

РЕШЕНИЕ

№ 5239

гр. София, 05.08.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 46 състав,
в публично заседание на 05.07.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Красимира Желева

при участието на секретаря Станислава Данаилова, като разгледа дело номер **5205** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е образувано по жалба на [фирма], ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], площад България № 1, Административна сграда на НДК, представлявано от адв. О. П. Х., с адрес за призоваване: [населено място], [улица], ет. 7 срещу мълчалив отказ за издаване на А. и Акт за прихващане или възстановяване № П-29002921006573-004-001/01.02.2021 г., издаден от С. Г. Д. – Г. – главен инспектор по приходите, и Е. П. Н. – главен инспектор по приходите, потвърдени с Решение № 626/16.04.2021 г., издадено от директора на ДОДОП С..

В жалбата са изложени подробни съображения за незаконосъобразност и неправилност на мълчаливия отказ и А.. Иска се тяхната отмяна и постановяване на решение по същество, с което да бъде разпоредено възстановяване на дружеството жалбоподател на ДДС в размер на 1 124 419,51 лева, ведно със законната лихва.

В съдебно заседание жалбоподателят [фирма] – редовно уведомено, представлява се от адв. М., с пълномощно по делото, който поддържа изцяло жалбата и моли обжалваният административен акт да бъде отменен като незаконосъобразен.

Ответникът директорът на ДОДОП – С. – редовно уведомен, представлява се от юрк. М., с пълномощно по делото, която поддържа мотивите в решението на директора на ДОДОП и претендира разноски съобразно материалния интерес в размер на 12 904 лева.

Софийска градска прокуратура – редовно призована, не изпраща представител.

Административен съд – София – град, III отделение, 46-ти състав след преценка на

събраните по делото доказателства поотделно и в тяхната съвкупност намира за установено следното от фактическа страна:

На основание чл. 129, ал. 1 от ДОПК с Искане за прихващане или възстановяване вх. № 26-Б-9184 от 24.07.2019 г. по регистъра на ТД на НАП ГДО жалбоподателят е поискал възстановяване на данък по ЗДДС в размер на 1 124 419,51 лева. Данъкът е начислен и внесен от дружеството по издадени от него фактури към клиента [фирма].

Към предявеното искане за прихващане или възстановяване жалбоподателят е приложил справка за неплатени от клиента суми по издадените му фактури за отделните данъчни периоди по ЗДДС, включени в обхвата на 2016 г. Представени са също и Решение № 1402 от 04.07.2018 г., постановено по т. д. № 2330/2017 г., и Решение № 1380 от 29.06.2018 г., постановено по т. д. № 2251/2017 г. на Софийски градски съд, ТО, необжалвани и влезли в сила, ведно с издадени към тях изпълнителни листове от 27.09.2018 г. и 26.09.2017 г., както и справка за извършените действия от ЧСИ В. М., предприети по изпълнително дело № 20198600400167 от 12.07.2019 г.

По направеното искане за прихващане или възстановяване е възложено извършване на проверка на основание чл. 129, ал. 2, т. 2 от ДОПК. За резултата е издаден А. № П-29002919132884-004-001 от 23.01.2020 г., с който на [фирма] е отказано възстановяване на претендираната сума. А. е оспорен пред органа по чл. 152, ал. 2 от ДОПК и прогласен за нищожен с Решение № 585 от 10.04.2020 г. на директора на ДОДОП С.. От дружеството е подадена жалба до АССГ и е образувано адм. д. № 6040/2020 г. по описа на АССГ, 73-ти състав. С протоколно определение от 30.09.2020 г. жалбата е оставена без разглеждане и производството е прекратено, тъй като за жалбоподателя не е налице правен интерес от обжалване.

Срещу определението на АССГ задълженото лице е подало частна жалба, по която е образувано адм. д. № 12541/2020 г. по описа на ВАС. С Определение № 15977 от 29.12.2020 г. ВАС е оставил в сила протоколно определение от 30.09.2020 г. на АССГ и е постановил изпращане на административната преписка на компетентния орган по приходите за произнасяне по същество по Искане за прихващане или възстановяване вх. № 26-Б-9184 от 24.07.2019 г. Определение № 15977 от 29.12.2020 г. по адм. д. № 12541/2020 г. по описа на ВАС не подлежи на обжалване и е влязло в сила. Считано от 30.12.2020 г. тече срокът по чл. 129, ал. 5 от ДОПК, който в случая е изтекъл на 28.01.2021 г. Съгласно чл. 131, ал. 1 от ДОПК непризнаването в срок по искане за издаване на А. се смята за мълчалив отказ. Преди изтичане на този срок обаче е издадена Резолюция за извършване на проверка № П-29002921006573-ОРП-001 от 15.01.2021 г. от Р. Г. С., изпълняваща длъжността на началник на сектор към отдел „Контрол“ при ТД на НАП ГДО., оправомощена със Заповед № ГДО-132 от 13.07.2018 г. на директора на ТД на НАП ГДО. За резултата от проверката е издаден обжалваният А. № П-29002921006573-004-001 от 01.02.2021 г.

С процесния А. искането на жалбоподателя за възстановяване на начислен от него ДДС по фактури, издадени на [фирма] за извършени продажби на рекламни услуги, е разгледано по същество съобразно указанията на ВАС, като е признат данък за възстановяване в размер на нула лева. Органите по приходите са приели, че по силата на чл. 128 от ДОПК на прихващане или възстановяване подлежат недължимо платени или събрани суми за данъци, задължителни осигурителни вноски, наложени от органите по приходите глоби и имуществени санкции, както и суми, подлежащи на

възстановяване съгласно данъчното или осигурителното законодателство. Посочено е, че в случая не е налице влязъл в сила административен или съдебен акт, с който да е признато правото на заявителя да получи исканите суми за възстановяване, нито пък акт, с който незаконосъобразно тези суми да са отказани за възстановяване.

В А. е посочено още, че при начислен с фактура данък редът за корекция на данъчната основа е съгласно чл. 115 от ЗДДС. При проверка на подадените от жалбоподателя дневници за продажби е установено, че дружеството не е издало кредитни известия към процесните фактури. Проверяващите органи са приели, че след като данъчният субект не е коригирал данъчната основа на доставките по предвидения в закона ред, не може да се позовава на директния ефект на чл. 90, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО. Недоволен от мълчаливия отказ и издадения А., жалбоподателят ги е оспорил по административен ред пред компетентен орган – директора на ДОДОП С.. Последният се е произнесъл с Решение № 626/16.04.2021 г., с което е потвърдил както мълчаливия отказ, така и процесния А..

В настоящото производство като доказателства са приети административната преписка и писмени документи, представени от жалбоподателя. Изслушана е и СОЕ, приета от страните без оспорване. В заключението си вещото лице е посочило, че вземане на [фирма] от [фирма] в общ размер на 7 144 509,32 лева, посочено на ред № 1 в справката на приетите вземания на кредитори, изготвена от синдика Г. К., е одобрено в пълен размер от СГС с Определение № 1621/20.03.2020 г. В заключението е констатирано още, че в списъка на синдика срещу посочените в ред № 1 приети вземания е отбелязано, че по предявените вземания няма налични обезпечения, което определя техния ред на изплащане, когато е налице постъпление от осребряване на имуществото на длъжника. Вземанията на дружеството жалбоподател според експертизата са с осми ред по приоритет по смисъла на чл. 722, ал. 1 от ТЗ. В заключението е установено, че на база на анализ и оценка не е допусната възможност активите на [фирма] да бъдат събрани или осребрени до завършване на производството по несъстоятелност. Установено е и че няма възможност вземанията на дружеството жалбоподател да бъдат събрани или осребрени до завършване на производството по несъстоятелност на [фирма] в пълен и частичен размер.

При така установената фактическа обстановка съдът, осъществявайки пълна служебна проверка на валидността и законосъобразността на оспорвания А. съгласно разпоредбата на чл. 168 от АПК вр. § 2 от ДОПК, намира от правна страна следното: Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 вр. чл. 129, ал. 7 от ДОПК от надлежна страна – адресат на оспорения административен акт /АА/, и имаща правен интерес от обжалването, до компетентния съд и след изчерпване на процедурата по административното оспорване на А., поради което същата е допустима.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Предмет на обжалване в настоящото производство е мълчалив отказ за издаване на А., тъй като искането, което е подадено от дружеството жалбоподател, е подлежало на разглеждане от сезирания орган по приходите с произнасяне по неговата основателност в срока по чл. 129, ал. 3 от ДОПК – 30 дни от постъпването на искането, доколкото няма данни да е възложено извършването на ревизия. Непроизнасянето в този срок на органа по приходите по искането за издаване на Акт за прихващане или възстановяване релевира наличието на мълчалив отказ по смисъла на чл. 131, ал. 1 от ДОПК, подлежащ на обжалване в 14-дневен срок от изтичането на срока за произнасяне /чл. 131, ал. 2 от ДОПК/. [фирма] в посочения срок надлежно е

упражнило правото си да оспори мълчаливия отказ на органа по приходите с подадена по реда на чл. 152 и сл. от ДОПК жалба вх. № 26-Б-1648/11.02.2021 г. до директора на ДОДОП С.. Последният съгласно чл. 152, ал. 2 от ДОПК в качеството му на решаващ орган е разгледал жалбата и се е произнесъл с мотивирано решение в срока по чл. 155, ал. 1 от ДОПК., като е потвърдил мълчаливия отказ за издаване на А..

От фактическа страна по делото не е спорно, а и се установява от събраните доказателства, че [фирма] с настоящо наименование [фирма] е регистрирано в ТД на НАП С., „Средни данъкоплатци и осигурители“, считано от 02.12.2014 г. Същото дружество е подало молба за откриване на производство по несъстоятелност с № 91611 от 15.07.2019 г., в която е посочило, че към 15.10.2018 г. е в състояние на свърхзадълженост и не може да погасява изискуеми и безспорни парични задължения по търговски сделки, както следва: 1./ към [фирма] – по т. д. № 2251/2017 г. на СГС за сумата от 1 089 711,36 лева, представляваща цена за включване на търговски съобщения в медийни услуги за периодите от януари до юли 2016 г., вкл. за клиент [фирма], както и разноски в размер на 74 591,81 лева; по т. д. № 2330/2017 г. на СГС за сума в размер на 5 669 135,72 лева, представляваща цена за излъчени аудио-визуални търговски съобщения съгласно издадени 168 фактури за периодите от 29.01.2016 г. до 29.07.2016 г., както и разноски в размер на 311 065,39 лева; 2./ [фирма], ЕИК:[ЕИК] – към 30.04.2019 г. общият размер на задължението възлиза на 812 682,77 лева, в т.ч. главница по договор за заем в размер на 675 637,56 лева, начислена лихва 119 539,31 лева и неустойка за забава 26 505,90 лева.

Спорен по делото е въпроса законосъобразно ли е отказано на [фирма] възстановяване в процедура по чл. 129 от ДОПК на начислен данък в размер на 1 124 419,51 лева, отразен и внесен от дружеството по издадени от него фактури към клиента [фирма], след като данъчнозадълженото лице не е получило изцяло насрещната престация, но не е извършило корекция на данъчната основа на доставките.

По реда на чл. 128 – 129 от ДОПК се прихващат или възстановят недължимо платени или събрани суми за данъци, задължителни осигурителни вноски, наложени от органите по приходите глоби и имуществени санкции, както и суми подлежащи на възстановяване съгласно данъчното и осигурителното законодателство.

Съгласно чл. 129, ал. 5 от ДОПК 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.

В случая няма спор, че 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.

Според практиката на ВАС /Решение № 17148 от 16.12.2019г. на ВАС на РБ по адм.дело № 11672/2016 г./ националната данъчноправна уредба не съдържа разпоредба, която изрично да регламентира корекция в случаите на анулиране,

разваляне, отказ или пълно или частично неплащане на начислен ДДС, но от друга страна, разпоредбата на чл. 115 от ЗДДС регламентира изрично условията за корекции на данъчната основа на начислен с фактура данък.

Настоящата инстанция също счита, че при начислен с фактура ДДС редът за корекция на данъчната основа е този по чл. 115 от ЗДДС.

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. Ал. 2 на същата разпоредба предвижда, че известието се издава задължително не по-късно от 5 дни от възникване на съответното обстоятелство по ал. 1. Ал. 3 предвижда, че при увеличение на данъчната основа се издава дебитно известие, а при намаление на данъчната основа или при разваляне на доставки – кредитно известие.

Частичното или пълното неплащане на цената по доставката, макар и да не е изрично предвидено в хипотезата на чл. 115 от ЗДДС, е частен случай, който се обхваща общите условия за корекция на данъчната основа на начислен с фактура данък. В посочената разпоредба няма въведени ограничителни условия за корекция на данъчната основа при частично или пълно неплащане на доставката. Доставчикът е разполагал с възможност да коригира данъчната основа на доставките, като издаде кредитно известие, поради невъзможност да събере вземанията си по доставки, за които е издал фактури и не е получил плащане.

В случая няма спор, че след издаване на фактурите от [фирма] и неплащането на цената от [фирма] издателят на фактурите не е издал кредитни известия към фактурите по реда на чл. 115 от ЗДДС, а получателят е ползвал право на приспадане на данъчен кредит. След като не се е възползвал от правото си на корекция на данъчната основа по реда на чл. 115 от ЗДДС, жалбоподателят няма право на възстановяване в процедура по чл. 129 от ДОПК на начислен данък в размер на 1 124 419,51 лева, отразен и внесен от дружеството по издадени от него, 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, са недължимо платени.

При тези факти спорен по делото е и въпросът дали [фирма] може да се позовава на директния ефект на разпоредбата на чл. 90, § 1 от Директива 2006/112/ЕО.

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.

Съгласно § 2 на чл. 90, в случаите на пълно или частично неплащане държавите членки могат да дерогират от параграф 1.

Във връзка с горното следва да се посочи, че настоящата инстанция напълно споделя принципното разбиране, обосновано с последователната практиката на СЕС по тълкуването на чл. 90, § 1 и § 2 от Директивата за ДДС, че държавите-членки не могат да изключат намаляване на данъчната основа в случай на неплащане, а в случай, че се възползват от възможността, предвидена в § 2 на чл. 90 да дерогират от § 1, то тази дерогация трябва задължително да се основава на несигурността „относно окончателния характер на неплащането“.

Така в решение от 15.05.2014 на СЕС, Almos по дело C-337/13, Съдът е постановил, че в случай на неплащане на цената данъчнозадължените лица не могат да се позовават

на член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС относно правото за намаляване на данъчната им основа за ДДС, ако съответната държава членка е решила да приложи предвиденото в член 90, параграф 2 от посочената директива дерогиране.

Както обаче Съдът вече е посочил в Решение от 23 ноември 2017 година по дело C-246/16 Di Maura и в следващи решения например Решение на Съда от 8 май 2019 година по дело C-127/18 /A-P. CZ/ това решение не трябва да се тълкува в смисъл, че държавите членки имат възможността да изключат всякакво намаляване на данъчната основа по ДДС.

Съдът вече е постановил в Решение от 3 юли 2019 година по дело C-242/18 /У. Лизинг/ тази възможност за дерогиране в случая на пълно или частично неплащане се основава единствено 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. От това е обоснован извод в цитираното решение и редица други /по дело C-127/18/, че упражняването на тази възможност за дерогация трябва да бъде обосновано, за да не се смущава постигането на преследваната от Директивата за ДДС цел за данъчна хармонизация с предприятиите от държавите членки мерки за прилагане на дерогацията, както и че държавата членка не би могла да си позволи чисто и просто да изключи намаляването на данъчната основа по ДДС в случай на неплащане. Посочено е, че материалноправна дерогация в случай на неплащане на цената трябва задължително да се основава на несигурността „относно окончателния характер на неплащането“.

Многократно и последователно СЕС се е произнасял, включително и Решение от 3 юли 2019 година по дело C-242/18 /У. Лизинг/, 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.

В настоящия случай обаче е налице сериозно различие между фактите в главните производства, по които са направени исканията за преюдициално запитване и настоящото производство. СЕС се е произнасял само в случай, в който данъчнозадълженото лице – доставчик е упражнил право на корекция на данъчната основа, поради пълно или частично неплащане, но то е било отказано или ограничено от норми на националното законодателство на съответна държава – членка.

От преюдициалното запитване по дело C-246/16 е личало, че доставчикът намалява данъчната основа по ДДС след открита производство по несъстоятелност на негов клиент – получател по доставката, а данъчната администрация е изисквала съгласно националното си законодателство неуспех в производството по несъстоятелност. С решението е прието, че за намаляването на данъчната основа по данъка върху добавената стойност държава членка не може да изисква неуспех на производствата по несъстоятелност, когато те могат да продължат над 10 години.

От преюдициалното запитване по дело C-337/13 е личало, че доставчикът коригира фактурата относно продажба на стоки поради неплащане на цената и въпреки това данъчната администрация е приела, че няма право на намаляване на данъчната основа на ДДС. С решението е прието: 1) Разпоредбите на 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 тълкуват в смисъл, че допускат национална разпоредба, която не предвижда намаляване на данъчната основа на данъка върху

добавената стойност в случай на неплащане на цената, ако се прилага предвиденото в параграф 2 от същия член дерогиране. В тази разпоредба обаче трябва да бъдат посочени всички други положения, при които съгласно параграф 1 от посочения член след сключването на сделка данъчнозадълженото лице не е получило отчасти или изцяло насрещната престация, което националната юрисдикция следва да провери. 2) Данъчнозадължените лица могат да се позоват пред националните юрисдикции на член 90, параграф 1 от Директива 2006/112 срещу държавата членка, за да получат намаление на данъчната основа на данъка върху добавената стойност. Макар държавите членки да могат да предвидят, че упражняването на правото за намаляване на такава данъчна основа зависи от изпълнението на определени формалности, които по-специално позволяват да се докаже, че след сключването на сделката данъчнозадълженото лице в крайна сметка не е получило отчасти или изцяло насрещната престация, и че то може да се позове на едно от положенията, посочени в член 90, параграф 1 от Директивата 2006/112, така приетите мерки не трябва да надхвърлят необходимото за това доказване, което националната юрисдикция следва да провери.

От преюдициалното запитване по дело С-248/18 е личало, че доставчикът е претендирал възстановяване на начислен с ревизионен акт ДДС, а не по издадени фактури, при липса на разпоредба в националната данъчно-правна 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.

В настоящия случай няма спор, че [фирма] не се е възползвал 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 /по аналогия Решение на Съда от 6 декември 2018 година по дело С-672/17, т.39 и решение от 26 януари 2012 г., по дело С-588/10, т. 37/. Ето защо, след като не е коригирал данъчната основа на доставките, за което е нямало обективни пречки, [фирма] не може да се позовава на директния ефект на чл. 90, § 1 от Директивата за ДДС, която също предвижда, че при пълно или частично неплащане основата се намалява съответно съгласно условия, които се определят от държавите-членки.

С оглед изложеното настоящата инстанция счита, че мълчаливият отказ за издаване на А. по подадено от [фирма] искане по реда на чл. 129 от ДОПК с вх. № вх. № 26-Б-9184 от 24.07.2019 г. на орган по приходите при ТД на НАП – С., потвърден с Решение № № 626/16.04.2021 г., издадено от директора на ДОДОП С., е законосъобразен и жалбата срещу него следва да се отхвърли.

С оглед изхода на спора основателно и своевременно направено се явява искането на ответника за присъждане на сторените в съдебното производство разноски за юрисконсултско възнаграждение, поради което жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на НАП сумата от 12 904 лева.

Водим от горното, съдът:

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], площад България № 1, Административна сграда на НДК, представлявано от адв. О. П. Х., с адрес за призоваване: [населено място], [улица], ет. 7 срещу мълчалив отказ за издаване на А. по подадено от [фирма] искане по реда на чл. 129 от ДОПК с вх. № вх. № 26-Б-9184 от 24.07.2019 г. на орган по приходите при ТД на НАП – С., потвърден с Решение № № 626/16.04.2021 г., издадено от директора на ДОДОП С..

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], площад България № 1, Административна сграда на НДК да заплати на Национална агенция по приходите разноски в общ размер на 12 904 лева.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: