

# РЕШЕНИЕ

№ 2759

гр. София, 05.06.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 6 състав,**  
в публично заседание на 02.12.2019 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Боряна Бороджиева**

при участието на секретаря Елеонора М Стоянова, като разгледа дело номер **5475** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е образувано по жалба на [фирма] с ЕИК[ЕИК] срещу мълчалив отказ за прихващане или възстановяване (АПВ) по подадено искане по реда на чл.129 от ДОПК във връзка с чл.126 от ЗДДС с вх.№ 53-07—232/21.11.2018г., потвърден с Решение № 424/12.03.2019г. на Директора на Дирекция „ОДОП“-С..

Жалбоподателят оспорва отказа по подробни съображения в жалбата и в писмени бележки. Искането е да се признае на дружеството правото на възстановяване на сума в размер на 330 443, 77 лв., претендирана с искането, а преписката да се върне на компетентните органи със задължителни указания да бъде издаден АПВ, претендира разноски по списък. Счита, че след като [фирма] е начислило ДДС със ставка 20% и същият данък е внесен в републиканския бюджет, то с оглед разпоредбите на Директива 2006/112/ЕО, практиката на СЕС (позовава се на Решение на СЕС С-246/16 по дело E. DI M., както и други решения от практиката на СЕС, включително по български случаи) и принципите на конформно тълкуване и прилагане на националната законодателна рамка в светлината на европейското право, то за дружеството е възникнало право за намаляване на задълженията му за ДДС и съответно възстановяване на платения данък във връзка с вземането от [фирма] (обявено в несъстоятелност). Основният довод на жалбоподателя е, че съгласно на чл. 90, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по нататък Директивата за ДДС) практиката на СЕС държавата няма право да изключи или да накърни правото

на доставчиците на облагаеми сделки да им бъде възстановен ДДС върху несъбираемите им вземания – окончателно несъбираеми или е налице вероятност, че ще останат несъбрани. В случая вземанията на дружеството от [фирма] отговаряли на критерия за несъбираемост, което се потвърждавало и от заключението на съдебно счетоводната експертиза по делото. й. Аргументира теза, въз основа на решението по С-242/18г. на СЕС, че в хипотеза на окончателна, съответно вероятна несъбираемост на вземането, предвидената в чл.90, ал.2 от Директива 2006/112/ЕО възможност за дерогация не би могла да намери приложение.. Излага контрааргументи и на доводите на ответника в решението му. Претендира отмяна на мълчаливия отказ, постановен по искането на дружеството и да се признае правото на възстановяване на претендираната сума в размер на 330,443.77 лв., като преписката да бъде върната на административните органи с указания да бъде издаден акт за прихващане или възстановяване съгласно искането. Претендира присъждане на разноски по списък.

Ответникът оспорва жалбата, иска отхвърлянето й. Освен съображенията в решението чрез процесуалния представител, излага съображения в съдебно заседание. Включително и от приетото експертно заключение не било доказано вземането на жалбоподателя да е несъбираемо, поради което неоснователно се претендирала неприложимост на дерогацията от задължението на РБългария за намаляване на данъчната основа, предвидена в чл.90, ал.1 от Директива 2006/112/ЕО. На следващо място посочва, че директното позоваване на директивата е възможно, само когато на национално ниво не е предвиден механизъм на защита в случай на неплащане на задължение, а в случая жалбоподателят не се бил възползвал от разпоредбата на чл.151а от ЗДДС. Счита, че жалбоподателят е следвало сам да намали данъчната основа, като издаде кредитни известия по вече издадените от него фактури, по които е начислил ДДС, като в случая това не е сторено, не е спазен реда за корекции по чл.115 от ЗДДС, вместо това е подал искане по чл.129 от ДОПК за възстановяване на данък. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Жалбата е допустима – от надлежна страна, от подлежащ на обжалване, приравнен на данъчен акт мълчалив отказ, в срок, след изчерпване на административното обжалване.

Факти по делото:

Жалбоподателят подава искане за прихващане или възстановяване по реда на чл. 129 от ДОПК, във връзка с чл. 126 от ЗДДС с вх. №53-07-232 от 21.11.2018 г. до директора на ТД на НАП-С.. Претендира възстановяване на сума в размер на 330 443,77 лв., представляваща данък върху добавената стойност (ДДС), начислен от [фирма] и внесен в бюджета във връзка с осъществени от дружеството облагаеми доставки, вземането за които се разглежда като несъбираемо. Посочва, че има вземане от [фирма] с ЕИК[ЕИК] в размер на 1 982 662,59 лв. с включен ДДС, за предоставени наемни услуги и съпътстващи доставки на основание сключен договор за наем от 15.12.2010 г., като това вземане следва да се разглежда като несъбираемо, тъй като [фирма] е обявено в несъстоятелност. Прилага договор за наем между двете дружества от 15 декември 2010г., предизвестие от 03.05.2016 г., отправено от [фирма] към [фирма] за разваляне на договора за наем, Решение № 9 от 23.01.2017г. на СОК за обявяване на несъстоятелността на [фирма], Списък на приетите от синдика предявени вземания на кредиторите на К. България ЕАД, Определение № 340 от 13.07.2017г. на СОС, с което се одобрява списък на приетите от синдика, предявени вземания от кредитори на К. България ЕАД, справка от счетоводството на

дружеството за несъбраните от К. България ЕАД суми, представляващи възнаграждения за извършени облагаеми доставки и за включения в несъбраното вземане ДДС; копие на справка-декларация (СД) по ЗДДС на жалбоподателя и банково извлечение за м.януари 2017г. относно плащане на данъка за този данъчен период. Исканият възстановяването сочи, че предвид обявяването в несъстоятелност на длъжника му е налице съществена вероятност това вземане да не му бъде изплатено, което счита, че му дава право да търси възстановяване на включения в него ДДС. Иска корекция на резултата по смисъла на чл.88 от ЗДДС за данъчния период месец януари 2017г. чрез намаляване на ДДС задълженията за периода, в размер на 330 443, 77 лв. Едновременно с това е поискано искането да бъде разгледано и като уведомление до компетентния орган по приходите по смисъла на чл. 126 от ЗДДС.

С Резолюция за извършване на проверка за установяване на факти и обстоятелства №П-22220318211968-ОРП-001 от 28.11.2018 г., издадена от И. В. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП -С., е възложена проверка на жалбоподателя във връзка с подаденото от него искане. С Промяна на резолюция за извършване на проверка №П-22220318211968-ОРП-002 от 27.12.2018 г. и №П-22220318211968-ОРП-003 от 31.01.2019 г. е продължен срокът за извършване на проверката до 31.01.2019 г. и съответно до 28.02.2019 г.

По повод искането няма данни проверката да е приключила, нито е издаден АПВ.

С оглед непроизнасянето в срок по искането за издаване на АПВ и на основание чл. 131, ал. 1 от ДОПК, жалбоподателят е оспорил формирания мълчалив отказ пред ответника. Директорът на Дирекция „ОДОП“-С. с решение № 424/12.03.2019г. е отхвърлил жалбата.

Последвало е съдебното обжалване.

В настоящото производство са събрани като доказателства административната преписка, писмени доказателства свързани с движението на производството по несъстоятелност на [фирма].

Изслушана е ССЧЕ, приета от страните без оспорване, която съдът намира за обективна и компетентна. Същата дава утвърдителен отговор на въпроса дали вземането на [фирма] за предоставени в периода 2015г. – 2016г. наемни услуги и съпътстващи доставки на [фирма] в размер на 1 982 662.59 лв. (с начислен ДДС в размер на 330 443, 77 лв.) е включено в списъците на приетите от синдика вземания на кредитори на [фирма], изготвени на 02.05.2017 г., и да се посочи неговият ред на удовлетворяване по чл. 722, ал. 1 от ТЗ. В Списък на приетите от синдика предявени вземания на кредиторите на [фирма] – в несъстоятелност, ЕИК[ЕИК] по т.д. № 171/2016г. по описа на Софийски окръжен съд, изготвен на основание чл. 685, ал. 1 от ТЗ във връзка с чл. 686, ал. 1, т. 1 от ТЗ, с дата 02.05.2017г., с пореден № 70 (в списъка) са включени вземания с дата на предявяване 17.02.2017г., кредитор [фирма], общ размер на вземанията 7138676,01 лв., от които: 1701132,52 лв. – главница за базов наем за периода от 01.04.2015г. до 30.04.2016г., 150871,48 лв. – главница за незаплатена такса за услуги за периода от 01.01.2016г. до 30.04.2016г., 130658,59 лв. – главница за незаплатени задължения за консумативи за периода от 01.12. 2015г. до 30.04.2016г., 5156013,42 лв. – неустойка при предсрочно прекратяване на договора по вина на наемателя, уговорена в чл. 6.2.(d) от договора. Ред по чл. 722, ал. 1 от ТЗ – т. 8. В списъка в т. 70 са и основанията за предявяване на вземанията (Лист 151 CD PDF file 01., Лист 120 по делото). По делото са ангажирани предявените от [фирма] и включени в т. 70 в Списък на приетите от синдика предявени вземания

на кредиторите на [фирма] – в несъстоятелност, с дата 02.05. 2017г., вземания по неразплатени фактури за наем, такси и консумативи, в размер на 1982662,59 лв., в т.ч. ДДС 330443,77 лв., без неустойката при предсрочно прекратяване на договора (Таблица № 2 връзка с Таблица № 1).

Вещото лице посочва общият размер на всички вземания на кредиторите на [фирма] с ред на удовлетворяване по чл. 722, ал. 1, т. 1 – 7 от Т, по редове: по чл. 722, ал. 1, т. 1 от ТЗ вземания в размер на 71361503,98 лв.; по чл. 722, ал. 1, т. 3 от ТЗ вземания в размер на 25369,96 лв.; по чл. 722, ал. 1, т. 4 от ТЗ вземания в размер на 1344338,67 лв.; по чл. 722, ал. 1, т. 6 от ТЗ вземания в размер на 11956578,43 лв.; по чл. 722, ал. 1, т. 7 от ТЗ вземания в размер на 7206264,84 лв.; по чл. 722, ал. 1, т. 8 от ТЗ вземания в размер на 51130246,72 лв.; по чл. 722, ал. 1, т. 9 от ТЗ вземания в размер на 785297,48 лв.; по чл. 722, ал. 1, т. 12 от ТЗ вземания в размер на 53949,80 лв. (Таблицы №№ 3 до 5 във връзка със Списъците в СД по делото, представени в таблици - списъци П. № 1 и 1.1 до 1.9 към заключението). Общият размер на вземанията по Списъците с приетите от синдика предявени вземания на кредиторите на [фирма] – в несъстоятелност по делото, с ред на удовлетворяване по чл. 722, ал. 1, т. 1 до т. 7 от ТЗ е 91894055,88 лв., в т.ч. по чл. 722, ал. 1, т. 1 от ТЗ вземания в размер на 71361503,98 лв.; по чл. 722, ал. 1, т. 3 от ТЗ вземания в размер на 25369,96 лв.; по чл. 722, ал. 1, т. 4 от ТЗ вземания в размер на 1344338,67 лв.; по чл. 722, ал. 1, т. 6 от ТЗ вземания в размер на 11956578,43 лв.; по чл. 722, ал. 1, т. 7 от ТЗ вземания в размер на 7206264,84 лв.

Следва общият размер на всички вземания по Списъците с приетите от синдика предявени вземания на кредиторите на [фирма] – в несъстоятелност по делото, с ред на удовлетворяване по чл. 722, ал. 1, т. 8 от ТЗ е 51130246,72 лв.

Вещото лице дава отговор на въпроса каква е стойността на активите на [фирма], която би останала за удовлетворяване на кредиторите на дружеството с вземания по чл. 722, ал. 1, т. 8 от ТЗ след удовлетворяване на вземанията по чл. 722, ал. 1, т. 1 – 7 от ТЗ. Вещото лице е взело предвид заключението на съдебно - икономическа експертиза по делото за несъстоятелността, установените задължения на дружеството към всички кредитори и активите. Стойността на активите на [фирма], която би останала за удовлетворяване на вземания на кредиторите на дружеството по чл. 722, ал. 1, т. 8 от ТЗ, след удовлетворяване на вземанията по чл. 722, ал. 1, т. 1 до 7 от ТЗ, ще се яви в размер на 940791,12 (92834847,00 – 91894055,88) лв. Таблица № 6.

Вещото лице продължава с анализ и предположение по задачата какво би било евентуалното удовлетворяване на вземанията на жалбоподателя. Ако относителният дял на вземанията на [фирма] по фактури за предоставени наемни услуги и съпътстващи доставки на [фирма] спрямо всички вземания на кредиторите на [фирма] с ред на удовлетворяване по чл. 722, ал. 1, т. 8 ТЗ, който е 3,878 % се приложи в същата пропорция (величина) спрямо стойността на активите на [фирма], която би останала за удовлетворяване на вземания на кредиторите на дружеството по чл. 722, ал. 1, т. 8 от ТЗ, след удовлетворяване на вземанията по чл. 722, ал. 1, т. 1 до 7 от ТЗ, ще се получат (при изчислението) 36483,88 (940791,12 x 3,878 %) лв. Те ще представляват частта от вземанията на [фирма] по фактури за предоставени наемни услуги и съпътстващи доставки на [фирма], общо в размер на 1982662,59 лв., която би била удовлетворена от разпределението на стойността на активите на [фирма] 940791,12 лв. останала за удовлетворяване на вземания на кредитори по чл. 722 ал. 1, т. 8 ТЗ, след удовлетворяване на вземанията по чл. 722, ал. 1, т. 1 до 7 от ТЗ. При това

положение, удовлетворената част от вземанията в размер на 36483,88 лв. ще се яви 1,840 (36483,88 : 1982662,59 = 0,0184915 x 100) % от всички вземания на [фирма] по фактури за предоставени наемни услуги и съпътстващи доставки на [фирма] в размер на 1982662,59 лв

Вещото лице прави уговорката, че резултатите от изследването и изчисленията са съобразени с естеството и формулировката на задачите и се основават на данни по документи (CD) относно производството по несъстоятелност, находящи се по делото. Степента на евентуалното удовлетворяване на вземанията на [фирма] до която е достигнато в заключението, е състояние към даден момент То е до известна степен условно и не би могло да се предвиди с точност във времето. [фирма] е в неплатежоспособност. Дружеството няма активи, с които да се издължи към всички кредитори. Вероятността [фирма] да бъде частично удовлетворено е малка, тъй като неговото вземане по несъстоятелността е в т. 8 по реда на чл. 722, ал. 1 от ТЗ

Безспорно по делото е, че жалбоподателят М.О.Р.“ ЕАД е дружество, чийто основен предмет на дейност е управлението на търговски и развлекателен комплекс (Мол Р.), изграден върху собствен терен.

На 15.12.2010 г. жалбоподателят, в качеството на наемодател, сключва договор за наем с [фирма], в качеството на наемател. Предмет на договора е предоставянето за временно и възмездно ползване на недвижим имот, представляващ обект №1.002, находящ се на приземен етаж на търговски център Мол Р., предназначен за експлоатация като супермаркет от веригата К.. Договорът за наем е сключен за срок от 10 години /т. 2.5 от договора/, считано от датата на откриване на обекта 21.12.2010 г. /т. 4.1 от договора/, като е уговорено заплащането на месечен наем, подробно описан в т. 2.б.

В случая се касае за доставки с периодично изпълнение и съгласно чл. 25, ал. 4 от ЗДДС всеки период, за който е уговорено плащане, се смята за отделна доставка и данъчното събитие за нея възниква на датата, на която плащането е станало дължимо, поради което за жалбоподателя възниква задължение за издаване на данъчен документ по чл. 112 от ЗДДС на първо число от месеца, следващ месеца на ползване на обекта. Жалбоподателят уточнява, че е предоставял наемната услуга и съпътстващите доставки за периода 2011-2016г. Служебна проверка на ответника в програмния продукт на НАП е установила, че [фирма] е издавало фактури на [фирма] ежемесечно, като в същите е отразен предмет на доставките наем за обект 1.002 магазин К..

Поради системно неплащане на задълженията по договора от страна на [фирма] и невъзможност за уреждане на 03.05.2016 г. от [фирма] е изпратено предизвестие до [фирма] за разваляне на договора за наем от 15.12.2010 г. Със същото е предоставен на наемателя срок от 14 дни, считано от датата на получаване на предизвестията, да заплати изцяло дължимата сума на [фирма] в размер на 1 982 812,55 лв. или в противен случай наемодателят ще счита договора за прекратен от датата на изтичане на предоставения допълнителен срок за изпълнение. Договорът за наем е развален, считано от 18.05.2016 г., поради системно неплащане на задълженията по същия от [фирма]. Несъбраното вземане от [фирма] във връзка с осъществените облагаеми доставки от [фирма] (фактуриран наем, такси управление и разходи за консумативи) е в размер на 1 982 662,59 лв. с ДДС и се отнася за периода 01.04.2015 г. – 30.04.2016 г.

С Решение №9 от 23.01.2017 г. на Софийски окръжен съд е обявена

неплатежоспособността на [фирма], с начална дата 31 октомври 2015г. и е открито производство по несъстоятелност на длъжника. Същевременно със същото решение е обявено дружеството в несъстоятелност и е прекратена дейността му. Постановена е обща възбрана и заповед върху имуществото на „К. България“ ЕАД, прекратени са правомощията на органите му, лишено е от правото да управлява и се разпорежда с имуществото от масата на несъстоятелността. Постановено е започване на осребряване на имуществото на длъжника „К. България“ ЕАД, включено в масата на несъстоятелността и разпределение на осребреното имущество (Лист 113 - 119 по делото).

Както се установява и от заключението на вещото лице по делото, [фирма] е предявило вземанията си в срок пред синдика и същите са отразени в списъка на предявените вземания. Жалбоподателят е вписан като кредитор под номер 70 с общ размер на вземанията в размер на 7 138 676,01 лв., от които 1 701 132,52 лв. главница за базов наем за периода от 01.04.2015 г. до 30.04.2016 г., 150 871,48 лв. главница за незаплатена такса за услуги за периода от 01.01.2016 г. до 30.04.2016 г., 130 658,59 лв. главница за незаплатени задължения за консумативи за периода от 01.12.2015 г. до 30.04.2016 г. и 5 156 013,42 лв. неустойка за предсрочно прекратяване на договора, по вина на наемателя, уговорено в чл. 6.2 /d/ от договора.

Съгласно заключението на вещото лице по делото вероятността [фирма] да бъде частично удовлетворено е малка, тъй като неговото вземане по несъстоятелността е в т. 8 по реда на чл. 722, ал. 1 от ТЗ.

Не се оспорва от ответника, че във връзка с доставките дружеството е начислило и внесло в срок ДДС със ставка 20%, а именно сумата 330 443, 77 лв., която е включена в издаваните ежемесечно фактури.

**От правна страна** в настоящия казус основният въпрос е дали е за жалбоподателя право на възстановяване на ДДС, начислен за несъбраните вземания, чрез извършване на съответната корекция, при приложение на чл. 90, §1 от Директива 2006/112/ЕО (Директивата за ДДС).

За да откаже правото на възстановяване в изрични мотиви, ответникът излага няколко аргумента, които съдът обсъжда по нататък, заедно с тълкуване на общностното право и по-конкретно на разпоредбата на чл. 90 от Директивата и нейното транспониране в българското законодателство.

Съгласно чл.90, §1 от Директивата, в случаите на анулиране, разваляне, отказ или пълно или частично неплащане, или когато цената е намалена след извършването на доставката, основата се намалява съответно съгласно условия, които се определят от държавите-членки. Директният ефект на разпоредбата на Директивата е потвърден с Решение на СЕС от 12 октомври 2017г. по дело C-404/2016, L. I. L. Zrt - т.2 от диспозитива.

Жалбоподателят има право да се позове директно на разпоредбата на чл.90, §1 от Директивата ДДС, защото тя е безусловна, ясна и създава право на субекта на корекция на начислен ДДС, стига да са доказани фактите от хипотезата ѝ и да са изключени тези, даващи възможност на държавата - членка за дерогация от §1, в случай че такава е извършена.

Както следва от практиката на Съда (решение по дело C-404/16), в посочените в него случаи, чл. 90, §1 от Директивата за ДДС, задължава държавите членки да намаляват данъчната основа и следователно размера на дължимия от

данъчнозадълженото лице ДДС винаги 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 която пряко следва, че данъчната администрация не може да събира ДДС в размер, надвишаващ получения от данъчнозадълженото лице (решение С-337/13, т. 22).

§2 от посочения член 90 обаче допуска държавите членки да дерогират посоченото правило в случай на пълно или частично неплащане на цената на доставката. Тази възможност за дерогиране, която е строго ограничена до случая на пълно или частично неплащане на цената на доставката, 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 да бъде само временно (решение С-330/95). Тоест дерогацията се допуска за случаите, когато неплащането се характеризира с несигурността, която е присъща на неговия неокончателен характер.

Пак и предвид практиката на СЕС, следва да се сподели посоченото от ответника, че РБългария е решила да дерогира от правилото на чл.90, §1 от Директивата за ДДС, доколкото ЗДДС не съдържа разпоредби, които да позволяват намаляване на данъчната основа по ДДС в случай на неплащане. Съгласно т.24 и 25 от решение по т. 25, С-337/13, 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 дерогиране, предоставена ѝ съгласно чл. 90, §2 от Директивата за ДДС. В случай, че има пълно или частично неплащане на покупната цена без разваляне или анулиране на договора, купувачът продължава да дължи заплащане на договорената цена, а продавачът винаги разполага с правото си на вземане, което може да защити по съдебен ред. Доколкото обаче не може да се изключи хипотезата, че такова вземане в крайна сметка може да стане несъбираемо, законодателят на Съюза е предвидил възможността за всяка държава членка да определи дали положение на неплащане на покупната цена, което само по себе си и за разлика от анулирането или развалянето на договора не възстановява първоначалното положение за страните, предоставя право на съответно намаляване на данъчна основа съгласно определените от нея условия, или при това положение не се допуска намаляване.

Следва да се поясни обаче, че тази дерогация не е абсолютна, а само до момента, в който вземането стане окончателно несъбираемо или когато лицето изтъкне и докаже, че съществува обоснована вероятност вземането да остане несъбрано (решение по С-242/18 г., т.62 и т.63). Това е моментът, до който съгласно принципа на данъчен неутралитет, е допустимо данъчнозадълженото лице да бъде лишено от правото си да намалява данъчната основа, доколкото до този момент все пак съществува вероятност да получи вземането си. В случая обаче, поради обявяване в несъстоятелност на длъжника на жалбоподателя, е налице вероятна несъбираемост на

вземането, поради което вече не може да се ограничава правото на данъчнозадълженото лице да намали основата с начисления ДДС за вземане, което не е получил и вероятно няма да получи. Така например в българския казус по С-242/18 г. – [фирма] се касае за несъбиране през продължителен период от данъчно задължено лице на сумите, които му се дължат, съответно за вероятност задължението да не бъде изпълнено, за което националните органи под контрола на съда, следва да се уверят, че това действително е така, с оглед представените за целта доказателства. При такива обстоятелства (т.65 от решението), предвидената в чл.90, § 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 в случай като разглеждания в главното производство, без да засяга възможността за увеличаване на данъчната основа, ако евентуално все пак се извърши плащане.

Още по категорично е посочена границата на дерогацията в решение С-127/18, т.21 и 22, където се казва, че макар възможността държавите членки да се борят с несигурността относно неплащането на дадена фактура или окончателния му характер действително да има определено значение, подобна възможност за дерогирание не би могла да се разпростре отвъд тази несигурност, включително по въпроса дали е възможно данъчната основа да не се намалява при неплащане. Освен това допускането на възможността държавите членки да изключат всякакво намаляване на данъчната основа по ДДС би било в противоречие с принципа на неутралитет на ДДС, от който по-специално произтича, че предприятието, 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 икономическа дейност.

Това разбиране е застъпено и в определение на Съда от 24 октомври 2019 г. (дело С-292/19), чийто диспозитив гласи: Член 90 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че държавите членки следва да допускат намаляване на данъчната основа за данъка върху добавената стойност, ако данъчнозадълженото лице може да докаже, че вземането, което има спрямо своя дължник, е окончателно несъбираемо — обстоятелство, което запитващата юрисдикция трябва да провери — щом като не става въпрос за случай на неплащане, за който може да се приложи предвидената в параграф 2 от този член дерогация на задължението за намаляване на данъчната основа за данъка върху добавената стойност. Именно и съобразявайки наличието на този акт на СЕС по тълкуване на чл.90 от Директивата, а и редица други, съдът намери, че разпоредбата е ясна и не е необходимо да се отправя преюдициално запитване.

По отношение на възражението на ответника, направено в хода по същество, че жалбоподателят е следвало да приложи чл.115 от ЗДДС, съдът споделя изложените контрааргументи на ответника и становището, че не е приложим механизмът на корекция на ДДС резултата чрез издаване на кредитни известия в случай на неплащане: 1) Чл.115, ал.1 от ЗДДС е приложим при изменение на данъчната основа, докато в случая не се касае за промяна на размера на дължимите наемни вноски, а до неплащането им



изцяло; 2) Развалянето на договора за наем, който е договор с периодично изпълнение съгласно правилото на чл.88, ал.1 от ЗЗД, няма обратно действие, имотът е ползван и няма как да се върнат и двете насрещни престации по наемния договор, продължава да се дължат наемните вноски за периода, в който имотът е ползван от длъжника; 3) При липса на специален процесуален ред за упражняване правото на корекция на данъчния резултат и възстановяване на данъка начислен по несъбираемо вземане, приложим е общият ред – чл.128 и сл. от ДОПК, който е единствено възможен при неприложимостта за случая на чл.115 от ЗДДС. (В този смисъл и решение № 17148 от 16.12.2019г. на ВАС на РБ по адм.дело № 11672/2016г.)

Неоснователен е и аргументът на ответника, че РБългария е установила законов механизъм, изключвайки корекция на данъчната основа при неплащане, за да не допусне нарушаване на принципа на неутралитет на ДДС, с разпоредбите на Глава седемнадесета „а“ от ЗДДС – регламентиращият специален режим за касовата отчетност на данък върху добавената стойност, който да е приложим към разглеждания случай. Съгласно чл. 151а от ЗДДС, регистрираните по чл. 96, 97 и чл. 100, ал. 1 лица могат да прилагат специален режим за касова отчетност на данък върху добавената стойност, когато отговорят едновременно на следните условия: - имат максимален облагаем оборот, определен по реда на чл. 96 от ЗДДС в размер до левовата равностойност на 500 000 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.

Доколкото жалбоподателят твърди, че оборотът му надвишава, този изискван от нормата като горен праг, и този наведен факт не се оспорва от данъчната администрация, то спрямо [фирма] не е приложим този механизъм. Това е така, защото съгласно приложените към жалбата справки-декларации по чл.125 от ЗДДС за периода април 2014-март 2016 г. (периоди от преди месеца на първата и последната неплатени фактури), жалбоподателят сочи, че облагаемият оборот на дружеството за всеки 12 месечен оборот превишавал левовата равностойност на 500 000 евро (978 000 лв.), предвидена като праг по смисъла на чл.151а, ал.1, т.1 от ЗДДС, при чието превишение не е изпълнено изискването на закона за прилагане на този механизъм. Впрочем ответникът не е изследвал този въпрос и няма констатация дали дружеството отговаря на изискването за прилагане на режима на касова отчетност, но видно от приложените справки декларации по делото изискването за оборот не е изпълнено. Ако се гледат мотивите към законопроекта за въвеждане на специалния режим за касова отчетност, приложени като копие по делото с жалбата, той се въвежда по скоро с цел подпомагане на малките предприятия,

които срещат затруднения при плащане по извършените от тях доставки на стоки и услуги от клиентите си и ще им позволи да отчитат ДДС към бюджета при плащането по доставките от техните клиенти. Отделен е въпросът, доколко тази разпоредба на ЗДДС представлява дерогация по чл.90, §2 от Директивата за ДДС, но тъй като така или иначе механизмът е бил конкретно неприложим от страна на жалбоподателя, то е безпредметно обсъждането на този въпрос. В този смисъл, при тази фактическа обстановка по делото, не е налице основание и да се отправя преюдициално запитване, доколкото няма относими факти към прилагане на този режим по случая.

Следващият аргумент на ответника е, че жалбоподателят не е прекратил своевременно договора за наем, който, цитирайки конкретни текстове от него - т.7.1, с) се прекратява с писмено предизвестие не по-кратко от 14 дни при съществено неизпълнение за задължение по договора, като в т. 6.3 е посочено, че съществено неизпълнение по договора представлява всяка забава за плащане на дължима от наемателя съгласно договора сума, с изключение на разходите за консумативи, която е продължила повече от 15 дни, както и 3 последователни закъснения в плащанията (дори ако никое от тях не надвишава петнадесет дни). Ответникът подчертава, че в случая от страна на [фирма], в качеството му на наемател, е налице съществено неизпълнение по договора от м. 04.2015 г., което не е породено от непреодолима сила, но въпреки това предизвестие по реда на точка 7.1. с/ от договора е отправено от [фирма] едва през м. 05.2016 г. Посочил е, че добросъвестното изпълнение на задълженията с грижата на добър търговец е определящо и за отговорността на наемодателя, каквато грижа в случая не е положена и се е стигнало до натрупването на задължения в особено големи размери.

Съдът намира този аргумент да се откаже правото на корекция на жалбоподателя, произтичащо от чл.90, §1 от Директивата за ДДС за неоснователен. Обоснована е тезата на жалбоподателя, че въпросът дали е налице недобросъвестност в търговските отношения между данъчно задълженото лице и неговия длъжник, е неотнормено към правото на корекция на начисления данък за неплатеното вземане, доколкото няма данни жалбоподателят да е недобросъвестен при изпълнение на задължението си за начисляване и внасяне на ДДС съгласно правилото на чл.25, ал.4 от ЗДДС при периодични плащания, напротив. Освен това не би могло да се окачестви непременно като недобросъвестно поведение на жалбоподателя да не упражни веднага правото на разваляне на договора за наем, предвид своите икономически съображения, предвид спецификата на отдадения имот, уговорената наемна цена и дългосрочния характер на отдаването под наем.

По съображението за ползван данъчен кредит от страна на длъжника съдът достигна до следното: Ответникът след извършена проверка в програмните продукти на НАП е установил, че [фирма] е ползвало право на приспадане на пълен данъчен кредит във връзка със спорните доставки, но като получател по издадените фактури не е извършил корекция въпреки липсата на плащания. Действително, при това положение, ако само се признае корекцията на жалбоподателя, без да се извърши корекция при получателя, би се стигнало до евентуална загуба на данъчни приходи. Същевременно

обаче, липсата на механизъм за корекция на приспадналото право на данъчен кредит при неплащане, не би следвало да лиши доставчика от правото на корекция по силата на чл.90, §1 от Директивата за ДДС и което не е обвързано от задължение получателят или данъчната администрация да са извършили корекция на ползвания данъчен кредит за начисления ДДС. В случая това право не произтича пряко от извършена преди това корекция на данъчния кредит на получателя. Съгласно чл.185, § от Директивата за ДДС в случай на сделки, по които не е извършено плащане, държавите-членки могат да изискват извършването на корекция. Прилагането на такава корекция обаче е в правомощията на данъчната администрация, отделен е въпросът дали е възможна или допустима в националното право, транспонирана ли е в тази част Директивата. В това отношение следва да се припомни постоянната практика на СЕС, според която държава членка, която не е приела в срок необходимите мерки за изпълнение на директива, не може да противопостави на частноправните субекти своето неизпълнение на съдържащите се в нея задължения (С-589/12, т.39, С-157/02, т. 22). Също така, в т.25 и 26 на решението по дело С-127/18 целите да се гарантира правилното събиране на ДДС, предотвратяването на измамите и отстраняването на опасността от загуба на данъчни приходи, не позволяват да се върви срещу общата цел и систематиката на тази разпоредба и да се обоснове дерогация на член 90, параграф 1 от посочената директива поради други причини, освен свързаните с несигурността относно неплащането или окончателния му характер. Също така, макар член 273 от Директива 2006/112, да позволява на държавите членки да наложат задълженията, които те считат за необходими за осигуряване на правилното събиране на ДДС и предотвратяването на измамите, от постоянната практика на Съда следва, че подобни мерки могат по принцип да се отклоняват от правилата относно данъчната основа само в строго определените граници, необходими за постигането на тази специфична цел, тъй като трябва да засягат във възможно най-малка степен целите и принципите на Директива 2006/112 и не могат да бъдат използвани по начин, който би поставил под въпрос неутралитета на ДДС (С-672/17, т. 33), основен принцип на общата система на ДДС, въведен от законодателството на Съюза в тази област. И в настоящия случай, както този по С-127/18, не се установява, че ако се разреши на данъчнозадължено лице кредитор, каквото е [фирма], да намали данъчната основа по ДДС, когато се намира в положение, при което не е било платено негово вземане към несъстоятелен длъжник, би възникнал особен риск от измама или избягване на данъци. Освен това, изключването на всякаква възможност за намаляване на тази данъчна основа в подобна хипотеза и възлагането на такова данъчнозадължено лице кредитор на тежестта за сума по ДДС, която то не е получавало в рамките на своята икономическа дейност, при всички положения излиза извън строго определените граници, необходими за постигане на целите, посочени в член 273 от Директива 2006/112.

Извън горното, основното обстоятелство, което е от значение за приложението на чл.90, §1 от Директивата за ДДС е вземането да е несъбираемо. Тежестта на доказване е за данъчнозадълженото лице – то следва да докаже изтъкнатото от него обстоятелство, че има вероятност

задължението да не бъде изпълнено, което съдът трябва да провери. В този смисъл е диспозитивът на С - 242/18, т.2.

По делото се установи вероятността задължението на жалбоподателя да не бъде изпълнено. На първо място обстоятелството, че длъжникът е обявен в несъстоятелност и е прекратена дейността му потвърждава, че неплащането е окончателно (аргумент от т.24 от решение по С-127/18). Тъй като длъжникът е в несъстоятелност, удовлетворението на кредитора става по установения в ТЗ ред за това. От приетото по делото заключение по ССЧЕ се установява, въз основа на анализ на списъка с кредиторите и активите на длъжника, възможността жалбоподателят да получи плащания. Процесното вземане на жалбоподателя е с № 70 в списъка на синдика, като вземане с ред на удовлетворение по чл.722, ал.1, т.8 от ТЗ. Взети са предвид активите и съотношението на задълженията с ред преди това на жалбоподателя. Вещото лице е изчислило относителният дял на вземанията на [фирма] по фактурите за предоставени наемни услуги и съпътстващи доставки на [фирма], спрямо всички вземания на кредиторите на [фирма] с ред на удовлетворяване по чл. 722, ал. 1, т. 8 ТЗ, който е 3,878 % и като го е приложило в същата пропорция (величина) спрямо стойността на активите на [фирма], която би останала за удовлетворяване на вземания на кредиторите на дружеството по чл. 722, ал. 1, т. 8 от ТЗ, след удовлетворяване на вземанията по чл. 722, ал. 1, т. 1 до 7 от ТЗ, е получило 36 483,88 (940791,12 x 3,878 %) лв. Това представляват частта от вземанията на [фирма] по фактури за предоставени наемни услуги и съпътстващи доставки на [фирма], общо в размер на 1 982 662,59 лв., която би била удовлетворена от разпределението на стойността на активите на [фирма] 940791,12 лв. останала за удовлетворяване на вземания на кредитори по чл. 722 ал. 1, т. 8 ТЗ, след удовлетворяване на вземанията по чл. 722, ал. 1, т. 1 до 7 от ТЗ. При това положение, удовлетворената част от вземанията в размер на 36 483,88 лв. ще се яви  $1,840 (36483,88 : 1982662,59 = 0,0184915 \times 100)$  % от всички вземания на [фирма] по фактури за предоставени наемни услуги и съпътстващи доставки на [фирма] в размер на 1 982 662,59 лв. Тоест изводът е, че се доказва, че само 1,84 % от вземанията на жалбоподателя биха могли евентуално да бъдат удовлетворени от масата на несъстоятелността, което съответства на 36 483, 88 лв. или ДДС 6 080, 65 лв., а останалата част 1 9 461 178, 71 лв. съответстваща на 98, 16% от вземанията, съответно на 324 363, 12 лв. ДДС е окончателно несъбираема, доколкото не би могла да се удовлетвори в производството по несъстоятелност. Като вещото лице прави уговорката, че вероятността и за частично удовлетворяване е малка, но все пак не окончателна както по голямата част от вземането.

Следователно, поради установената окончателна несъбираемост на вземанията на жалбоподателя в размера им над 36 483,88 лв. до 1 982 662,59 лв., то за ДДС върху тази несъбираема част от вземането част 1 9 461 178, 71 лв. – 324 363, 12 лв., данъчната основа подлежи на корекция и правото на жалбоподателя за това не може да бъде ограничено на основание чл.90, §2 от Директивата за ДДС, в контекста на постоянната практика на СЕС, член 90, §1, която задължава държавите членки да намалят данъчната основа и следователно размера на дължимия от данъчнозадълженото лице ДДС и да

не се наруши основния принцип, че данъчната основа се състои от действително получената насрещна престаия, от който пряко следва, че данъчната администрация не може да събира ДДС в размер, надвишаващ получения от данъчнозадълженото лице.

Предвид изложеното, съдът намира, че незаконосъобразно е прието – първоначално като мълчалив отказ, а след това в решението на ответника, че не са налице основания за възстановяване на претендираната от лицето сума в размера й до 324 363, 12 лв. (съгласно заключението на вещото лице за окончателно несъбираемата част от вземането). Като не е приложил правото на корекция за ДДС за трайно неплатено вземане в този размер, органът по приходите е постановил един незаконосъобразен данъчен акт – мълчаливо обективизиран и потвърден при административното му обжалване, който следва да бъде отменен, като жалбата срещу него се явява основателна. Тъй като обаче естеството на дължимия акт - Акт за прихващане или възстановяване, необходимостта от преценка за наличие към съответния момент на изискуеми публични вземания, събирани от НАП, и на основание чл.160, ал.3 от ДОПК, актът, следва да се отмени и преписката върне на компетентния орган с дадените по горе указания по тълкуване и прилагане на закона и съобразяване с изчисленията на заключението на вещото лице по делото.

Присъждане на направените по водене на делото разноски са претендирани от жалбоподателя, включително и в списък на разноските (л.227 по делото), като такива се установява да са направени за държавна такса 50 лв. и 700 лв. депозит за вещо лице и на основание чл.161, ал.1, предл.първо от ДОПК такива следва да му бъдат присъдени в посочения размер.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. първо и ал.3, чл.161, ал.1, предл. първо и ал.2 от ДОПК, Административен съд – София град, I – во отделение, 6-ти състав,

### Р Е Ш И :

**ОТМЕНЯ** мълчалив отказ за прихващане или възстановяване по подадено от [фирма] искане по реда на чл.129 от ДОПК във връзка с чл.126 от ЗДДС с вх.№ 53-07-232/21.11.2018г. на орган по приходите при ТД на НАП-С., потвърден с Решение № 424/12.03.2019г. на Директора на Дирекция „ОДОП“-С..

**ВРЪЩА** преписката на компетентния орган по приходите при ТД на НАП-С. за произнасяне по искане от [фирма] вх. № 53-07-232/21.11.2018г. , при спазване на указанията в настоящото решение по тълкуване и прилагане на закона.

**ОСЪЖДА** Директора на Дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП да заплати в полза на [фирма] с ЕИК[ЕИК] сумата 750 лв. разноски по делото за държавна такса и депозит за вещо лице.

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

**СЪДИЯ:**

