

РЕШЕНИЕ

№ 24069

гр. София, 19.11.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 67 състав,
в публично заседание на 22.10.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Лилия Йорданова

при участието на секретаря Мая Георгиева, като разгледа дело номер **6560** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156-161 от Данъчно –осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.
Образувано е по жалба на "НЕК" ЕАД, представлявано от изпълнителния директор М. Г., чрез ст. юрисконсулт М. А., срещу Протокол № П - 29002923067853- 073 - 001/31. 05. 2023 г., с който е оставено без разглеждане уведомление от "НЕК" ЕАД по чл. 126б, ал. 8 от ЗДДС за несъбираеми вземания от "Тошел 92" ЕООД, потвърден с Решение № 673/17.05.2024 г. на директора на Дирекция "ОДОП" при ЦУ на НАП – С.. Жалбоподателят релевира доводи за незаконосъобразност поради нарушение на чл.126б ал.8 изр.2 от ЗДДС във връзка с чл.89 ал.3 изр. последно от ДОПК. Излага подробни съображения, че не са налице посочените в закона предпоставки за оставяне без разглеждане на подаденото уведомление по чл.126б ал.8 от ЗДДС, тъй като към същото са приложени всички необходими доказателства, за да бъде разгледано по същество и да бъде издадено разрешение. Твърди, че на жалбоподателя не е указана нередовност, която следва да бъде отстранена в определен срок, поради което не е налице хипотезата на чл.89, ал.3 от ДОПК. Посочени са подробни доводи относно незаконосъобразността на обжалвания протокол спрямо нормативната уредба, както и спрямо принципите на данъчното облагане.
В съдебно заседание, жалбоподателят се представлява от юрисконсулт А.. Същата поддържа жалбата и освен незаконосъобразност, развива съображения и за нищожност на оспорения акт. Претендира разноски по представен списък. Представя писмени бележки.

Ответникът – Директора на Д“ОДОП“ С., редовно уведомен, оспорва жалбата чрез процесуалния си представител юрисконсулт Н.-Е., която моли същата да бъде отхвърлена и процесният протокол да бъде потвърден. Претендира юрисконсултско възнаграждение по преценка на съда. Представя писмени бележки.

Софийска Градска прокуратура, редовно уведомена не изпраща представител и не взема становище по жалбата.

Административен Съд С. - град, III отделение, 67 състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразените становища на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа и правна страна, следното:

По допустимостта на жалбата:

Оспореният протокол е връчен електронно на 31.05.2023г. /л.30/ Жалбата до директора на Д“ОДОП“- С. при ЦУ на НАП е подадена на 13.06.2023г. /вх. № 26-Н-6976 по описа на ТД –НАП „Големи данъкоплатци и осигурители“- С./ . Решение № 673/17.05.2024г. на Директора на Д“ОДОП“ С. е връчено по електронен път на жалбоподателя на 21.05.2024 г. /л.14/. Жалба с вх.№ 53-04-373/04.06.2024г. по описа на Д“ОДОП“ –С., адресирана до АССГ е подадена на 04.06.2024г., следователно в законоустановения 14-дневен срок, поради което е допустима за разглеждане.

При така установената фактическа обстановка и като извърши цялостна проверка на законосъобразността на оспорения административен акт на основание чл. 168, ал. 1 във връзка с чл. 146 от АПК, намира за установено следното:

Оспорването, като направено от легитимирано лице с правен интерес, в законово установения срок по чл. 118, ал. 1 от КСО и против акт, подлежащ на съдебно обжалване и контрол за законосъобразност, е процесуално допустимо.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

С Резолюция №П-29002923067853-ОРП-001 от 10.04.2023 г. /л.26/, издадена от М. В. С., на длъжност началник сектор в отдел „Контрол“ в ТД на НАП ГДО, е възложено извършване на проверка за издаване на разрешение по реда на чл. 126б, ал. 8 от ЗДДС. На основание чл. 126б, ал. 8 от ЗДДС, в сила от 01.01.2023 г., НЕК ЕАД е поискало да му бъде издадено разрешение за извършване на корекция чрез кредитни известия към фактурите за посочените периоди, като е декларирало, че за доставките са налице условията по чл. 126а, ал. 1 от ЗДДС, както и че е настъпило обстоятелство по чл. 126а, ал. 2 от същия закон, а именно - 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.

Резултатите от проверката са отразени в Протокол №П-29002923067853-073-001 от 31.05.2023 г. /л.27-30/, издаден от И. Й. Н., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП ГДО и С. О. Д., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП ГДО, предмет на оспорване в настоящото производство.

Според констатациите на НАП ГДО, подаденото от НЕК ЕАД уведомление по чл. 126б ал. 8 от ЗДДС е оставено без разглеждане като недопустимо, тъй като е прието, че за дружеството не е налице право на корекция на данъчната основа и начисления данък по доставките, фактурирани на „ТОШЕЛ 92“ ЕООД по реда, регламентиран в глава тринадесета „а“ чрез издаване на разрешение за корекция. От страна на проверяващия орган се релевират доводи, че в националното законодателство едва със Закона за изменение и допълнение /ЗИД/ на ЗДДС, обнародван в ДВ. бр. 102 от 23.12.2022 г., в сила от 01.01.2023 г., са приети специални правила за намаляване на

данъчната основа и начисления данък при пълно или частично неплащане по облагаема сделка с място на изпълнение на територията на страната, по която вземането е несъбираемо. Изтъкнато е, че новите разпоредби регламентират както условията, при които вземането може да се счита за несъбираемо - чл. 126а, ал. 2 от ЗДДС, така и другите положителни предпоставки, които следва да са изпълнени, за да се извърши корекцията - чрез издаване на кредитно известие в условията на разрешителен режим по доставки с данъчна основа над 100 000,00 лв. и без разрешителен режим - за доставки с данъчна основа до 100 000,00 лв. Прието е, че доколкото правните норми на новата глава тринадесета „а“ влизат в сила от 01.01.2023 г. и са с материалноправен характер, а в Преходните и заключителните разпоредби /ПЗР/ на ЗИД не е предвидено те да имат обратно действие, те се прилагат само за новонастъпили след 01.01.2023 г. обстоятелства по чл. 126а, ал. 2, т. 1 – т. 7 ЗДДС. По тези съображения е достигнат крайният извод, че така подаденото уведомление не подлежи на разглеждане по същество, поради това че режимът по чл. 126б от ЗДДС е неприложим за процесния случай.

Така издаденият протокол е оспорен по административен ред. С Решение № 673/17.05.2024 г. /л.10-14/ на Директора на дирекция „ОДОП“ –С. е потвърден Протокол № П - 29002923067853- 073 - 001/31. 05. 2023 г., издаден от И. Й. Н. и С. О. Д. на длъжности главни инспектори по приходите в ТД на НАП ГДО, с който е оставено без разглеждане подадено от НЕК ЕАД уведомление по чл.126б ал.8 от ЗДДС за несъбираеми вземания от "Тошел 92" ЕООД.

От правна страна съдът намира за установено следното:

Обжалваният протокол е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 89 ал. 1 от ДОПК – органи по приходите от компетентната териториална дирекция – ТД на НАП „ГДО“ –С., всички на длъжност „главен инспектор по приходите“, определени въз основа на Резолюция за извършване на проверка № П-29002923067853-ОРП-001/10.04.2023 г.

Резолюцията за извършване на проверка е издадена от Началник на сектор при ТД на НАП ГДО – М. В. С. въз основа на Заповед № ГДО -59/27.03.2023 г. на Директора на ТД на НАП „ГДО“, с която е упълномощена да издава резолюции за извършване на проверки.

Решение № 673/17.05.2024 г. също е издадено от компетентен орган –директор на Д„ОДОП“- С..

Във връзка с направеното искане за обявяване на нищожност, съдът следва да отбележи следното:

Съобразно уредения преклузивен срок за подаване на уведомлението по чл.126б, ал. 8 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 не намира нормативна опора и в този смисъл се явява неоснователна.

В АПК и ДОПК не са формулирани основания за нищожност на административните актове. Според теорията и съдебната практика критерии за нищожност са петте основания за незаконосъобразност по чл. 146 АПК, но тогава, когато нарушенията им са особено съществени. Нищожен е само 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 визираните тежки пороци на индивидуалния административен акт, поради което същият не е нищожен.

Оспореният административен акт е издаден в предвидената от закона форма.

Относно спазване на административнопроизводствените правила и материалния закон
Съгласно чл.126б ал.1 от ЗДДС (Нов – ДВ, бр. 102 от 2022 г., в сила от 1.01.2023 г.) (1)
Когато получателят по доставката е бил регистрирано лице към момента на доставката и са изпълнени условията, посочени в чл. 126а, ал. 1, намалението на данъчната основа и на начисления данък се извършва от доставчика чрез издаване на кредитно известие по чл. 115 до размера на пълното или частично неплащане по доставката.

Съгласно чл.126б ал.8 от ЗДДС (Изм. – ДВ, бр. 106 от 2023 г., в сила от 1.01.2024 г., бр. 70 от 2024 г., в сила от датата, определена в Решение на Съвета на Европейския съюз за приемането на еврото от Република България, прието в съответствие с чл. 140, параграф 2 от Договора за функционирането на Европейския съюз и Регламент на Съвета на Европейския съюз, приет в съответствие с чл. 140, параграф 3 от Договора за функционирането на Европейския съюз) За прилагане на ал. 1 доставчикът, регистрирано по закона лице, писмено уведомява компетентната териториална дирекция на Националната агенция за приходите в тримесечен срок от възникване на обстоятелството по чл. 126а, ал. 2, т. 1 – 6 за пълно или частично неплащане по облагаема доставка с данъчна основа в размер над 51 130 евро, която издава разрешение за издаване на кредитното известие към издадена фактура с начислен данък само в случаите, в които получателят по доставката е упражнил право на приспадане на данъчен кредит по тази фактура. В 60-дневен срок от подаване на уведомлението органите по приходите издават разрешение или отказ по реда на глава дванадесета от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс. Непроизнасянето в срок се смята за разрешение за издаване на кредитно известие. В тримесечен срок от получаване на разрешението лицето издава кредитно известие и подава декларация по чл. 125, ал. 1 и отчетни регистри по чл. 124 за периода, през който е издадено кредитното известие.

В чл.89 ал.3 от ДОПК е предвидена изрично възможност за оставяне без разглеждане на искането за издаване на документ единствено при констатиране на нередовност на искането за издаване на документ, свързана с непредставяне на изискуемите по закон доказателства, необходими за издаването на документа. Регламентирано е, че искането се оставя без разглеждане, ако те не бъдат предоставени в 7-дневен срок от получаване на съобщението за отстраняване на нередовността.

В хода на процесното административно производство, органите по приходите са оставили без разглеждане искането като са се мотивирали, че в конкретния случай 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 01.01.2023г. на новата материалноправна уредба на чл.126а –чл.126б от ЗДДС 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 на 100 000 лева едва след получаване на разрешението от Национална агенция за приходите не намира приложение. Административнонаказващият орган е изтъкнал и обстоятелството, че правото на Съюза е неприложимо за фактурите, издавани от жалбоподателя и касаещи данъчно събитие, настъпило преди 01.01.2007 г. Приел е, че прякото позоваване на чл. 90, § I от Директивата е допустимо само за доставки, при които данъчното събитие е възникнало след 01.01.2007 г., а именно след присъединяването на България към ЕС. /по аргумент на т. 32 от Решение по дело C-314/22, „КОНСОРЦИУМ РЕМИ ГРУП“ АД/.

Поради така изложените фактически и правни основания както на органите по приходите, издали процесния протокол, така и на решаващия орган, съдът приема, че не са налице законовите предпоставки за оставяне без разглеждане на подаденото от жалбоподателя уведомление по чл.126б ал.8 от ЗДДС.

На първо място, съгласно чл.89 ал.3 от ДОПК изречение последно, на жалбоподателя не е указано наличие на нередовност. Не му е предоставена и възможност за отстраняване на нередовността в 7-дневен срок. Едва при неотстраняване на нередовностите в 7-дневния срок, съгласно цитираната правна норма, уведомлението следва да бъде оставено без разглеждане.

Възраженията на жалбоподателя в тази част са основателни.

Уведомлението по чл.126б ал.8 от ЗДДС на жалбоподателя касае издаване на разрешение от органите по приходите за извършване на корекция чрез издаване на кредитно известие, поради несъбираемост на вземанията по доставки към "Тошел 92" ЕООД, документирани във фактури.

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).

Настоящата инстанция счита, че преценката на тези формалности не може да се извърши в производство по допустимост.

Изрично е отбелязано в решението по дело C-314/22, на което се позовава и решаващият орган, 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. Оттук следва, че 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. 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 „НЕК“ ЕАД.

Доказване неплащане по процесните фактури с други процесуални средства и ред също не може да се осъществи в производство по недопустимост по реда по чл.126б ал.8 от ЗДДС във връзка с чл.89 ал.3 от ДОПК. Не без значение е и обстоятелството, че ответникът се аргументира с факта, че прякото позоваване на чл. 90, § I от Директивата е допустимо само за доставки, при които данъчното събитие е възникнало след 01.01.2007 г., а именно след присъединяването на България към ЕС. /по аргумент на т. 32 от Решение по дело С-314/22, „КОНСОРЦИУМ РЕМИ ГРУП“ АД/. Подобна проверка също предполага развитие на производство по същество по подаденото искане за наличие на обстоятелства за намаляване на данъчната основа и начислен данък при несъбираемо вземане.

Настоящият съдебен състав приема, че предоставеното от СЕС тълкуване по дело С-314/22 недвусмислено навежда на извод, че по подаденото уведомление от „НЕК“ ЕАД се дължи произнасяне по същество /разрешение или отказ/ за издаване на разрешение за извършване на корекция чрез издаване на кредитни известия към процесните фактури.

По изложените съображения е дължима отмяна на оспорения протокол и връщане на преписката на административния орган за произнасяне по същество по уведомление вх.№ 26-Н-4000/03.04.2023г. по чл.126б ал.8 от ЗДДС от „НЕК“ ЕАД.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК на жалбоподателя следва да се присъдят сторените в производството разноски за държавна такса в размер на 50.00 лв. и за юрисконсутско възнаграждение в размер на 360 лева, общо в размер на 410 лева.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, III-то отделение, 67-ми състав,

Р Е Ш Е Н И Е :

ОТМЕНЯ по жалба на „Национална електрическа компания“ ЕАД със седалище и адрес на управление –гр.С., [улица] адрес за призоваване – [населено място], [улица], представлявано от М. Г. –изпълнителен директор, Протокол № П - 29002923067853- 073 - 001/31.05.2023 г., издаден от И. Й. Н. и С. О. Д. на длъжности главни инспектори по приходите в ТД на НАП ГДО, с който е оставено без разглеждане подадено от НЕК ЕАД уведомление по чл.126б ал.8 от ЗДДС за несъбираеми вземания от "Тошел 92" ЕООД, потвърден с Решение № 673/17.05.2024 г. на директора на Дирекция "ОДОП" при ЦУ на НАП – С..

ВРЪЩА преписката на административния орган за произнасяне по уведомление вх.№ 26-Н-4000/03.04.2023г. по чл.126б ал.8 от ЗДДС от „НЕК“ ЕАД при съобразяване на тълкуването на закона, дадено с настоящето решение.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на „Национална електрическа компания“ ЕАД с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление –гр.С., [улица], и адрес за призоваване – [населено място], [улица], представлявано от М. Г. –изпълнителен директор, разноски в размер на 410/ четиристотин и десет/ лева.

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

СЪДИЯ: