

# РЕШЕНИЕ

№ 3044

гр. София, 17.06.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 57 състав**, в публично заседание на 20.02.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Теодора Георгиева**

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **13782** по описа за **2019** 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/. Делото е образувано въз основа на жалба на [фирма],[ЕИК], представлявано от Е. Е., адвокат от Софийска адвокатска колегия срещу Ревизионен акт № Р-22220318008302-091-001 от 08.07.2019г. (за краткост „Р. акт“) в частта, с която претенцията на Дружеството за намаляване на данъчния му резултат по чл. 88 от ЗДДС за данъчен период ноември 2013 г. и за възстановяване на явяващия се надплатен данък от 27,926.44 лв. е отхвърлена.Съображения по допустимостта на оспорването: Обжалваното решение е било съобщено по електронен път на жалбоподателя на 22.10.2019г., а жалбата срещу ревизионния акт е била изпратена на 05.11.2021г., с което е спазен срока за оспорване по чл.156 ал.1 от ДОПК. Подадена е от лице с правен интерес от оспорване и пред компетентния административен съд, поради което се явява ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

В жалбата и в депозираните от адв. Е. Е. писмени бележки, а в съдебна зала, и чрез адв. С. В. се иска от съда да признае правото на Дружеството на възстановяване на сумата в размер на 27,926.44 лв.и да бъде върната преписката на компетентните органи по приходите с указания за издаване на акт за прихващане или възстановяване, в който да бъде съобразено наличието на необходимите основания за възстановяване на претендираната сума.Позовава се на практиката на СЕС, а именно дела С-246/16, Е. Di M. и С-242/18, У. Лизинг. Сочи,че ответникът неправилно и несистемно е тълкувал

практиката на СЕС в съответствие с чл. 115 ЗДДС, както и обхвата на дерогацията в чл. 90 пар.2 от Шестата Директива, намира, че делото на което се позовава в Решението си Директор на Дирекция ОДОП, а именно С-337/13г. не противоречи на цитираните решения. Смысла на който се позовава жалбоподателят, чрез тълкуване на дела С-246/16, E. Di M. и С-242/18, У. Лизинг най-общо се изразява в това, че: „българско данъчно задължено лице може да бъде лишено от право за намаляване на данъчната основа в случай на неплащане от страна на свой длъжник. Това обаче би било законосъобразно само до момента, в който вземането стане окончателно несъбираемо, съответно до момента, в който лицето изтъкне и докаже, че съществува обоснована вероятност вземането да остане несъбрано - в този смисъл т. 62 от решение С-242/18, У. Лизинг.“ Претендира разноски в размер на 50 /петдесет/ лева държавна такса.

Ответната страна – директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП [населено място] чрез юрисконсулт Н. Г. оспорва жалбата като неоснователна и иска да бъде отхвърлена, като претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП не изпраща представител.

Във връзка със служебната проверка за извършени съществени нарушения на административно-производствените правила: Ревизията е започнала със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22220318008302-020-001/31.12.2018 г., връчена на 02.01.2019г., издадена от П. Т. П., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол”, при ТД на НАП С. /в качеството на заместник на Т. П. Н. - началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол”, при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед №РД-84-2200-1330/10.12.2018 г. на директора на ТД на НАП С./ е възложено извършването на ревизия на [фирма], за установяване на задълженията по ЗДДС за данъчните периоди от 01.04.2013г. до 30.11.2013 г. Срокът за приключване на ревизионното производство е удължен със Заповед за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-22220318008302-020-002/29.03.2019г. и ЗИЗВР №Р-22220318008302-020-003/24.04.2019г., издадени от Т. П. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол”, при ТД на НАП С. /упълномощена със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С./ За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220318008302-092-001/07.06.2019г. Подаденото възражение е прието за процесуално недопустимо и не е разгледано по същество от органите по приходите. Ревизията приключва с РА №Р-22220318008302-091-001/08.07.2019 г., издаден от Т. П. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и Ц. Г. Р., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на 29.07.2019 г. От данните по делото е видно, че ревизионният акт също е издаден в законоустановения срок. При служебната проверка, съдът не установи съществени нарушения на административно-производствените правила, няма и наведени такива оплаквания от жалбоподателя. Съдът намира обаче, че е налице материална незаконосъобразност поради което и счита жалбата за ОСНОВАТЕЛНА.

От фактическа страна съдът намира за установено следното:

Основна дейност на [фирма] е управление на собствен търговски и развлекателен комплекс „МОЛ Р.“, находящ се в [населено място], както и отдаване под наем на търговски помещения в същия обект. Ревизионното производство е образувано по повод подадено от жалбоподателя Искане за прихващане и/или възстановяване /И./ по чл. 129, ал. 1 от ДОПК с вх. №53-07-247/27.12.2018 г. по регистъра на ТД на НАП С. за възстановяване на недължимо платен или събран данък /ДДС/ в размер на 27 926,44 лв. С И. дружеството е поискало да се извърши корекция на декларирания резултат за данъчен период м. 11.2013г. в посока намаление със сумата от 27 926,44 лв. Дружеството-жалбоподател [фирма] е отдало под наем на [фирма] търговски площи, съгласно договор от 21.02.2011 г. За изпълнените облагаеми доставки [фирма] своевременно е начислило и внесло в бюджета дължимия ДДС. Поради системно неплащане на наемната цена от страна на „К. Р.“ Е. договорът е прекратен, считано от 01.06.2012 г. С Решение №21 от 01.06.2012 г. на Окръжен съд-Търговище [фирма] е обявено в несъстоятелност. На 12.08.2013г. е било проведено заключително събрание на кредиторите. Видно от представените доказателства кредиторите на дружеството /вкл. ревизираното лице/ не са удовлетворени напълно. От вземането на ревизираното лице е погасена сумата от 10 781,79 лв. С Решение №213/31.10.2013 г. на Окръжен съд - Търговище е постановено заличаването на [фирма] /в несъстоятелност/.

От правна страна съдът намира следното :

Ответникът излага съображения, с които е отказал намаляване на данъчния резултат на дружеството жалбоподател по ЗДДС за данъчен период м.11.2013г. като последната процесна издадена и включена фактура в дневниците за продажби е от 02.05.2012 г. /фактура №15068/02.05.2012 г./ и е включена в подадената СД за периода м. 05.2012г. Не се спори между страните, че с решение №213/31.10.2013 г. на Окръжен съд - Търговище е постановено заличаването на [фирма] /в несъстоятелност/. 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. Ответникът сочи обаче, че по аргумент от нормата на чл. 90, §2 от Директива 2006/112/ЕО по отношение на случаите на пълно или частично неплащане, държавите-членки могат да дерогират §1. Позовава се на Решение на СЕС по дело С-337/13 г. А. А./ Следователно спорът е дали става въпрос за частично или пълно неплащане, според настоящия състав, което може да е временно и е несигурно или за“анулиране, разваляне, отказ”. Според аргументите на ответника от т. 24 на цитираното решение следва да се приеме, че национална разпоредба, която при изброяване на положенията, при които се намалява данъчната основа, не посочва като такова неплащането на цената на доставката, следва да се разглежда като израз на осъществената от държавата-членка възможност за дерогирание, предоставена ѝ съгласно чл. 90, §2 от Директива 2006/112/ЕО. Соци, че: това становище на Съда е застъпено и в Решение С-246/16 по дело „Е. Di М.“. В т. 15 от същото е посочено, че в член 11, параграф 1, втора алинея от Шеста директива, на държавите-членки е дадена

възможност да дерогират посоченото в предходната точка правило в случай на пълно или частично неплащане. В същото време намира, че: законодателят не допуска изначално да има дерогация, а трябва да има някакъв установен законов механизъм за защита. На това основание приема, че за България този механизъм на защита е въведен с разпоредбите на Глава седемнадесета „а“ от ЗДДС. Със същата е регламентиран специален режим за касовата отчетност на данък върху добавената стойност. Така съгласно чл. 151а от ЗДДС, регистрираните по чл. 96, чл. 97 и чл. 100, ал. 1 от ЗДДС лица могат да прилагат специален режим за касова отчетност на данък върху добавената стойност, когато отговарят едновременно на следните условия: - имат максимален облагаем оборот, определен по реда на чл. 96 от ЗДДС в размер до левовата равностойност на 500 000,00 евро, реализиран за период, не по-дълъг от последните 12 последователни месеца преди текущия; - нямат влязъл в сила ревизионен акт по реда на чл. 122 от ДОПК; и/или влязъл в сила акт за отговорност по реда на чл. 177 от ЗДДС; - нямат изискуеми и неизплатени данъчни задължения и задължения за осигурителни вноски по влезли в сила актове, а при наличие на такива – са предоставили обезпечение или им е издадено разрешение за тяхното отсрочване или разсрочване. Лицата, отговарящи на тези условия, могат по свой избор да прилагат режима за касова отчетност след получаване на разрешение от органите на НАП, като на същите е дадена възможност да не дължат ДДС, когато не са получили плащане по извършените от тях доставки на клиенти.

С оглед изложените правни съображения настоящият състав намира, че ответника не оспорва липсата на плащания и се позовава на предвидената в пар. 2 на чл. 90 от Директива 2006/112 дерогация, както и на предвидения в чл. 151а ЗДДС специален ред.

Съгласно чл. 90 ал. 1 от Директива 2006/211 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. В случаите на пълно или частично неплащане държавите членки могат да дерогират от параграф 1. Жалбоподателят релевира следните аргументи: Ключов за коректното разбиране и прилагане на нормата на чл. 90 от ДДС Директивата обаче е въпросът за обхвата на дерогацията. Във връзка с горното, следва да бъде взета под внимание и най-новата практика на СЕС, постановена по този въпрос, а именно решението по дело C-242/18 г. - [фирма]. Същото е от особено значение, защото касае български правен спор, поради което при постановяването му СЕС е отчел националната правна рамка и е дал тълкувание във връзка с това докъде се простира възможността на българската държава да откаже правото на данъчно задължените лица на намаляване на ДДС задълженията им и съответно на възстановяване на ДДС чрез позоваване на предвидената в чл. 90, § 2 от ДДС Директивата дерогация. При анализа на така поставения въпрос СЕС стига до извода, че като последица от упражнената дерогация, българско данъчно задължено лице може да бъде лишено от право за намаляване на данъчната основа в случай на неплащане от страна на свой длъжник. Това обаче би било законосъобразно само до момента, в който вземането стане окончателно несъбираемо, съответно до момента, в който лицето изтъкне и докаже, че съществува обоснована вероятност вземането да

остане несъбрано - в този смисъл т. 62 от решението.

Ето защо, в хипотеза на окончателна несъбираемост на вземането, предвидената в член 90, § 2 от ДДС Директивата възможност за дерогация не би могла да намери приложение - така т. 65, а също и крайният извод на СЕС в диспозитива на решението. От изложеното следва, че в случаи като настоящия, при който е налице окончателна несъбираемост на вземането, държавата и в частност органите по приходите нямат право да не признаят правото на Дружеството на намаляване на ДДС задълженията си и съответно на възстановяване на данъка, позовавайки се на предвидената по чл. 90, § 2 от ДДС Директивата възможност за дерогация.

На следващо място,намира,че са неправилни доводите на ответника, че на Дружеството следва да бъде отказано право на корекция на данъчната основа и възстановяване на ДДС, тъй като националният закон предвижда друг механизъм за защита в случаи на неплащане, а именно специалния режим на касовата отчетност по Глава 17 „а“ от ЗДДС. Както е изложено в пълнота в жалбата, този режим не предоставя възможност за корекция на вече начислен и внесен в бюджета ДДС, какъвто е настоящият случай. В допълнение, режимът е въведен в българското законодателство, считано от 01.01.2014 г., т.е. не е бил в сила в периода 2011 - 2012 г., през който Дружеството е предоставяло облагаеми услуги на своя дължник и през който е внесен дължимият и подлежащ на възстановяване ДДС. Не на последно място, дори този механизъм да беше в сила през посочения период, то той бил неприложим за Дружеството, доколкото облагаемият оборот на М.О. Р. през визираните данъчни периоди значително надхвърля максимално допустимия праг от 500,000 евро за прилагане на касовата отчетност.

След като се запозна са аргументите на страните настоящият състав намира следното: В решение С-242/18г.- [фирма],Съдът на СЕС приема следното: Както Съдът вече е постановил, тази възможност за дерогиране/по пар.2 на чл. 90 от Директивата-бел моя/,която е строго ограничена до случая на пълно или частично неплащане, се основава на идеята, че при определени обстоятелства и поради съществуващото в съответната държава членка правно положение неплащането на насрещната престация трудно може да бъде проверено или може да бъде само временно (решение от 23 ноември 2017 г., Di M., С-246/16, EU:C:2017:887, т.17). При пълно неплащане купувачът най-малкото продължава да дължи цялата първоначално уговорена цена или оставащата от нея дължима част, в случай на частично неплащане. От друга страна, продавачът по принцип все още разполага с правото си на вземане, което може да защити по съдебен ред (вж. в този смисъл решение от 12 октомври 2017 г., L. I. Lizing,С-404/16, EU:C:2017:759, т. 29). При тези обстоятелства, ако понятията „анулиране“, „отказ“ и „разваляне“ се отнасят до положения, в които задължението на дължника да плати своя дълг или е напълно погасено, или изпълнението му е спряно на окончателно определено ниво, неплащането се характеризира с несигурността, която е присъща на неговия неокончателен характер (вж. в този смисъл решение от 12 октомври 2017г., L. I. Lizing С-404/16, EU:C:2017:759, т. 30 и 31).Запитваща юрисдикция/ВАС/ сочи, че българската правна уредба не съдържа разпоредби, които да позволяват намаляване на данъчната основа по ДДС в случай на неплащане, като член 115 ЗДДС предвижда такава корекция само при прекратяване или разваляне на

договор. Поради това следва да се счита, че Република България е упражнила възможността си да дерогира от задължението за намаляване на данъчната основа в случай на неплащане. В т.62 Съдът сочи:“ При това положение, съгласно принципа на данъчен неутралитет, несигурността относно събирането на дължимите суми може да бъде взета предвид, като данъчнозадълженото лице бъде лишено, до момента, в който вземането не стане окончателно несъбираемо, от правото си да намалява данъчната основа. Несигурността обаче може също да се вземе предвид с предоставяне на възможност за намаляване, когато данъчнозадълженото лице изтъкне, че с оглед на обстоятелствата има вероятност задължението да не бъде изпълнено, без да се засяга възможността, ако евентуално все пак се извърши плащане, данъчната основа да се увеличи. При това положение националните власти би следвало, при спазване на принципа на пропорционалност и под контрола на съда, да определят доказателствата относно вероятната по-голяма продължителност на неплащането, които данъчнозадълженото лице следва да представи в зависимост от особеностите на приложимия национален закон. Посоченият ред би бил също толкова ефикасен за постигане на преследваната цел, но би бил не толкова обременителен за данъчнозадълженото лице, което обезпечава предварителното финансиране на ДДС, като го събира за сметка на държавата (вж. в този смисъл решение от 23 ноември 2017 г., Di M., C-246/16, EU:C:2017:887, т. 27).“ при несъбиране през продължителен период от данъчнозадължено лице на сумите, които му се дължат, следва да се приеме, че с оглед на обстоятелствата то изтъква наличието на вероятност задължението да не бъде изпълнено, докато националните органи под контрола на съда са задължени да се уверят, че това действително е така с оглед на представените за целта доказателства./т.64/ При тези обстоятелства предвидената в член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС възможност за дерогация, която единствено цели да преодолее несигурността, свързана със събирането на дължимите суми, не би могла да намери приложение.(т.65) Поради това .....следва да се отговори, че член 90 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че „неплащането на част от дължимите по договор за финансов лизинг вноски за периода от спирането на плащанията до развалянето на договора, което няма обратно действие, от една страна, и неплащането на обезщетение, което се дължи при предсрочно разваляне на договора и съответства на сумата от всички неплатени лизингови вноски до края на срока на този договор, от друга страна, **представляват неплащане, което може да попадне под дерогацията от задължението за намаляване на данъчната основа по ДДС, предвидена в параграф 2 от тази разпоредба, освен доколкото данъчнозадълженото лице изтъкне, че с оглед на обстоятелствата има вероятност задължението да не бъде изпълнено, което запитващата юрисдикция следва да провери.**“т.85.

Съдът на СЕС припомня, че член 90, параграф 1 от тази директива, в който се посочват случаите на анулиране, разваляне, отказ, пълно или

частично неплащане или намаляване на цената след извършването на доставката, **задължава** държавите членки **да намаляват** данъчната основа по ДДС и следователно размера на дължимия от данъчнозадълженото лице ДДС всеки път, когато след сключването на сделка данъчнозадълженото лице **не е получило отчасти или изцяло насрещната престация**. Тази разпоредба представлява израз на основния принцип на Директивата за ДДС, че данъчната основа се състои от **действително получената насрещна престация**, от който пряко следва, че данъчната администрация **не може да събира ДДС в размер, надвишаващ получения от данъчнозадълженото лице** (решение от 6 декември 2018 г., Т., С-672/17, EU:C:2018:989, т. 29 и цитираната съдебна практика). Следва да се припомни също така/посочва съдът/, че макар съгласно член 273 от Директивата за ДДС държавите членки да могат да наложат задължения, които те считат за необходими за осигуряване на правилното събиране на ДДС и за предотвратяване на данъчната измама, тези мерки могат да се отклоняват от правилата относно данъчната основа само в строго определени граници, необходими за постигането на тази специфична цел. Всъщност те трябва да засягат във възможно най-малка степен целите и принципите на Директивата за ДДС и поради това не могат да бъдат използвани по начин, който би поставил под въпрос неутралитета на ДДС (решение от 6 декември 2018 г., Т., С-672/17, EU:C:2018:989, т. 31 и 33). Следователно е важно формалностите, които трябва да изпълнят данъчнозадължените лица пред данъчните органи, за да упражнят правото си на намаляване на данъчната основа по ДДС, да бъдат ограничени до такива, които позволяват да се докаже, че след сключването на сделката в крайна сметка няма да бъде получена отчасти или изцяло насрещната престация. В това отношение националните юрисдикции трябва да преценят дали случаят с изискваните от съответната държава членка формалности е такъв (решение от 6 декември 2018 г., Т., С-672/17, EU:C:2018:989, т. 34).

В конкретния казус следователно въпросът се свежда до това дали в някакъв бъдещ момент/без да се изключва възможността за увеличаване на данъчната основа/жалбоподателят би могъл да получи начислените му, но неплатени вземания и по този начин да получи данъчно предимство, каквото не му се следва или това е малко вероятно или невъзможно. А от друга страна приходната администрация и съдът следва да преценят дали не се нарушава принципа за данъчния неутралитет, когато е очевидно, че липсва насрещна престация и такава няма да бъде получена, както и приложим ли е пар. 2 на чл. 90 от Директивата.

Доколкото в обобщен вид Съдът на СЕС приема, че дерогацията за намаляване на данъчната основа не засяга случаи в които е доказано, че такава насрещна престаия е въобще невъможна, то настоящия случай е точно такъв. Т.е. дерогацията се отнася до „неплащане“, което **неплащане „се характеризира с несигурността**, която е присъща на **неговия неокончателен характер“**. В процесния случай няма никаква вероятност вземането да бъде събрано и то следователно не се отнася до случаите , в която е възможна дерогация, която следва да защити държавите членки от възможни измами. Между страните изобщо не се спори, че **вземането е окончателно несъбираемо**, а след момента, в който лицето докаже, че съществува обоснована вероятност вземането да остане несъбрано - в този смисъл т. 62 от решението, тази дерогация не е възможна, защото не е относима, а е приложим пар. 1 на чл. 90 от Шестата Директива, а именно случай на анулиране, разваляне, отказ. Видно от изложението на съда по –горе „К.“” Е. е в несъстоятелност и към 2013г. дружеството е заличено като търговски субект по дело №213 на Окръжен съд-гр.Т., а договора е своевременно прекратен, но дори и да не беше това не влияе на извода направен по – горе, че жалбоподателят доказва абсолютна невъможност за получаване на плащания и липса на такива от заличения търговски субект и следователно напълно основателно претендира недължимо платени суми. Съдът намира и че е правилен извода на жалбоподателят, че чл. 151 а ЗДДС е неприложим, т.н. режим на касова отчетност, както защото е въведен след възникване на обсъждания казус, така и защото дружеството надхвърля предвидените по този ред обороти.

Водим от изложеното и на основание чл.172 ал.2 от АПК и чл.160 ал.1 от ДОПК, както на основание чл.161 от ДОПК, Съдът

## **РЕШИ:**

**ОТМЕНЯ** Ревизионен акт № Р-22220318008302-091-001 от 08.07.2019 г. в частта, с която искането на [фирма], ЕИК:175322411 за намаляване на данъчния му резултат по чл. 88 от ЗДДС за данъчен период ноември 2013 г. и за възстановяване на явяващия се надплатен данък от 27,926.44 лв. е отхвърлена. **ОСЪЖДА** Дирекция ОДОП да заплати на [фирма],[ЕИК] 50 / петдесет/лева съдебни разходи за държавна такса. **ВРЪЩА** преписката на ТД на НАП за произнасяне по искане за прихващане и /или възстановяване по чл. 129 ,ал.1 от ДОПК на ТД на НАП за възстановяване на недължимо платен или събран данък в размер на 27 926,44 лева.



Решението може да се оспори пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му.

СЪДИЯ :