

РЕШЕНИЕ

№ 2122

гр. София, 20.01.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 7 състав, в
публично заседание на 21.10.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маруся Йорданова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **6697** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156-161 ДОПК.

Образувано е по жалба на “БДЖ - Товарни превози“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], представлявано от Х. К. – Управител, срещу Ревизионен акт (РА) № Р-2900293002237-091-001/21.09.2023г. при ТД на НАП „ГДО“ – [населено място], потвърден с Решение № 682/21.05.2024г. на Директора на дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ при ЦУ на НАП.

Твърди се в жалбата, че РА е издаден при нарушаване на материалните и процесуални разпоредби на закона. Неправилно, според жалбоподателя органите на НАП считат, че вземанията на задълженото лице от държавата могат да се квалифицират като частноправни и за тях е приложим Законът за задълженията и договорите и погасяването им се осъществява с изтичане на 5-годишен давностен срок, който започва да тече от момента, в който вземането е станало изискуемо. Според жалбоподателя вземането на “БДЖ - Товарни превози“ ЕООД не е нито публично, нито частно, а е вземане за внесен от дружеството данък, подлежащ на възстановяване и единствения срок, от значение за успешната претенция за това вземане е този по чл.129, ал.1 ДОПК. Алтернативно се посочва, че дори и да се приеме срокът по чл.11 ЗЗД в случая, то същият следва да се брой от 02.05.2018г., датата на която е изтекъл срокът по чл.744 от ТЗ и решението по производството по несъстоятелност срещу „Кремиковци Трейд“ ЕООД е стабилизирано. Позовава се на разпоредбите на Директива 206/112/ЕО и практиката на СЕС вр. с дерогацията на

нормата на чл.90, & 1 от Директивата.

В съдебното заседание жалбоподателят, редовно призован се представлява от адв. З., който поддържа жалбата и моли същата да бъде уважена. Претендира разноски по представения в с.з. списък. Представя писмени бележки.

Ответникът – Директорът на дирекция ОДОП С., редовно уведомен, не изпраща предсатвител и не изразява становище по жалбата.

Софийска градска прокуратура не взема участие в производството по делото.

Административен съд София - град, III отделение, 7-ми състав след като обсъди доводите на страните и прецени представените по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство срещу „БДЖ – Товарни превози“ ЕООД е образувано със Заповед за възлагане на ревизия №Р-29002923002237-020-001 от

18.04.2023 г., връчена по електронен път на 19.04.2023 г., издадена от М. Х. С., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Контрол“ при ТД на НАП ГДО, оправомощена със Заповед № ГДО-84 от 14.11.2022 г. на директора на ТД на НАП ЕДО, с която е възложено извършването на ревизия на дружеството за определяна на задълженията по ЗДДС за периодите м. 12.2022 г. и м. 01.2023 г.

Ревизионното производство е възложено във връзка с подадено искане за прихващане и възстановяване по чл. 129 от ДОПК за сумата от 827 010,12 лв., представляваща недължим данък добавена стойност. За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-29002923002237-092-001 от 12.07.2023 г., връчен по електронен път на 12.07.2023 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено възражение с вх. №26-Б-10092 от 25.08.2023 г., което е обсъдено от ревизиращия екип и е преценено за процесуално допустимо, но частично основателно по същество.

Ревизията приключва с РА № Р-29002923002237-091-001 от 21.09.2023 г., издаден от М. Х. С., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Контрол“ при ТД на НАП ГДО - орган, възложил ревизията и Ц. Г. Б., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП ГДО - ръководител на ревизията, връчен по електронен път на 26.09.2023 г.

В хода на ревизията, с цел събиране на доказателства от значение за данъчното облагане, на дружеството са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения с /ИПДПОЗЛ/ №Р-29002923002237-040-001 от 10.05.2023 г. и №Р-29002923002237-040-002 от 06.06.2023 г., в отговор на които са представени документи, справки и писмени обяснения.

С Протокол №Р-29002923002237-ППД-001 от 25.04.2023 г. са приобщени доказателства, събрани при извършена проверка за прихващане или възстановяване във връзка с подадено Искане № 26-Б-3410 от 22.03.2023 г. по реда на чл. 129 от ДОПК за възстановяване на ДДС в размер на 827 010,12 лв.

Всички предприети в хода на ревизията процесуални действия и събраните във връзка с тях доказателства са подробно описани в РД, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от РА.

Във връзка с подаденото искане по чл.129 ДОПК и образуваното ревизионно производство, е посочено е, че за периодите от 01.04.2007г. до 31.12.2012г. РЛ е осъществило облагаеми доставки към „Кремиковци Трейд“ ЕООД и „Ти Рейл България“ ЕООД, за които са издадени фактури и данъкът е начислен и разчетен с бюджета. Г. дружества не са извършили плащане и са заличени от търговския

регистър. Към фактурите, вземанията по които са станали несъбираеми, „БДЖ ТОВАРНИ ПРЕВОЗИ“ ЕООД е издало кредитни известия, с които е коригирана данъчната основа и начисленият данък по фактурите, вземанията по които са несъбираеми. Кредитните известия са включени в дневника за продажби и справка-декларация по ЗДДС за данъчен период м. 12.2022 г.

Независимо от издаването на кредитните известия и включването им в дневник за продажбите и справка-декларация, „БДЖ-ТОВАРНИ ПРЕВОЗИ“ ЕООД е внесло ДДС като резултат за м. 12.2022 г. без да отчита ефекта на издадените кредитни известия, в резултат на което е надвесен данък в размер на 827 010,12 лв.

В РД е направено предложение за данъчен период м. 12.2022 г. декларираният резултат ДДС за възстановяване в размер на 431 733,82 лв. да бъде променен на ДДС за внасяне в размер на 395 276,30 лв. Изменението е в резултат на отказа да се признае извършено намаление на данъчна основа по кредитните известия с № 0...07828 от 30.12.2022 г., издадено на „ТИ РЕЙЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД за намаление на данъчна основа по неплатени фактури с 2 741 529,85 лв. и ДДС 548 305,97 лв. и кредитно известие с № 0...07829 от 30.12.2022 г., издадено на „КРЕМИКОВЦИ ТРЕЙД“ ЕООД, за намаление на данъчна основа по неплатени фактури с 1 393 520,76 лв. и ДДС 278 704,15 лв.

В РА е прието за основателно подаденото възражение срещу РД по отношение намалението, извършено с данъка, посочен в кредитно известие № 0...07828 от 30.12.2022 г. с получател „ТИ РЕЙЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД. В резултат на това декларираният резултат за данъчен период м. 12.2022 г. е определен от ДДС за възстановяване в размер на 431 733,82 лв. на ДДС за възстановяване в размер на 153 029,67 лв., предмет на спор в настоящото производство.

Установено е, че издаденото на „КРЕМИКОВЦИ ТРЕЙД“ ЕООД кредитно известие се отнася към фактури № 20...02510 от 11.04.2007 г., № 20...02511 от 11.04.2007 г., № 20...02512 от 11.04.2007 г., № 20...02513 от 11.04.2007 г., № 20...02632 от 17.04.2007 г., № 20...02633 от 17.04.2007 г., № 20...02634 от 17.04.2007 г., № 20...02635 от 17.04.2007 г., № 20...02636 от 17.04.2007 г., № 20...02637 от 17.04.2007 г., № 20...02638 от 17.04.2007 г., № 20...02819 от 24.04.2007 г., № 20...02820 от 24.04.2007 г., № 20...02821 от 24.04.2007 г., № 20...02822 от 24.04.2007 г., № 20...02823 от 24.04.2007 г., № 20...02824 от 24.04.2007 г. и № 20...02826 от 24.04.2007 г. По тези фактури не са получавани плащания, нито тези задължения са били предмет на прехвърлителна сделка /цесия/, не са сключвани споразумителни протоколи за признаване на задължения и разсрочено плащане.

С Решение от 23.05.2012 г. на СГС, „КРЕМИКОВЦИ ТРЕЙД“ ЕООД е обявено в несъстоятелност, като всички правомощията на органите на дружеството – длъжник са прекратени. Същият е лишен от правото да управлява и да се разпорежда с имуществото, включено в масата на несъстоятелността. Постановено е започване на осребряване на имуществото, включено в масата на несъстоятелността и разпределение на осребреното имущество. С Решение № 822 от 02.05.2017 г. СГС прекратява производството по несъстоятелност и постановява заличаване на търговеца. Решението е вписано в Търговския регистър на Агенция по вписванията на 03.05.2017 г.

При така установените данни, органите по приходите, без да оспорват принципната възможност за прякото приложение на чл. 90, §1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената

стойност /Директива 2006/112/ЕО/, независимо от упражнената от Република България дерогация, са приели, че за вземането на „БДЖ-ТОВАРНИ ПРЕВОЗИ“ ЕООД за надвнесения данък, произтичащ от намаляването на данъчната основа поради настъпила несъбираемост на вземането по издадените фактури, е погасено по давност. Органите по приходите са приели, че се касае за реализиране на едно частно по своя характер вземане, за което е приложим институтът на общата погасителна давност по чл. 110 от Закона за задълженията и договорите (ЗЗД), съгласно който с изтичането на петгодишна давност се погасяват всички вземания, за които законът не предвижда друг срок. Определили са като най-късен момент от който да се брои началото на погасителната давност, съобразно чл. 110 от Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/, датата на заличаване на дружеството от Търговския регистър и тъй като кредитното известие е издадено след като е изтекла петгодишната погасителна давност, с оспорения ревизионния акт е отказано възстановяването на ДДС в размер на 278 704,15 лв.

Ревизионният акт е оспорен по административен ред с жалба вх.№ 26-Б-11660 от 09.10.2023г. по регистъра на ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители“ (ГДО), като на основание чл. 34, ал. 3 от ДОПК производството е спряно със Заповед №РД- 04-58 от 27.11.2023 г. във връзка с отправено от Върховен административен съд преюдициално запитване до Съда а Европейския съюз /СЕС/, съгласно чл. 267, §1, буква „б“ от Договора за функциониране на Европейския съюз, съдържащо въпроси, които са относими към предмета на спора.

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

С оглед горните обстоятелства производството по административно обжалване на Ревизионен акт № Р-29002923002606-091-001 от 17.08.2023 г. е възобновено по реда на чл. 35 от ДОПК със Заповед № РД-05-26/20.05.2024 г. на директора на дирекция ОДОП С..

С Решение № 682/21.05.2024г. Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ при ЦУ на НАП е потвърдил е оспорения РА.

При така установената фактическа обстановка, настоящият състав прави следните правни изводи:

Оспореният РА е издаден от компетентен орган при спазване на административно-производствените правила.

Между страните не е налице спор по фактите. Спорът е правен и се свежда до началния момент, от който следва да се брои давностният срок за вземането на „БДЖ-ТОВАРНИ ПРЕВОЗИ“ ЕООД от бюджета, породено от корекция, извършена с кредитно известие КИ № 7829 от 30.12.2022 г.

Разпоредбата на чл. 90, §1 от Директива 2006/112/ЕО, на която се позовава и жалбоподателя, предвижда в случаите на анулиране, разваляне, отказ или пълно или частично неплащане, или когато цената е намалена след извършването на доставката, основата да се намалява съответно съгласно условията, които се определят от държавите членки. Съгласно параграф 2 от същата разпоредба в случаите на пълно или частично неплащане държавите членки могат да дерогират от параграф 1.

С разпоредбата на чл. 115, ал. 1 от ЗДДС, Република България се е възползвала от

въведената с §2 на чл. 90 от Директива 2006/112/ЕО възможност за дерогация на разпоредбата на §1, като в националната разпоредба е предвидена възможност за изменение на данъчната основа само при разваляне на доставката или при намаляване на данъчната ѝ основа, но не и при пълно или частично неплащане по нея.

Същевременно Съдът на Европейския съюз /СЕС/ приема, че държавата членка не може да се възползва от дерогацията по чл. 90, §2 от Директива 2006/112/ЕО по начин, че изобщо и напълно да изключи корекциите на данък върху добавената стойност при неплащане.

В константата си практика по множество решения, СЕС /в това число и по решение по дело С-314/22 „КОНСОРЦИУМ РЕМИ ТРУП“ АД/ относно тълкуването на чл. 90, §1 и 2 от Директива 2006/112/ЕО приема, че държавите членки не могат да изключат намаляване на данъчната основа при неплащане, а в случай че се възползват от възможността, предвидена в §2 на чл. 90, да дерогират §1, то тази дерогация трябва задължително да се основава на несигурността „относно окончателния характер на неплащането“.

В националното законодателство, с разпоредбата на чл. 115, ал. 1 от ЗДДС, Република България се е възползвала от въведената с §2 на чл. 90 от Директива 2006/112/ЕО възможност за дерогация на разпоредбата на §1. Именно в чл. 115, ал. 1 от ЗДДС се предвижда възможност за изменение на данъчната основа само при разваляне на доставката или при намаляване на данъчната ѝ основа, но не и при пълно или частично неплащане по нея.

С решението си от 29.02.2024 г. по дело С-314/22 г. „Консорциум Реми Груп“ АД срещу Директора на Дирекция „ОДОП“ във връзка с приложението на чл.90 Директива 2006/112 за ДДС, СЕС приема, че: „Член 90 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, разглеждан във връзка с принципите на данъчен неутралитет, пропорционалност и ефективност, трябва да се тълкува в смисъл, че допуска правна уредба на държава членка, която предвижда преклузивен срок за подаването на искане за възстановяване на данъка върху добавената стойност (ДДС) вследствие на намаляване на данъчната основа на ДДС при пълно или частично неплащане, изтичането на който води до санкциониране на данъчнозадълженото лице, което не е положило в достатъчна степен дължимата грижа, при условие че този срок започва да тече едва от момента, в който това данъчнозадължено лице е можело — без да пропусне да положи дължимата грижа — да предяви правото си на намаляване. При липса на национална правна уредба относно условията и реда за упражняване на това право данъчнозадълженото лице трябва да може да определи с разумна степен на вероятност момента, от който започва да тече този преклузивен срок.

Член 90, параграф 1 и член 273 от Директива 2006/112, разглеждани във връзка с принципите на данъчен неутралитет и на пропорционалност, трябва да се тълкуват в смисъл, че при липсата на специална национална правна уредба тези разпоредби не допускат изискване на данъчната администрация, с което намаляването на данъчната основа на данъка върху добавената стойност (ДДС) при пълно или частично неплащане на фактура, издадена от данъчнозадължено лице, се поставя в зависимост от условието това лице предварително да коригира първоначалната фактура и предварително да съобщи на длъжника си своето намерение да анулира ДДС, след като това данъчнозадължено лице е в невъзможност да извърши своевременно такава корекция, без самото то да е отговорно за тази невъзможност.

С §21 от ЗИД на ЗДДС, обн. ДВ бр. 102 от 23 декември 2022 г., в националното законодателство на Република България е създадена глава тринадесета „а“ на закона „Намаляване на данъчната основа и начислен данък при несъбираемо вземане“ с чл. 126а, чл. 126б и чл. 126в. С новите разпоредби се предвиждат конкретни фактически хипотези, при настъпване на които вземането на доставчик, начислил ДДС по облагаема доставка, се счита за несъбираемо, както и процедурата за коригиране на данъчната основа и начисления данък по такова несъбираемо вземане.

Въведените разпоредби обаче са приложими към вземания, за които на или след 01.01.2023г. е настъпило някое от обстоятелствата по чл. 126а, ал. 2 от закона, тоест основанието за третиране на вземането като несъбираемо е настъпило на или след тази дата. Законовите промени пораждат действие от момента на влизането им в сила /в случая 01.01.2023 г./ по смисъла на чл. 5, ал. 5 от Конституцията, предвид факта че в ЗДДС не е предвидено изрично обратното действие на новите разпоредби, каквото е изискването на чл. 14, ал. 1 от Закона за нормативните актове /ЗНА/.

При съобразяване с горните нормативни разпоредби за доставките с окончателно настъпила несъбираемост на вземането преди 01.01.2023 г. е следвало физическите и юридическите лица пряко да приложат чл. 90, §1 от Директива 2006/112/ЕО. Въз основа на чл. 90, §1 от Директива 2006/112/ЕО. независимо от липсата на такава разпоредба в националното законодателство, доставчикът е можел да претендира от приходните органи и от съда признаване на направените от него корекции на данъчната основа и на начисления ДДС чрез издадените кредитни известия, ако е доказал, че вземанията му от дружествата получатели във връзка с издадените им фактури са несъбираеми.

Прякото позоваване на чл. 90, §1 от Директивата обаче е допустимо само за доставки, при които данъчното събитие е възникнало след 1 януари 2007 г., тоест след присъединяването на Република България към ЕС, поради което възприетият от органа по приходите подход при ревизията, според който е определен моментът на несъбираемост на вземанията, а именно заличаването на получателя по фактурите „КРЕМИКОВЦИ ТРЕЙД“ ЕООД с Решение № 822/02.05.2017 г. на СГС. Именно със заличаването на търговеца се погасява възможността за принудително събиране на вземането.

Следователно, поради окончателната несъбираемост на вземанията настъпва възможността за претендиране от държавата на начисления ДДС по несъбраното вземане, произтичащо от прякото приложение на чл. 90, §1 от Директива 2006/112/ЕО.

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

допуска държавите членки да не прилагат общото правило по §1, в случай на пълно или частично неплащане на цената на доставката.

Правото на намаляване на данъчната основа в националното законодателство е прието само в конкретни хипотези посочени в чл.115 ЗДДС. Неплащането на цената изцяло или частично не сред изброените случаи, при които може да бъде извършена промяна в данъчната основа. При липсата на законова регламентация относно случаите на окончателно неплащане на цената, според СЕС би могло да се стигне до противоречие с принципа на неутралност на ДДС. Лицето, което събира данъка за сметка на държавата, трябва изцяло да бъде освободено от тежестта на дължимия или платен данък в рамките на неговата облагаема с ДДС дейност /т.31 от решение по дело C-398/20 /. Това е възможно само когато са изпълнени конкретни условия поставени в националното законодателство. Едно от тези условия е правото на корекция на данъчната основа да бъде упражнено в определен срок. Възможността да се иска възстановяване на ДДС без ограничение във времето би била в противоречие с принципа на правна сигурност. В националното законодателство правото на възстановяване на ДДС поради промяна в предварителните условия при които то е начислено е ограничено със срок. Това ограничаване не е несъвместимо с директивата за ДДС /т.49 на решение C-314/22; т. 23 на решение C-507/20/. Дори задълженото лице да е пропуснало този срок, съгласно т.50 на решение по дело C-314/22 следва да се прецени поведението му и до колко предприетите действия от него са довели до невъзможност да бъде упражнено право на корекция.

Такъв подход, както бе споменато и по-горе е приел и законодателят при уреждане на тези отношения в новата разпоредба на чл. 126а, ал. 2, т. 7 от ЗДДС /обн. в ДВ бр.102 от 23 декември 2022 г./, в сила от 01 януари 2023г. Съгласно цитираната разпоредба вземането по доставка се счита за несъбираемо, когато длъжникът е заличен. Макар този текст да влиза в сила от 01.01.2023 г., може да се приеме, че същият може да бъде отнесен и за преценка на възникнали преди това вземания като несъбираеми, доколкото не може да се очаква плащане, когато вземането длъжникът е заличен и кредиторът не разполага със средствата на държавната принуда, ако преди това, въпреки положената от него дължима грижа за събиране на вземането, то не е било събрано. В тежест на данъчно задълженото лице е да докаже обстоятелства, които обуславят наличие до този момент само на временна, а не на окончателна несъбираемост в един по-късен момент. Настъпването на несъбираемостта е началният момент за възможността за претендиране от държавата на начисления ДДС по несъбраното вземане. Тази възможност обаче не е неограничена във времето. Противното би било в противоречие с принципа на правна

сигурност, който изисква да не бъде възможно безкрайното преразглеждане на положението на данъчно задълженото лице по отношение на неговите права и задължения /Решение от 8 май 2008 г. по дело Ecotrade, C-95/07 C- 96/07, т. 44 и Определение от 3 май 2021 г. по дело C-507/20 на СЕС т. 23/

Изследването на времевото ограничение на претенция за възстановяване е в рамките на въпроса за приложението и отграничението на давностен и преклузивен срок, в който следва да се предяви такава претенция било по пътя на чл. 128 от ДОПК, било по пътя на намалението на данъчната основа на начисления ДДС.

Целта на установените със закон давностни и преклузивни срокове е да се гарантира правната сигурност в правоотношенията, като се насърчават субектите да проявяват необходимата процесуална активност и упражнят правата си в рамките на тези срокове. Правното им съдържание се изразява в изтичането на определен времеви интервал, след който възникват определени в закона правни последици. За разлика от давностните срокове, които подлежат на спиране и прекъсване в изрично уредените от закона случаи, за преклузивните такъв механизъм не е предвиден. Носителят на субективното право следва да го упражни в рамките на този срок, след което тази възможност се преклудира. Преклузивният срок по чл. 129, ал. 1 от ДОПК не се дерогира от сроковете от чл. 110 и сл. от ЗЗД, които са давностни, а преклудирането на определения със закон срок възпрепятства приложението на разпоредби, уреждащи давностни срокове.

Чл. 129, ал. 1 от ДОПК предвижда прихващането или възстановяването да се извършва по инициатива на органа по приходите или по писмено искане на лицето. Искането за прихващане или възстановяване се разглежда, ако е подадено до изтичането на 5 години, считано от 1 януари на годината, следваща годината на възникване на основанието за възстановяване, освен ако в закон е предвидено друго.

Следователно и предвид гореизложеното, органът по приходите на първо място е длъжен да провери подадено ли е искането за възстановяване или прихващане в срока по чл. 129, ал. 1, изр. второ от ДОПК. Нормата урежда процесуални правила за разглеждането на искането, поради което същият е преклузивен, а не давностен срок. В този смисъл е и практиката на ВАС. Отделен е въпросът дали право на възстановяване на начисления ДДС е погасено по давност.

С оглед горното, в случая, на първо място следва да се прецени спазването на преклузивния срок при предявяването на претенцията, залегнало и като основен въпрос в решение от 29.02.2024г. по дело № С- 314/22 на СЕС „КОНСОРЦИУМ РЕМИ ГРУП“ АД. В т. 51 от цитираното решение е посочено, че началният момент, от който започва

да тече преклузивният срок за упражняване правото на намаляване на данъчната основа съгласно чл. 90, параграф 1 от Директивата за ДДС, трябва да има достатъчна връзка с момента, от който данъчно задълженото лице, полагащо дължимата грижа, може да се възползва от това право. В този смисъл е и посоченото в т. 56. Заключение се прави в т. 57 на Решението, в която се подчертава, че чл. 90 от Директивата за ДДС, с оглед принципите на данъчен неутралитет, пропорционалност и ефективност, трябва да се тълкува в смисъл, че допуска правна уредба на държава членка, която предвижда преклузивен срок за подаване на искане за възстановяване на ДДС вследствие намаляването на данъчната основа на ДДС при пълно или частично неплащане, изтичането на който води до санкциониране на данъчнозадълженото лице, което не е положило в достатъчна степен дължима грижа, при условие, че този срок започва да тече едва от момента, в който това данъчнозадължено лице е можело - без да пропусне да положи дължима грижа - да предяви правото си на намаляване.

Предвид изложеното условието за допустимост на корекцията е да не е изтекъл преклузивният срок по чл. 129, ал. 1 от ДОПК, считано от възникване на основанията за възстановяване — датата на възникване на окончателната несъбираемост или датата, па която с разумна степен на вероятност може да се предположи несъбираемостта на вземането. Тоест намаление на данъчната основа и начисления данък при вземане, чиято окончателна или с разумна степен на вероятност несъбираемост е настъпила преди 1 януари 2023 г., е допустимо само когато към тази дата не е изтекъл преклузивният срок по чл. 129 от ДОПК, считано от 1 януари на годината, следваща годината на възникване на основанията за възстановяване, респективно на годината на настъпване на окончателната или с разумна степен на вероятност несъбираемост на вземането. Възможността за въвеждане и прилагане в националното право на преклузивен срок относно упражняването на правото за корекция на данъка при несъбираемост, се подкрепя и от становището на СЕС в Определение по дело C-570/20, FGSZ, т. 23, съгласно което следва, че възможността за подаване на искане за възстановяване на ДДС без никакво ограничение във времето би била в противоречие с принципа на правната сигурност, който изисква да не бъде възможно безкрайното преразглеждане на данъчното положение на данъчно задълженото лице от гледна точка на правата и на задълженията му спрямо приходната администрация. Наличието на преклузивен срок, чието изтичане води до невъзможност кредиторът да иска намаляване на данъчната основа за ДДС за някои вземания, не може да се счита за несъвместимо с Директивата за ДДС, когато определянето на датата, от която този срок започва да тече, се урежда от националното право, при

условие, че са спазени принципите за равностойност и ефективност /в този смисъл са и решения от 21 януари 2010 г., Alstom Power Hydro, C-472/08, т. 16 и 17 и от 12 април 2018 г., Biosafe-Industria de Reciclagens, C-8/17, т. 36 и 37/.

В ЗДДС, преди 1 януари 2023 г., такъв срок, за целите на корекцията при несъбираемост на вземането, не е регламентиран. В тази връзка е приложим общият преклузивен срок за предявяване на искане за прихващане и възстановяване на суми, подлежащи на възстановяване съгласно данъчното законодателство, регламентиран в чл. 129, ал. 1 от ДОПК и приложим към всички права в данъчната област. Този срок е в съответствие и с принципите на неутралитет, пропорционалост и ефективност, което е потвърдено и от СЕС.

В случая по отношение на издадените през м.04.2007г. фактури възможността за евентуално възстановяване на платения ДДС следва да бъде преценена при съобразяване т.1 от диспозитива на решение от 29 февруари 2024 г. на СЕС по дело C-314/22 съгласно, което Директивата за ДДС „допуска правна уредба на държава членка, която предвижда преклузивен срок за подаването на искане за възстановяване на данъка върху добавената стойност (ДДС) вследствие на намаляване на данъчната основа на ДДС при пълно или частично неплащане, изтичането на който води до санкциониране на данъчнозадълженото лице, което не е положило в достатъчна степен дължимата грижа, при условие че този срок започва да тече едва от момента, в който това данъчнозадължено лице е можело — без да пропусне да положи дължимата грижа — да предяви правото си на намаляване. При липса на национална правна уредба относно условията и реда за упражняване на това право данъчнозадълженото лице трябва да може да определи с разумна степен на вероятност момента, от който започва да тече този преклузивен срок“.

Неплащането на задълженията в срок и изтеклата давност за събирането им дават възможност при полагане на дължимата грижа дружеството да може да определи в разумна степен на вероятност от кога е започнал да тече този срок. Към момента, когато заявителят е бил наясно, че няма да получи плащане, са изтекли всички срокове за плащане, включително и за събирането им по съдебен ред, то тогава е имал основание да поиска корекция и да се позове на директния ефект на чл.90, §1 от Директива 2006/112/ЕО. Тази възможност е пропусната, тъй като видно от входящият номер на заявлението по повод на което е образувано производството пред данъчната администрация то е подадено едва на 22.03.2023г. Искането за възстановяване на ДДС, което предполага и корекция на данъчната основа по издадените от „БДЖ – Товарни превози“ ЕООД фактури е направено 16 години след тяхното издаване и то по причини, които са били във възможностите на

дружеството да бъдат отстранени.

Не се оспорва от страните по делото, че по издадените фактури няма извършени плащания от получателите, нито тези задължения са били предмет на прехвърлителни сделки (цесии). В хода на ревизията е установено още, че не са сключвани споразумителни протоколи за признаване на задължения и за разсрочено плащане с „Кремиковци Трейд“ ЕООД. Не се спори още, че задълженията за ДДС са внесени от "БДЖ-Товарни превози" ЕООД. От своя страна „БДЖ – Товарни превози“ ЕООД не е предприел никакви действия да събере вземанията си, да развали договорите, да извърши корекции на данъчната основа в срок до 02.05.2017г. (датата на постановяване на решението за обявяване в несъстоятелност на „Кремиковци Трейд“ ЕООД) , когато това е било възможно и то при спазване на изискванията на ЗДДС. Задълженията на „Кремиковци Трейд“ ЕООД са се погасили по давност и не подлежат на изпълнение, но това е поради бездействието на кредитора.

Действително, жалбоподателят е извършил такава корекция с КИ № 7829/30.12.2022г., но предвид заличаването на търговеца „Кремиковци Трейд“ ЕООД от ТР, вписано на 03.05.2017г., липсват изобщо твърдения на жалбоподателя, получателя по фактурите, който е приспаднали неплатения данък, да е уведомен за претендираната корекция. При тези безспорни факти, незащитимо е, че жалбоподателят е положил дължимата грижа, за да се увери, че рискът от загубата на данъчни приходи е елиминиран. Възстановяването на данъка на жалбоподателя без реална възможност за коригиране на приспадането от получателя по фактурите, обявен в несъстоятелност и на 03.05.2017г. заличен като търговец в Агенцията по вписванията, директно би довело до нарушаване на принципа на неутралност на косвения данък и директна загуба на данъчни приходи. Този резултат в голяма степен е причинен от дългогодишното бездействие на жалбоподателя да положи дължимата грижа за собствените си работи, от което не може да черпи права. Дългогодишната липса на предприети действия по правоотношенията между доставчика и получателя по фактурите не може да бъде saniрано чрез позоваване на директния ефект на чл.90, § 1 от Директивата за ДДС и правото на корекция на данъчната основа, което тази разпоредба предвижда. Твърденията на жалбоподателя, че в конкретния случай следва да се приложи директно чл.90, § 1 от Директива 2006/112/ЕО не могат да бъдат споделени и поради обстоятелството, че всяко неизпълнение на задължението за плащане на цената по фактурите би било основание да се иска възстановяване на платения от доставчика ДДС, което не е целта на разпоредбата.

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

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

Независимо от това, следва да се разгледа и въпроса касателно началният момент, от който тече преклузивният срок по чл. 129 от ДОПК в случая. Съгл. цитираната разпоредба преклузивният срок за заявяване на претенция за възстановяване/прихващане/ започва да тече от годината, следваща годината на настъпване на окончателната несъбираемост на вземанията, която е настъпила към момента на заличаване на „КРЕМИКОВЦИ ТРЕЙД“ ЕООД, а именно - на 03.05.2017 г. При тези обстоятелства срокът по чл. 129, ал.1 от ДОПК започва да тече от 01.01.2018 г. и изтича на 31.12.2022 г. Предвид факта, че лицето е предявило претенция за възстановяване на неплатения ДДС чрез включване на издадените КИ в справката-декларация за м. 12.2022 г. следва да се приеме, че преклузивният срок по чл. 129 от ДОПК е спазен.

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

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

вземания, за които законът не предвижда друг срок.

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

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

Следва да се съобрази и факта, че с параграф §29, т. 1 от Преходните и заключителните разпоредби на Закона за мерките и действията по време на извънредното положение, обявено с Решение на Народното събрание от 13.03.2020г., до отмяната на извънредното положение, срокът по чл. 114 от ЗЗД не се прилага, тоест за времето от 13.03.2020г. до 13.05.2020г., съответно срокът по чл. 171, ал. 2 от ДОПК следва да бъде удължен с още 2 месеца. В тази връзка, изводите на решаващия орган, че давността за предявяване на вземането на ревизираното лице към държавата за недължимо внесения ДДС, е изтекла на 09.07.2022 г. са правилни.

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

Водим от горното и на основание чл.172, ал.2 от АПК във вр. с §2 от ДР на ДОПК, Административен съд София – Град, III отделение, 7-ми състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на “БДЖ - Товарни превози“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], представлявано от Х. К. – Управител, срещу Ревизионен акт (РА) № Р-2900293002237-091-001/21.09.2023г. при ТД на НАП „ГДО“ – [населено място], потвърден с Решение № 682/21.05.2024г. на Директора на дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ при ЦУ на НАП.

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

СЪДИЯ: