

РЕШЕНИЕ

№ 23288

гр. София, 13.11.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 43
състав**, в публично заседание на 16.10.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Весела Цанкова

при участието на секретаря Десислава В Симеонова, като разгледа дело номер **6252** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 126б, ал. 8 от ЗДДС.

Образувано е по жалба на "Национална електрическа компания" ЕАД, със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], представлявано от изпълнителния директор М. Г., чрез старши юрисконсулт М. А., срещу Протокол № П-29002923067628-073-001/30.05.2023 г. на органи по приходите, с който е оставено без разглеждане подадено от жалбоподателя уведомление по чл. 126б, ал. 8 от ЗДДС за несъбираеми вземания от "БАД Гранитоид" АД, потвърден с Решение №695/22.05.2024 г. на директора на Дирекция ОДОП.

Иска се отмяната на протокола, с доводи за нищожност и незаконосъобразност. Конкретно са развити съображения, че в обжалвания акт липсва обособена разпоредителна част за решението на органа по подаденото уведомление, а е направена констатация, че "уведомлението следва да се остави без разглеждане". Твърди се липса на заповед или друг акт за възлагане извършването на проверката от конкретните инспектори и съответно упълномощаването им да издадат исканото разрешение или отказ по реда на глава дванадесета от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, както и че на „НЕК“ЕАД не е връчена посочената в протокола Резолюция за възлагане на проверка. По същество, акта се оспорва като незаконосъобразен, поради нарушение на чл. 126б, ал. 8, изречение второ от ЗДДС, във връзка с чл. 89, ал. 3, изречение последно от ДОПК, с доводи, че разпоредбата изисква в 60-дневен срок от подаване на уведомлението органите по приходите да издадат разрешение или отказ по реда на глава XII от Данъчно-осигурителния

процесуален кодекс - чл. 90 и чл. 91 от ДОПК. Жалбоподателят сочи, че възможност за оставяне без разглеждане на искането за издаване на документ е предвидена единствено при нередовност на искането, свързана с непредставяне на изискуемите по закон доказателства, необходими за издаването на документа или ако те не бъдат представени в 7-дневен срок от получаване на съобщението за отстраняване на нередовността, каквато хипотеза в настоящия случай не е налице. Оспорват се констатациите в протокола, че нормите на глава XIIIа от ЗДДС, в сила от 01.01.2023 г., действат занапред, тъй като в ЗДДС не е предвидено изрично обратното действие на новите разпоредби, каквото е изискването на чл. 1а, ал. 1 от Закона за нормативните актове. Жалбоподателят счита и че е налице подаване на искането в 3-месечен срок от възникването на възможност да подаде такова искане, като приравнява влизането в сила на нормите на глава XIIIа от ЗДДС с началото на 3-месечния срок по чл. 126б, ал. 8 от ЗДДС. В тази връзка счита, че искането му не е просрочено, тъй като до 01.01.2023 г. за него не е съществувала правна възможност да подаде такова искане и да претендира намаляване на данъчната основа и начисления данък по доставката при несъбираемо вземане. На следващо място - твърди и наличието на условията по чл. 126а, ал. 1 т. 1-5 от ЗДДС. В заключение обосновава и противоречие с чл. 90, § 1 от Директива 2006/112/ЕО, като се позовава на практика на СЕС и развива доводи, че е доказан продължителният период на неизпълнение на задълженията на получателя, множеството на неплатените фактури, изтичането на срока по чл. 111, б. "в" ЗЗД, които обосновават несигурността на плащането и съществуването на предвидените в чл. 126а, ал. 2, т. 1 от ЗДДС предпоставки, при която несигурност следва да отчете, че без да е налице окончателна несъбираемост, е обременително за данъчнозадълженото лице да обезпечава предварителното финансиране на ДДС, което се събира за сметка на държавата. Оспорва се и тълкуването на органите по приходите, че по отношение на несъбираемите вземания, за които обстоятелствата, предвидени в чл. 126а, ал. 2 от ЗДДС, са настъпили преди влизане в сила на разпоредбите на Глава Тринадесет "А" от ЗДДС, тези разпоредби са неприложими, с доводи, че подобно тълкуване е дискриминационно, както и че действието на правните норми занапред не заличава реализирането на определени юридически факти, а дава възможност, след влизането им в сила, данъчнозадължените лица да упражнят правата си, свързани с тяхното настъпване. Иска се отмяна на Протокол № П-29002923067628-073-001/30.05.2023 г. на органи по приходите и издаване на разрешение на "НЕК" ЕАД за издаване на кредитни известия към посочените в уведомлението и в протокола фактури. Претендират се разноски за държавна такса и юрисконсултско възнаграждение. Представени са писмени бележки. Ответникът по жалбата - Директорът на Дирекция „ОДОП“, чрез юрисконсулт К., прави искане за отхвърляне на жалбата като неоснователна и недоказана. Счита, че издаденият протокол не е нищожен, поддържа аргументите в решението за неоснователност на исканото разрешение. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София - град, след като прецени изложените от страните доводи и съображения и взе предвид данните по делото, включително и постъпилата административна преписка, намира следното:

Жалбата е подадена от лице, което е адресат на административния акт, и е допустима за разглеждане. „НЕК“ АД е подал жалбата си в срока за обжалване, посочен от административния орган.

Разгледана по същество е основателна.

Не е спорно, че на 31.03.2023 г. от "НЕК" ЕАД е подадено Уведомление по чл.126б, ал. 8 от ЗДДС за наличие на обстоятелства за намаляване на данъчната основа и начислен данък при несъбираемо вземане по облагаема доставка с данъчна основа над 100 000 лв., отразена във фактури, описани в Приложение 1 към уведомлението, с данъчна основа в размер общо на 788 874,26 лв. и начислен ДДС общо от 157 774, 85 лв. и с обща стойност на несъбираемото вземане с включен ДДС в размер на 946 649.11 в. По делото не е спорно и обстоятелството, че описаните в Приложение 1 от уведомлението и представени с него фактури са издадени в периода 30.06.2014 г. до 31.12.2014 г. Към уведомлението са приложени документи, с които да се установи наличието на предпоставките за определянето на вземането като несъбираемо, по смисъла на чл. 126 а, ал. 2 т. 1 от ЗДДС.

От документите, представени с административната преписка се установява, че с Резолюция за извършване на проверка № П-29002923067628-ОРП-001/10.04.2023 г., издадена от М. В. С. на длъжност Началник на сектор при ТД на НАП "Големи данъкоплатци и осигурители", Д. И. Н. и М. И. Т. – Д., на длъжност Главен инспектор по приходите, са определени да извършат проверка на „НЕК“ ЕАД във връзка с подадено Уведомление по чл. 126б, ал. 8 от ЗДДС за наличие на обстоятелства за намаляване на данъчната основа и начислен данък при несъбираемо вземане от „НЕК“ ЕАД, по отношение на вземания от „БАД Гранитоид“ АД и в зависимост от резултата от извършения анализ на всички изисквания на чл. 126а от ЗДДС да се издаде разрешение или отказ за издаване на кредитно известие по чл. 115 от ЗДДС. С резолюцията е определено проверката да завърши в срок до 31.05.2023 г.

С Протокол № П-29002923067628-073-001/30.05.2023 г., издаден от служителите на НАП, определени в резолюцията за извършване на проверка, е констатирано при проверката, че вземанията са по фактури, издадени на „БАД Гранитоид“ АД на дати 30. 06. 2014 г., 29. 08. 2014 г., 31. 08. 2014 г., 30. 09. 2014 г., 31. 12. 2014 г. Приложена е искова молба на „НЕК“ АД срещу „БАД Гранитоид“ АД за заплащане на балансираща енергия при небаланс за периода м. юни 2014 г. до м. април 2017 г. С решение на съда от 01. 06. 2021 г. вземанията за периода юни 2014 г. – март 2015 г. и юни 2015 г. са отхвърлени като неоснователни. Решението е обжалвано.

Дружеството, подало уведомлението, е декларирало и че за вземанията са налице условията по чл. 126а, ал. 1 от ЗДДС: доставчикът и получателят по доставката не са свързани лица към момента на доставките и/или към момента, в който е възникнало съответното обстоятелство по чл. 126а., ал. 2 от ЗДДС; не е извършено възмездно прехвърляне на вземането; може да докаже, че са предприети действия за събиране на вземанията по доставките; получателят, който е бил регистрирано по този закон лице към момента на доставките, е уведомен писмено, че доставчикът счита съответното вземане за несъбираемо на основание чл. 126а, ал. 2 от ЗДДС и разполага с доказателства, че уведомлението е било изпратено до адреса на управление на получателя.

При тези констатации, с протокола от 30.05.2024 г., органите по приходите са извели извод, че Глава тринадесет "а" на ЗДДС "Намаляване на данъчна основа и начислен данък при несъбираемо вземане" е обнародвана в ДВ, бр. 102 от 23.12.2022 г. и е в сила от 01.01.2023 г. Поради това - действието на включените в нея е занапред, т.е. за случаите, при които обстоятелствата по чл. 126а, ал. 2, т. 1 - б от ЗДДС настъпват след 01.01.2023 г. следователно, реда по чл. 126б от ЗДДС се прилага за вземания, за които

обстоятелствата по чл. 126а, ал. 2 от ЗДДС възникват след промените в ЗДДС. И тъй като вземанията на „НЕК“ АД от „БАД Гранитоид“ АД са по фактури, издадени в периода 31.01.2002 г. - 28.02.2010 г., в изпълнение на сключен между двете дружества договор, те са определени като периодични плащания по смисъла на чл. 111, б. в) от ЗЗД, за които вземания се прилага тригодишният давностен срок по чл. 111 от ЗЗД. Констатирано е, че посочените в подаденото уведомление от НЕК АД фактури - 134 бр., са издадени от НЕК АД в периода 30.06.2014 г. - 31.12.2014 г., като първата, най-рано издадената от тях е с падеж 20.07.2014 г., а последната - най-късно издадената е с падеж 20.01.2015 г. При тези констатации органите по приходите са обосנוвали и че за всички фактури хипотезата на чл. 126а, ал. 2, т. 1 от ЗДДС /изтичане на тригодишен срок за вземане с тригодишен давностен срок/ е осъществена преди влизане в сила от 01.01.2023 г. на новата материалноправна уредба на чл. 126а - чл. 126б и затова регламентираният в нея ред за корекция на начислен ДДС в случай на пълно или частично неплащане по облагаема доставка с данъчна основа в размер над 100 000 лв. - едва след получаване на разрешение от Национална агенция за приходите, не намира приложение. По тези съображения са приели, че подаденото от „НЕК“ ЕАД уведомление с вх. № 26-Н-3937/31.03.2023 г. по чл. 126б, ал. 8 от ЗДДС следва да бъде оставено без разглеждане.

Срещу издадения Протокол № П-29002923067628-073-001/30.05.2023г. „НЕК“ЕАД подало жалба в срок до Директора на Териториална дирекция „Големи данъкоплатци и осигурители“ в НАП.

С писмо изх. № 26 –Н – 6978/19. 06. 2023 г. подадената жалба от „НЕК“ЕАД е изпратена от Директора на Териториална дирекция „Големи данъкоплатци и осигурители“ в НАП на директора на Дирекция „ОДОП“.

Със Заповед № РД-04-36/16.08.2023 г. на директора на ДОДОП при ЦУ на НАП производството по административно обжалване е спряно, на основание чл.34, ал. 3 от ДОПК, до произнасянето с методологично становище на зам.изпълнителния директор на НАП за приложимостта на процедурата по Глава тринадесет "а" на ЗДДС за които условията по чл. 126а, ал. 2 от ЗДДС са възникнали преди влизането ѝ в сила, както и за съобразяване с очакваното решение по дело № С-314/2022 г. на СЕС.

Със Заповед № РД-05-28/21.05.2024 г. производството по административното обжалване на Протокол № П-29002923067628-073-001/30.05.2023г. е възобновено, при констатацията за издадено Указание № 20-28-4/03.04.2024 г. на зам.изпълнителния директор на НАП, с което са дадени указания по приложението на нормите на ЗДДС по отношение на данъчното третиране на доставки с настъпила окончателна несъбираемост на вземането на доставчика за договореното възнаграждение преди 01.01.2023 г. и произнасянето на СЕС с Решение от 29.02.2024 г. по дело № С-314/2022 г.

С Решение № 695/22.05.2024 г. директорът на ДОДОП потвърдил Протокол № П-29002923067628-073-001/30.05.2023г. на органи по приходите.

При тези установявания, съдът намира следното:

Разпоредбите на Глава тринадесета "а". Намаляване на данъчна основа и начислен данък при несъбираемо вземане са нови, приети със ЗИД на ЗДДС, обн. в ДВ, бр. 102 от 2022 г., в сила от 01.01.2023 г. Видно от мотивите на законопроекта, целта на новите разпоредби е постигане на съответствие на българското ДДС законодателство с европейското и въвеждане и отразяване на решенията на СЕС, както и отстраняване на установени от Европейската комисия несъответствия в ЗДДС и премахване на

възникнали в практиката затруднения при прилагане на националното законодателство, а и привеждане на законодателството в областта на данъка върху добавената стойност в съответствие с решенията на Съда на Европейския съюз

Разпоредбите на новата глава от ЗДДС са съобразени с предвидената възможност в разпоредбата на чл. 90, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност (Директивата за ДДС)_за намаляване на данъчната основа на доставката при пълно или частично неплащане, което може да стане несъбираемо, предвид факта, че до приемането на разпоредбите, българската правна уредба предвижда корекция на данъчната основа само при прекратяване или разваляне на договор. Тези нови разпоредби определят условията, които да се приемат за материална предпоставка за извършване на корекция при неплащане, както и реда за извършването /.

Съгласно последователната практика на СЕС относно тълкуването на чл. 90, параграф 1 и 2 от Директивата за ДДС, държавите членки не могат да изключат намаляване на данъчната основа при неплащане, а в случай че се възползват от възможността, предвидена в параграф 2 на чл. 90, да дерогират от параграф 1, то тази дерогация трябва задължително да се основава на несигурността "относно окончателния характер на неплащането". В решение по дело С-242/18 съдът подчертава, че "съгласно принципа на данъчен неутралитет несигурността относно събирането на дължимите суми може да бъде взета предвид, като данъчно задълженото лице бъде лишено до момента, в който вземането не стане несъбираемо, от правото си да намалява данъчната основа. Несигурността обаче може също да се вземе предвид с предоставяне на възможност за намаляване, когато данъчнозадълженото лице изтъкне, че с оглед на обстоятелствата има вероятност задължението да не бъде изпълнено, без да се засяга възможността, ако евентуално все пак се извърши плащане, данъчната основа да се увеличи. Ето защо националните власти би следвало, при спазване на принципа на пропорционалност и под контрола на съда, да определят доказателствата относно вероятната по-голяма продължителност на неплащането, които данъчнозадълженото лице следва да представи в зависимост от особеностите на приложимия национален закон." Съдът на Европейския съюз приема, че държавата членка не може да се възползва от дерогацията по чл. 90 параграф 2 от Директивата за ДДС по начин, че изобщо и напълно да изключи корекциите на данък върху добавената стойност (ДДС) при неплащане. Това е така, тъй като корекцията на начислен ДДС при пълно или частично неплащане представлява израз на основния принцип на Директивата за ДДС, че данъчната основа се състои от действително получената насрещна престация, от който пряко следва, че данъчната администрация не може да събира ДДС в размер, надвишаващ получения от данъчно задълженото лице.

Според мотивите на законопроекта, целта е да се даде право на лицата да намаляват данъчната основа при установено несъбираемо вземане по доставка, като изричната законова регламентация за намаляване на данъчната основа при установено несъбираемо вземане по доставка ще доведе до еднакво третиране на случаите, в които са налице предпоставки за извършване на корекция на данъчната основа, съответно на ползвания данъчен кредит, както и ще улесни извършването на контролната дейност на органите по приходите.

Изложеното обосновава и изводите на съда, че нормите на ЗДДС от глава 13а, са не само материалноправни, но и процесуални, тъй като предвиждат механизъм за

упражняване на това право, по силата на чл. 90 от Директивата за ДДС.

Както вече бе посочено по - горе, с Протокол № П-29002923067628-073-001/30.05.2023г. органите по приходите са оставили без разглеждане уведомлението на „НЕК“ ЕАД по чл. 126б, ал. 8 от ЗДДС за наличие на обстоятелства за намаляване на данъчната основа и на начисления данък при несъбираеми вземания във връзка с фактурите, издадени на "БАД Гранитоид" АД.

В посочения протокол, за да оставят уведомлението без разглеждане, органите по приходите не са се позовали на нито една от предпоставките по чл. 89, ал. 3 от ДОПК или по чл. 147, ал. 1-2 от ДОПК. В действителност, мотивите в Протокол № П-29002923067628-073-001/30.05.2023г. и тези в Решение №695/22.05.2024 г. на директора на Дирекция ОДОП, са съображения по съществуването на спора. Спазването на разпоредбите на ДОПК, изискващи произнасянето с акт по същество е от значение за гарантиране на правата на адресатите на правните норми, вкл. и правото им на двуйнстанционна съдебна проверка. Недопустимо е с акт, в който решаващият орган развива подробни доводи по същество, да се оставя без разглеждане искане, тъй като основанията за това не са относими към неговата основателност, а към преценката за редовност и допустимост.

Във връзка с последното и доводите за изтекли давностни срокове на органите по приходите, съдът приема, че въпросите за давността по чл. 111 от ЗЗД са въпроси по основателността на уведомлението, а не по неговата допустимост, поради което е задължително произнасянето по същите с акт по същество. Относно позоваването на срока по чл. 129 от ДОПК, в конкретната хипотеза, преценката за началото на този срок, също е свързана с изследване на обстоятелства, които са свързани със съществуването на спора.

Като са направили извод за недопустимост на подаденото уведомление от „НЕК“ ЕАД по чл. 126б, ал. 8 от ЗДДС за несъбираеми вземания от „БАД Гранитоид" АД и оставили същото без разглеждане с Протокол №П-29002923067628-073-001/30.05.2023г. органите по приходите са издали незаконосъобразен акт, който подлежи на обмяна.

Преписката следва да се върне на органите по приходите в НАП-ТД "Големи данъкоплатци и осигурители" за произнасяне с акт по същество, с който откажат или разрешат издаването на кредитно известие по подаденото от „НЕК“ЕАД уведомление по чл. 126б, ал. 8 от ЗДДС за несъбираеми вземания от "БАД Гранитоид" АД.

При този изход на производството и направеното искане от страна на „НЕК“ АД, НАП следва да бъде осъдена да заплати направените в производството разноски за държавна такса в размер на 50 лв., както и 360 лв. юрисконсултско възнаграждение по представен списък с разноски.

Воден от горното, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Протокол № П-29002923067628-073-001/30.05.2023г. на органи по приходите, с който е оставено без разглеждане подадено от "Национална електрическа компания" ЕАД уведомление по чл. 126б, ал. 8 от ЗДДС за

несъбираеми вземания от "БАД Гранитоид" АД.

ВРЪЩА преписката на органите по приходите - ТД "Големи данъкоплатци и осигурители" в НАП, за произнасяне с акт по чл. 126б, ал. 8 изречение 2 от ДОПК - с разрешение или с отказ по реда на глава дванадесета от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на "Национална електрическа компания" ЕАД направените по делото разноски в размер на 410 лева.

Решението не подлежи на обжалване.

СЪДИЯ: