

РЕШЕНИЕ

№ 15446

гр. София, 08.05.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 71 състав, в публично заседание на 02.04.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Слава Гьошева

при участието на секретаря Ася Лекова и при участието на прокурора Стела Спасова, като разгледа дело номер **8390** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 - чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на „Електрохолд Продажби“ ЕАД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], р-н М., [улица], бл.БенчМарк Бизнес Център, чрез упълномощения адвокат Б. П., срещу Ревизионен акт № Р- 29002923002606-091-001/17.08.2023 г., издаден от М. В. С., на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и Д. С. Д. на длъжност главен инспектор по приходите- ръководител на ревизията, в частта му на установения резултат по ЗДДС за периода 01.08.2022 г.- 31.08.2022 г., потвърдена с Решение № 678/20.05.2024 г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно -осигурителна практика (ОДОП) - С., при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят оспорва правомерността на отказа за възстановяване на ДДС, обективиран в мотивите на РА, като в сезиращата съда жалба моли актът да бъде изменен в тази оспорена част. В тази насока се излагат подробни съображения за незаконосъобразност на РА, с който е отказано възстановяване на данък върху добавената стойност /ДДС/ в размер на 173 475,38 лв. по издадени кредитни известия към битови абонати за несъбираемите от тях вземания, ведно с лихви в размер на 16 993,96 лв., поради постановяването му при неправилно приложение на материалния закон и при съществено нарушение на съдопроизводствените правила, както и необоснованост. Според жалбоподателя органите по приходите не са преценили обективно фактическата обстановка и събраните доказателства, като направените от тях изводи противоречат на материалноправните и процесуални разпоредби на закона. Развиват се доводи в

подкрепа на тезата, че жалбоподателят има право да поиска възстановяване на ДДС за вземанията, тъй като техният 3-годишен давностен срок е бил вече изтекъл и още към този момент е можело обосновано да се предположи, че тези вземания няма да бъдат изпълнени. В заключение се твърди, че РА е издаден при недостатъчно задълбочен анализ на фактите, което е довело до грешни правни изводи, които влизат в противоречие с основните принципи на данъчното законодателство. Претендират се разносски съобразно представен списък.

В съдебно заседание, чрез адв. П., жалбоподателят поддържа жалбата и моли да се отмени обжалвания РА, потвърден с решение на директора на ОДОП С.. Сочи, че всички вземания по тези кредитни известия вече са погасени по давност.

Ответникът - директор на дирекция ОДОП - С., при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител юрисконсулт М. оспорва жалбата.

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

Административен съд – София-град, III отделение, 71 състав, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Началото на ревизионното производство е поставено с издаването на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-29002923002606-020-001 от 03.05.2023 г. /л. 24 от делото/, връчена по електронен път на 12.05.2023 г., издадена от М. В. С. на длъжност началник сектор към отдел "Контрол" при ГД на НАП ГДО, оправомощена със Заповед №ГДО-52/27.03.2023 г. /лист 17 от делото/ на директора на ТД На НАП ГДО, е възложено извършването на ревизия на "ЕЛЕКТРОХОЛД ПРОДАЖБИ" ЕАД за определяне на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди от 01.08.2022 г. до 31.08.2022 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-29002923002606-092-001/24.07.2023 г. В срока и по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е направено възражение.

Ревизията приключва с РА № Р- 29002923002606-091-001/17.08.2023 г., издаден от М. В. С., на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и Д. С. Д. на длъжност главен инспектор по приходите- ръководител на ревизията. С ревизионния акт е прието, че предмет на производството е определяне на задължения по ЗДДС за данъчни периоди след 01.09.2014 г. и преди 01.09.2019 г., като не е налице основание за възстановяване на данък. Според приходните органи начисляването на ДДС е обвързано с датата на данъчното събитие, а корекцията на вече начислен данък в хипотезата на липсващо плащане по извършената доставка следва да се извърши едва когато вземането стане окончателно несъбираемо или доставчикът ангажира доказателства, че плащането няма да бъде получено. РА е връчен на 04.09.2023 г.

Ревизионният акт е оспорен по административен ред с жалба вх. № 26-Е-10816 от 18.09.2023 г. по регистъра на ТД на НАП "Големи данъкоплатци и осигурители" (ГДО), като на основание чл. 34, ал. 3 от ДОПК производството е спряно със Заповед № РД-04-57 от 22.11.2023 г. /л.20-22/, във връзка с отправено от Върховен административен съд преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз /СЕС/, съдържащо въпроси, които са относими към предмета на спора.

С Решение от 29.02.2024 г. по дело С-314/22 "КОНСОРЦИУМ РЕМИ ГРУП" АД, Съдът се е произнесъл по отправеното преюдициално запитване, отнасящо се до тълкуването на чл. 90 от Директива 2006/112/ЕО на съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност /Директива 2006/112/ЕО/.

С оглед горните обстоятелства производството по административно обжалване на Ревизионен акт № Р- 29002923002606-091-001/17.08.2023 г. е възобновено по реда на чл. 35 от ДОПК със Заповед № РД- 05-23/20.05.2024 г. на директора на дирекция ОДОП С.. /л.18- от делото/.

С Решение № 678/20.05.2024 г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно -осигурителна практика (ОДОП) - С., при ЦУ на НАП е потвърдил оспорения РА.

В настоящото производство, с цел установяване размера и основанията относно претендирания ДДС за възстановяване, е допусната съдебно-счетоводна експертиза, кредитирана от съда и неоспорена от страните. Видно от заключението на вещото лице, декларираният и внесен ДДС в бюджета за периода от 01.01.2007 г. до 31.07.2022 г. по представените справки-декларации на жалбоподателя, е общо 309 807 588,50 лв. Декларираният за възстановяване ДДС за периода от 01.01.2007 г. до 31.07.2022 г. е общо 165 528 359,26 лв. Вещото лице е посочило, че в изчислението не е включен декларираният резултат по ЗДДС по справките- декларации за данъчни периоди: м.04.2007 г., м. 10.2007 г., м.07.2008 г. и от м.06 до м. 12.2011 г., тъй като същите не са му били представени. Според експертизата начисленият и платен ДДС по фактурите, издадени преди 31.08.2014 г., за които има издадени кредитни известия е в размер на 9 882,98 лв.

По делото са представени и приети с административната преписка, на хартиен и магнитен носител, постановените актове, в т. ч. удостоверения за компетентност на издателите на актовете и валидността на електронни подписи и връчвания в хода на ревизионното производство, поради което и не се констатират основания за незаконосъобразност на РА на това основание.

При така установеното от фактическа страна, съдът въз основа на събраните по делото доказателства и въз основа на приложимия закон, прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена срещу годен за обжалване административен акт, от процесуално легитимирано лице и в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК, с оглед на което е процесуално допустима.

Разгледана по същество е неоснователна.

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

С оглед представените по делото доказателства съдът намира, че обжалваният акт е издаден от органи по приходите, разполагащи с материална компетентност. Съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. Видно от ЗВР, ревизията на дружеството – жалбоподател е възложена от М. В. С. на длъжност началник сектор в отдел "Контрол", сектор "Ревизии и проверки" "Ревизии към дирекция "Контрол" при ТД на НАП "Големи данъкоплатци и осигурители" - С., оправомощен на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК със Заповед № оправомощена със Заповед №ГДО-52/27.03.2023 г. на директора на ТД На НАП ГДО /лист 17 от делото/. РА е издаден от органът, възложил ревизията, и определеният със ЗВР ръководител на ревизията – Д. С. Д., т. е. от лицата, посочени в чл. 119, ал. 2 ДОПК. Към административната преписка са приложени и доказателства за квалифициран електронен подпис на длъжностните лица.

Спазени са изискванията за форма и съдържание на издадените от органите по приходите ЗВР, РД и РА - съответно по чл. 113, ал. 1, чл. 117, ал. 1 и чл. 120, ал. 1 ДОПК. Актовете са връчвани на ревизираното лице, което е могло да се запознае със съдържанието им и да защити правата си. В РА са посочени фактически и правни основания за издаването му, изложени подробно както в акта, така и в съставения ревизионен доклад, представляващ неразделна част от него. Оспореният акт е издаден при спазване на законоустановените процедури и в предвидената от закона форма, поради което не страда от наличието на пороци, които да водят до неговата отмяна на тези основания.

При анализа на твърденията на страните и установените факти, въз основа на събраните по делото доказателства, съдът намира, че по същество спорът в производството се свежда до

материалната законосъобразност и обоснованост на акта, по отношение отказа да бъде възстановен ДДС в претендирания от жалбоподателя размер от 173 475,38 лв., по издадени кредитни известия от м.08.2022 г. към битови абонати за несъбираемите от тях вземания.

Разпоредбата на чл. 90, § 1 от Директива 2006/112/ЕО, предвижда в случаите на анулиране, разваляне, отказ или пълно или частично неплащане, или когато цената е намалена след извършването на доставката, основата да 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. 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, като в националната разпоредба е предвидена възможност за изменение на данъчната основа само при разваляне на доставката или при намаляване на данъчната ѝ 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.

В константата си практика по множество решения, 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 приема, че 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 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. Именно в чл. 115, ал. 1 от ЗДДС се предвижда възможност за изменение на данъчната основа само при разваляне на доставката или при намаляване на данъчната ѝ основа, но не и при пълно или частично неплащане по нея.

С решението си от 29.02.2024 г. по дело С-314/22 г. "Консорциум Реми Груп" АД срещу Директора на Дирекция "ОДОП" във връзка с приложението на чл. 90 Директива 2006/112 за ДДС, СЕС приема, че: "Член 90 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, разглеждан във връзка с 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 подаването на искане за възстановяване на данъка върху добавената стойност (ДДС) вследствие на намаляване 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. При липса на национална правна уредба относно условията и реда за упражняване на това право данъчнозадълженото лице трябва да може да определи с разумна степен на вероятност момента, от който започва да тече този преклузивен срок.

Член 90, параграф 1 и член 273 от Директива 2006/112, разглеждани във връзка с принципите на данъчен неутралитет и на пропорционалност, трябва да се тълкуват в смисъл, че при липсата на специална национална правна уредба тези разпоредби не допускат изискване на данъчната администрация, с което намаляването на данъчната основа на данъка върху добавената стойност (ДДС) при пълно или частично неплащане на фактура, издадена от данъчнозадължено лице, се

поставя в зависимост от условието това лице предварително да коригира първоначалната фактура и предварително да събщи на длъжника си своето намерение да анулира ДДС, след като това данъчнозадължено лице е в невъзможност да извърши своевременно такава корекция, без самото то да е отговорно за тази невъзможност.

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. 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 обаче 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. Законите промени поражда 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.

Прякото позоваване на чл. 90, § 1 от Директивата обаче е допустимо само за доставки, при които данъчното събитие е възникнало след 1 януари 2007 г., тоест след присъединяването на Република България към ЕС, поради което възприетият от органа по приходите подход при ревизията, според който е определен моментът на несъбираемост на вземанията, а именно 31.08.2024 г., а именно изтичането на погасителна давност за събиране на несъбраното вземане от съответния длъжник. Именно от този момент се погасява възможността за принудително събиране на вземането.

Следователно, поради окончателната несъбираемост на вземанията 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.

Съобразявайки тълкуването на СЕС и установеното по делото, настоящата инстанция приема, че член 90, § 1 от Директивата за ДДС тговаря на условията да породи директен ефект. Този извод се налага от посоченото от СЕС в т. 44 и т. 45 от решението по дело С-314/22 на СЕС, като потвърждава и приетото в Решение на Съда на ЕС от 15 май 2014 г. по дело С-337/13, Almos Agrbrkylkereskedelmi Kft, ECLI: EU: C: 2014: 328, т. 2, изречение първо от диспозитива. Съгласно т. 40 от решението на СЕС, РБ е упражнила правото на дерогация предвидено със следващия § 2 на член 90 от Директивата за ДДС, който допуска държавите членки да не прилагат общото правило по § 1, в случай на пълно или частично неплащане на цената на доставката.

Правото на намаляване на данъчната основа в националното законодателство е прието само в конкретни хипотези посочени в чл. 115 ЗДДС. Неплащането на цената изцяло или частично не сред изброените случаи, при които може да бъде извършена промяна в данъчната основа. При

липсата на законова регламентация относно случаите на окончателно неплащане на цената, според СЕС би могло да се стигне до противоречие с принципа на неутралност на ДДС. Лицето, 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 дейност /т. 31 от решение по дело C-398/20 /. Това е възможно само когато са изпълнени конкретни условия поставени в националното законодателство. Едно от тези условия е правото на корекция на данъчната основа да бъде упражнено в определен срок. Възможността да се иска възстановяване на ДДС без ограничение във времето би била в противоречие с принципа на правна сигурност. В националното законодателство правото на възстановяване на ДДС поради промяна в предварителните условия, при които то е начислено е ограничено със срок. Това ограничаване не е несъвместимо с директивата за ДДС /т. 49 на решение C-314/22; т. 23 на решение C-507/20/. Дори задълженото лице да е пропуснало този срок, съгласно т. 50 на решение по дело C-314/22 следва да се прецени поведението му и до колко предприетите действия от него са довели до невъзможност да бъде упражнено право на корекция.

Такъв подход, както бе споменато и по-горе 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. Съгласно цитираната разпоредба вземането по доставка се счита за несъбираемо с 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. 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 Ecotrade, C-95/07 C- 96/07, т. 44 и Определение от 3 май 2021 г. по дело C-507/20 на СЕС т. 23/

Изследването на времето 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.

Чл. 129, ал. 1 от ДОПК предвижда прихващането или възстановяването да се извършва по инициатива на органа по приходите или по писмено искане на лицето. 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.

Следователно и предвид гореизложеното, 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. Отделен е въпросът дали право на възстановяване на начисления ДДС е погасено по давност.

С оглед горното, в случая, на първо място следва да се прецени спазването на преклузивния срок при предявяването на претенцията, залегнало и като основен въпрос в решение от 29.02.2024 г. по дело № С- 314/22 на СЕС "КОНСОРЦИУМ РЕМИ ГРУП" АД. В т. 51 от цитираното решение 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 дължима грижа, при условие, че този срок започва да тече едва от момента, в който това данъчнозадължено лице е можело - без да пропусне да положи дължима 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 основанието за възстановяване — датата на възникване на окончателната несъбираемост или датата, на която с разумна степен на вероятност може да се предположи несъбираемостта на вземането. Тоест 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 основанието 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 С-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 решения от 21 януари 2010 г., Alstom Power Hydro, С- 472/08, т. 16 и 17 и от 12 април 2018 г., Biosafe-Industria de Reciclagens, С-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.

В случая по отношение на издадените в периода 01.01.1996 г. – 31.12.2006 г. фактури възможността за евентуално възстановяване на платения ДДС следва да бъде преценена при съобразяване т. 1 от диспозитива на решение от 29 февруари 2024 г. на СЕС по дело С-314/22 съгласно, което Директивата за ДДС "допуска правна уредба на държава членка, която предвижда преклузивен срок за подаването на искане за възстановяване на данъка върху добавената стойност (ДДС) вследствие на намаляване 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. При липса на национална правна уредба относно условията и реда за упражняване на това право данъчнозадълженото лице трябва да може да определи с разумна степен на вероятност момента, от който започва да тече този преклузивен срок.

Неплащането на задълженията в срок и изтеклата давност за събирането им дават възможност при полагане на дължимата грижа дружеството да може да определи в разумна степен на вероятност от кога е започнал да тече този срок. Към момента, когато заявителят е бил наясно, че няма да получи плащане, са изтекли всички срокове за плащане, включително и за събирането им по съдебен ред, то тогава е имал основание да поиска корекция и да се позове на директния ефект на чл. 90, § 1 от Директива 2006/112/ЕО. Тази възможност е пропусната, тъй като видно от входящият номер на заявлението по повод, на което е образувано производството пред данъчната администрация то е подадено едва през м.08.2022 г. Искането за възстановяване на ДДС, което предполага и корекция на данъчната основа по издадените от "Електрохолд продажби" ЕАД фактури е направено повече от 15 години след тяхното издаване и то по причини, които са били във възможностите на дружеството да бъдат отстранени.

Не се оспорва от страните по делото, че по издадените фактури няма извършени плащания от получателите, нито тези задължения са били предмет на прехвърлителни сделки (цесии). В хода на ревизията е установено още, че не са сключвани споразумителни протоколи за признаване на задължения и за разсрочено плащане с жалбоподателя. Не се спори още, че задълженията за ДДС са внесени от "Електрохолд продажби" ЕАД. От своя страна "Електрохолд продажби" ЕАД не е предприел никакви действия да събере вземанията си. Задълженията на "Електрохолд продажби" ЕАД са се погасили по давност и не подлежат на изпълнение, но това е поради бездействието на кредитора.

Дългогодишната липса на предприети действия по правоотношенията между доставчика и получателите по фактурите не може да бъде saniрано чрез позоваване на директния ефект на чл. 90, § 1 от Директивата за ДДС и правото на корекция на данъчната основа, което тази разпоредба предвижда. Твърденията на жалбоподателя, че в конкретния случай следва да се приложи директно чл. 90, § 1 от Директива 2006/112/ЕО не могат да бъдат споделени и поради обстоятелството, че всяко неизпълнение на задължението за плащане на цената по фактурите би било основание да се иска възстановяване на платения от доставчика ДДС, което не е целта на разпоредбата.

По тези съображения, не може да се приеме в случая, че дружеството – жалбоподател

"Електрохолд продажби" ЕАД отговаря на изискването по т. 1 от диспозитива на решение на СЕС по дело С-314/22, за да може да се позове на директния ефект на чл. 90, § 1 от Директива 2006/112/ЕО. С бездействието си в рамките на повече от 15 години дружеството се е поставило в невъзможност да извърши корекция на данъчната основа поради неплащане, което би послужило за коригиране на задълженията му по ЗДДС.

Независимо от това, следва да се разгледа и въпроса досежно началния момент, от който тече преклузивният срок по чл. 129 от ДОПК в случая. Съгл. цитираната разпоредба преклузивният срок за заявяване на претенция за възстановяване/прихващане/ започва да тече от годината, следваща годината на настъпване на окончателната несъбираемост на вземанията, която е настъпила към дата 31.08.2014 г. При тези обстоятелства срокът по чл. 129, ал. 1 от ДОПК започва да тече от 01.01.2015 г. и изтича на 31.12.2020 г. Предвид факта, че лицето е предявило претенция за възстановяване на неплатения ДДС чрез включване на издадените КИ в справката-декларация за м. 08. 2022 г. следва да се приеме, че преклузивният срок по чл. 129 от ДОПК не е спазен.

На следващо място обаче следва да бъде разгледан и въпросът за давността за вземането на ревизираното лице към бюджета.

В разпоредбата на чл. 171 от ДОПК е регламентирано, че публичните вземания се погасяват с изтичането на 5-годишен давностен срок, считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение, освен ако в закон е предвиден по-кратък срок. Видовете публични вземания са изброени изчерпателно в чл. 162, ал. 2, 5 и 6 от ДОПК. Видно от цитираните разпоредби, публичните вземания са само държавни и общински, като са включени и вземанията на посочени органи на Европейския съюз и на държавите членки. Вземанията на задължените лица не представляват публични вземания и за тях посоченият давностен срок е неприложим. Тези вземания се квалифицират като частноправни и за тях специална норма за давността в ДОПК не е предвидена. С оглед горното, независимо че ДОПК е специален закон, при липса на норма в него относно погасителната давност на вземанията на лицата от надвнесени данъци, е приложим институтът на общата погасителна давност по чл. 110 от ЗЗД. Погасяването на частноправните вземания съгласно чл. 110 от ЗЗД става с изтичане на 5-годишна давност. Следователно искането за възстановяване на надвнесен данък представлява искане за реализиране на едно частно вземане, за което е приложим институтът на общата погасителна давност по чл. 110 от ЗЗД, съгласно която разпоредба с изтичане на петгодишна давност се погасяват всички вземания, за които законът не предвижда друг срок.

Неупражняването на правото на вземане в законово определения срок има за последица погасяване на самото право. За този 5-годишен срок също следва да се държи сметка, но в рамките на преклузивния срок т. е едва при неговото спазване. Давностният срок е от значение при изследване на въпроса дали съществува материално вземане на лицето или същото е погасено. Без значение е по кой процесуален ред е претендирано вземането - дали по реда на чл. 92, ал. 1 от ЗДДС или по реда на чл. 129 от ДОПК чрез искане на прихващане или възстановяване.

Началото на давността по смисъла на чл. 114 от ЗЗД започва да тече от момента, в който вземането става изискуемо. Нормата на чл. 114, ал. 2 от ЗЗД посочва, че давността започва да тече от момента в който възниква задължението.

Следва да се съобрази и факта, че с параграф § 29, т. 1 от Преходните и заключителните разпоредби на Закона за мерките и действията по време на извънредното положение, обявено с Решение на Народното събрание от 13.03.2020 г., до отмяната на извънредното положение, срокът по чл. 114 от ЗЗД не се прилага, тоест за времето от 13.03.2020 г. до 13.05.2020 г.,

съответно срокът по чл. 171, ал. 2 от ДОПК следва да бъде удължен с още 2 месеца. В тази връзка, изводите на решаващия орган, че давността за предявяване на вземането на ревизираното лице към държавата за недължимо внесения ДДС, е изтекла на 31.08.2022 г. са правилни.

Предвид изложеното, оспореният РА е законосъобразен, поради което жалбата срещу него следва да бъде отхвърлена.

Водим от горното и на основание чл. 172, ал. 2 от АПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК, Административен съд София – Град, III отделение, 71-ви състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на "Електрохолд Продажби" ЕАД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], р-н М., [улица], бл.БенчМарк Бизнес Център, чрез упълномощения адвокат Б. П., срещу Ревизионен акт № Р- 29002923002606-091-001/17.08.2023 г., издаден от М. В. С., на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и Д. С. Д. на длъжност главен инспектор по приходите- ръководител на ревизията, в частта му на установения резултат по ЗДДС за периода 01.08.2022 г.- 31.08.2022 г., потвърдена с Решение № 678/20.05.2024 г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно -осигурителна практика (ОДОП) - С., при ЦУ на НАП.

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд с касационна жалба в 14-дневен срок от получаване на съобщенията до страните.

Съдия: