правата си в рамките на тези срокове. Правното им съдържание се изразява в изтичането на определен времеви интервал, след който възникват определени в закона правни последици. За разлика от давностните срокове, които подлежат на спиране и прекъсване в изрично уредените от закона случаи, за преклузивните такъв механизъм не е предвиден. Носителят на субективното право следва да го упражни в рамките на този срок, след което тази възможност се преклудира. Преклузивният срок по чл. 129, ал. 1 от ДОПК не се дерогира от сроковете от чл. 110 и сл. от ЗЗД, които са давностни, а преклудирането на определения със закон срок възпрепятства приложението на разпоредби, уреждащи давностни срокове. Предвид горното органът по приходите на първо място е длъжен да провери подадено ли е искането за възстановяване или прихващане в срока по чл. 129, ал. 1, изр. второ от ДОПК. Нормата урежда процесуални правила за разглеждането на искането, поради което същият е преклузивен, а не давностен срок. В този смисъл е и практиката на ВАС. Друг е въпросът дали това право е погасено по давност.

Спазването на преклузивния срок е един от поставените въпроси по преюдициалното запитване по дело С-314/22 „Консорциум Реми Груп“ АД.

По-конкретно този въпрос е разгледан в т. 46 до т. 57 от постановеното Решение на Съда от 29.02.2024 г. по посоченото дело. Така в т. 51 е посочено, че началният момент, от който започва да тече преклузивният срок за упражняване правото на намаляване на данъчната основа съгласно чл. 90, параграф 1 от Директивата за ДДС, трябва да има достатъчна връзка с момента, от който данъчно задълженото лице, полагащо дължимата грижа, може да се възползва от това право. В този смисъл е и посоченото в т. 56. Заключение се прави в т. 57 на Решението, в която се подчертава, че чл. 90 от Директивата за ДДС, с оглед принципите на данъчен неутралитет, пропорционалност и ефективност, трябва да се тълкува в смисъл, че допуска правна уредба на държава членка, която предвижда преклузивен срок за подаване на искане за възстановяване на ДДС вследствие намаляването на данъчната основа на ДДС при пълно или частично неплащане, изтичането на който води до санкциониране на данъчнозадълженото лице, което не е положило в достатъчна степен дължимата грижа, при условие, че този срок започва да тече едва от момента, в който това данъчнозадължено лице е можело - без да пропусне да положи дължимата грижа – да предяви правото си на намаляване.

Предвид изложеното условието за допустимост на корекцията е да не е изтекъл преклузивният срок по чл. 129, ал. 1 от ДОПК, считано от възникване на основанията за възстановяване - датата на възникване на окончателната несъбираемост или датата, на която с разумна степен на вероятност може да се предположи несъбираемостта на вземането. Т.е. намаление на данъчната основа и начисления данък при вземане, чиято окончателна или с разумна степен на вероятност несъбираемост е настъпила преди 1 януари 2023 г., е допустимо само когато към тази дата не е изтекъл преклузивният срок по чл. 129 от ДОПК, считано от 1 януари на годината, следваща годината на възникване на основанията за възстановяване, респективно на годината на настъпване на окончателната или с разумна степен на вероятност несъбираемост на вземането.

Възможността за въвеждане и прилагане в националното право на преклузивен срок относно упражняването на правото за корекция на данъка при несъбираемост, се подкрепя и от становището на СЕС в Определение по дело C-570/20, FGSZ, т. 23, съгласно което следва, че възможността за подаване на искане за възстановяване на ДДС без никакво ограничение във времето би била в противоречие с принципа на правната сигурност, който изисква да не бъде възможно безкрайното преразглеждане на данъчното положение на данъчно задълженото лице от гледна точка на правата и на задълженията му спрямо приходната администрация. Наличието на преклузивен срок, чието изтичане води до невъзможност кредиторът да иска намаляване на данъчната основа за ДДС за някои вземания, не може да се счита за несъвместимо с Директивата за ДДС, когато определянето на датата, от която този срок започва да тече, се урежда от националното право, при условие, че са спазени принципите за равностойност и ефективност /в този смисъл са и решенията от 21 януари 2010 г., A. P. N., C- 472/08, т. 16 и 17 и от 12 април 2018 г., B.-Industria de R., C-8/17, т. 36 и 37/. В ЗДДС, преди 1 януари 2023 г., такъв срок, за целите на корекцията при несъбираемост на вземането, не е регламентиран. В тази връзка е приложим общият преклузивен срок за предявяване на искане за прихващане и възстановяване на суми, подлежащи на възстановяване съгласно данъчното законодателство, регламентиран в чл. 129, ал. 1 от ДОПК и приложим към всички права в данъчната област. Този срок е в съответствие и с принципите на неутралитет, пропорционалост и ефективност, което е потвърдено и от СЕС.

Необходимо е да посочи като допълнителен аргумент, че за доставките, фактурирани в периода от 01.01.1999 г. до 31.12.2006 г. не следва да се възстанови на „Електрохолд Продажби“ АД претендирания ДДС, тъй като прякото позоваване на чл. 90, параграф 1 от ДДС Директивата е допустимо само за доставки, при които данъчното събитие е възникнало след 1 януари 2007 г., тоест след присъединяване на Република България към ЕС. В горния смисъл е и най-новата практика на СЕС /т. 32 от Решението по дело C-314/22 на СЕС/.

Правилни са изводите на органите по приходите и по отношение на вземанията от небитови клиенти за които се приема, че окончателната несъбираемост на вземането, което има от тях жалбоподателя е настъпила преди 31.12.2016 г., а не както се твърди в жалбата преди 28.02.2014 г., а оттам и правото да се коригира начисленият ДДС по доставката и да се претендира същият от държавата е погасено по давност преди 28.02.2022 г.

По отношение на основна част от небитовите клиенти, описани подробно в РД е налице обективна невъзможност да включат кредитните известия в отчетните регистри по ЗДДС, поради заличаването им като търговци и прекратяването на регистрацията по ЗДДС. При тези случаи се нарушава принципът на данъчен неутралитет, а именно контрагентът да ползва данъчен кредит, който последствие да се сторнира от доставчика.

Видно от документите по преписката, касае се за несъбрани от жалбоподателя вземания от битови и небитови клиенти за значителен период от време и на значителна обща стойност. Безспорно е обстоятелството, че кредитните известия са издавани към фактурите за цялата стойност, без да се диференцира само компонента „добавената стойност“ и по този начин да се отчете ползваното от самия жалбоподател право на данъчен кредит. В съответните периоди това право е било заявено в дневниците за покупки на жалбоподателя и с било инкорпорирано в продажната цена. В този смисъл,

компонентът „ползвало право на данъчен кредит“ не следва да бъде част от кредитното известие, тъй като жалбоподателят се е възползвал от правото си да го възстанови. В противен случай се нарушава механизмът на ДДС, чрез който се реализира принципът на добавената стойност и на данъчен неутралитет по веригите от доставки. След като вече е приспаднал данъчен кредит за облагаеми доставки, ДДС се дължи от доставчика на практика само върху компонента добавена стойност. При това положение правилно органите по приходите са приели, че след като на по-ранен етап е ползвал данъчен кредит за предходните доставки, които заедно с компонента добавената стойност формират стойността на крайния продукт и издавайки след това кредитни известия за цялата стойност, жалбоподателят на практика постига двойно възстановяване на едно и също ДДС /това по предходните доставки/ за сметка на бюджета.

По изложените съображения съдът намира, че обжалваният РА е законосъобразен, фактическите констатации в него кореспондират със събраните в хода на ревизията доказателства, поради което жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

Предвид изхода на спора и разпоредбата на чл.161, ал.1 от ДОПК, искането на ответната страна за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателно. Възнаграждението следва да бъде определено по реда на чл.7, ал.2, т.7 от Наредба № 1/09.07.2004 г. за възнаграждения за адвокатска работа / в актуалната и редакция към момента на приключване на устните състезания/, съобразно обжалвания материален интерес – главница и лихви общо в размер на 2674320.28 лв. Поради това, и предвид обстоятелството, че ответната страна е представлявана в процеса от юрисконсулт, възнаграждението е дължимо и следва да бъде присъдено в размер на 64764.80 лв.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 от ДОПК, Административен съд – София - град, Трето отделение, 49 състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Електрохолд Продажби“ ЕАД, ЕИК[ЕИК], срещу РА № Р-29002922001368-091-001/20.09.2022г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-[населено място], потвърден с Решение № 1898/05.12.2022г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място].

ОСЪЖДА „Електрохолд Продажби“ ЕАД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: гр.С., [улица], Б. Бизнес Център, да заплати по сметката на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] сумата в размер на 64764.80 лв. / шестдесет и четири хиляди седемстотин шестдесет и четири лева и осемдесет стотинки/, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

РЕШЕНИЕТО подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд, по реда на АПК, в 14 – дневен срок от деня на съобщаването му на страните.

СЪДИЯ:

