

РЕШЕНИЕ

№ 39323

гр. София, 12.10.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 57 състав, в
публично заседание на 29.09.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Людмила Коева

при участието на секретаря Елена Георгиева, като разгледа дело номер **11662** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на „Оптимус“ ООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление в [населено място],[жк], [жилищен адрес] представлявано от управителя М. И. И., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221523007772-091-001/15.05.2024 г., издаден от Й. Р. А. – началник на сектор, орган, възложил ревизията, и В. Г. Б. – главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1175/23.08.2024 г. на заместник-директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) С. при ЦУ на НАП, с който на дружеството са установени задължения за данък върху добавената стойност (ДДС) за данъчен период м. 04.2023 г. в размер на 10 768,40 лв. и лихви за забава в размер на 1 440,19 лв.

В жалбата се поддържа, че РА е незаконосъобразен поради допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила и противоречие с материалния закон. Жалбоподателят излага следните конкретни доводи: 1) РА е издаден извън 14-дневния срок по чл. 119, ал. 2 от ДОПК, тъй като възражението срещу ревизионния доклад е получено в НАП на 30.04.2024 г., а актът е издаден на 15.05.2024 г.; 2) в нарушение на чл. 120, ал. 2 от ДОПК органите по приходите не са обсъдили приложените към възражението доказателства, като неправилно са посочили, че възражението е получено на 02.05.2024 г. и към него не са представени доказателства; 3) в нарушение на чл. 115, ал. 2 от ДОПК органите не са се запознали на място с документите на дружеството, не са контактували с него и не са поискали обясненията му, а едностранчиво са кредитирали обясненията на доставчика; 4) доставчикът е пропуснал преклузивния срок по чл. 126б, ал. 9, изр. второ от ЗДДС за издаване на кредитните известия – за

шестте фактури от периода 10.12.2011 г. – 05.06.2012 г., предмет на т.д. № 2455/2014 г. на СГС и т.д. № 5372/2016 г. на САС, петгодишната давност е изтекла на 14.10.2022 г. и кредитните известия е трябвало да бъдат издадени до 31.01.2023 г., а за шестнадесетте фактури от периода 08.06.2012 г. – 10.09.2013 г. тригодишната давност е изтекла на 10.09.2016 г., докато известията са издадени на 31.03.2023 г.; 5) разпоредбите на глава тринадесета „а“ от ЗДДС, в сила от 01.01.2023 г., нямат обратно действие (чл. 14, ал. 1 от Закона за нормативните актове – ЗНА) и не се прилагат за вземания, чиято несъбираемост е настъпила преди тази дата; 6) не е изпълнено условието на чл. 126а, ал. 1, т. 5 от ЗДДС, тъй като в уведомлението на доставчика не е посочено от кой закон е чл. 126а, ал. 2; 7) не е изпълнено условието на чл. 126а, ал. 1, т. 4 от ЗДДС, тъй като доставчикът не е предприел действия за събиране на вземанията – търговските дела са водени за връщане на имота, размера на вноските, обезщетение и неустойки, изпълнителен лист е издаден само за връщане на владението, а за шестнадесетте фактури след прекратяване на договора не е предприето нищо; 8) по отношение на шестнадесетте фактури, издадени след прекратяването на договора за лизинг на 05.06.2012 г., е налице хипотезата на чл. 126в от ЗДДС, тъй като доставчикът е знаел, че няма да получи плащане, а доставките са привидни и заобикалят закона; 9) публичните вземания за ДДС по фактурите са погасени по давност на основание чл. 171, ал. 1 от ДОПК най-късно до 01.01.2019 г., а по чл. 171, ал. 2 от ДОПК – съответно на 01.01.2023 г. и 01.01.2024 г., като органите не са обсъдили това възражение и неправилно са се позовали на решението на Съда на ЕС по дело C-314/22; 10) кредитните известия са издадени незаконосъобразно, с цел неправомерно възстановяване на ДДС, и ангажират отговорността само на издателя си, но не могат да задължат дружеството. Иска отмяна на РА изцяло.

В проведеното съдебно заседание жалбоподателят се представлява от управителя М. И. И., който поддържа жалбата по съображенията, изложени в нея и моли за отмяна на ревизионния акт.

Ответникът – директорът на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП, чрез юрк.Г., оспорва жалбата като неоснователна по съображенията, изложени в решението по чл. 155 от ДОПК. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд – София град, Трето отделение, 57-ми състав, като обсъди доводите на страните и събраните по делото писмени доказателства, приема за установена следната фактическа обстановка:

Жалбоподателят - дружество „Оптимус“ ООД е било регистрирано по ЗДДС, като регистрацията му е прекратена задължително, считано от 28.04.2017 г. От 2018 г. дружеството не осъществява дейност.

С договор за лизинг № 48/05.03.2008 г. „Деруик Асет Мениджмънт – България“ ООД (правоприемник на „Болкан Актив Асисланс“ ЕАД,[ЕИК]) е предоставило на „Оптимус“ ООД при условията на лизинг недвижим имот – апартамент и паркоместа в [населено място], срещу заплащане на месечни лизингови вноски. С нотариална покана, връчена на 21.05.2012 г., лизингодателят е поканил лизингополучателя да заплати дължимите вноски в срок до 31.05.2012 г., като е обявил, че при неплащане поканата се счита за уведомление за прекратяване на договора, а владението на имота следва да бъде върнато в 5-дневен срок. Договорът е прекратен на 05.06.2012 г. Лизингодателят е продължил да издава ежемесечни фактури с основание „Договор за лизинг № 48/05.03.2008 г.“, като за периода 10.12.2011 г. – 10.09.2013 г. са издадени общо 22 фактури (6 за периода 10.12.2011 г. – 05.06.2012 г. и 16 за периода 08.06.2012 г. – 10.09.2013 г.), по които „Оптимус“ ООД е упражнило право на приспадане на данъчен кредит. С нотариална покана за доброволно изпълнение от 02.12.2013 г., връчена лично на управителя на дружеството, лизингодателят е поискал заплащане на сумата от 64 670,80 лв. – дължими вноски и лихви към 29.11.2013 г., и връщане на владението на имота.

С Решение № 1408/05.08.2016 г. по т.д. № 2455/2014 г. на Софийски градски съд, потвърдено с Решение № 1974/23.08.2017 г. по т.д. № 5372/2016 г. на Софийски апелативен съд, влязло в сила на 14.10.2017 г., „Оптимус“ ООД е осъдено да предаде на лизингодателя държането на имота, да заплати дължимите лизингови вноски за периода 10.12.2011 г. – 05.06.2012 г., обезщетение за ползване на имота за периода 05.06.2012 г. – 22.04.2014 г. в размер на уговорените лизингови вноски, както и неустойка за забава. Съдът е приел, че след развалянето на договора невръщането на имота е довело до възникване на „квазинаемно“ правоотношение, за което на лизингодателя се дължи обезщетение не по-ниско от уговорената вноска. Въз основа на изпълнителен лист от 30.08.2017 г. е образувано изпълнително дело, по което с приемо-предавателен протокол от 18.12.2017 г. и протокол за въвод във владение от 19.12.2017 г. имотът е предаден на лизингодателя.

С уведомление от 22.03.2023 г., получено от „Оптимус“ ООД на 24.03.2023 г., „Болкан Актив Асистанс“ ЕАД е уведомило дружеството, че счита вземанията си по посочените 22 фактури за несъбираеми „на основание чл. 126а, ал. 2“. На 31.03.2023 г. доставчикът е издал към тези фактури 22 кредитни известия № [ЕГН] – № [ЕГН] с основание „Лизингова вноска – несъбираемо вземане /чл. 126б, ал. 1 от ЗДДС/“, с обща данъчна основа минус 53 842,40 лв. и ДДС минус 10 768,40 лв., които е включил в дневника за продажбите и справка-декларация за м. 03.2023 г. Известията са изпратени по куриер на 06.04.2023 г. и са получени от „Оптимус“ ООД. С Акт за прихващане или възстановяване № П-22221023116314-004-001/13.07.2023 г. на „Болкан Актив Асистанс“ ЕАД е възстановен ДДС в размер на 10 768,40 лв.

При проверка за установяване на факти и обстоятелства, приключила с протокол № П-22221523173233-073-001/08.12.2023 г., на „Оптимус“ ООД е връчена покана № П-22221523173233-999-002/30.10.2023 г. да подаде справка-декларация и отчетни регистри за м. 04.2023 г., като включи получените кредитни известия. С писмена декларация вх. № 12711/21.11.2023 г. дружеството е отказало, като е изложило съображения, идентични с тези в жалбата.

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221523007772-020-001/22.12.2023 г., връчена на 03.01.2024 г., издадена от Й. Р. А. – началник на сектор „Ревизии“ при ТД на НАП В., оправомощен със Заповед № РД-01-1019/06.11.2023 г. на директора на ТД на НАП С., издадена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, във връзка със заповеди № 3-ЦУ-2303/06.11.2023 г., № 3-ЦУ-2388/20.11.2023 г. и № 3-ЦУ-2679/22.12.2023 г. на заместник изпълнителния директор на НАП, е възложена ревизия на „Оптимус“ ООД с обхват ДДС за периода 01.04.2023 г. – 30.04.2023 г. В хода на ревизията с протоколи по чл. 37 от ДОПК от 04.01.2024 г. и от 15.04.2024 г. към ревизионното производство са присъединени документите, събрани при проверките на „Оптимус“ ООД (УИН П-22221523173233 и П-22221523134804) и при проверката по прихващане и възстановяване на „Болкан Актив Асистанс“ ЕАД (УИН П-22221023116314).

В Ревизионен доклад (РД) № Р-22221523007772-092-001/17.04.2024 г. ревизиращите органи са приели, че вземанията на доставчика са несъбираеми на основание чл. 126а, ал. 2, т. 1 от ЗДДС (изтекъл давностен срок), че са изпълнени всички условия на чл. 126а, ал. 1 от ЗДДС и че доставчикът е издал кредитните известия „в тримесечен срок от влизане в сила на промените в ЗДДС“, поради което на основание чл. 126, ал. 9 от ЗДДС „Оптимус“ ООД е следвало да уведоми компетентната ТД на НАП и да подаде декларация и отчетни регистри за м. 04.2023 г., в които да включи получените кредитни известия. Възражението на дружеството срещу РД е изпратено по електронна поща на 30.04.2024 г. с приложени три документа (решението на Съда на ЕС по дело С-314/22, уведомлението за несъбираеми вземания и решението на САС) и е регистрирано в НАП на 02.05.2024 г.

С РА № Р-22221523007772-091-001/15.05.2024 г., връчен по електронен път на 17.05.2024 г., органите по приходите са приели за основателно възражението за липса на приложения към РД доказателства и са ги приложили към акта, а останалите възражения са отхвърлили. По възражението за давност са приели, че съгласно решението на Съда на ЕС по дело С-314/22 преклузивният срок за корекция започва да тече от момента, в който вземането е станало несъбираемо с вероятност, граничеща със сигурност, което в случая е станало „след м. 12.2017 г.“ (въвода във владение); че тримесечният срок по глава тринадесета „а“ от ЗДДС не е относим към случаите на несъбираемост, настъпила преди влизането в сила на тези разпоредби, и в тези случаи се прилага общият срок по чл. 129, ал. 1 от ДОПК. На основание чл. 126, ал. 9 от ЗДДС са установени задължения за ДДС за м. 04.2023 г. в размер на 10 768,40 лв. и лихви в размер на 1 440,19 лв.

По жалба на дружеството с Решение № 1175/23.08.2024 г. заместник-директорът на дирекция ОДОП С. е потвърдил РА. В решението е прието, че разпоредбите на глава Т. „а“ от ЗДДС „безспорно са относими към вземания, за които на или след 1 януари 2023 г. е настъпило някое от обстоятелствата по чл. 126а, ал. 2“; че за вземания с несъбираемост, настъпила преди тази дата, намаляването на данъчната основа се допуска въз основа на прякото действие на чл. 90, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО, при спазване на преклузивния срок по чл. 129, ал. 1 от ДОПК; че окончателната несъбираемост на вземанията е настъпила „в края на 2022 г.“ – пет години след проведения съдебен процес; и че за жалбоподателя е възникнало задължение по чл. 126, ал. 9 от ЗДДС.

Решението е връчено на 24.09.2024 г., а жалбата до съда е подадена на 08.10.2024 г.

При така установената фактическа обстановка съдът направи следните правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима – подадена е от адресата на РА, след изчерпване на административното обжалване по чл. 152 и сл. от ДОПК, в 14-дневния срок по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от връчването на решението на решаващия орган.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по приходите. Лицето, издало ЗВР и подписало РА като орган, възложил ревизията, е определено за орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със заповед на директора на компетентната ТД на НАП С., въз основа на заповеди по чл. 12, ал. 6 от ДОПК, поради което съгласно Тълкувателно решение № 3/26.06.2025 г. по т.д. № 2/2024 г. на ОСС от I и II колегия на ВАС не е налице порок в компетентността. Актът е издаден в писмена форма, подписан с квалифицирани електронни подписи от двата органа по чл. 119, ал. 2 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК.

Между страните не е спорно, че „Оптимус“ ООД е било регистрирано по ЗДДС към момента на доставките и е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по 22-те фактури, че регистрацията му е прекратена от 28.04.2017 г., че доставчикът е издал и получателят е получил процесните кредитни известия и че на доставчика е възстановен ДДС в размер на 10 768,40 лв. Спорът се съсредоточава върху това дали за жалбоподателя е възникнало задължението по чл. 126, ал. 9 от ЗДДС да отрази получените кредитни известия и да внесе съответния данък. Съдът ще обсъди поотделно всеки от доводите в жалбата, като започне с процесуалните.

По довода за нарушение на срока по чл. 119, ал. 2 от ДОПК - Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК ревизионният акт се издава в 14-дневен срок от получаване на възражението срещу ревизионния доклад или от изтичане на срока за подаването му. От представената по делото електронна кореспонденция се установява, че възражението е изпратено по електронна поща на 30.04.2024 г., а регистрирано в деловодството на НАП на 02.05.2024 г. Дори да се приеме, че срокът е започнал да тече на 30.04.2024 г., той е изтекъл на 14.05.2024 г., а РА е издаден на 15.05.2024 г. – с един ден

закъснение. Срокът по чл. 119, ал. 2 от ДОПК обаче е инструктивен. Законът не свързва с неговото изтичане преклудирание на правомощието на органите по приходите да издадат акта, а закъснението с един ден не е засегнало по никакъв начин правото на защита на ревизираното лице, нито е повлияло върху съдържанието на акта. Поради това нарушението не е съществено и не е самостоятелно основание за отмяна на РА. Съдът счита довода е неоснователен.

Във връзка с довода за нарушение на чл. 120, ал. 2 от ДОПК – необсъждане на доказателствата, приложени към възражението - Действително в РА неточно е отразено, че възражението е подадено на 02.05.2024 г. и към него не са представени допълнителни доказателства, докато от електронното писмо от 30.04.2024 г. се установява, че към възражението са приложени решението на Съда на ЕС по дело С-314/22, уведомлението за несъбираеми вземания от 22.03.2023 г. и решението на САС по т.д. № 5372/2016 г. Трите документа обаче са били налични по ревизионната преписка още преди подаването на възражението – уведомлението и съдебното решение са присъединени от предходните производства, а решението на Съда на ЕС е обсъдено изрично и в РД, и в РА. По същество органите по приходите са разгледали поотделно всяко от седемте възражения на дружеството и са изложили мотиви по тях. Неточното отразяване на обстоятелството, че към възражението са приложени документи, които вече са били налични и са обсъдени, не е довело до необсъждане на релевантни доказателства и не е повлияло на изхода на ревизията. Доводът е неоснователен.

Относно довода за нарушение на чл. 115, ал. 2 от ДОПК – непосещение на място и неискане на обяснения от ревизираното лице – Видно от цитираната разпоредба, ревизиращите органи са длъжни да се запознаят на място с намиращи се при ревизираното лице документи и други доказателства, както и да установят фактите и обстоятелствата от значение за определяне на резултатите от ревизията. Законът, обаче, не задължава органите по приходите при всички случаи да посещават ревизираното лице или да изискват от него документи в рамките на самата ревизия, когато релевантните доказателства вече са събрани. По силата на чл. 37 от ДОПК органите по приходите могат да използват доказателства, събрани в други производства, какъвто е настоящият случай – с протоколи от 04.01.2024 г. и от 15.04.2024 г. към ревизията са присъединени документите от проверките на жалбоподателя и на доставчика, включително писмените обяснения и декларацията на самия жалбоподател вх. № 12711/21.11.2023 г. и приложените от него документи. Жалбоподателят е изложил позицията си многократно – в отговор на поканата при проверката, във възражението срещу РД, в жалбата по административен ред и в жалбата до съда, и е имал възможност да представи всички доказателства, които счита за относими. Той не сочи конкретен документ или факт, който би бил установен при посещение на място и би довел до различен резултат. Поради това, дори да е налице нарушение, то не е съществено. Неоснователно е и твърдението за едностранчиво кредитиране на обясненията на доставчика – органите по приходите са се позовали преди всичко на писмени доказателства (договор, нотариални покани, съдебни решения, протокол за въвод във владение, уведомление, кредитни известия), а не само на обясненията на доставчика.

По довода за неизпълнение на условието по чл. 126а, ал. 1, т. 5 от ЗДДС – съдържанието на уведомлението - Съгласно чл. 126а, ал. 1, т. 5 от ЗДДС доставчикът следва да е уведомил писмено получателя, че счита съответното вземане за несъбираемо на основание ал. 2, и да разполага с доказателства, че уведомлението е изпратено до адреса на управление на получателя. Законът не изисква уведомлението да съдържа изрично наименованието на закона. От съдържанието на уведомлението от 22.03.2023 г. – с посочени фактури, дати и суми и с позоваване на „чл. 126а, ал. 2“ – и от кредитните известия, в които изрично е посочено основанието „несъбираемо вземане /чл. 126б, ал. 1 от ЗДДС/“, по

несъмнен начин става ясно за адресата, че доставчикът се позовава на новата глава тринадесета „а“ от ЗДДС. Жалбоподателят е разбрал съдържанието на уведомлението и е организиран защитата си именно срещу прилагането на тази глава, поради което жалбата в тази част също е неоснователна.

По отношение на наведените твърдени за неизпълнение на условието по чл. 126а, ал. 1, т. 4 от ЗДДС – действия по събиране на вземанията - Разпоредбата на чл. 126а, ал. 1, т. 4 от ЗДДС изисква доставчикът да може да докаже, че е предприел действия за събиране на вземанията, без да ги ограничава до определени способности, и в частност до образуване на изпълнително производство за паричното вземане. По делото е установено, че доставчикът е отправил две нотариални покани за плащане (от 2012 г. и от 2013 г.), като втората обхваща и вземанията по фактурите след м. 06.2012 г.; че е предявил иск и се е снабдил с влязло в сила съдебно решение, с което жалбоподателят е осъден да заплати лизинговите вноски до 05.06.2012 г. и обезщетение за ползване за периода 05.06.2012 г. – 22.04.2014 г. в размер на уговорените вноски; и че е провел изпълнително производство за връщане на имота. Обстоятелството, че за паричните вземания не е образувано изпълнително дело, не означава, че доставчикът не е предприел действия за събирането им. Доводът, че съдебните решения касаят обезщетение и неустойки, а не фактурираните вноски, е неоснователен – съдът е присъдил обезщетение именно в размер на уговорените вноски за периода, за който са издадени шестнадесетте фактури. Поради това съдът приема, че условието по т. 4 е изпълнено, а доводът е неоснователен.

По довода за приложимост на чл. 126в от ЗДДС – привидност на доставките след 05.06.2012 г. - Съгласно чл. 126в от ЗДДС намаляване на данъчната основа не се извършва, когато доставчикът е знаел или е бил длъжен да знае към момента на доставката, че няма да получи дължимата сума, като се приема, че е бил длъжен да знае, когато доставката е привидна, заобикаля закона или е на цена, значително отличаваща се от пазарната. От влязлото в сила решение на СГС се установява, че и след прекратяването на договора на 05.06.2012 г. жалбоподателят е продължил да държи имота до 19.12.2017 г., като между страните е възникнало „квазинаемно“ правоотношение, по силата на което лизингодателят има право на обезщетение не по-ниско от уговорената вноска. Следователно ползването на имота е реално, а не привидно, и срещу него е дължимо възнаграждение в размер на фактурираните суми. Обстоятелството, че във фактурите като основание е посочен прекратеният договор за лизинг, а не обезщетение за ползване, не прави доставката привидна. Освен това самият жалбоподател е приел фактурите, включил ги е в дневника за покупките и е упражнил право на приспадане на данъчен кредит по тях, поради което не може да се позовава на тяхната привидност. Доводът е неоснователен.

Във връзка с довода за погасяване по давност на публичните вземания по чл. 171 от ДОПК, съдът счита следното: Съгласно чл. 171, ал. 1 от ДОПК публичните вземания се погасяват с изтичането на 5-годишна давност, считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е трябвало да бъдат платени, а по чл. 171, ал. 2 от ДОПК – с изтичането на 10-годишна давност, считано от същия момент. Жалбоподателят смесва данъка, начислен по първоначалните фактури от 2011 г. – 2013 г., който е бил дължим от доставчика и не е предмет на РА, с задължението, установено с РА. С оспорения акт не се събира ДДС по фактурите от 2011 г. – 2013 г., нито се отказва данъчен кредит за съответните периоди, а се установява ново, самостоятелно

задължение за данъчен период м. 04.2023 г., което по твърдение на органите по приходите е възникнало с получаването на кредитните известия през м. 04.2023 г. Давността за такова задължение би започнала да тече от 01.01.2024 г. и към датата на издаване на РА не е изтекла. Поради това възражението за погасителна давност по чл. 171 от ДОПК е неоснователно. Въпросът дали изобщо е възникнало задължение за м. 04.2023 г. обаче е различен и се обсъжда по-долу.

По доводите за пропускане на срока по чл. 126б, ал. 9 от ЗДДС, за липса на обратно действие на глава тринадесета „а“ от ЗДДС и за незаконосъобразност на кредитните известия, тези доводи са свързани и са решаващи за спора, поради което съдът ги обсъжда заедно. Правното основание, на което са установени задълженията на жалбоподателя, е чл. 126, ал. 9 от ЗДДС (обн. ДВ, бр. 102 от 2022 г., в сила от 01.01.2023 г.), съгласно който лице, на което е прекратена регистрацията по този закон, при получаване на кредитно известие по чл. 126б, ал. 1 за изменение на данъчната основа на доставка, за която е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по издаден данъчен документ с начислен данък преди датата на прекратяване на регистрацията му, уведомява писмено компетентната териториална дирекция на НАП в 7-дневен срок след получаване на кредитното известие, която издава разрешение за включването му в дневника за покупките и в справка-декларация, а в 14-дневен срок от получаване на разрешението лицето подава декларация по чл. 125, ал. 1 и отчетни регистри по чл. 124 за периода, през който е получено кредитното известие.

Фактическият състав на тази норма изисква като свой елемент получаването на кредитно известие „по чл. 126б, ал. 1“ от ЗДДС, т.е. кредитно известие, издадено при наличието на предпоставките на глава Т. „а“ от ЗДДС. Съгласно чл. 126б, ал. 1 от ЗДДС, когато получателят по доставката е бил регистрирано лице към момента на доставката и са изпълнени условията по чл. 126а, ал. 1, доставчикът намалява данъчната основа и начисления данък, като издава кредитно известие. Съгласно чл. 126б, ал. 9 от ЗДДС, приложим за доставки с данъчна основа до 100 000 лв., какъвто е случаят, доставчикът издава кредитното известие „в тримесечен срок от изтичане на данъчния период, през който е възникнало съответното обстоятелство по чл. 126а, ал. 2, т. 1 – 6“. Съгласно чл. 126а, ал. 2, т. 1 от ЗДДС вземането се счита за несъбираемо при изтичане на три години за вземане с тригодишен давностен срок или на пет години за вземане с петгодишен давностен срок от момента, в който вземането е станало изискуемо.

Законът за изменение и допълнение на ЗДДС (ДВ, бр. 102 от 2022 г.), с който е създадена глава Т. „а“, влиза в сила от 01.01.2023 г. и не съдържа преходна разпоредба, която да урежда приложението на новите правила по отношение на вземания, чиято несъбираемост е настъпила преди тази дата, нито да предвижда специален срок за издаване на кредитни известия за такива вземания. Съгласно чл. 14, ал. 1 от ЗНА нормативният акт няма обратно действие, освен ако законът изрично предвиди това. Твърдението в РД, че кредитните известия са издадени „в тримесечен срок от влизане в сила на промените в ЗДДС“, не намира опора в закона.

В случая, според собствените констатации на органите по приходите, обстоятелството, което прави вземанията несъбираеми, е настъпило преди 01.01.2023 г. В РА е прието, че вземанията са станали несъбираеми с вероятност, граничеща със сигурност, „след м. 12.2017 г.“, а в решението на решаващия орган – че окончателната им несъбираемост е настъпила „в края на 2022 г.“, пет години след влизане в сила на съдебното решение. За шестнадесетте фактури от периода 08.06.2012 г. – 10.09.2013 г., при прилагане на чл.

126а, ал. 2, т. 1 от ЗДДС и тригодишната давност по чл. 111, б. „в“ от ЗЗД, обстоятелството би настъпило още през 2015 г. – 2016 г. При всяко от тези разбирания обстоятелството по чл. 126а, ал. 2 от ЗДДС е възникнало преди влизането в сила на глава Т. „а“ от ЗДДС. Самият решаващ орган е приел, че тези разпоредби „безспорно“ се отнасят до вземания, за които обстоятелствата по чл. 126а, ал. 2 са настъпили на или след 01.01.2023 г., а за по-ранните вземания правото на корекция на доставчика се основава на прякото действие на чл. 90, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО, при спазване на срока по чл. 129, ал. 1 от ДОПК.

Дори да се приеме, че глава Т. „а“ се прилага и за такива вземания, тримесечният срок по чл. 126б, ал. 9 от ЗДДС, изчислен от изтичането на данъчния период, през който е настъпила несъбираемостта, е изтекъл най-късно на 31.01.2023 г. (при несъбираемост, настъпила на 14.10.2022 г.), като за по-ранните вземания срокът е изтекъл години преди издаването на известията. Кредитните известия са издадени на 31.03.2023 г. – след изтичане на този срок. Следователно процесните кредитни известия не са издадени при наличието на предпоставките на чл. 126б, ал. 1, във връзка с чл. 126а и чл. 126б, ал. 9 от ЗДДС, и не представляват кредитни известия „по чл. 126б, ал. 1“ по смисъла на чл. 126, ал. 9 от ЗДДС. Посоченото в тях основание не променя този извод, тъй като квалификацията на документа се определя от наличието на законовите предпоставки, а не от волеизявлението на издателя му.

Изводът на органите по приходите и на решаващия орган, че правото на доставчика да коригира данъчната основа произтича от прякото действие на чл. 90, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО, съчетано с общия срок по чл. 129, ал. 1 от ДОПК, не може да обоснове задължение за получателя. Правото на доставчика да се позове пряко на разпоредба на директивата срещу държавата не поражда корелативно задължение за друг данъчно задължен субект. Съгласно постоянната практика на Съда на ЕС директивата не може сама по себе си да създава задължения за частноправен субект, поради което държавните органи не могат да се позовават на нея срещу такъв субект, когато тя не е транспонирана или е транспонирана неправилно. Освен това съгласно чл. 185, параграф 2, втора алинея от Директива 2006/112/ЕО при изцяло или частично неплатени сделки корекция на приспадането от получателя се извършва само ако държавата членка изрично е предвидила това. Единствената норма на националното право, която задължава лице с прекратена регистрация да коригира ползвания данъчен кредит при неплащане, е чл. 126, ал. 9 от ЗДДС, чийто фактически състав, както бе изложено, не е осъществен. Разпоредбата на чл. 129 от ДОПК урежда реда и сроковете за прихващане и възстановяване на надвнесени суми по искане на лицето и също не създава задължение за получателя по доставката.

Обстоятелството, че с влязъл в сила акт за прихващане или възстановяване на доставчика е възстановен ДДС в размер на 10 768,40 лв., не променя този извод. Този акт е издаден в производство, в което жалбоподателят не е участвал, и не го обвързва. В настоящото производство съдът е длъжен да провери дали са налице всички елементи от фактическия състав на нормата, на която се основава задължението на жалбоподателя, включително дали получението от него документ е кредитно известие по чл. 126б, ал. 1 от ЗДДС. Евентуалната неправомерност на възстановяването на данъка на доставчика е въпрос, който може да бъде разрешен в рамките на контролни производства по отношение на доставчика, но не може да бъде компенсирана чрез установяване на задължение за получател, за когото законовите предпоставки не са

налице. Принципът на данъчния неутралитет не може да служи като самостоятелно правно основание за установяване на задължение при липса на национална норма, която го предвижда.

В този смисъл доводите на жалбоподателя за пропускане на срока по чл. 126б, ал. 9 от ЗДДС и за неприложимост на глава Т. „а“ от ЗДДС към вземания, чиято несъбираемост е настъпила преди 01.01.2023 г., са основателни. Основателен е и доводът, че кредитните известия не могат да ангажират отговорността на жалбоподателя, макар и не поради това, че те са „незаконно издадени“ с цел злоупотреба – по делото не се установява злоупотреба, – а поради това, че не са издадени при предпоставките на чл. 126б, ал. 1 от ЗДДС, които обуславят задължението по чл. 126, ал. 9 от ЗДДС.

С оглед изложеното съдът намира, че за жалбоподателя не е възникнало задължение по чл. 126, ал. 9 от ЗДДС да включи процесните кредитни известия в отчетните си регистри и да внесе данък за данъчен период м. 04.2023 г. Установените с РА задължения за ДДС в размер на 10 768,40 лв. и лихви в размер на 1 440,19 лв. са определени в противоречие с материалния закон, поради което РА следва да бъде отменен изцяло.

При този изход на спора и на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК жалбоподателят има право на сторените разноси по делото, но такива не са предявени нито в жалбата до съда, нито в проведеното съдебно заседание по делото.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд – София град, Трето отделение, 57-ми състав,

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалба на „Оптимус“ ООД, ЕИК[ЕИК], Ревизионен акт № Р-22221523007772-091-001/15.05.2024 г., издаден от Й. Р. А. – началник на сектор, и В. Г. Б. – главен инспектор по приходите, потвърден с Решение № 1175/23.08.2024 г. на заместник-директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, с който на дружеството са установени задължения за данък върху добавената стойност за данъчен период м. 04.2023 г. в размер на 10 768,40 лв. и лихви в размер на 1 440,19 лв.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.