

РЕШЕНИЕ

№ 22386

гр. София, 05.11.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 55 състав,
в публично заседание на 15.10.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Диана Стамболова

при участието на секретаря Антонина Бикова, като разгледа дело номер **6307** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба от „Национална електрическа компания“ – АД /НЕК АД/– [населено място] чрез юрисконсулт М. А. срещу Протокол № П-29002923067691-073-001/31.05.2023г., потвърден с Решение № 689/21.05.2024г., издадено от Директор на Дирекция "ОДОП" С., с който е оставено без разглеждане подадено от НЕК ЕАД уведомление по чл. 126б, ал. 8 от ЗДДС за несъбираеми вземания от „Енергийна Финансова група“ АД – в несъстоятелност. Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения административен акт, като издаден при липса на съответната форма и при липса на компетентност, поради което счита, че е нищожен. Сочи аргументи за незаконосъобразност поради нарушение на чл.126б, ал.8, изр.2 от ЗДДС във връзка с чл.89, ал.3 изр.последно от ДОПК. Счита, че не са налице посочените в закона предпоставки за оставяне без разглеждане на подаденото уведомление по чл.126б, ал.8 от ЗДДС, както и че на жалбоподателя не е указана нередовност, която следва да бъде отстранена в определен срок. Излага подробни доводи, относно приложимостта в конкретния случай на разпоредбата на чл.126б, ал.8 от АПК. Моли съда да обяви обжалвания Протокол № П-29002923067691-073-001/31.05.2023г., потвърден с Решение № 689/21.05.2024г. на директор ДОДОП, за нищожен поради постановяването му извън делегираните правомощия и компетентност и в противоречие с правните норми, уреждащи компетентността на органите по приходите при инициирано производство по чл. 126б,

ал. 8 от ЗДДС. Алтернативно моли за отмяната му в цялост като незаконосъобразен и необоснован, постановен в противоречие с материалноправните и процесуалноправните норми, принципите на данъчното облагане, както и в противоречие с практиката на Конституционния съд на Република България и практиката на СЕС.

В съдебно заседание, жалбоподателят чрез юрисконсулт А. поддържа жалбата. Претендира разноски по представен списък. Представя писмени бележки.

Ответникът – Директора на Д“ОДОП“ С., редовно уведомен, оспорва жалбата чрез процесуалния си представител юрисконсулт К.. Претендира юрисконсултско възнаграждение .

Съдът, като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, становищата на страните и съобрази приложимия закон, намира за установено от фактическа страна следното:

На 03.04.2023г. 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. С него „НЕК“ ЕАД уведомява приходната администрация за неплащане по облагаеми доставки с данъчна основа над 100 000 лв. с общ размер на 9 289 586,75 лв., в т.ч. данъчна основа 7 741 405,63 лв. и ДДС 1 548 281,12 лв., извършени към „Енергийна Финансова група“ АД и документирани във фактури, описани в Приложение 1 към уведомлението. В уведомлението НЕК ЕАД посочва, че за вземането към „Енергийна Финансова група“ АД е настъпило обстоятелство по смисъла на чл.126а, ал.2, т.1 от ЗДДС, 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. Към уведомлението е приложен списък на приети от синдика на „Енергийна Финансова група“ АД – в несъстоятелност вземания на кредиторите, в който под №11 са вписани вземанията на НЕК ЕАД.

С Резолюция за извършване на проверка № П-29002923067691-ОРП-001/10.04.2023г., издадена от М. В. С. на длъжност Началник на сектор при ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители“, И. Й. Н. на длъжност Главен инспектор по приходите и С. О. 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 „Енергийна Финансова група“ 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 02.06.2023 г.

С оспорения Протокол № П-29002923067691-073-001/31.05.2023г., издаден от служителите на НАП, определени в резолюцията за извършване на проверка, е констатирано, че несъбираемите вземания се отнасят за данъчни периоди от м.06.2017г. до м. 06.2018г., т.е. преди 01.01.2023г. Установено е, че първата от общо 11 фактури по Приложение 1 е с падеж 15.07.2017г., а последната е с падеж 15.07.2018г., като е формиран извод, че давностният срок при всички случаи е изтекъл към 01.01.2023г. С протокола от 31.05.2023г. органите по приходите са извели извод, че уведомлението по чл.126б от ЗДДС на НЕК ЕАД следва да се остави без разглеждане. Аргументирали са се, че Глава тринадесет „а“ на ЗДДС „Намаляване на

данъчна основа и начислен данък при несъбираемо вземане" е обнародвана в ДВ, бр. 102 от 23.12.2022г. и е в сила от 01.01.2023г. Поради това са приели, че действието на включените в нея норми е занапред, т.е. за случаите, при които обстоятелствата по чл. 126а, ал. 2, т. 1 – 6 от ЗДДС настъпват след 01.01.2023г. 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.

Срещу издадения Протокол № П-29002923067691-073-001/31.05.2023г. НЕК ЕАД подадо жалба в срок пред директора на ДОДОП.

Със Заповед № РД-04-42/16.08.2023г. 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-314/2022г. на СЕС.

Със Заповед № РД-05-27/21.05.2024г. производството по административното обжалване на Протокол № П-29002923067691-073-001/31.05.2023г. е възобновено, при констатацията за издадено Становище № 20-28-4/03.04.2024г. 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 01.01.2023г. и произнасянето на СЕС с Решение от 29.02.2024г. по дело № С-314/2022г.

С Решение № 689/21.05.2024г. директорът на ДОДОП е потвърдил Протокол № П-29002923067691-073-001/31.05.2023г. на органи по приходите.

Протокол № П-29002923067691-073-001/31.05.2023г., потвърден с Решение № 689/21.05.2024г., издадено от Директор на Дирекция "ОДОП" С. е оспорен по съдебен ред с жалба вх. № 53-04-399/13.06.2024г., подадена чрез ДОДОП – С. до АССГ. Жалбата е депозирана в срока по чл.156, ал.1 от ДОПК, от активно процесуално легитимирано лице, срещу подлежащ на оспорване акт и след изчерпване на задължителния административен ред за обжалване, с оглед на което, съдът приема, че правото на жалба е надлежно упражнено и депозираната жалба като редовна и допустима подлежи на разглеждане по същество.

Въз основа на така установената фактическа обстановка, съдът формира следните правни изводи по съществуването на правния спор:

Процесният 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-29002923067691-ОРП-001/10.04.2023г. Резолюцията за извършване на проверка е издадена от Началник на сектор при ТД на НАП ГДО – М. В. С. въз основа на Заповед № ГДО- 59/27.03.2023г. на Директора на ТД на НАП „ГДО“, с която е упълномощена да издава резолюции за извършване на проверки. Решение № 689/21.05.2024г. също е издадено от компетентен орган – директор на Д"ОДОП"- С..

Относно направеното искане за обявяване на нищожност, съдът счита, че същото е неоснователно. С оглед наличието на уреден 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 е неоснователна. В АПК и ДОПК не са формулирани основания за нищожност на административните актове. Теорията и съдебната практика са възприели критерии, че такива са петте основания за незаконосъобразност по чл. 146 АПК, но тогава, когато нарушенията им са особено съществени. Нищожен е този акт, който е засегнат от толкова съществен порок, че актът изначално, от момента на издаването му не поражда правните последици, към които е насочен. В конкретния случай не се констатира тежки пороци на индивидуалния административен акт, обуславящи необходимостта за прогласяване на негова нищожност.

Съдът, въз основа на приложените по делото доказателства, констатира, че обжалваният акт е обективиран в писмена форма, подписан е от издателя си, като съдържа фактически и правни основания за издаване на акта. Не се установяват съществени нарушения в производството, които са самостоятелно основание за отмяна на акта като незаконосъобразен.

Обжалваният протокол е постановен при нарушение на материалния закон.

Разпоредбите на Глава тринадесета "а", Намаление на данъчна основа и начислен данък при несъбираемо вземане са нови, приети със ЗИД на ЗДДС, обн. в ДВ, бр. 102 от 2022г., в сила от 01.01.2023г. 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 2006г. 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 ѝ.

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 C-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.

С оспорения Протокол № П-29002923067691-073-001/31.05.2023г. органите по приходите са оставили без разглеждане уведомлението на НЕК АД 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 „Енергийна Финансова група“ АД (в несъстоятелност).

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-29002923067691-073-001/31.05.2023г. и тези в Решение № 689/21.05.2024г. на директора на Дирекция ОДОП, са съображения по съществуващото на спора и изискват не оставяне без разглеждане на уведомлението, а произнасяне с отказ същото да бъде уважено по реда на чл.126б, ал.8, изр.2 от ЗДДС. 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 двуинстанционна съдебна проверка. Недопустимо е с акт, в който решаващия 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 съществуващото на спора.

Съдът не споделя доводите на органите по приходите за изцяло материалноправния характер на нормите от новата глава 13а на ЗДДС. Вярно е, че част от тях са с материалноправен характер – тези, уреждащи предпоставките за намаляване на данъчната основа и начислен данък при несъбираемо вземане, тези, определящи кога едно вземане се счита за несъбираемо и др. Факт е, че част от нормите на новата глава 13а посочват начините/реда, процедурата за упражняване на правото на намаляване на данъчната основа и начислен данък при несъбираемо вземане, поради което характера им е процесуален - чл.126б, ал.5, ал.6, ал.7, ал.8 и ал.9. Поради това не съществува пречка предвидения ред да бъде приложен и за правоотношения, които са неприключени към момента на влизането им в сила, както тези, предмет на настоящия спор между НЕК АД и органите по приходите. Така е приел и в решението си директора на ДОДОП отбелязвайки, че до 01.01.2023г. в българското законодателство не е предвидено намаление на данъчната основа и на начисления данък чрез издаване на кредитно известие в хипотезата на неплащане или частично плащане по облагаеми доставки, т.е. нормата на чл.126б, ал.1 от ЗДДС в частта, определяща как се извършва намаляването – „чрез издаване на кредитно известие по чл. 115“ е процесуална норма. Редът, посочен в тази норма е приложим и за доставки преди 01.01.2023г., а преценката, кога е настъпила окончателната им несъбираемост или такава със значителна степен на вероятност, е въпрос по същество, а не по допустимост. Обстоятелствата, обуславящи окончателната несъбираемост на вземанията подлежат на доказване, ето защо преценката за настъпването на същите, която е свързана с началния момент от който да тече срока по чл.129 от ДОПК е също въпрос по същество, а не по допустимост на уведомлението по глава 13 а от ДОПК.

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

Като са направили извод за недопустимост на подаденото уведомление от НЕК АД по чл.126б, ал.8 от ЗДДС за несъбираеми вземания от „Енергийна Финансова група“ АД – в несъстоятелност и оставили същото без разглеждане с Протокол № П-29002923067691-073-001/31.05.2023г., потвърден с Решение № 689/21.05.2024г. на директора на ДОДОП, органите по приходите са издали незаконосъобразен акт, който подлежи

на отмяна.

Преписката следва да се върне 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 АД уведомление по чл.126б ал.8 от ЗДДС за несъбираеми вземания от „Енергийна Финансова група“ АД – в несъстоятелност.

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 гореизложеното и на основание чл. 172, ал.2 от АПК, съдът

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ Протокол № П-29002923067691-073-001/31.05.2023г., потвърден с Решение № 689/21.05.2024г., издадено от Директор на Дирекция "ОДОП" С., с който е оставено без разглеждане уведомление вх.№ 26-Н-3995/03.04.2023г. по чл.126б, ал.8 от ЗДДС от НЕК ЕАД за несъбираеми вземания от „Енергийна Финансова група“ АД – в несъстоятелност.

ВРЪЩА преписката на административния орган за произнасяне по уведомление вх.№ 26-Н-3995/03.04.2023г. 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 бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването на страните за изготвянето му.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:

