

РЕШЕНИЕ

№ 8885

гр. София, 17.06.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 55 състав,
в публично заседание на 04.06.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Диана Стамболова

при участието на секретаря Антонина Бикова, като разгледа дело номер **5747** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба от „Овергаз Мрежи“ – АД – [населено място] чрез адв. Т. Т. и адв.Н. У. срещу Акт за прихващане и възстановяване /АПВ/ №П-29002921004193-004-001/25.01.2021г., издаден от И. Й. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП ГДО и С. О. Д., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП ГДО, потвърден с Решение № 612/15.04.2021г., издадено от Директор на Дирекция "ОДОП" С.. С оспорения АПВ на дружеството е отказано възстановяване на данък върху добавената стойност /ДДС/ в размер на 631 378,84 лв. във връзка с подадено Искане №20-28-15012/31.12.2020г. за възстановяване на основание чл. 129, ал. 1 от ДОПК на недължимо платен ДДС по несъбрани вземания на дружеството от стопански и битови клиенти. Жалбоподателят счита, че АПВ е немотивиран, издаден при съществени нарушения на административнопроизводствените правила и противоречие с материалноправни разпоредби. Излага съображения, че е налице основание за прилагане на член 90, параграф 1 от ДДС Директивата за възстановяване на начисления и внесен в бюджета ДДС по процесните вземания, предвид липсата на извършено плащане на възнаграждение, върху което да се начисли данъкът. Сочи, че липсата на изрична процедура в българското законодателство за възстановяване на ДДС в случай на неплащане, единственият ред, по който данъчно задълженото лице може да коригира ДДС по несъбираеми вземания, е този по чл. 128 и сл. от ДОПК. В тази връзка се

позовава на Решение № 17148/16.12.2019г. по адм. д. № 11672/2016г. по описа на ВАС (У. Лизинг), по повод на което е отправено и запитването до СЕС: „Процесуалният ред на чл.128 и сл. ДОПК е единствено възможен при неприложимостта за случая на чл.115 от ЗДДС.“ Счита, че единственото обстоятелство, което е от значение за исканата корекция и възстановяване на недължимо начисления ДДС по неплатените възнаграждения, е несъбираемостта на вземанията. Моли да бъде отменен като незаконосъобразен оспорения АПВ и преписката да бъде върната на ТД на НАП ГДО с указания да бъде задължен административния орган да издаде акт, с който на дружеството да бъде възстановена незаконосъобразно отказаната сума за възстановяване ведно с дължимата лихва за забава.

В съдебно заседание, жалбоподателят чрез процесуален представител поддържа жалбата и моли да бъде отменено обжалвания АПВ. Претендира за присъждане на сторените съдебни разноски съгласно представен списък.

Ответникът по жалбата – директорът на Дирекция "ОДОП" при ЦУ на НАП С., чрез процесуален представител оспорва жалбата като неоснователна. Моли за присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна страна:

Оспореният АПВ е постановен въз основа на резултатите от извършена проверка, възложена с Резолюция за извършване на проверка №П-29002921004193-ОРП-001/13.01.2021г., издадена от Р. Г. С., на длъжност началник сектор в отдел „Контрол“ при ТД на НАП ГДО, упълномощена със Заповед №ГДО-132/13.07.2018г. на директора на ТД на НАП ГДО. Проверката е възложена по повод подадено на основание чл. 129 от ДОПК Искане за прихващане или възстановяване с вх. №20-28-15012/31.12.2020г. от „Овергаз Мрежи“ – АД – [населено място]. С последното дружеството претендира да бъде извършено възстановяване на недължимо платени и събрани суми за ДДС в размер на 631 378,84 лв. Претендираната за възстановяване сума представлява начислен и внесен в бюджета ДДС за периодите от 01.05.2008г. до 31.12.2020г. във връзка с осъществени от дружеството облагаеми доставки, вземанията за които са несъбираеми.

Съгласно изложените в искането обяснения, във връзка с дейността на дружеството възникват вземания за възнаграждения по извършените доставки, които биват дължими от стопански и битови клиенти. Обикновено те се дължат и погасяват в кратки срокове поради риска от спиране на газоподаването при липса на плащане. Към момента на подаване на искането дружеството има несъбрани вземания в общ размер от 3 788 273,04 лв., от които възнаграждението по повод предоставените доставки е в общ размер на 3 156 894,20 лв. и начислен ДДС от 631 378,84 лв. Несъбраните вземания са групирани от дружеството в две групи.

Първата група включва несъбрани вземания, по повод на които са предприети действия по принудителното им събиране, включително съдебни и изпълнителни производства.

Втората група включва вземания по повод на длъжници, които: са преустановили търговската си дейност и са в процедура по ликвидация на дружеството; за които е налице открито производство по несъстоятелност пред компетентния съд и същите са обявени в неплатежоспособност или свръхзадълженост или и двете; са прекратени и заличени от съответния публичен регистър без правоприменик.

Вземанията могат да бъдат определени като „Други несъбрани вземания“.

Несъбраните вземания от първата група, за които са предприети съдебни изпълнителни действия са на обща стойност от 1 690 207,31 лв., в т.ч. данъчна основа от 1 408 506,09 лв. и ДДС от 281 701,22 лв.

Несъбраните вземания от втората група са на обща стойност от 2 098 065,73 лв., в т.ч. данъчна основа от 1 748 388,11 лв. и ДДС от 349 677,62 лв.

Относно вземанията от първата група последователните действия, които предприема дружеството по извънсъдебно събиране на неплатените суми включват: изчакване на доброволно плащане на задълженията от потребителите; осъществяване на връзка с потребителите за неплатени задължения чрез прозвъняване, с което същите се информират за предстоящото спиране на газоподаването при неплащане, като на този етап за стопанските клиенти е предвидена възможност за разсрочване на задълженията; спиране на газоподаването при липса на плащане; събиране на вземанията чрез извънсъдебни способности като обаждания на потребителите; при липса на резултат от горепосочените действия, дружеството изготвя и изпраща покана за доброволно плащане, която предвижда 7-дневен срок за извършване на плащането. В случаите на индивидуален договор същият се счита прекратен от деня, следващ последния ден от предоставения срок.

Ако въпреки предприетите действия сумите не биват събрани след 90-тия ден на просрочие, дружеството пристъпва към принудително събиране на своите вземания със съдействието на компетентните държавни органи. Водените граждански дела се следят ежемесечно, като при произнасяне на компетентния съд в полза на дружеството, същото предприема действия по образуване на изпълнително производство при съдебен изпълнител.

В обясненията е посочено, че несъбраните към момента вземания на дружеството отразяват суми, дължими от длъжници с наложени запори по банковите сметки и запори в полза на други кредитори, чиито сметки са без налични средства, и липсва открито друго имущество, срещу което да се насочи принудителното изпълнение. Според дружеството може да се заключи, че е налице изчерпване на всички правни способности за събиране на сумите, а именно налице са решения на съдебните органи в полза на дружеството и са стартирани изпълнителни процедури. Независимо от това е явно пълното и дългогодишно неплащане на процесните вземания от страна на стопанските и битовите потребители. В тази връзка по отношение на първата група вземания дружеството счита, че е обоснован по безспорен начин окончателният характер на неплащането на сумата от 1 690 207,31 лв., от която ДДС в размер на 281 701,22 лв.

Дружеството счита, че всички обстоятелства за окончателния характер на неплащането на сумата при втория вид вземания са валидни като при първата група вземания. Сочи, че наличието на производство по несъстоятелност или ликвидация води до преустановяване на търговската дейност на едно дружество, което е сигурен знак за липсата на възможност на последното да получи други приходи освен събиране на текущите вземания и осребряване на наличното имущество. В случаите на вземания от длъжници, които са прекратени и заличени от съответния публичен регистър без правоприменик, е налице липса на лице, което да изпълни задължението. Поради изложените причини, дружеството счита, че вземанията от втората група са станали окончателно несъбираеми и е аргументиран по безспорен начин окончателният характер на неплащането на сумата от 2 098 065,73 лв., от която ДДС в

размер на 349 677,62 лв.

В искането е посочено, че е налице основание за прилагане на разпоредбата на член 90, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО, 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. Съгласно параграф 2 на същата разпоредба, в случаите на пълно или частично неплащане, държавите членки могат да дерогират от параграф 1.

В тази връзка според дружеството, сумите за начисления и внесени в бюджета ДДС по повод предоставените доставки на природен газ към стопански и битови потребители от „Овергаз Мрежи“ – АД, следва да бъдат възстановени предвид липсата на извършено плащане и възнаграждение, върху което да се начисли данъкът.

С искането е представена детайлна информация за посочените суми на ниво фактура за всяко едно несъбираемо вземане /включително номер и дата на издаване на всяка една фактура, неплатена сума по съответната фактура, неплатен ДДС, формиращ част от несъбраното вземане по фактурата и т.н./.

Във връзка с изложеното, в искането са цитирани Решение на СЕС по дело C-246/16 /Enzo Di Maura/ и решение на СЕС по дело C-242/18 /„ У. Лизинг“ ЕАД/. Според дружеството, второто решение е от особено значение, защото разглежда 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 дерогация в член 90, параграф 2 от Директивата. Посочено е, че понастоящем е налице практика на български съдилища, включително ВАС, в която същите се позовават на тези решения и прилагат пряко разпоредбите на член 90 от Директивата по повод възстановяване на ДДС във връзка с несъбираеми вземания.

Дружеството е посочило, че в горните решения СЕС тълкува цитираната разпоредба въз основа на принципите за неутралност и пропорционалност на ДДС и в съответствие с константната си практика по този въпрос. На първо място СЕС приема, че доколкото данъчната основа се състои от действително получената насрещна престация, данъчната администрация не може да събира ДДС в размер, надвишаващ получения от данъчно задълженото лице. В подкрепа на това са приложени и решения на СЕС по дела C-588/10 /Kraft Foods Polska SA/ и C-337/13 /Almos Agrárkalkereskedelmi Kft/.

Предвид горното „Овергаз Мрежи“ – АД твърди, че липсата на нарочна уредба в националното законодателство в никакъв случай не означава, че несъбирането на вземания през продължителен период от време следва да попадне под дерогацията, предвидена в член 90, параграф 2 на Директивата. Доколкото в българското законодателство не са предвидени разпоредби в тази връзка, следва да намери пряко приложение тълкуването, дадено от СЕС в решението по дело C-242/18 /„ У. Лизинг“ ЕАД/, подкрепено и от решението по дело C-246/16 /Enzo Di Maura/, откъдето следва, че данъчно задълженото лице има право на намаляване на данъчната основа винаги когато установи без всякакви основателни съмнения, че окончателният характер на неплащането е налице.

Въз основа на изложеното дружеството счита, че член 90, §1 от Директивата в тази ѝ част намира пряко приложение и директен ефект в България поради липсата на правилното ѝ имплементиране, доколкото българският закон предвижда намаляване

на данъчната основа за ДДС цели само при прекратяване или разваляне на договор. Така, данъчно задължените лица в България могат директно да се позовават на ДДС Директивата пред компетентните органи с цел коригиране на недължимо начислен и платен данък. Посочено е също, че това е възприето и в националната съдебна практика, като са цитирани Решение №3044 от 17.06.2020 г. на АССГ по адм. д. №13782/2019г., Решение №2759 от 05.06.2020 г. на АССГ по адм. д. №5475/2019 г., както и Решение №17148 от 16.12.2019 г. по адм. д. №11672/2016 на ВАС, в които се приема, че при установена окончателна несъбираемост на вземанията, данъчната основа подлежи на корекция и данъчно задълженото лице има право на възстановяване на надвнесеня ДДС, като при липса на изрична правна уредба, може да се позове директно на член 90 от Директивата.

Проверяващите органи са приели, че искането за възстановяване на сума в размер на 631 378,84 лв., представляваща данък върху добавената стойност, начислен и внесен в бюджета във връзка с осъществени облагаеми доставки, вземанията за които са несъбираеми, не следва да бъде удовлетворено.

В АПВ е цитирана разпоредбата на чл. 129, ал. 5 от ДОПК, съгласно която органът по приходите е длъжен в 30-дневен срок от предявяването пред него на влязъл в сила съдебен или административен акт да възстанови или прихване по реда на ал. 2, т. 2 изцяло посочените в акта суми, заедно с дължимата по ал. 6 лихва, когато с акта в полза на задълженото лице е признато правото на получаване на: суми за неправилно или недължимо платени, внесени или събрани суми за данъци, задължителни осигурителни вноски, такси, глоби, имуществени санкции, установени, събрани или наложени от органите по приходите, включително внесени по писмено указание или становище; незаконосъобразно отказани за възстановяване суми; присъдени суми, обезщетения и направени разноски. Посочено е, че в случая не е налице влязъл в сила административен или съдебен акт, с което да е признато правото на заявителя да получи исканите суми за възстановяване, нито пък акт, с който незаконосъобразно да са отказани за възстановяване суми.

Органите по приходите са се позовали на Решение №15922/22.12.2020г. на ВАС, в което е посочено, че разпоредбата на чл. 115 от ЗДДС регламентира условията за корекции на данъчната основа на начислен с фактура данък. Цитираното в искането решение на СЕС по дело С-242/18 /„ У. Лизинг“ ЕАД/ е постановено при други факти и от мотивите му следват други изводи. В същото решение е отбелязано, че националната данъчноправна уредба не съдържа разпоредба, която изрично да регламентира корекция в случаите на анулиране, разваляне, отказ или пълно или частично неплащане, или когато цената е намалена след извършването на доставката, на начислен с ревизионен акт ДДС. Съдът обаче е намерил, че разпоредбата на чл. 115 от ЗДДС, регламентира условията за корекции на данъчната основа на начислен с фактура данък.

Органите по приходите са приели, че след като не се е възползвало от правото си на корекция на данъчната основа по реда на чл. 115 от ЗДДС, „Овергаз Мрежи“ – АД няма право на възстановяване в процедура по чл. 129 от ДОПК на начислен данък в размер на 631 378,84 лв., отразен в издадени от него фактури, тъй като редът по чл. 129 от ДОПК не е единствено възможен, а поради липсата на корекция, не може да се приеме, че начисленият във фактурите ДДС, чието възстановяване се претендира, е недължимо платен.

Според изложеното в АПВ, преюдициалното запитване по дело С-248/18 е във връзка

с претендирано от доставчик възстановяване на начислен с ревизионен акт ДДС, а не по издадени фактури, при липса на разпоредба в националната данъчноправна уредба, която изрично да регламентира корекция в случаите на анулиране, разваляне, отказ или пълно или частично неплащане, или когато цената е намалена след извършването на доставката, на начислен с ревизионен акт ДДС.

Проверяващите органи са посочили, че според постановеното от СЕС в Решение от 3 юли 2019 година по дело C-242/18 /„ У. Лизинг“ ЕАД/, тази възможност за дерогиране в 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. Посочено е, че материалноправна дерогация в случай на неплащане на цената трябва задължително да се основава на несигурността „относно окончателния характер на неплащането“.

Според изложеното в АПВ, в настоящия случай „Овергаз Мрежи“ – АД не се е възползвало от правото си на корекция на издадените от него фактури по реда на чл. 115 от ЗДДС, а от друга страна правото на корекция на данъчната основа по издадени фактури не е ограничено с предвидени в националното законодателство условия, освен със срок за извършване на корекцията – чл. 115, ал. 2 от ЗДДС. Спазването на предвидения в чл. 115 от ЗДДС ред за корекция на данъчната основа дава възможност на данъчнозадълженото лице – доставчик да си възстанови целия надвнесен към данъчната администрация ДДС за неплатените вземания, поради което спазването на това изискване по принцип не поставя под въпрос неутралитета на ДДС.

Органите по приходите са посочили, че основната част от несъбраните вземания в искането се формира от регистрирани по ЗДДС клиенти, които от своя страна са имали възможност да приспадат данъчния кредит. Издаването на кредитни известия и предоставянето им на контрагента е предпоставка за осигуряване на принципа на неутралност на данъка и защита на фиска, тъй като е недопустимо приспадането на данъчен кредит от получателя по доставката, като в същото време се допусне при доставчика данъкът да бъде коригиран/сторниран.

Според ревизиращите предвид практиката на СЕС, в случаите, в които държавата се е възползвала от възможността за дерогация и лицето желае да намали документираната данъчна основа, то следва да докаже, че вземането му е несъбираемо чрез изпълнението на съответните формалности. Такива доказателства биха било наличието на евентуални съдебни решения, издадени в резултат на проведен исков процес, както и постановления на съдебен изпълнител. Със съответните актове по несъстоятелност следва да бъде доказано, че кредиторът е останал неудовлетворен или ще остане такъв, защото видно от приложените списъци основната част от вземанията се формира от стопански субекти,

за които се предполага, че разполагат с някакви активи.

Органите по приходите са счели, че несъбраните вземания от стопански субекти са формирани за един значително дълъг период от време, за който период са издадени голям брой фактури, като длъжникът е упражнил право на приспадане на данъчен кредит по тези фактури. От изложените данни в искането е установено, че за всяко едно вземане са издавани фактури и дружеството е продължило да извършва доставки в продължение 6 – 7 месеца, при което е формирано задължение в значителен размер, без да бъде прекратено доставянето. Освен това приемат, че не е ясно дали длъжникът е проявил особено старание за защита на своите интереси, има ли съдебни решения, дали са влезли в сила с или без да бъдат обжалвани. Считат, че дружеството не е представило каквито и да е било доказателства към искането си. Самият факт, че вземанията не са събрани, не дава сам по себе си основание да се определят като окончателно несъбираеми, нито за обуславяне на извод, че с оглед на обстоятелствата има доказана по съответния ред вероятност задължението да не бъде изпълнено.

Направено е заключение, че след като не е коригирало данъчната основа на доставките, за което е нямало обективни пречки, „Овергаз Мрежи“ – АД не може да се позовава на директния ефект на чл. 90, §1 от Директивата за ДДС. С оглед изложеното, с АПВ е прието, че не са налице основания за възстановяване на претендираната сума от 631 378,84 лв., представляваща данък върху добавената стойност, начислен и внесен в бюджета във връзка с осъществени облагаеми доставки, вземанията за които са несъбираеми.

С Решение № 612/15.04.2021г., на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” – С., ЦУ на НАП е потвърден акт за прихващане или възстановяване АПВ№ №П-29002921004193-004-001/25.01.2021г., като са възприети изцяло изводите на органите по приходите при ТД на НАП ГДО.

С оглед изясняване на делото от фактическа страна е допусната и приета, без оспорване от страните, съдебно-икономическа експертиза, от която се установява следното:

Не съществува възможност Овергаз Мрежи АД да реализира своите вземания от клиенти, включени в Приложение №4 и №5, по следните причини: 1.Сумите включени в Приложение №4 и №5 не отговарят на природата на вземанията по основната си характеристика за ликвидност. Написаната възраст на вземанията е определена на база изчислената възраст на последно издадения документ, включен в извадките от неплатени документи към Овергаз Мрежи АД, което е минимална възраст

на вземането по дадения клиент.; 2.Поради финансовите и имуществени характеристики на клиентите.; 3.Поради процента на събираемост, въпреки предприетите съдебни и извънсъдебни действия.; Експертната счита, че вземанията, включени в Приложение № 4 и Приложение № 5 са несъбираеми.

Експертът извежда три хипотези за установяване на момента, от който се приема, че вземанията са несъбираеми : Хипотеза 1 – вземанията с просрочие от 90 дена след падеж са несъбираеми; Въвеждане на утвърдените правила; Хипотеза 2 – срок за събираемост на вземанията до 60 дена, след който срок вземанията са несъбираеми; Хипотеза 3 – при настъпване на тригодишната давност от дата на издаване на документа.

С оглед изясняване на делото от фактическа страна е допусната и приета, без оспорване от страните, съдебно-счетоводна експертиза, от която се установява следното:

Всички фактури по списък на фактури във връзка с несъбрани вземания, за които са предприети съдебни и изпълнителни действия (Приложение № 4), и списък на фактури във връзка с други несъбрани вземания (Приложение № 5), са включени в дневниците за продажби на „Овергаз Мрежи“ – АД за съответните месеци и за същите е начислен ДДС, по сметка 4532 Разчети по ДДС, които отразяват начислението по партидата на клиента, подробно описано в Констативно-съобразителната част и Приложение №1.

Фактурите отразени в списък на фактури във връзка с несъбрани вземания, за които са предприети съдебни и изпълнителни действия (Приложение № 4), и списък на фактури във връзка с други несъбрани вземания (Приложение № 5), са включени в дневниците за продажби за съответните данъчни периоди, като същото намира отражение и в счетоводните регистри на дружеството по сметка 4532. Формираният резултат за съответните данъчни периоди по сметка 453 – Разчети по ДДС, е внасян в държавния бюджет, като доказателство за същото е и предоставеното на експертната удостоверение за наличието или липсата на задължение, по чл.87, ал.6 от ДОПК с Изх.№290202100244532/25.11.2021г., видно от което „Овергаз Мрежи“ – АД няма данъчни задължения, подробно описано в Констативно-съобразителната част.

За неплатените суми по списък на фактури във връзка с несъбрани вземания, за които са предприети съдебни и изпълнителни действия (Приложение № 4), и списък на фактури във връзка с други несъбрани вземания (Приложение № 5) не са постъпвали плащания, като същото и

представляващият на „Овергаз Мрежи“ – АД декларира с изрична декларация.

С направените констатации експертът е установил:

- размерът на неплатения ДДС от стопанските потребители към „Овергаз Мрежи“ – АД ДДС, начислен във фактурите към тях, отразени в горечитираните списъци е 609 322,00 лева;
- размерът на неплатения ДДС от битовите потребители към „Овергаз Мрежи“ – АД, начислен във фактурите, отразени в горечитираните списъци е 22 056,84 лева;
- общият размер на неплатения ДДС от стопанските и от битовите потребители към „Овергаз Мрежи“ – АД, начислен във фактурите към тях, отразени в горечитираните списъци е 631 378,84 лева, подробно описано в Констативно-съобразителната част.

Експертизата е установила общия размер на данъчните основи за облагане с ДДС за всяка една от годините от 2007г. до 2021г., като същият е представен в Приложение № 2 към настоящата експертиза.

При така установената фактическа обстановка съдът достига до следните правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима. Жалбоподателят е адресат на акта, засегнат неблагоприятно от обективизираното в същия властническо волеизявление, поради което има правен интерес от оспорване. Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК и е насочена срещу индивидуален административен акт, подлежащ на пряк съдебен контрол за законосъобразност.

Разгледана по същество жалбата е основателна.

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

Оспореният акт за прихващане или възстановяване е издаден от компетентен орган. Спазена е предвидената в закона писмена форма, като са налични фактическите и правни основания за издаването му. При издаването на индивидуалния административен акт не са допуснати съществени процесуални нарушения, които да обосновават самостоятелно основание за отмяна.

АПВ е издаден при противоречие с материалноправни разпоредби.

Спорът в настоящото производство се свежда до въпроса законосъобразно ли е отказано на „Овергаз Мрежи“ – АД възстановяване по реда на чл. 129 от ДОПК на начислен и внесен в бюджета ДДС в размер на 631 378,84 лв. за периодите от 01.05.2008 г. до 31.12.2020 г. във

връзка с осъществени облагаеми доставки, вземанията за които са посочени от дружеството като несъбираеми.

„Овергаз Мрежи“ – АД е доставчик на природен газ на стопански и битови потребители, с които има сключени индивидуални договори, към които са приложими за Общи условия за разпределение и снабдяване с природен газ. В Общите условия за стопански потребители са установени задължителни минимални количества за потребление. Формирането на възнаграждението за доставката се определя чрез измерване на преминалия природен газ посредством монтираните в газоизмерителния пункт средства за измерване на разхода на природен газ. Потребеното количество природен газ за съответните периоди се установява с месечни и годишни актове. За потребеното количество природен газ дружеството издава месечни фактури с начислен 20% ДДС. Съгласно общите условия за стопански потребители възнаграждението е дължимо към доставчика в срок до 7 дни от месеца, следващ месеца на доставката. В Общите условия за битови потребители е регламентирано, че този срок не може да бъде по-малък от 10 дни.

Дружеството е разделило определените като други несъбрани вземания, за начисления по които ДДС се претендира възстановяване, в две групи:

В първа група са включени несъбрани вземания, за които са предприети съдебни и изпълнителни действия и същите са на стойност от 1 690 207,31 лв., от които начислен ДДС от 281 701,22 лв.

Във втората група са включени несъбрани вземания от длъжници, които са преустановили търговска дейност и са в процедура по ликвидация на дружеството, или такива, за които е налице открито производство по несъстоятелност пред компетентния съд и същите са обявени в неплатежоспособност или свръхзадълженост или и двете и юридически лица, които са прекратени или заличени в съответния регистър без правоприменник. Несъбраните вземания от втората група са на обща стойност от 2 098 065,73 лв., в т.ч. данъчна основа от 1 748 388,11 лв. и ДДС от 349 677,62 лв.

С нормата на чл. 90, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО законодателят е приел, 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. Правнорелевантният факт в случая се явява неплащането на процесните суми, което е установено и от назначената по делото съдебно-счетоводна експертиза. От тълкуването на текста на член 90 от ДДС Директивата и натрупаната през последните години европейска и местна съдебна практика по прилагането му е

очевидно, че за да се стигне до неговото прилагане, трябва да са налице следните факти и обстоятелства:

- **Неплащане по доставката** – то е основание за намаляване на данъчната основа, а оттам на начисления и внесен в бюджета ДДС. Видно от заключението на съдебно-счетоводната експертиза след запознаване със значителен обем от счетоводни документи, по фактурите, във връзка с които „Овергаз Мрежи“ – АД, не са постъпили плащания от получателите, а последният факт изрично е деклариран и от представляващия Дружеството чрез нарочна декларация. Експертизата е установила също така, че размерът на неплатения ДДС от контрагенти на „Овергаз Мрежи“ – АД е както следва: 609 322,00 лв. неплатен ДДС от стопански потребители на „Овергаз Мрежи“ – АД и 22 056,84 лв. неплатен ДДС от битови потребители, а общият размер на несъбрания ДДС от „Овергаз Мрежи“ – АД по издадени фактури за доставки към клиенти е 631 378 лв. Последната сума напълно съответства на размера на ДДС, заявен за възстановяване от Дружеството в подаденото искане за прихващане и/или възстановяване. Между страните не е налице спор, че посоченият размер на ДДС е внесен в държавния бюджет от Дружеството, както и че е налице неплащане на същия по доставките към клиенти на Овергаз.

- **Доказана вероятност вземането да не бъде събрано** - дори и държавата да е дерогирала от задължението за намаляване на данъчната основа и съответния ДДС за случаите на неплащане, тази дерогация не може да е абсолютна и не обхваща случаите, в които данъчно задълженото лице изтъкне, че има вероятност задължението да не бъде изпълнено. В настоящия случай „Овергаз Мрежи“ – АД претендира възстановяване на ДДС само по вземания, които са останали несъбрани, въпреки предявените от Дружеството претенции в рамките на посочените по-горе процедури и производства. Изслушаната и приета по делото съдебно-икономическа експертиза в своето заключение по категоричен начин установява, че не съществува възможност „Овергаз Мрежи“ – АД да събере своите вземания по фактурите, по отношение на които се претендира възстановяване на ДДС. Този извод вещото лице е направило след подробно изследване на практика на всеки случай на несъбрано вземане, за който се претендира възстановяване на ДДС – прегледан е статусът на клиента, дали например по отношение на него е налице открито производство по ликвидация или несъстоятелност, последните съответно на какъв етап са, какво е финансовото и имущественото състояние на клиента, какви съдебни действия са предприемани от „Овергаз Мрежи“ – АД с цел реализиране на вземането, до какви

резултати са довели тези действия, колко дни просрочие са налице средно по отношение на вземанията в различните групи и т.н. С оглед на фактите и обстоятелствата за всеки конкретен случай, както и периода, за който не е постъпило плащане на съответното задължение, вещото лице е стигнало до мотивирания извод, че вземанията на „Овергаз Мрежи“ – АД са окончателно несъбираеми.

Органите по приходите, за да постаноят своя отказ, релевират обстоятелства, които в случая са напълно неотнормими към правото на възстановяване на ДДС.

Неправилно органите по приходите твърдят, че след като не е издало кредитни известия за корекция на несъбрания ДДС, „Овергаз Мрежи“ – АД нямало право на възстановяване на данъка. Съгласно чл. 115, ал. 1 от ЗДДС при изменение на данъчната основа на доставка или при развалянето на доставка, за която е издадена фактура, доставчикът е длъжен да издаде известие към фактурата. Видно от редакцията, разпоредбата изисква да се издава кредитно известие единствено при промяна в размера на дължимото възнаграждение, тоест при промяна, изразяваща се в изменение на задължението или прекратяването на самото правоотношение, но не и при неплащане без такава промяна. Неплащането е форма на неизпълнение на задължението, а неизпълнението не води до автоматично изменение и/или прекратяване на договора, респективно на уговорката за доставката. В случая на „Овергаз Мрежи“ – АД договорите както със стопанските, така и с битовите потребители не са развалени, нито изменени или прекратени на друго основание, поради което няма основание за издаване на кредитни известия.

Е. приложим ред за корекция на ДДС по несъбираеми вземания, чиято несъбираемост е настъпила преди 01.01.2023г. е редът по чл. 128 и сл. от ДОПК. Това изрично посочва и ВАС в Решение № 17148/16.12.2019г. по адм. д. № 11672/2016г. По-нататък, приложимостта на процедурата по чл. 129 от ДОПК по отношение на несъбрани вземания е потвърдена от Върховния административен съд и в Решение № 417/16.01.2023 г. по адм. д. № 3607/2022 г. В него Върховният административен съд приема, че искане за възстановяване на ДДС поради несъбираемост на вземания, направено в хода на ревизионно производство, е допустимо. Нещо повече, върховните съдии посочват следното: „Несъвместимо с принципа на пропорционалност е очакването на органите по приходите упражняването на правото на намаляване на данъчната основа да се осъществи по реда на чл. 115 ЗДДС като в съответствие с чл. 124, ал. 2 кредитното известие се отрази в дневника за продажби за периода, през

който е издадено. В съвсем актуалното Решение № 6023 от 16.05.2024 г. по адм. д. № 10881/2022 г. Върховният административен съд приема, че „за възстановяването на данъка в случай на неплащане ЗДДС не се поставя изискване да е коригирано и съответното му приспадане и задълженията за ДДС във връзка с тази корекция да са ефективно събрани, за да се гарантира липсата на загуба на данъчни приходи. Поради това, се налага изводът, че при положение като това, установено в настоящия случай, при което е ясно, че такава корекция на правото на приспадане е невъзможно да бъде направена, начисленият ДДС, който не е заплатен от получателя по доставката, въпреки че е дължим от него, следва да бъде възстановен.“

Следователно, категоричната практика на ВАС сочи, че именно редът по чл. 128 и сл. от ДОПК е приложим по отношение на възстановяване на ДДС са несъбираеми вземания за всички случаи на несъбираемост, настъпила преди 01.01.2023 г.

С протоколно определение от 15.11.2022г. по искане на страните, съдът е спрял производството по делото, на основание чл. 229, ал. 1, т. 4 от ГПК вр. с чл.144 от АПК до постановяване на решение по дело С-314/2022 на СЕС. Решението на СЕС по дело С-314/22 касае много специфична фактическа обстановка и от изводите на СЕС не следва, че издаването на кредитно известие е абсолютна предпоставка за намаляване на данъчната основа в случай на неплащане по доставката, по-скоро възможността такъв документ да бъде издаден от доставчика следва да се преценява във всеки конкретен случай с оглед конкретните обстоятелствата и в духа на принципите за неутралност и пропорционалност при облагане с ДДС. СЕС във въпросното свое решение обаче категорично приема (както и в предходните си решения по темата), че в случай на неплащане по доставката държава-членка не може напълно да откаже намаляване на данъчната основа, съответно на начисления ДДС по доставката. Нещо повече, според СЕС принципът на неутралитет на данъчната система на ДДС изисква финансовите загуби, понесени вследствие на обстоятелството, че възстановяването на надвзетия ДДС не е извършено в рамките на разумен срок, да бъдат компенсирани чрез изплащането на лихви за забава т.е. по недвусмислен начин е потвърдено правото на данъчно задълженото лице на присъждане на лихви за забава.

Неотнормирани, необосновани и нелогични са твърденията на приходните органи относно това, че като не е прекратило доставянето на природния газ към неплатилите потребители веднага след неплащането, „Овергаз Мрежи“ – АД съзнателно е допуснало да бъде увредено и това навеждало към извод за „прикриване на истинските правоотношения между страните

и техните действителни намерения“, а последното пък обосновавало основание за отказ да се коригира данъкът. Доставянето на природен газ е специфична дейност, която изисква поддържане на специална газопреносна мрежа и редица съоръжения, което включва непрекъснато провеждане на усложнени и скъпоструващи процеси, и същевременно е обвързана с посрещане на редица изисквания за съответствие с регулаторните рамки. Ето защо Дружеството не може да си позволи при всяко неизпълнение (неплащане) да прекъсва газоподаването, тъй като механизмът на последното е далеч по-сложен, а газоснабдяването представлява и съществена обществена функция. Нещо повече, спорадични прекъсвания на газоснабдяването са свързани с рискове от аварии, увреждане живота и здравето на гражданите, собствеността, околната среда, интересите на потребителите и националните интереси.

Не следва да се приеме и доводът на приходните органи относно ползван данъчен кредит по процесните доставки, за които се иска корекция на начисления ДДС. На първо място, твърдението е общо и необосновано, доколкото не отчита факта, че голяма част от потребителите са физически лица, които изобщо не са регистрирани за целите на ДДС и съответно никога не са приспадали сумата на данъка. Нито в българското, нито в европейското законодателство е предвидено изискване, което да обвързва правото на корекция на начисления данък при доставчика със задължението за корекция на ползвания данъчен кредит при получателя. Напротив, основополагащият принцип на неутралност на ДДС изисква лицето, което събира данъка за сметка на държавата, да бъде изцяло освободено от тежестта на дължимия или платен данък в рамките на неговата облагаема с ДДС икономическа дейност. Изрично становище, че „взаимовръзката между корекцията на данъчната основа и корекцията на подлежащия на приспадане ДДС не предполага непременно, че тези корекции трябва да се извършат в един и същ момент“, е изразено и в Решение на СЕС от 15 октомври 2020 година по дело C-335/19 (E. sp. z o.o. sp. K). От посоченото решение се извежда също, че корекция на начислен ДДС може да бъде извършена от която и да е от страните по доставката, независимо дали другата страна е направила съответна корекция.

Предвид горното, съдът намира, че органите по приходите необосновано са отказали на „Овергаз Мрежи“ – АД възстановяване на ДДС в размер на 631 378,84 лв. във връзка с подадено Искане №20-28-15012/31.12.2020г. за възстановяване на основание чл. 129, ал. 1 от ДОПК. С оглед гореизложеното, жалбата се явява основателна, а АПВ следва да бъде отменен. С оглед спецификите на акта, спорът не може да бъде решен от

съда по същество, поради което преписката следва да бъде върната на административния орган - ТД на НАП ГДО за произнасяне съобразно задължителните указания по тълкуването и прилагането на закона.

При този изход на спора и с оглед направеното от жалбоподателя искане за присъждане на разноски съобразно представения списък по чл. 80 ГПК, съдът намира, че на същия следва да бъдат заплатени разноски в размер на 4 651 лева, както следва: 50 лева за държавна такса, 1131 лева заплатено възнаграждение на ССЧЕ и 3470 лева заплатено възнаграждение на СИЕ. Жалбоподателят не претендира заплащане на адвокатско възнаграждение.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 3 Административен съд София - град, III отделение, 55 състав

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ Акт за прихващане или възстановяване /АПВ/ №П-29002921004193-004-001/25.01.2021г., потвърден с Решение № 612/15.04.2021г., издадено от Директор на Дирекция "ОДОП" С., с който на „Овергаз Мрежи“ – АД е отказано възстановяване на ДДС в размер на 631 378,84 лв. във връзка с подадено Искане №20-28-15012/31.12.2020г. за възстановяване на основание чл. 129, ал. 1 от ДОПК.

ВРЪЩА преписката на ТД на НАП ГДО за издаване на нов административен акт по Искане за прихващане или възстановяване с вх. № Искане №20-28-15012/31.12.2020г. при ТД на НАП ГДО от „Овергаз Мрежи“ – АД, съобразно дадените от съда указания по тълкуването и прилагането на закона.

ОСЪЖДА Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. при Централно управление на Националната агенция за приходите да заплати на Овергаз Мрежи“ – АД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], чрез адв. Т. Т. и адв. Н. У., в качеството на пълномощници съдебни разноски в размер на 4 651 /четири хиляди шестстотин петдесет и един/ лева.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните и получаването на препис от съдебния акт.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:

