

# РЕШЕНИЕ

№ 11530

гр. София, 10.07.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 69 състав**, в публично заседание на 03.07.2024 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Милена Славейкова**

при участието на секретаря Грета Грозданова, като разгледа дело номер **12055** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.129, ал.7, вр. чл.156-161 от ДОПК.

Образувано е по жалба на "Йеттел България" ЕАД (Йеттел), ЕИК[ЕИК], със съдебен адрес [населено място],[жк], Бизнес парк София, сграда 6, чрез адв. Т. Т., срещу Решение за отказ за разглеждане на искане за прихващане и/или възстановяване № П-29002922233515 от 19.01.2023 г., издадено от Д. С. Д. - главен инспектор по приходите в ТД на НАП ГДО, Е. П. Н. - главен инспектор по приходите в ТД на НАП ГДО и С. Г. Д.-Г. - главен инспектор по приходите в ТД на НАП ГДО, мълчаливо потвърдено по реда на чл.156, ал.4 от ДОПК.

В жалбата се твърди, че с определение № 8774 от 12.10.2023 г. по адм.д.№ 4882/2023 г. по описа на АССГ е отменена Заповед № РД-04-14 от 05.04.2023 г. на директора на Дирекция ОДОП София, с която на основание чл.34, ал.1, т.2 от ДОПК е спряно производството по административно обжалване на оспореното Решение за отказ № П-29002922233515 от 19.01.2023 г. и преписката е върната на административния орган за произнасяне по същество, каквото не последвало.

Жалбоподателят излага твърдения за нищожност на оспореното решение. Твърди, че на 20.12.2022 г. подал искане по реда на чл.129 от ДОПК за възстановяване на ДДС в размер на 1 975 390.49 лв. върху несъбрани от дружеството вземания по фактури, издадени към клиенти през 2019 г. По аргумент от чл.129, ал.2 и ал.3 от ДОПК поддържа, че по подаденото искане приходните органи разполагат с възможност за образуват проверка или ревизия, респ. в първия случай производството да приключи с акт за прихващане и/или възстановяване (АПВ), а във втория – с ревизионен акт (РА).

ДОПК не уреждал възможност за приключване на това производство с оспореното решение за отказ, което приравнява на липса на компетентност за подобно произнасяне. Счита за неприложими нормите на АПК и ГПК, уреждащи производства на отказ за разглеждане на искане по същество, тъй като производството по чл.129 от ДОПК е специално. Оспорва като незаконосъобразни доводите на приходните органи за необходимост да издаде „корекционен документ“ – кредитно известие или протокол и след това да приложи процедурата по чл.92 от ЗДДС. Излага доводи по приложението на чл.126а и чл.126б от ЗДДС, считано от 01.01.2023 г. и поддържа, че преди тази дата единственият приложим ред за корекция на ДДС по несъбираеми вземания е по чл.128 и сл. от ДОПК. В подкрепа на доводите си цитира практика на Съда на Европейския съюз (СЕС) и на Върховния административен съд (ВАС). Претендира за отмяна на решението и присъждане на разноски.

Ответникът Директор на ДОДОП [населено място] оспорва жалбата, чрез юрк. 3. и по съображения, изложени в писмена защита от 09.07.2024 г. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – София град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Не е спорно по делото, че жалбоподателят е подал искане вх. № 2900И0326984 от 20.12.2022 г. за възстановяване на сумата от 1 975 390.49 лв. върху несъбрани от дружеството вземания по фактури, издадени към клиенти през 2019 г.

С Резолюция № П-29002922233515-ОРП-001 от 22.12.2022 г. на орган по приходите в ТД ГДО е образувано производство по проверка по подаденото искане за възстановяване на ДДС за данъчни периоди от 01.01.2019 г. до 31.12.2019 г. С Резолюция за промяна от 10.01.2023 г. е удължен срокът на проверката до 19.01.2023 г.

Постановено е оспореното Решение за отказ за разглеждане на искане за прихващане и/или възстановяване № П-29002922233515 от 19.01.2023 г. В акта органите по приходите се позовават на разпоредбата на чл.27, ал.2, т.6 от АПК, за която са приели, че е приложима субсидиарно на основание пар.2 от ДР на ДОПК. В допълнение са изложили мотиви, че са налице специални изисквания за извършване на прихващане и възстановяване на суми с произход данъчни резултати по ЗДДС, регламентирани в чл.92 от с.з., която разпоредба на специалния закон дерогирала приложението на общия ред по чл.128-129 от ДОПК. Специалният ред по ЗДДС предвиждал издаване на корекционен документ (кредитно известие/протокол), който да бъде включен в дневника за продажби в периода на издаването му и в справката-декларация (СД) за този период. Разглеждането по същество на подадено искане по реда на чл.129, ал.1 от ДОПК било недопустимо, тъй като касало възстановяване на данък, недокументиран, неотчетен и непредявен по специалния ред на чл.92 от ЗДДС. Това обстоятелство е преценено като абсолютна отрицателна предпоставка за разглеждане по същество на подаденото искане за прихващане и/или възстановяване.

Решението за отказ е връчено на 19.01.2023 г. и оспорено по административен ред с жалба вх. № 26-Й-1389 от 02.02.2023 г. Срокът за произнасяне по чл.155, ал.1, вр. чл.146 ДОПК, е до 10.04.2023 г., включително.

Производството по административно обжалване, образувано с жалба вх. № 26-Й-1389 от 02.02.2023 г. е спряно на основание чл.34, ал.1, т.2 от ДОПК със Заповед № РД-04-14 от 05.04.2023 г. на директора на Дирекция ОДОП София – до приключване

на производството по дело С-314/22 на СЕС. Тази заповед е отменена с определение № 8774 от 12.10.2023 г. по адм.д.№ 4882/2023 г. по описа на АССГ, влязло в сила като необжалваемо.

Не е спорно по делото, че в срока по чл.155, ал.1, вр. чл.146 ДОПК, решаващият орган не е постановил решение, с което оспореното решение за отказ е потвърдено мълчаливо съгласно чл.156, ал.4 от ДОПК. Ако се приеме, че след връщане на преписката с определение № 8774 от 12.10.2023 г. по адм.д.№ 4882/2023 г. на АССГ решаващият орган е имал 5-дневен срок за произнасяне, то той е изтекъл на 17.10.2023 г.

Жалба вх. № 53-04-828 от 15.11.2023 г., по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена в срока по чл.156, ал.5 от ДОПК, от легитимирано лице и срещу подлежащ на оспорване административен акт, поради което е процесуално допустима.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

За да отречат допустимостта на административното производство приходните органи се позовават на разпоредбата на чл.27, ал.2, т.6 от АПК – наличие на други специални изисквания, установени със закон, конкретно – на чл.92 от ЗДДС, който урежда основания за прихващане, приспадане и възстановяване на резултат за периода - данък за възстановяване въз основа на данните от подадена от лицето справка-декларация (СД) по ЗДДС. От фактическа страна е прието в решението, че искането за възстановяване не може да касае данък, недокументиран, неотчетен и непредявен по специалния ред на ЗДДС.

Искането на жалбоподателя за възстановяване на сумата от 1 975 390.49 лв. касае несъбрани от дружеството вземания по фактури, издадени през 2019 г. За относимите данъчни периоди разпоредбата на чл.115, ал.1 от ЗДДС предвижда, че 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. Не е спорно, че за процесните данъчни периоди в националната правна уредба не са уредени редът и условията за упражняване на правото на намаляване на данъчната основа в случай на пълно или частично неплащане, на каквото се позовава жалбоподателят.

Приложение в този случай намира разпоредба с директен ефект на съюзното право - чл. 90, пар. 1 от Директива 2006/112/ЕО, според който 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. Според пар. 2 от същата разпоредба в случаите на пълно или частично неплащане държавите членки могат да дерогират от пар. 1.

В националното законодателство, с разпоредбата на чл. 115, ал. 1 от ЗДДС, Република България се е възползвала от въведената с пар. 2 на чл. 90 от Директива 2006/112/ЕО възможност за дерогация от разпоредбата на пар. 1, която обаче касае единствено хипотези на изменение на данъчната основа на доставка или при развалянето на доставка. В Решение № 1674 от 09.02.2021 г. по адм. д. № 10658/2020 г., I отд. на ВАС, е прието, че доколкото към датата на произнасянето на съда националното ни право не съдържа уредба за намаляване на основата при пълно или частично неплащане, несъбираемостта на вземането преодолява дерогацията от чл. 90, пар. 1 от Директивата за ДДС, направена с ограничението за корекция по чл. 115 от ЗДДС

(само до случаите на разваляне на доставката), като не изключва този ред за корекция и при възникване на преодоляващо дерогацията право.

Решаваният състав на АССГ намира тази съдебна практика за преодоляна с постановяване на: Решение № 12682 от 15.12.2023 г. по адм.д.№ 2610/2023 г. на I-во отделение на ВАС, Решение № 6023 от 16.05.2024 г. по адм. д. № 10881/2022 г. на I-во отделение на ВАС и Решение № 7069 от 10.06.2024 г. по адм. д. № 2473/2022 г., VIII отд. на ВАС.

Изложените в оспорения отказ мотиви, касаещи неизпълнение на предпоставки от материалния закон, навеждат на изложени съображения по приложението на материалния закон, поради което оспореното решение за отказ има характер на индивидуален административен акт по чл.129, ал.3 от ДОПК, респ. неговото оспорване се осъществяване по реда на чл.129, ал.7, вр. чл.156-161 от ДОПК, а не по реда на чл.197-202 от АПК. В идентичен смисъл е цитираното в писмената защита на ответника Определение № 15398 от 14.12.2017 г. по адм.д. № 13780/2017 г. на ВАС, VIII-мо отделение.

С оглед наличието на уреден преклузивен срок за подаване на искането по чл.129, ал.1 от ДОПК, както и при принципна възможност сезиращото искане да е нередовно и нередовностите му да не бъдат отстранени в срок, което предполага негова недопустимост, тезата на жалбоподателя за нищожност на решението е неоснователна.

В АПК и ДОПК не са формулирани основания за нищожност на административните актове. Теорията и съдебната практика са възприели критерии, че такива са петте основания за незаконосъобразност по чл. 146 АПК, но тогава, когато нарушенията им са особено съществени. Нищожен е този акт, който е засегнат от толкова съществен порок, че актът изначално, от момента на издаването му не поражда правните последици, към които е насочен. Съобразно това и с оглед на всеки един от възможните пороци на административните актове, теорията е изградила следните критерии, кога един порок води до нищожност:

1. Всяка некомпетентност винаги е основание за нищожност на акта.
2. Порокът във формата е основание за нищожност, само когато е толкова сериозен, че практически се приравнява на липса на форма и оттам - на липса на волеизявление.
3. Съществените нарушения на административно-производствените правила са основания за нищожност, също само ако са толкова съществени, че нарушението е довело до липса на волеизявление (например - поради липса на кворум).
4. Нарушенията на материалния закон касаят правилността на административния акт, а не неговата валидност, поради което нищожен на посоченото основание би бил този акт, който изцяло е лишен от законова опора - т.е. не е издаден на основание нито една правна норма и същевременно засяга по отрицателен начин своя адресат. Само пълната липса на условията или предпоставките, предвидени в приложимата материалноправна норма, и липсата на каквото и да е основание и изобщо на възможност за който и да е орган да издаде акт с това съдържание би довело до нищожност на посоченото основание.
5. Превратното упражняване на власт също е порок, водещ до незаконосъобразност като правило и само, ако преследваната цел не може да се постигне с никакъв акт, посоченият порок води до нищожност.

При постановяване на оспореното решение за отказ не се откриват визиранияте тежки пороци на индивидуалния административен акт. Същият обаче е незаконосъобразен

поради неправилно приложение на закона.

В разпоредбите на чл.128-129 от ДОПК специалният процесуален нормативен акт (ДОПК) урежда особена процедура по прихващане и възстановяване на 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. Дължим е извод, че специалните материални закони уреждат материалноправните предпоставки за възникване на задължения за данъци и осигурителни вноски, но при претенция на засегнатото лице за тяхна недължимост, следва да се развие общото производство по чл.128-129 от ДОПК. В случая, към искането на жалбоподателя е неотнoсима цитираната в оспореното решение процедура по чл.92 от ЗДДС. Извън деклариране на данък за възстановяване по чл.88, ал.3 от ЗДДС, който се прихваща, приспада и възстановява по реда на чл.92 от ЗДДС въз основа на данните по СД по ЗДДС, редът за подаване и разглеждане на всяко искане за възстановяване на суми, подлежащи на възстановяване съгласно данъчното или осигурителното законодателство от НАП, вкл. искане за възстановяване на ДДС, е съгласно чл.128-129 от ДОПК, когато искането е подадено в преклузивния срок по чл.129, ал.1 от ДОПК.

По изложените съображения искането е следвало да бъде разгледано по същество, с излагане на съображения по приложението на материалния закон. В подкрепа на тези доводи са изложените в писмената защита на ответника от 09.07.2024 г. съображения, които също изцяло касаят приложението на материалния закон.

От друга страна, актът, с който се отрича допустимостта на производството по чл.129 от ДОПК е в противоречие и с тълкуването на член 90, параграф 1 и параграф 2 от Директивата за ДДС, дадено в решение от 29 февруари 2024 г. по дело С-314/22, Консорциум Реми груп, постановено по отправено от Върховния административен съд преюдициално запитване.

При призната липса на специална национална правна уредба (преди 01.01.2023 г.) даденото в решението тълкуване на член 90, параграф 1 и член 273 от Директивата за ДДС е, че тези разпоредби не допускат изискване на данъчната администрация, с което намаляването на данъчната основа на 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, доколкото той е данъчнозадължено лице, своето намерение да анулира ДДС.

Решаващият състав на АССГ намира даденото тълкуване за относимо, доколкото претендираното право е отречено именно поради липса на „документиране, отчитане и предявяване по специалния ред на ЗДДС“.

Според решението на СЕС ако възстановяването на ДДС стане невъзможно или изключително трудно поради условията, при които може да се подаде искане за възстановяване на данък, посоченият принцип на неутралност на ДДС, както и принципът на пропорционалност могат да изискват от държавите членки да предвидят необходимите инструменти и процесуален ред и условия, за да може данъчнозадълженото лице да си възстанови фактурирания данък, който не е следвало да бъде начислен (вж. в този смисъл решение от 26 януари 2012 г., Kraft Foods Polska, С-588/10, EU:С:2012:40, т. 29 и цитираната съдебна практика).

Следователно формалностите, които трябва да изпълнят данъчнозадължените лица пред данъчните органи, за да упражнят правото си на намаляване на данъчната основа

на ДДС, следва да бъдат ограничени до такива, които позволяват да се докаже, че след сключването на сделката в крайна сметка насрещната престация окончателно няма да бъде получена отчасти или изцяло. В това отношение националните юрисдикции трябва да преценят дали случаят с изискваните от съответната държава членка формалности е такъв (вж. в този смисъл решение от 6 октомври 2021 г., *Boehringer Ingelheim*, C-717/19, EU:C:2021:818, т. 61 и цитираната съдебна практика).

Според решаващия състав на АССГ преценката на тези формалности не може да се извърши в производство по допустимост.

Изрично е отбелязано в решението по дело C-314/22, че тъй като в практиката на българската данъчна администрация коригирането на фактура е условие *sine qua non*, за да бъде намалена данъчната основа, неутралността на ДДС се накърнява, когато за данъчнозадълженото лице е невъзможно или прекомерно трудно да коригира такава фактура. Следователно в хипотеза като разглежданата в главното производство, при която за данъчнозадълженото лице е невъзможно да издаде коригиращ документ по отношение на неплатени фактури, принципите на неутралност на ДДС и на пропорционалност изискват съответната държава членка да му позволи да докаже с други средства пред националните данъчни органи неплащането на тези фактури, което е в основата на правото му на намаляване на данъчната основа.

Подобни други процесуални средства и ред за доказване неплащане по процесните фактури също не може да се осъществи в производство по недопустимост на реда по чл.128-129 от ДОПК, което препраща лицето към задължението да използва реда за корекция по чл.92 или чл.115 от ЗДДС. Не без значение е и обстоятелството, че в писмената си защита ответникът се позовава на давностния срок по чл.110 от ЗЗД, както и на възможността и за двете страни да ангажират доказателства кога е възникнала датата на окончателната несъбираемост на вземанията с оглед проверка на преклузивния срок по чл.129, ал.1 от ДПОК. Подобна проверка също предполага развитие на производство по същество по подаденото искане за възстановяване. Противно на твърденията на жалбоподателя в писмената му защита, противен извод не следва от т.88 от решение на СЕС по дело C-314/22.

Решаващият състав на АССГ приема, че предоставеното от СЕС тълкуване по дело C-314/22 недвусмислено навежда на извод, че по подаденото искане вх. № 2900И0326984 от 20.12.2022 г. за възстановяване на сумата от 1 975 390.49 лв. върху несъбрани от дружеството вземания по фактури, издадени към клиенти през 2019 г. е дължимо произнасяне по същество на искането за възстановяване.

По изложените съображения е дължима отмяна на оспореното решение за отказ и връщане на преписката на административния орган за произнасяне по същество по искане вх. № 2900И0326984 от 20.12.2022 г.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК на жалбоподателя следва да се присъдят сторените в производството разности за държавна такса в размер на 50.00 лв. При материален интерес на оспорването в размер на 1 975 390.49 лв. заплатеното адвокатско възнаграждение в размер на 5867.48 лв. е в пъти по-ниско от минималното по чл.8, ал.1, т.7 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения. Същото е справедливо и напълно съответства на фактическата и правна сложност на

спора.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – София град, I-во отделение, 69-и състав,

**Р Е Ш Е Н И Е :**

**ОТМЕНЯ** по жалба на "Йеттел България" ЕАД, ЕИК[ЕИК], със съдебен адрес [населено място],[жк], Бизнес парк София, сграда 6, чрез адв. Т. Т., Решение за отказ за разглеждане на искане за прихващане и/или възстановяване № П-29002922233515 от 19.01.2023 г., издадено от Д. С. Д. - главен инспектор по приходите в ТД на НАП ГДО, Е. П. Н. - главен инспектор по приходите в ТД на НАП ГДО и С. Г. Д.-Г. - главен инспектор по приходите в ТД на НАП ГДО, мълчаливо потвърдено по реда на чл.156, ал.4 от ДОПК.

**ВРЪЩА** преписката на административния орган за произнасяне по искане вх. № 2900И0326984 от 20.12.2022 г. при съобразяване на тълкуването на закона, дадено с настоящето решение.

**ОСЪЖДА** Национална агенция по приходите да заплати на "Йеттел България" ЕАД, ЕИК[ЕИК], със съдебен адрес [населено място],[жк], Бизнес парк София, сграда 6, чрез адв. Т. Т., сторените в производството разноски в размер на 5917.48 лв.

Решението може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

**СЪДИЯ:**