

РЕШЕНИЕ

№ 33893

гр. София, 16.10.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 75 състав, в
публично заседание на 29.09.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Геновева Йончева

при участието на секретаря Наталия Дринова, като разгледа дело номер **2814** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 129, ал. 7, във вр. с чл. 144, ал. 1 и чл. 156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на ТРАНСА СПЕДИШЪН ГмбХ – дружество, учредено и съществуващо съгласно законодателството на Германия и притежаващо място на стопанска дейност на територията на Република България ЕИК[ЕИК], подадена чрез адв. Л. Т. от САК, срещу Акт за прихващане или възстановяване № П-32003224161117-004-001 от 08.10.2024 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на Национална агенция за приходите (НАП) Средни данъкоплатци и осигурители, в частта, потвърдена с Решение № 1631 от 17.12.2024 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) С. при Централно управление на НАП, с която на жалбоподателя е отказано възстановяване на ДДС в общ размер на 265 243,52 лв. по 205 броя издадени му фактури от доставчици за д.п. м. 06, м.07 и м.08.2022 г.

В жалбата се поддържат доводите от административното оспорване, като се подчертава, че правото на възстановяване на ДДС възниква по силата на закона. Според жалбоподателя, предходна проверка, която не е обхванала въпросните фактури, не изключва възможността за последващо искане за възстановяване. Защитната теза, подкрепена със съдебна практика на Върховния административен съд (ВАС) и Съда на Европейския съюз (СЕС), акцентира върху това, че отказът на приходната администрация противоречи на правото на ЕС. Посочват се принципите на ефективност (Решение на СЕС от 29.10.2009 г. по дело C-174/2008 г.) и на пропорционалност, както и задължението на държавите членки да не накърняват основни права. Жалбоподателят счита, че неизпълнението на формално изискване не може автоматично да

препятства упражняването на правото на данъчен кредит (Решение на СЕС по дело C-277/14 г.). Дружеството анализира разпоредбите на ДОПК и заключава, че националният законодател не обвързва процедурата по прихващане и възстановяване с материалния данъчен закон (ЗДДС), а възлагането на проверка или ревизия би отстранило риска от злоупотреба. Жалбоподателят претендира отмяна на акта в обжалваната част и връщане на преписката на приходния орган за удовлетворяване на искането, заедно с присъждане на разноски.

В представени писмени бележки жалбоподателят формулира искане за отправяне на преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз със следните въпроси:

"1. Когато в национално законодателство съществува общ процедурен ред и срок за възстановяване и прихващане на суми за данъци, подлежащи на възстановяване, (какъвто е редът по чл. 129 и следващи от ДОПК) допускат ли принципите на пропорционалност и данъчен неутралитет национална практика, която ограничава правото на възстановяване на ДДС поради неспазване на формални изисквания на материалния данъчен закон (в случая Закона за данък върху добавената стойност) от данъчно задължено лице при положение, че то е спазило всички материалноправни условия (безспорно е извършило покупки, свързани с извършвани от него облагаеми доставки и за които са налице данни в счетоводството на лицето)?

2. Дванадесет месечният период, разписан в чл. 72 от Закона за данък върху добавената стойност, прави ли прекомерно трудно упражняването на правото на данъчен кредит и тази разпоредба в съответствие ли е с принципите и разпоредбите на Директива 112/2006 / ЕО.

3. Когато в национално законодателство съществува общ процедурен ред и срок за възстановяване и прихващане на суми за данъци, подлежащи на възстановяване, (какъвто е редът по чл. 129 и следващи от ДОПК) допускат ли принципите на пропорционалност и данъчен неутралитет национална практика, която ограничава възстановяването само на някои данъци (в случая на ДДС) дори да са изпълнени необходимите условия на съществуващия процедурен ред."

Ответникът – директорът на Дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП, чрез юрк. С., оспорва жалбата и моли тя да бъде отхвърлена, с присъждане на юрисконсултско възнаграждение, като прави възражение за прекомерност на адвокатския хонорар.

Административен съд – София-град, III отделение, 75 състав, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

На 04.09.2024 г. „ТРАНСА СПЕДИШЪН ГмБХ“ е депозирало пред ТД на НАП – СДО искане за прихващане или възстановяване с вх. №3253-00-406, с което на основание чл. 129, ал. 1 от ДОПК е претендирано възстановяване на ДДС в размер на 391 793,30 лв. по периоди, както следва: за м. 06.2022 г. – в размер на 53 048,72 лв., за м. 07.2022 г. – 101 744,42 лв., за м. 08.2022 г. – 109 572,71 лв., за м. 09.2022 г. – 11 204,46 лв., за м. 10.2022 г. – 67 673,48 лв. и за м. 11.2022 г. – 48 549,51 лв.

Във връзка с претендираните суми за възстановяване от м. 06.2022 г. до м. 08.2022 г. е представена справка за фактури за покупки, които не са включени в СД и дневниците за покупки и по които не е било упражнено право на приспадане на данъчен кредит, по периоди, както следва: за м. 06.2022 г. – 45 фактури, с обща данъчна основа /ДО/ 265 243,52 лв. и ДДС 53 048,72 лв.; за м. 07.2022 г. – 62 фактури, с обща ДО 503 636,67 лв. и ДДС 100 727,38 лв.; за м. 08.2022 г. – 98 фактури, с обща ДО 547 863,55 лв. и ДДС 109 572,71 лв. Общо претендираният ДДС е в размер на 265 243,52 лв.

По повод искането е издадена Резолюция за извършване на проверка № П-32003224161117-ОРП-001/16.09.2024 г. от Й. Д. М. на длъжност началник сектор при ТД на НАП – СДО. Определен е екип за проверката в състав Д. Х. В. и Й. Т. Й., двете на длъжност главен инспектор

по приходите.

В хода на проверката е установено, че „ТРАНСА СПЕДИШЪН ГМБХ“ е чуждестранно ЮЛ с място на стопанска дейност на територията на Република България. През периода на проверката дружеството осъществява дейност по организиране и спедиция по суша и вода на международни превози към местни и чуждестранни клиенти, логистично обслужване и съдействие чрез организация на железопътен транспорт, допълнителни логистични услуги в зависимост от спедиторската дейност, транспортиране на стоки до локация на клиенти и други. Дейността се осъществява от нает обект, находящ се в [населено място], [улица].

На дружеството е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения № П-32003224161117-040-001/30.09.2024 г.

Документите са представени чрез автоматично генерирани придружителни писма за представяне на документи от ИС Контрол.

Инициирани са проверки в ИС на НАП, вкл. преглед на подадените от задълженото лице СД за ДДС, дневник за покупките и дневник за продажбите, VIES-декларация за проверяваните данъчни периоди.

Извършена е проверка относно валидността на ДДС номерата на контрагентите от ЕС, като е установено, че същите са валидни.

Направена е справка от програмен продукт „Система за управление на приходите“ за установяване наличието на изискуеми данъчно-осигурителни вземания от проверяваното лице.

Според данни от информационните масиви на НАП – ПП СУП - „Справка актуално състояние на всички действащи трудови договори“, дружеството има регистрирани общо 15 бр. трудови договори. Редовно се подават данни за лицата чрез декларации образец № 1 и дължимите данъчни и осигурителни задължения чрез декларация образец № 6.

В хода на проверката е установено, че за м. 06.2022 г. проверяваното лице е декларирало в СД по ЗДДС данък за възстановяване в размер на 5 856 726,98 лв., за м. 07.2022 г. декларира ДДС за внасяне в размер на 52 420,07 лв. и за м. 08.2022 г. – ДДС за внасяне в размер на 83 141,97 лв.

Въз основа декларираните данни е прието, че с подаване на СД за ДДС за данъчен период 08/2022 г. за задълженото лице приключва процедура по приспадане на ДДС по реда на чл. 92, ал. 1, т. 4 от ЗДДС с резултат за периода ДДС за възстановяване в размер на 5 721 163,94 лв. Данъкът е възстановен с АПВ № П-22002322211813-004-001/08.12.2022 г., който не е обжалван.

Във връзка с претендирани суми за възстановяване от 06.2022 г. до 08.2022 г. е констатирано, че от дружеството е представена справка за фактури за покупки, по които не е било упражнено право на приспадане на данъчен кредит по периоди, както следва:

Данъчен период 01.06.2022 г. - 30.06.2022 г.: 45 фактури с обща данъчна основа 265 243,52 лв. и ДДС 53 048,72 лв.

Данъчен период 01.07.2022 г. – 31.07.2022 г.: 62 фактури с обща данъчна основа 503 636,67 лв. и ДДС 100 727,38 лв.

Данъчен период 01.08.2022 г. - 31.08.2022 г.: 98 фактури с обща данъчна основа 547 863,55 лв. и ДДС 109 572,71 лв.

За установяване на претендираното възстановяване на ДДС във връзка с горните фактури е съобразена разпоредбата на чл. 72, ал. 1 от ЗДДС, според която правото на приспадане на данъчен кредит може да се упражни за данъчен период, през който е възникнало това право, или в един от следващите 12 данъчни периода. Правото се упражнява, като лицето посочи документите по чл. 71 от ЗДДС в Дневник за покупки и включи размера на данъчния кредит при определяне на резултата за съответния данъчен период.

При тази регламентация е формиран извод, че в случая не са налице основания за възстановяване

на ДДС за фактурите, които не са включени в дневниците за покупки и за които не е упражнено правото на данъчен кредит. На основание чл. 72, ал. 1 от ЗДДС е отказано възстановяване на ДДС в размер на 265 243,52 лв. за фактури, които не са включени в СД по ЗДДС и дневниците за продажби.

За следващите периоди (от м. 09.2022 г. до м. 11.2022 г.) са подавани СД по ЗДДС, в които е деклариран само ДДС за възстановяване, както следва: за м. 09.2022 г. – 11 204,46 лв., за м. 10.2022 г. – 67 673,48 лв., за м. 11.2022 г. – 48 549,51 лв. През м. 11.2022 г. приключва процедура по приспадане на ДДС по реда на чл. 92, ал. 1, т. 4 от ЗДДС с резултат ДДС за възстановяване в размер на 127 427,45 лв. Данъкът е възстановен с процесния АПВ.

АПВ е обжалван пред директора на Дирекция ОДОП – С. само в частта на невъзстановената сума за ДДС от 265 243,52 лв. по фактурите, които не са включени в СД по ЗДДС и отчетните регистри. Жалбоподателят е категоричен, че се касае за формално изискване и неизпълнението му не може да отрече претендираното право на възстановяване при условие, че са налице материалноправните предпоставки за признаване на данъчен кредит. Тази теза е отхвърлена от решаващия орган, който изцяло е възприел фактическите установявания на органите по приходите и изведените въз основа на тях правни изводи, обосновавали АПВ в оспорената част, която е предмет и на настоящата съдебна проверка.

Решението на директора на дирекция ОДОП е връчено на дружеството на 06.01.2025 г., видно от приложеното на л. 24 удостоверение за извършено връчване по електронен път.

Жалбата до съда е депозирана на 20.01.2025 г.

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

Жалбата е подадена от надлежна страна срещу подлежащ на съдебно оспорване административен акт, в срока по чл. 129, ал. 7, вр. чл. 156, ал. 1 ДОПК, с оглед на което е процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

Оспореният индивидуален административен акт е издаден от компетентни органи по приходите, в кръга на определените им правомощия, след надлежно възложена проверка за установяване на релевантните за претендираното възстановяване на ДДС факти и обстоятелства, в предвидената форма и с необходимото съдържание.

Посочени са фактическите и правните основания за издаването му, чието наличие е въпрос на материална законосъобразност на АПВ.

Съгласно чл. 128, ал. 1 от ДОПК 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 от НАП, се прихващат от органите по приходите за погасяване на изискуеми публични вземания, събирани от НАП.

Процедурата е регламентирана в чл. 129 от ДОПК, като в ал. 2 е посочено, че след постъпване на искането по ал. 1 може да се възложи извършването на ревизия (т. 1) или проверка (т. 2), каквато в случая е възложена с Резолюция № П-32003224161117-ОРП-001/16.09.2024 г. Разпоредбата на ал. 3 задължава органът по приходите да издаде АПВ в 30-дневен срок от постъпване на искането в случаите, когато в същия срок не е възложена ревизия. Тези процесуални правила са спазени.

Между страните няма спор, че жалбоподателят е получател по общо 205 броя фактури, издадени от негови контрагенти през данъчните периоди м. 06, м. 07 и м. 08.2022 г., с начислен по тях ДДС в общ размер на 265 243,52 лв. Фактурите не са отразени в справките-декларации по ЗДДС, в дневниците за покупки за периода, както и в следващите 12 данъчни периода съгласно чл. 72, ал. 1 от ЗДДС.

Спорът е дали наличието на тези обстоятелства отрича претендираното възстановяване на ДДС.

Доводите на жалбоподателя се основават на принципа на данъчен неутралитет, налагащ правото на приспадане на данъчен кредит за получените доставки да се предостави, ако са изпълнени изискванията по същество, дори и данъчнозадължените лица да са пропуснали някои формални изисквания, в т.ч. и пропускат да се упражни правото на приспадане на данъчен кредит по начина и в сроковете съгласно чл. 72 от ЗДДС. В тази насока са и съображенията му за отправяне на преюдициалното запитване, които съдът намира за неоснователни, т.к. съществува значителна практика на СЕС по поставените въпроси, която до голяма степен предоставя необходимите отговори.

Периодът и начинът на упражняване на правото на данъчен кредит са регламентирани в чл. 72 ЗДДС. Съгласно тази разпоредба регистрирано по този закон лице може да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит за данъчния период, през който е възникнало това право, или в един от следващите дванадесет данъчни периода. Правото по ал. 1 се упражнява, като лицето: 1. включи размера на данъчния кредит при определяне на резултата за данъчния период по ал. 1 в справка-декларацията по чл. 125 за същия данъчен период; 2. посочи документа по чл. 71 в дневника за покупките по чл. 124 за данъчния период по т. 1. Съгласно чл. 124, ал. 1 ЗДДС регистрираните лица по този закон водят задължително следните регистри: 1. дневник за покупките; 2. дневник за продажбите. Алинея 4 посочва, че регистрираното лице е длъжно да отрази получените от него данъчни документи в дневника за покупки най-късно до дванадесетия данъчен период, следващ данъчния период, през който са издадени, но не по-късно от последния данъчен период по чл. 72, ал. 1. Съгласно чл. 125, ал. 1, ал. 3 и ал. 4 ЗДДС за всеки данъчен период регистрираното лице подава справка-декларация, съставена въз основа на отчетните регистри по чл. 124. Заедно със справка-декларацията регистрираното лице подава и отчетните регистри по чл. 124 за съответния данъчен период. Справка-декларация се подава и когато не следва да се внася или възстановява данък, както и в случаите, когато регистрираното лице не е извършило или получило доставки или придобивания или не е осъществило внос за този данъчен период. Съгласно чл. 125, ал. 5 ЗДДС декларациите по ал. 1 и 2 и отчетните регистри по ал. 3 се подават до 14-о число включително на месеца, следващ данъчния период, за който се отнасят.

По делото не е спорен фактът, че доставчиците на жалбоподателя са изпълнили задължението си да начислят данъка и да предоставят съответния данъчен документ, съдържащ реквизитите по чл. 114 от ЗДДС, като данъчното събитие е настъпило съответно през м.06.2022 г., м.07.2022 г. и м.08.2022 г. Съобразно изискванията на горесцитираните норми от ЗДДС, данъкът по тези фактури е следвало да се приспадне до м.06.2023 г., съответно до м.07.2023 г., съответно до м.08.2023 г. В този период правото на приспадане на данъчен кредит не е било упражнено. Фактурите не са отразени в справките-декларации по ЗДДС за периода и в дневниците за покупки. Не са отразени и в следващите 12 данъчни периода.

Следва да се посочи, че неупражняването на правото на данъчен кредит е резултат от бездействието на получателя на данъчната фактура, какъвто се явява жалбоподателят в настоящото производство и правна последица от това е преклудирането на тази възможност съгласно разпоредбата на чл. 72, ал. 1 от ЗДДС, в която срокът е императивно указан.

Настоящият състав намира, че разгледаната по-горе национална правна рамка е изцяло в съответствие с нормите на общностното право, които регламентират Общата система на данъка върху добавената стойност.

Съгласно чл. 167 от Директива 2006/112/ЕО правото на приспадане възниква във времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. От установените по делото факти трябва да се приеме, че жалбоподателят е данъчнозадължено лице, което отговаря на условията на чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО и може да упражни правото си на приспадане на дължимия от него

ДДС по ревизираните доставки към него, извършени от друго данъчнозадължено лице, за предмета на които няма спор, че се използва за целите на облагаемите му сделки. Приспадането се извършва чрез изваждане от общата сума на дължимия ДДС за даден данъчен период на общата сума на ДДС, по отношение на който по време на същия данъчен период е възникнало и е упражнено правото на приспадане в съответствие с чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО, или ако съответната държава членка е разрешила данъчнозадълженото лице да извърши приспадане, което то не е извършило в съответствие с тези правила.

В съответствие с предоставената с чл. 180 от Директива 2006/112/ЕО възможност Република България е разрешила данъчнозадължените лица да могат да извършват приспадане, което те не са извършили в съответствие с членове 178 и 179, а именно в данъчния период, в който е възникнало правото на приспадане. Националната правна уредба предвижда възможност правото на приспадане на данъчен кредит да се упражни освен в данъчния период, в който е възникнало, и в един от следващите дванадесет данъчни периода.

При проверката на съвместимостта на националната правна уредба с нормите на общностното право следва да се използват критериите за тълкуване на правото на Общността, предоставени в множество решения на СЕС, постановени по преюдициални въпроси, отправени от различни национални юрисдикции за тълкуване на Шеста директива на Съвета от 17 май 1977 г. относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота - обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (77/388/ЕИО), като се съобразят съответствията на отделните разпоредби на тези от Директива 2006/112/ЕО.

Нормите на чл. 167, 178, 179 и 180, 242, 250 и 252 от Директива 2006/112/ЕО съответстват на чл. 17, § 1, чл. 18, § 1, § 2, точки 1 и 2 и § 3 и чл. 22 от Шеста директива. СЕС е последователен в становището си, че правото на приспадане, предвидено в чл. 17 и следващите от Шеста директива, е неразделна част от режима на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано, и правото на приспадане трябва да се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (в този смисъл решения по дела C-50/87 Комисия/Франция, т. 16, C-37/95 Belgische Staat/Ghent Coal Terminal, т. 16 и решение по обединени дела C-110/98 Gabalfria и др. и C-147/98 Bungy Fun Germany, т. 43). Този принцип за незабавно приспадане е изрично регламентиран в разпоредбите на чл. 179, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО и чл. 18, § 2, точка 1 от Шеста директива.

В отделни свои решения СЕС е разглеждал въпроса доколко е допустимо държавите членки да запазят някои предходни на Шеста директива национални разпоредби, с които да се въведе изключение от този принцип (решение по дело C-368/06 Cedilac). Република България изцяло е възприела този принцип за незабавно приспадане на правото на данъчен кредит, но е предвидила ограничения във времето, през което правото на приспадане може да бъде упражнено редовно - за разглеждания по делото случай този срок е 12 данъчни периода (12 месеца) след данъчния период, през който е възникнало съответното данъчно събитие. Предвидена е и отделна процедура за поправка на допуснати грешки при декларирането.

СЕС е имал възможност да приеме, че общностната система на данъка върху добавената стойност допуска национална правна уредба, която предвижда преклузивен срок за упражняване на правото на приспадане, възникнало по сделки, подлежащи на режим на самоначисляване, при спазване на принципите на равностойност и ефективност (решение по обединени дела C-95/07 и C-96/07 Ecotrade). В това решение, с оглед спецификите на отчитане на сделките при режима "самоначисляване", СЕС е разгледал въпроса и относно допустимостта на регламентирането на различни по продължителност срокове за пристъпване към събиране на неплатения данък върху добавената стойност и за упражняване на правото на приспадане. Фактите по настоящия спор са

различни и решението на СЕС е възможно да бъде използвано само като насока при преценка на допустимостта на национална уредба, съдържаща въвеждане на срок за упражняване на право на данъчен кредит, и при преценката доколко този срок е разумен. За тази преценка настоящият съдебен състав намира, че са относими и тълкуванията, съдържащи се и в други решения на СЕС (решения по дела C-33/76 Rewe/Landwirtschaftskammer für das Saarland, C-45/76 Comet BV/Produktschap voor Siergewassen, C-90/94 Haahr Petroleum/Ebenre Havn и др. и C-472/08 Alstom Power Hydro). Общностното право по отношение на приложението на механизма на ДДС не ограничава държавите в тяхната национална уредба да предвидят преклузивен срок за упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит, стига да са спазени принципите на равностойност и ефективност. Този срок следва да се прилага еднакво за аналогични права в данъчната област, основани на вътрешното и общностното право, като срокът не следва да прави практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правото. Националната уредба на Република България, съдържаща се в ЗДДС, не регламентира различен срок за упражняване на право на приспадане на ДДС за получателите по облагаеми доставки, осъществени на територията на Република България, по вътреобщностни придобивания или внос, поради което не е в нарушение на принципа на равностойност.

Преценката доколко е съобразен основният общ принцип на ефективност, т.е. определяне на условия, които не правят практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на права, предоставени от общностния правен ред, следва да бъде извършена и от гледна точка на специфичната регламентация на механизма на ДДС, подчинена на принципите за неутралност на ДДС, незабавно приспадане, пропорционалност, редовна счетоводна отчетност и правна сигурност. Данъчнозадълженото лице, което има право на данъчен кредит, има възможност да упражни правото на приспадане незабавно, но е и длъжно да води редовна подробна счетоводна отчетност за прилагания ДДС, която да осигурява неговия контрол от данъчните органи.

Член 242 от Директива 2006/112/ЕО изисква всяко данъчнозадължено лице да води достатъчно подробна отчетност за прилагания ДДС и за неговия контрол от данъчните органи, като съгласно чл. 250 от Директива 2006/112/ЕО представя справка-декларация за ДДС, даваща цялата информация, необходима за изчисляване на данъка, който е станал изискуем, и за приспаданията, които трябва да се направят, доколкото това е необходимо за установяването на базата за изчисляване на данъка, общата стойност на сделката, свързана с такъв данък и приспадания, и стойността на освободените сделки. Според чл. 252 от Директива 2006/112/ЕО справка-декларацията по ДДС се представя в срок, определен от държавите членки, като крайният срок не може да бъде повече от два месеца след края на всеки данъчен период. Д. период се определя от всяка държава членка на един месец, два месеца или три месеца. Държавите членки могат обаче да определят различни данъчни периоди, при условие че тези периоди не превишават една година. Следователно, при съобразяване с така предвидените срокове за деклариране, трябва да се приеме, че националната правна уредба, предвиждаща срок от 12 данъчни периода, равни общо на 12 месеца, след данъчния период, през който е възникнало и е възможно да бъде упражнено правото на приспадане на данъчния кредит, не прави упражняването на това право прекомерно трудно или практически невъзможно. Неупражняването на правото на приспадане на данъчен кредит в данъчния период, за който е възникнало, и в допълнително предвидените от българския законодател данъчни периоди се дължи изцяло на поведението на самото регистрирано лице, поради което е обосновано то да понесе неблагоприятните последици от това. Принципът на правна сигурност и неутралност на ДДС обуславят съществуването на принципа за незабавно приспадане, защото всяко произволно и случайно разделяне в различни данъчни периоди на счетоводното отчитане на свързани доставки по придобиване на стоки и услуги с

право на данъчен кредит с последващото реализиране на облагаеми доставки с техния предмет нарушава правилното функциониране на механизма на данъка върху добавената стойност. В този смисъл не може да се приеме, че въвеждането на срок за упражняването на правото на данъчен кредит представлява мярка за защита на фиска, която засяга основни права на данъкоплатците и е в нарушение на изискването за неутралност на ДДС. Принципът, въведен в Директива 2006/112/ЕО е за незабавно приспадане, а всяка допълнителна възможност за упражняване на правото на приспадане в друг, по-дълъг срок се предоставя от съответната държава членка, евентуално след анализ доколко няма да бъдат нарушени правната сигурност и данъчният неутралитет.

Начинът на тълкуване на нормата на чл. 72 от ЗДДС от съдебните инстанции с оглед началния момент на възникване на възможността за упражняване на правото на данъчен кредит е достатъчна гаранция за съществуването на национална практика, която гарантира реалното и ефективно упражняване на това право при полагане на дължимата грижа на добрия търговец от страна на данъчнозадълженото лице, дори и при констатирани нарушения от страна на неговия доставчик. В конкретния случай жалбоподателят не е изложил абсолютно никакви факти, които да са го възпрепятствали да упражни в регламентирания срок правото си на приспадане на данъчен кредит. Не са изложени и доводи за допусната грешка при счетоводното отчитане на фактурите, респективно предприемане на процедура за тяхното отстраняване.

Нормата на чл. 72, ал. 2 от ЗДДС изрично посочва, че правото на приспадане на данъчен кредит се упражнява чрез изпълнението на двата кумулативни елемента - включване в СД по ЗДДС и в дневника за покупки на издадените в полза на жалбоподателя фактури, като тези два елемента в случая не са налице, тъй като вместо чрез СД, който е единственият законово регламентиран начин за упражняване на правото на ДК по ЗДДС (самодекларативно), неправилно това право е предявено по реда на ДОПК (чл. 129 и сл.), който е общ процедурен ред за прихващане/възстановяване на надвнесени или неправомерно събрани суми. Всяко разширително тълкуване, обосновано на реалността на доставките и принципа на неутралност на данъка, в случая би било неуместно, доколкото единствено виновното поведение на жалбоподателя, който не е изпълнил законоустановените си задължения да подаде СД и отчетни регистри по чл. 124, ал. 1 ЗДДС, е причина за неупражняване на правото на данъчен кредит по процесните фактури.

По отношение на втората преценка, която следва да се извърши от националния съд, че наличието на такъв срок прави прекалено трудно или практически невъзможно упражняването на правото на данъчен кредит, в настоящия казус липсват доказателства определеният от закона 12-месечен срок да е възпрепятствал жалбоподателя да упражни своите субективни права, доколкото неговите доставчици са му предоставили фактури, начислили са дължимия ДДС по тях, поради което съдът формира извод, че наличието на преклузивен срок не е направило невъзможно или прекалено трудно за него да упражни правото на данъчен кредит. В този смисъл е и постановеното решение от 12.07.2012 г. по дело C-284/11 Ecotrade, в което СЕС приема, че преклузивен срок, чието изтичане води до санкциониране на данъчнозадълженото лице, което не е положило достатъчна грижа и е пропуснало да поиска приспадане на ДДС по получените доставки, като го лишава от право на приспадане, не може да се смята за несъвместим с режима по Директивата за ДДС, при условие че този срок се прилага по един и същ начин за аналогичните права в данъчната област, основани на вътрешното право, и за тези, които са основани на правото на Съюза (принцип на равностойност), от една страна, а от друга — че той не прави практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правото на приспадане (принцип на ефективността). Макар че сам по себе си подобен преклузивен срок на практика не може да направи осъществяването на правото на приспадане невъзможно или

прекомерно трудно, доколкото член 167 и член 179, параграф 1 от Директивата за ДДС допускат въвеждането от държавите членки на изискване данъчнозадълженото лице да упражни правото си на приспадане в периода, в който това право е възникнало, то съответствието на този преклузивен срок с принципа на ефективност следва да се разгледа в светлината на всички обстоятелства по делото. В същото решение СЕС (т. 48) приема, че възможността правото на приспадане да се упражнява 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 данъчнозадълженото лице по отношение на правата и задълженията му спрямо данъчната администрация.

Тази практика на Съда е доразвита в решение от 12.09.2024 г. по дело C-429/23 Nare BG EOOD, където се приема, че национален срок, чието изтичане санкционира данъчнозадължено лице, което не е положило достатъчна грижа и е пропуснало да поиска приспадане на ДДС, не противоречи на правото на ЕС, при условие че са спазени принципите на ефективност и равностойност. В т. 57 от това решение е прието, че от гледна точка на принципа на ефективност, преклузивен срок от дванадесет месеца не може да направи практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правото на приспадане на ДДС. От практиката на Съда следва и това, че коригиращият механизъм е приложим само ако съществува право на приспадане и не следва да се прилага, когато данъчнозадълженото лице е пропуснало да упражни правото на приспадане на ДДС и е загубило това право поради изтичането на преклузивен срок. В т. 63 от решението по дело C-429/23 е изведен извод, че „този механизъм не се прилага при обстоятелства като тези в главното производство, при които данъчнозадължено лице, пропуснало да упражни правото на приспадане на ДДС при подаването на справка-декларацията по ДДС за даден данъчен период, иска да упражни впоследствие това право, по повод коригиране на тази декларация, въпреки че преклузивният срок, предвиден в националното право за упражняването на това право, е изтекъл.“ В т. 64 и т. 65 от решението е посочено, че „принципът на неутралност на ДДС също не може да постави под въпрос“ цитираният извод, както и че „действително, коригиращият механизъм е неразделна част от установения с Директивата за ДДС режим на приспадане и цели да се повиши точността на приспаданията на ДДС, за да се осигури неутралността на ДДС (решение от 28 май 2020 г., W.C.T Gfz, C-684/18, EU:C:2020:403, т. 31 и цитираната съдебна практика). СЕС посочва, че принципът на неутралност на ДДС не може да доведе до разрешаване на данъчнозадължено лице да коригира право на приспадане, което то не е упражнило, преди да изтече даден преклузивен срок, и съответно е загубило.

В отговор на възраженията на жалбоподателя, следва да се посочи, че в решение от 29.04.2004 г. по дело C-152/2002 СЕС се е произнесъл, че правото на приспадане на данъчен кредит трябва да бъде упражнено, когато са налице двете предпоставки: стоките да са били доставени или услугите – извършени, и данъчнозадълженото лице да притежава фактура или документ, който може да се счита за служещ а фактура. Въпреки наличието на тези две предпоставки за упражняване на правото на данъчен кредит обаче следва да бъдат взети предвид и горецитираните решения на СЕС по тълкуване на Директива 2006/112/ЕО, които, при спазване на принципите на данъчното законодателство в областта на косвения данък, какъвто се явява ДДС (равностойност, неутралитет и правна сигурност), допускат данъчна практика, при която това субективно право, какъвто се явява правото на приспадане на данъчен кредит, да търпи съответно времево ограничение чрез въвеждане на преклузивни срокове за неговото упражняване, водещи до неговото погасяване. Въпреки факта, че е отстранен риск от данъчни загуби, тъй като по делото не са спорни реалността на доставките, издадените фактури и начисляването на ДДС от доставчиците, настоящата инстанция не споделя становището, че съгласно принципа за

неутралитет на жалбоподателя следва да се възстанови ДДС. В случая фактурите, във връзка с които жалбоподателят претендира възстановяване на ДДС, не са били включени в отчетните му регистри, респ. не са отразени в СД по ЗДДС по реда и в сроковете по чл. 72 от ЗДДС, което преклудира правото да се иска възстановяване на данъка по избора от жалбоподателя процесуален ред (с издаване на АПВ), независимо от твърденията за наличие на материалноправните предпоставки във връзка с реалността на тези доставки.

В обобщение съдът намира, че АПВ в оспорената му част е законосъобразно издаден. Иницирираното срещу него оспорване е неоснователно.

С оглед изхода на спора основателна е претенцията на процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение. По силата на препращането от чл. 161, ал. 1, изр. 3 от ДОПК, размерът на възнаграждението се определя по нормите от Наредба № 1/09.07.2004 г. за адвокатските възнаграждения (Загл. изм. – ДВ, бр. 14 от 2025 г.). Наредбата обаче следва да остане неприложена поради приетото в решение от 25.01.2024 г. по дело С-438/22 на СЕС. Според решението на СЕС, с Наредбата се нарушава забраната по чл. 101, § 1 от ДФЕС и се ограничава конкуренцията "с оглед целта", установена в тази разпоредба и чл. 4, § 3 от ДФЕС, без значение дали заложените в Наредбата минимални размери отразяват реалните пазарни цени на адвокатските услуги. Отправна точка за определяне на размера на юрисконсултското възнаграждение са правната и фактическата сложност на делото, извършената от юрисконсулта работа, броят на съдебните заседания, видът и обемът на събраните доказателства и материалният интерес. В практиката на ВАС се приема, че високият материален интерес по делата за обжалване на РА не е определящ за размера на възнаграждението на юрисконсулта (вж. Определение № 7572/19.06.2024 г. по адм. д. № 1245/2024 г., Определение № 6414/27.05.2024 г. по адм. д. № 10326/2023 г.). Дължимото по делото възнаграждение е лишено от обезщетителната му функция, тъй като юрисконсултът не е получил възнаграждение, съизмеримо с възнаграждението при представителство от адвокат. Юрисконсултското възнаграждение има санкционен характер, поради което размерът му не следва да води до неравенство между страните.

В случая делото не се отличава с фактическа или правна сложност, различаваща се съществено от обичайните дела от този вид. Процесуалното представителство за органа е в обичайния обем по този вид дела, с препращане към мотивите в решението на ОДОП. Процесуалният представител е участвал в две от проведените три съдебни заседания, а анализът на събраните доказателства не е съществено различен от анализа на приходните органи. В тази насока съдът счита, че възнаграждение от 1 000 лв. съответства на фактическата и правна сложност на спора, процесуалната активност на пълномощника и обема на предоставената от него правна защита.

По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 ДОПК, Административен съд – София-град, III отделение, 75-и състав,

Р Е Ш И:

ОСТАВЯ БЕЗ УВАЖЕНИЕ искането на ТРАНСА СПЕДИШЪН ГмбХ за отправяне на преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз по формулираните от процесуалния му представител въпроси.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на ТРАНСА СПЕДИШЪН ГмбХ срещу Акт за прихващане или възстановяване № П-32003224161117-004-001 от 08.10.2024 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция на Национална агенция за приходите - Средни данъкоплатци и осигурители, в частта, потвърдена с Решение № 1631 от 17.12.2024 г. на директора на Дирекция

„Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на НАП.

ОСЪЖДА ТРАНСА СПЕДИШЪН ГмбХ да заплати на Национална агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение за настоящата инстанция в размер на 1000,00 (хиляда) лева.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба чрез Административен съд – София-град пред Върховния административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщаването му на страните

Препис от решението да се изпрати на страните по реда на чл. 137 от Административнопроцесуалния кодекс, вр. § 2 от Допълнителните разпоредби на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс.

Съдия: