

РЕШЕНИЕ

№ 3728

гр. София, 06.06.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 73 състав,
в публично заседание на 04.05.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елеонора Попова

при участието на секретаря Кристина Българиева, като разгледа дело номер **3869** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК-[ЕИК], чрез адв. Д. срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-29002919008049-091-001/16.12.2020 г., издаден от Р. Г. С.- орган, възложил ревизията и Д. С. Д.– ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 365/08.03.2021 г. на директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите.

Жалбоподателят оспорва изцяло ревизионния акт, с който са установени данъчни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ общо в размер на 5 095 944.32 лв., от които: 3 107 796.61 лв.- главница, представляваща данък добавена стойност (ДДС), подлежащ на довносяне за данъчен период 2014-та година и лихви в размер на 1 988 147.71 лв. Изразено е несъгласие с констатациите, изложени от органа по приходите и определените с акта задължения, както и с отказа, обективиран в РА, за възстановяване на ДДС върху несъбраните вземания на Дружеството в размер на 7 552 237.86 лв. във връзка с подадено Искане от А1 с Вх. № 26-А-8216/02.07.2019 г., и препотвърдено в хода на ревизията с писмо с вх. № 26-А-10405/04.09.2020 г. Релевират се допуснати в хода на ревизията съществени нарушения на установените правила и принципи, като компетентният орган определил данъчни задължения на ревизираното лице по ЗДДС в резултат на неправилно прилагане разпоредбите на материалния закон. Неправилни били изводите на органите по приходите,

обективирани в Решението на ОДОП, във връзка с изложените от А1 съображения по повод съдебна спогодба по гр.д. №12268/2014 г., одобрена от СГС и сключена между М.ЕАД и Комисия за защита на конкуренцията (КЗК). Твърди се, че доколкото за Спогодбата е издаден акт на съда, с който същата е одобрена, то може да се изведе, че обезщетителните клаузи в договорите за телекомуникационни услуги, сключвани между А1 и клиенти, следва да се квалифицират като клаузи за неустойки. Изцяло необосновано и неправилно се явявало твърдението на органите по приходите, че размерът на обезщетението „всъщност съответства на размера на абонаментните вноски за целия минимален срок на обвързаност и по тази причина следва да влезе в облагаемата данъчна основа за облагане с ДДС, а не да попадне в изключението от облагане предвидено в чл. 26, ал. 2, изр. 2 от ЗДДС.“, аргументирайки се в тази насока. На следващо място се оспорва твърдението на ревизиращите органи за наличие на пряка връзка между предоставената на абонатите услуга от А1 и извършените от тях плащания. Изтъква се, че при предсрочното прекратяване на договорите за телекомуникационни услуги е налице допълнителен юридически факт, от който възниква правото на А1 да получи обезщетителна неустойка, а именно-волеизявлението на абоната за прекратяването на договора. В тази връзка е налице пряка връзка между прекратяването на договора от страна на абоната и възникването на задължение за последния за заплащане на неустойка, а не между това задължение и предоставената телекомуникационна услуга по договора, поради което неотнормено било посоченото от ответника решение на СЕС, касаещо продажба на самолетни билети. Изтъква се неприложимост на посочените от органа Решения на СЕС, позовавайки се и на разпоредбата на чл.92 от ЗЗД, както и цитира практика на ВКС. По отношение на неустойките от Група II - неустойки за невръщане на оборудване, предоставено за ползване от А1 на клиент се развиват съображения, че се касае за плащания, целящи да обезщетят А1, в качеството му на лизингодател, в случаите когато даден клиент прекрати договора си предсрочно и не върне устройството, предоставено му за ползване от дружеството. Т.е. оформено е като неустойка в размер на стойността на невърнатото устройство, предоставено на клиента за ползване, като тази неустойка несъмнено цели да обезщети А1 за разходите по закупуването на устройството и съответно по никакъв начин не представлява възнаграждение за възмездна доставка на услуги. В заключение жалбоподателят сочи, че сумите, начислявани от А1 при предсрочно прекратяване на договор за мобилни услуги, имат обезщетителен характер и съответно попадат в изключението по чл. 26, ал. 2. изр. 2 от ЗДДС, с оглед което не следва да се начислява ДДС върху тях. Освен това се оспорва и отказа от възстановяване на ДДС върху несъбраните вземания на Дружеството във връзка с подадено Искане от А1 с Вх. № 26-А-8216/02.07.2019 г., и препотвърдено в хода на ревизията с писмо с вх. № 26-А-10405/04.09.2020 г., включително в частта, с която се претендира корекция на данъчните резултати на Дружеството по смисъла на чл. 88 от ЗДДС за всеки от данъчните периоди януари- декември 2014 г., в общ размер на 7 552 237.86 лв. Поддържа се, че данъчните резултати за всеки от данъчните периоди януари- декември 2014 г. следва да бъде коригиран в посока намаление на данъчните задължения със сумите, посочени в Приложение №1 към Възражението, явяващи се надвнесен данък по смисъла на чл. 129, ал. 1 от ДОПК. Твърди се, че тъй като сумите са били ефективно внесени от Дружеството, на възстановяване подлежи пълния размер на претендираното намаление в ДДС задължението на обща стойност от 7 552 237.86 лв. Изразява несъгласието си с тезата на ревизиращия екип, че в

рамките на ревизионното производство не може да бъде извършена претендираната от Дружеството корекция поради твърдяно отсъствие на директен ефект на разпоредбата на чл. 90, параграф 1 от ДДС Директивата, в открито противоречие с практиката на СЕС, аргументирайки се в тази насока. Моли съда да отмени оспорения акт като незаконосъобразен и неправилен, на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, като преписката да бъде върната на ревизиращия екип с указания за правилното приложение на закона и съответно коригиране на данъчния резултат на Дружеството за всеки от данъчните периоди януари- декември 2014 г. по чл. 88 от ЗДДС в посока намаление на данъчните задължения със сумите, посочени в колона 4 на Приложение №1 към Възражението, като последните следва да бъдат признати като подлежащи на възстановяване, ведно с дължимата законна лихва.

В съдебно заседание жалбоподателят, редовно призован, чрез процесуалните си представители поддържа жалбата. Моли съда отмени оспорвания акт, по съображения подробно изложени в писмени бележки. Претендират се сторените съдебно-деловодни разноски по списък.

Ответникът- Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата като неоснователна и недоказана. Претендира присъждането на юрисконсултско възнаграждение и прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение на процесуалния представител на жалбоподателя. Подробни аргументи излага в писмени бележки.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена, не се представлява.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия №Р-29002919008049-020-001/10.12.2019 г., връчена на 12.12.2019 г., издадена от Р. Г. С., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Контрол“ при ТД на НАП ГДО, оправомощена със Заповед №ГДО-132/13.07.2018 г. на директора на ТД на НАП ГДО, е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.01.2014 г. до 31.12.2014 г. С последваща Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-29002919008049-020-002/10.03.2020 г., издадена от органа възложил ревизията, е определен срок за приключване на ревизията до 12.05.2020 г. Със Заповед №Р-29002919008049-ЗИД-001/28.04.2020 г. на изпълнителния директор на НАП срокът за приключване на ревизията е продължен до 05.10.2020 г. Със ЗИЗВР №Р-29002919008049-020-003/28.04.2020 г., издадена от органа възложил ревизията срокът за приключване на ревизията е определен до 05.10.2020 г.

На 19.10.2020 г., на основание чл.117 от ДОПК е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р- 29002919008049-092-001/19.10.2020 г., в който са обективирани резултатите от ревизията. Във връзка с подадено искане е издадено Уведомление №Р-29002919008049-РУС-001/29.10.2020 г., е което е удължен срокът за подаване на възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК до 03.12.2020 г. В определения срок е подадено писмено възражение срещу констатациите и изводите на РД, преценено като неоснователно.

Ревизията приключила с Ревизионен акт /РА/ №Р-29002919008049-091-001/16.12.2020 г., издаден от Р. Г. С., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Контрол“ при ТД на НАП ГДО- орган, възложил ревизията, и Д. С. Д., на длъжност

главен инспектор по приходите при ТД на НАП ГДО - ръководител на ревизията. Актът е връчен на 16.12.2020 г.

С РА са установени задължения за внасяне общо в размер на 5 095 944,32 лева, в т.ч. за ДДС в размер на 3 107 796,61 лева и лихви върху тях в размер на 1 988 147,71 лв. Същите произтичат от извършени корекции на декларирания резултат за всички данъчни периоди в обхвата на ревизията вследствие на начислен ДДС на основание чл. 86, ал. 2 във връзка с чл. 82, ал. 1 от ЗДДС общо в размер на 3 107 796,61 лв. върху суми, квалифицирани от дружеството като неустойки за предсрочно прекратяване на договори с клиенти в размер на оставащите месечни вноски, неустойки за невръщане на оборудване, предоставено за ползване от страна на [фирма] на клиент и неустойки за тарифно обвързване.

Във връзка с приетото за установено в хода на ревизионното производство от страна на приходните органи, че през ревизираните периоди дружеството е осчетоводило неустойки, обезщетения за пропуснати ползи и други подобни компенсации за неизпълнение на договори от клиенти, върху приходите от които не е начислен ДДС от [фирма] са изискани данни за размера на така осчетоводените приходи по видове и основание за начисляването им- искане на клиент за прекъсване на договор, неспазване на задължения по договор или поради други причини. Изискани са още: обяснения по какъв начин е определен размерът на сумите-фиксирана сума, процент, дължими такси по договор, съответно какъв документ е издаван на клиента за тях; да се представят действащите за ревизирания период общи условия и по едно копие на реален договор и издаден документ за различните типове приходи; указано е, че в случай, че фактурираните суми се начисляват без ДДС, следва да се представят обяснения за основанията за това; обяснения кои от посочените приходи дружеството не счита като предварително определени, които следва да се получат в случай на предсрочно прекратяване по искане или вина на клиент на договор за предоставяне на услуги с предвиден минимален срок на обвързаност и съответстващи на сумата, която е следвало да се получи през останалата част на посочения срок.

В отговор, от страна на жалбоподателя е предоставена информация за вида на приходите от неустойки за неизпълнение на договори, дължими от клиенти на дружеството, за които не е начислен ДДС през 2014 г. Същите са класифицирани за целите на ревизията въз основа на техническата информация, която се съдържа в билингвата система на дружеството за платените суми за дължими неустойки и обезщетения през 2014 г. в три основни групи както следва:

I. Неустойки- начислени суми при прекратяване на договорни отношения от страна на клиента преди изтичане на минималния договорен срок. Същите са определени в размер на месечните абонаментни такси, дължими от клиента до изтичане на посочения в договора срок. Изчисленият приход за 2014 г. от неустойки е в размер на 4 090 654,80 лв. В тази група се съдържат следните подвидове неустойки:

- „Неустойка“- при прекратяване на договорни отношения от страна на клиенти, в размер на дължимите месечни абонаментни такси до изтичането на посочения в договора срок;

- „Еднократна такса“- различни видове неустойки, които при прехвърляне от предходната билингва система /L./ към настоящата билингва система /AMDOX/, са били агрегирани съвкупно, без възможност за възстановяване на детайлната информация за вида, основанията и механизма им на начисляване. Поради липсата на

друга информация е прието, че тяхното третиране следва да е в Група I;

- „Такси и услуги“- различни видове неустойки, които при прехвърляне от предходната билингва система към настоящата, са били агрегирани съвкупно, без възможност за възстановяване на детайлната информация за вида, основанието и механизма на начисляване. Поради липсата на друга информация същите са причислени към останалите неустойки в Група I.

- „Лизингова вноска“- неустойки, за които дружеството не разполага с допълнителна информация, и дружеството приема, че тяхното третиране следва да е в Група I;

- „неуточнени“- неустойки, за които дружеството не разполага с допълнителна информация, и поради това възприема, че тяхното третиране следва да е в Група I;

- редове с празни полета относно вида- неустойки, за които дружеството не разполага с допълнителна информация, и поради това същото възприема, че тяхното третиране следва да е в Група I.

II. Обезщетения- начислени при невръщане от страна на клиента на оборудване, предоставено му за ползване от дружеството в размер на стойността на оборудването/устройството, съгласно действащ ценоразпис на дружеството. Изчисленият приход за 2014 г. от същите обезщетения е в размер на 27 147.12 лева. В тази група са включени следните неустойки:

- „неустойка устройство“;

- „неустойка за Mtel VoiceBox устройство“;

- „неустойка цифров приемник Сателитна ТВ“.

III. Обезщетения, начислени при прекратяване на условията за тарифно обвързване при закупено устройство на преференциална цена, в размер на фиксирана сума в зависимост от използвания тарифен план. Изчисленият приход за 2014 г. от тези обезщетения е в размер на 5 848,77 лв. Групата включва „неустойка за тарифно обвързване“- услуга, която е използвана в периода от 22.11.2012 г. до 07.05.2015 г. от клиенти на дружеството, които са имали желание да закупят телефон на преференциална цена, в зависимост от избран тарифен план, към който се обвързват. Съгласно условията на договорите, в случай на предсрочно прекратяване на тарифното обвързване, клиентите дължат на А1 обезщетение за използваната преференциална цена на телефона във фиксиран размер, който зависи от избрания тарифен план. Документа, който е издаван при начисляване на неустойките и обезщетенията е сметка.

Представени са писмени обяснения от дружеството- жалбоподател, както и действащите през ревизирания период общи условия за взаимоотношения между [фирма] /предишно [фирма]/ и потребителите на различни услуги, копия на договори, касаещи различните групи неустойки и обезщетения, както и по една реална сметка за неустойка /обезщетение към съответния договор/, по която е извършено плащане през 2014 г.

Съгласно обясненията, дружеството не е начислявало ДДС върху изброените групи неустойки и обезщетения и не ги е включвало в данъчната основа на своите фактури, а е документирало само заплатените суми чрез издаване на сметки за неустойки от билингвата си система на основание чл. 84 от Правилника за прилагане на ЗДДС, тъй като дружеството е възприемало посочените суми като неустойки с обезщетителен характер, които попадат под обхвата на чл. 26, ал. 2, изр. 2 от ЗДДС. Посочено е, че дружеството взема под внимание принципа на предпазливост - оценяване и отчитане на предполагаемите рискове и очакваните евентуални загуби при счетоводното

третиране на стопанските операции, с цел получаване на действителен финансов резултат /чл. 4, ал. 1, т. 3 от Закона за счетоводството, като за счетоводни цели признава приходите от неустойки в момента на плащане от страна на клиента, чрез отразяване на кредитен оборот по сметка [ЕГН] Глоби и неустойки и съответно дебитен оборот по сметките от група 50.

С цел определяне размера на данъчната основа на „неустойките“ по периоди с връчено ИПДПОЗЛ е изискана информация в табличен вид за начислени и внесени суми за класифицираните в Група I „неустойки в размер на месечните абонаментни такси, дължими от клиента за съответната S. карта до изтичане на посочения в договора срок“.

Според представените от дружеството писмени обяснения, генерирането на неустойка от билингвата система е автоматичен процес, при който след изтичане на определен в общите условия, период от спирането на номера или прекратяване на услугата, или при заявяване от клиент за предсрочно прекратяване на договор, се генерира неустойка за оставащите месечни такси до края на посочения в договора срок. Посочено е, че дружеството признава като приход само внесените ефективно суми през конкретни месеци на 2014 г., като именно те са били впоследствие начислени /счетоводени/ по сметка [ЕГН] Глоби и неустойки за съответния месец. Уточнено е, че данните за „начислена сума“, включени в предоставения файл „Групи неустойки обезщетения.xls“ не представляват начислени за счетоводни цели суми, а са генерираните стойности от самата билингва система по предварително зададени автоматизирани параметри.

Дружеството представило извадка на генерираните и внесени суми за неустойки по Група I, дефинирана като „Неустойки за прекратяване на договорни отношения от страна на клиента преди изтичане на минималния договорен срок, съгласно която начислените и внесени суми за 2014 г. са общо в размер на 4 090 654,77 лв. и по периоди: за м. 01.2014 г. - 357 739,90 лв., за м. 02.2014 г.- 348 095,29 лв., за м. 03.2014 г.- 296 464,42 лв., за м. 04.2014 г.- 286 761,39 лв., за м. 05.2014 г. - 264 286,82 лв., за м. 06.2014 г. - 257 409,87 лв., за м. 07.2014 г.- 343 339,67 лв., за м. 08.2014 г.- 356 254,74 лв., за м. 09.2014 г.- 372 069,74 лв., за м. 10.2014 г.- 397 527,64 лв., за м. 11.2014 г.- 394 024,26 лв. и за м. 12.2014 г.- 416 681,03 лв.

Изискани са [фирма] /предишно [фирма]/ и писмени обяснения за изясняване на въпросите дали при предсрочно прекратяване на договор, генерираната неустойка от билингвата система за оставащите месечни такси до края на посочения в договора срок е изчислена на база таксата с включен ДДС или без ДДС и цедирало ли е дружеството вземания за неустойки от билинг системата за ревизирания период.

В отговор Дружеството разяснило, че приходите от неустойки от Група I са изчислени на база месечната абонаментна такса на съответния клиент без включен ДДС. Представен е договор за цесия, с който ревизираното лице цедирало свои вземания на цесионер.

С ИПДПОЗЛ №P29002919008049-040-005/09.09.2020 г. от дружеството е

изискано да представи данни за всички дължими за плащане суми /включително неплатените/, генерирани от билингвата система.

Във връзка с искането от страна на [фирма] е предоставена извадка на генерираните и платени суми за неустойки по Групи I, II и III, представени в РД в табличен вид за отделните периоди на 2014 г. с размер на генерираните неустойки и размер на платените неустойки. Общо за 2014 г. генерираните неустойки от трите групи възлизат на 15 579 168,17 лв., а платените неустойки са в размер на 4 123 650,59 лв.

Приходните органи, въз основа на анализ на клаузите по представени от дружеството договори с клиенти, описани в констативната част на РД, заключили, че предварително определената сума, получавана от дружество при предсрочно прекратяване по искане или по вина на негов клиент на договор за предоставяне на услуги с предвиден минимален срок на обвързаност, независимо дали е съответстваща на сумата, която операторът е щял да получи през останалата част на посочения срок, ако договорът не беше прекратен, няма характер на неустойка с обезщетителен характер, а е възнаграждение за извършена възмездно доставка на услуги /същата е неразделна част от общата цена, дължима за доставката на услугите/. В подкрепа на този извод са цитирани клаузи от договори с клиенти. Освен това приели за установено от представените документи и писмени обяснения, че дължимата сума при неспазване на минималния срок на обвързаност, е: фиксирана сума в зависимост от избран тарифен план при закупено устройство на преференциална цена или; сума, съответстваща на сумата, която операторът щял да получи през останалата част на срока по договора, ако договорът не беше прекратен, увеличена с отстъпката по съответния промоционален план. Независимо, че тези суми не съответстват на сумата, която операторът щял да получи през останалата част на срока по договора, ако договорът не е бил прекратен, органите по приходите приемат, че дължимите суми при предсрочно прекратяване на договора по вина на клиента са част от цената на услугата, която доставчикът се е задължил да предостави на клиентите, която се включва в цената на месечните вноски, ако клиентите не спазят срока на лоялност. Изведен е извод, че на датата, на която съответната сума става дължима, по силата на чл. 25, ал. 4 във връзка с ал. 6 на същата разпоредба от ЗДДС, данъкът става изискуем и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли, без оглед на това дали сумата е платена или не. Предвид разпоредбата на чл. 26, ал. 2 от ЗДДС, органите по приходите приемат, че данъчната основа за извършваните от дружеството доставки на услуги срещу насрещна престация, е дължимото за тях възнаграждение, а не само платеното. Прието е от ревизиращите органи, че размера на дължимия данък за неустойките от група I, които са определени като сбор от абонаментни такси, следва да се определи върху размера на генерираните такси, а не да се третира като включен в тях. Дружеството начислявало неустойките без ДДС, а в договорите са определени като сбор от месечни абонаментни такси с ДДС без отстъпки. При

изчисляването на дължимия данък за неустойките от група II и група III, е прието, че данъкът е включен в договорената цена, защото неустойките са в размер- на предварително определена сума и не е договорено, че данъкът се дължи отделно.

Предвид това, за м. 01.2014 г. върху генерирани неустойки от Група I в размер на 1 002 638,85 е начислен данък в размер на 357 739,90 лв., за генерирани неустойки от Група II в размер на 5 890,00 лв., съобразно разпоредбата на чл. 67, ал. 2 от ЗДДС е определен ДДС в размер на 981,67 лв., за генерирани неустойки от група III в размер на 357,54 лв. и определен ДДС в размер на 59,59 лв. Общо за м. 01.2014 г. на основание чл. 86, ал. 2 от ЗДДС върху генерираните суми за неустойки при ревизията е начислен ДДС в размер на 201 569,03 лв. По аналогичен начин с РА е изчислен дължимият данък за генерираните суми, квалифицирани като неустойки и обезщетения в Група I, Група II и Група III за останалите данъчни периоди в обхвата на ревизията. Общо за всички периоди с РА е начислен ДДС в размер на 3 107 796,61 лв. Данъкът е определен като дължим за внасяне, ведно с лихви за забава в размер на 1 988 147,71 лв.

На следващо място, в хода на ревизията с писмо с вх. №26-А-10405/04.09.2020 г. [фирма] е поискало, да бъде извършена корекция на декларираните резултати за периодите в обхвата на ревизията със суми, съответстващи на начислен и внесен в бюджета ДДС от [фирма] и от [фирма], чиито универсален правопреемник е [фирма], във връзка с осъществени облагаеми доставки, вземанията по които се твърди, че са несъбираеми.

В тази връзка органите по приходите посочили в РД, че дружеството е подало искане №26-А-8216/02.07.2019 г. за корекция на резултатите си за всеки данъчен период по смисъла на чл. 88 от ЗДДС в годините 2014 г.— 2016 г. и съответно за възстановяване на явяващия се надвнесен за тези периоди ДДС, формиращ част от лоши вземания на дружеството, възникнали в периода от 2011 г. до 2013 г. В искането е посочено, че част от фактурите за предоставени услуги в този период са останали неразплатени /дължими/ от клиентите, като след изтичане на 3-годишния давностен срок от датата на изискуемост на вземането по всяка неплатена фактура, неплатените вземания са отписани за данъчни цели. С искането на електронен носител е представена детайлна информация за посочените суми за всяко едно несъбираемо вземане /включително номер и дата на издаване на всяка една фактура, неплатена сума по съответната фактура, неплатен ДДС, формиращ част от несъбраното вземане по фактурата и т.н./.

Във връзка с искането е издаден А. №П-29002919122225-004-001/12.11.2019 г., с който е отказано възстановяване на ДДС. Актът е оспорен, като производството е приключило с Решение №154/29.01.2020 г. на директора на дирекция ОДОП С., с което същият е обявен за нищожен.

В ревизионния доклад е съобразено Искане с вх. №26-А- 8216/02.07.2019 г. за възстановяване главница в размер на 12 246 532,13 лв., представляващи

начисления и внесен в бюджета ДДС, който е част от вземанията, възникнали в периода от 2011 г. до 2013 г. включително и отписани поради неплащане в периода от 2014 г. до 2016 г. включително. Прието е, че общият размер на несъбираемите вземания, възникнали въз основа на издадени през периодите от 2011 до 2013 г. фактури е 73 479 192,39 лв., в която сума участва начисленият данък, като претендираният за възстановяване данък по посочените вземания е в размер на 12 246 532,13 лв. общо. Общата сума на тези несъбрани и несъбираеми вземания се образува от вземания, групирани както следва:

Първа група включва лоши вземания, генерирани от обичайната дейност на дружеството, които са отписани и по отношение на които 3-годишният срок от изискуемостта им е изтекъл през 2014 г., в размер на 14 394 346,55 лв.; вземания, които са отписани и по отношение на които 3-годишният срок от изискуемостта им е изтекъл през 2015 г., в размер на 2 696 270 10 лв.; вземания, които са отписани и по отношение на които 3-годишният срок от изискуемостта им е изтекъл през 2016 г. - 2 758 554,58 лв.

Втора група включва вземания, генерирани в рамките на обичайната търговска дейност на дружеството, които последното е цедирало на трето, несвързано лице през 2018 г., т.е. след внасянето на ДДС върху същите в бюджета. Цедираните вземания са били продадени за 3,3% от първоначалната им стойност. Разликата до номиналната стойност на цедираните вземания не е заплатена на дружеството от клиента или трето лице. Тези вземания са както следва: вземания, които са отписани и по отношение на които 3-годишният срок от изискуемостта им е изтекъл през 2014 г. - 30 919 080,58 лв.; вземания, които са отписани и по отношение на които 3-годишният срок от изискуемостта им е изтекъл през 2015 г.- 7 317 804,68 лв.; вземания, които са отписани и по отношение на които 3-годишният срок от изискуемостта им е изтекъл през 2016 г.- 5 576 461,62 лв.

Трета група включва лошите вземания, генерирани в рамките на обичайната търговска дейност на [фирма], чиито универсален правопреемник след вливане през 2017 г. е [фирма], както следва: вземания, които са отписани и по отношение на които 3-годишният срок от изискуемостта им е изтекъл през 2015 г.- 5 715 829,27 лв.; Вземания, които са отписани и по отношение на които 3-годишният срок от изискуемостта им е изтекъл през 2016 г.- 4 100 845,11 лв.

Органите по приходите при издаването на ревизионния доклад намират претенцията на жалбоподателя за неоснователна, позовавайки се на чл. 115 от ЗДДС, чл. 85 от ЗДДС. Констатирано е, че към искането за възстановяване не са приложени, нито се твърди, че са налични издадени кредитни известия. Предвид това е прието, че не е възможно извършването на корекции в рамките на претендираните от лицето данъчни периоди. Изтъква се още, че от дружеството не са представени доказателства за предприети мерки срещу длъжниците, спиращи или прекъсващи изтичането на съответния давностен срок, включително доказателства за отказ на длъжника за плащане с позоваване на изтекла погасителна давност. По отношение на вземания от лица, които са

осъществили покупката на услуги под ДДС номер, с оглед спазване принципа на данъчен неутралитет издадените кредитни известия следвало да се предоставят на получателите по доставката. Относно цедираните вземания, за които също е поискано възстановяване на данък, е посочено, че същите представляват чужди вземания, за които не следва да се претендира корекция на данъка, поради липса на активна правна легитимация на цедента да предявява такова. Отделно от това се позовават на чл. 90 от Директива 2006/112/ЕО, доколкото Република България се е възползвала от правната възможност по чл. 90, ал.2 от Директивата да дерогира правилото на чл. 90, ал. 1.

Конкретно произнасяне с диспозитив в ревизионния акт или с отделен акт /А./, по отношение на исканията за възстановяване на ДДС, в хода на ревизията не е направено. Прието е в мотивите на РА, с оглед депозираното възражение по отношение на ревизионния доклад, че прякото прилагане на чл. 90, параграф 1 от Директивата относно правото за намаляване на данъчната основа за данък върху добавената стойност в случай на неплащане на цената е недопустимо поради наличието на дерогация, предвидена в чл. 90, параграф 2 на Директивата. Взето е предвид, че правото на Съюза не допуска изначално да има дерогация, а е необходим законов механизъм за защита. Органите по приходите сочат, че за България този механизъм е въведен с разпоредбите на Глава седемнадесета „а“ от ЗДДС, с която е регламентиран специален режим за касовата отчетност на данък върху добавената стойност. На лицата, избрали да прилагат режима за касова отчетност, е дадена възможност да не дължат ДДС, когато не са получили плащане от клиенти по извършените от тях доставки, което не е сторено от жалбоподателя. Освен това липсвали данни дружеството да е издало данъчните документи, изискуеми по ЗДДС /чл. 113/ и съответно изискуеми по Директива 2006/112/ЕО /чл. 220/ в случаите на намаляване на данъчната основа /включително при пълно или частично неплащане/- а именно кредитни известия. Прието е, че не са налице формалните предпоставки за извършване на корекция на ДДС, доколкото не е спазен принципът на документална обоснованост на стопанските операции. Липсвали данни и за заведени граждански дела, които да водят до безспорен извод за несъбираемост на процесиите вземания. Дружеството не прекратявало едностранно договорите поради системно неизпълнение на задълженията за плащане, а продължило да издава фактури. Относно несъбраните вземания, цедирани на трето несвързано лице, органите по приходите намират, че след цедиране не е налице несъбираемо вземане.

От [фирма] е подадена жалба с която, е оспорен по административен ред издадения ревизионния акт и с Решение №365/08.03.2021 г. на Директор на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП е потвърден изцяло Ревизионен акт №Р-29002919008049-091-001/16.12.2020 г., издаден от Р. Г. С. - орган, възложил ревизията, и Д. С. Д. - ръководител на ревизията.

В хода на съдебното производство са допуснати и приети основна и

допълнителна Съдебна финансово-икономическа експертиза /СФИЕ/, неоспорени от страните /с изключение на оспорване от страна на ответника на отвори по правни въпроси/, които се кредитират от съда като компетентно изготвени, при използване на специални знания.

От отговор на поставената задача по т.1 от Заключението на ВЛ по основната експертиза, се установява, че [фирма] (през период 2014г. [фирма]), е представило информация за приходи от неустойки за неизпълнение на договори, събрани от клиенти на дружеството през 2014г., за които не е начислен ДДС. Въз основа на техническа информация, съдържаща се в билингвата система през 2014г., дружеството е дефинирало три групи неустойки и обезщетения, подробно описани. Според вещото лице, вземанията на дружеството произтичат от договори за електронни съобщителни услуги, достъп до интернет, телевизия и др., анекси и допълнителни споразумения към тях, договори за лизинг/продажба на изплащане на крайни електронни съобщителни устройства (мобилни телефони, таблети и др.), както и неустойки за неизпълнение на сключени договори с клиенти. В Приложения към договори с оператора е регламентирана отговорност на абоната при неизпълнение на поети договорености, описана в заключението. По делото са приложени Сметки за неустойка, неустойка устройство или неустойка за тарифно обвързване, издадени на клиенти на дружеството. Сметките са без ДДС и не са отразявани в дневниците за продажби по ЗДДС. [фирма] представило справка и счетоводни данни, според които, то е признавало приходи от неустойки (неустойки и обезщетения), за счетоводни цели, към момента на осъществяването на плащания от клиенти по издадени сметки за неустойки, неустойки устройство или неустойки тарифно обвързване, със счетоводни записвания по кредита на с/ки от група 79 ([ЕГН] „Приходи от глоби и неустойки дългосрочни договори“) срещу дебитиране на с/ки от група 50 „Парични средства“. В Оборотната ведомост на дружеството за 2014г. по делото, с/ка [ЕГН] „Приходи от глоби и неустойки дългосрочни договори“ е с кредитен оборот в размер на 4122519,42 лв., който е близък до този по справката 4123650,69 лв. по групи неустойки, към обясненията (Пр./406), Таблица № 4. По информация и счетоводни данни от [фирма], само суми които са били ефективно внесени от клиенти в дружеството през конкретни месеци на 2014 г. са били начислявани (осчетоводявани) по с/ка [ЕГН] „Приходи от глоби и неустойки дългосрочни договори“ за съответния месец. В този смисъл, данните за „начислена сума“, включени в представения файл „Групи_неустойки_обезщетения.xls“, не представляват начислени за счетоводни цели суми, а илюстрират генерирането на стойности от билингвата система по предварително зададени автоматизирани параметри. За да бъдат признати като приход и с това начислени счетоводно, неустойките е следвало да бъдат заплатени от съответните клиенти. Тогава и след проверки за коректност на генерирани неустойки, е признаван приход с отразяване на внесени суми по кредита на с/ка [ЕГН] „Приходи от глоби и неустойки дългосрочни договори“ за месеца, в

който плащането е постъпило в дружеството. При счетоводното и данъчно третиране по отношение на приходите от неустойки, [фирма] се е съобразявало с принципа да бъдат отразени приходи в момента, в който те са проверени и заплатени от съответните клиенти. Дружеството се е позовавало на счетоводното законодателство, че е следвало да прояви предпазливост предвид несигурния характер на сумите и предвид грешките, които е вероятно да се допускат при автоматичното им генериране, по предварително зададени параметри в билингвата система. Б. фактури за месечни абонаментни такси продължават да се издават на клиента до момента, в който му бъде прекратена услугата поради неплатени задължения или поради изразено желание от страна на клиента за предсрочно прекратяване на договора. Последната билингва фактура, в конкретния случай, се издава на клиента до един месец след прекратяване на услугата, тъй като е възможно да има закъснение в остойносттаването (рейтинга) на ползваните услуги и поради тази причина фактурата да се генерира по-късно. Последната билингва фактура се издава на клиента за предходен отчетен период, т.е. за потреблението до прекратяването на услугата. При неплащане от страна на клиента генерирането на неустойка от билингвата система е автоматичен процес, като след изтичане на определен в Общите условия на „А1 България ЕАД“ период от спирането на номера или прекратяване на услугата, се генерира неустойка за оставащите месечни такси до края на посочения в договора срок. При заявяване от клиент за предсрочно прекратяване на договор, от билингвата система му се генерира неустойка за оставащите месечни такси до края на посочения в договора срок. Изрично вещото лице е посочило и правната страна на въпроса, по отношение на която не е взело становище.

На въпрос 2 е даден следния отговор: При договарянето, месечните такси (вноски) са формирани на базата на договорените телекомуникационни и други услуги. Не е видимо включване на лизингови вноски за оборудване в месечните такси за услуги, чрез предоставянето на което оборудване, някои от тях се ползват. В този смисъл, стойността на оборудването (устройство), което е за многократна употреба, би следвало да се възвръща в рамките на срока за употреба, не чрез лизингови вноски (относими към вещь под наем) в месечните вноски, а чрез включване като елемент в себестойността на телекомуникационни услуги.

Според отговора на въпрос 3: Неустойките (обезщетения) в размер на стойността на оборудване (устройство), съгласно действащ ценоразпис на дружеството генерирани в билингвата система на [фирма], при невръщане от страна на клиента на оборудването (устройство), предоставено му за ползване от дружеството (група II), нямат пряко отношение към (не кореспондират с) неустойките в размер на месечните абонаментни такси, дължими от клиента за съответната S. карта до изтичане на посочения в договора срок, генерирани в билингвата система на [фирма] при прекратяване на договорни отношения от страна на клиента преди изтичане на минималния договорен срок (група I), и

нямат пряко отношение към (не кореспондират с) неустойките (обезщетения) в размер на фиксирана сума в зависимост от използвания тарифен план, генерирани в билинговата система на [фирма] при прекратяване на условията за тарифно обвързване при закупено устройство (мобилен апарат) на преференциална цена.

Вещото лице е дало следния отговор на въпрос 4: Неустойките (обезщетения), които [фирма] е дефинирало в група II, въз основа на техническа информация, съдържаща се в билинговата система, са обезщетения в размер на стойността на оборудване (устройство), съгласно действащ ценоразпис на дружеството, които се генерират в системата, при не връщане от страна на клиента (абоната) на оборудването (устройството), предоставено му за ползване от дружеството (оператора). Те са регламентирани при договарянето на услуги в част „отговорност“ като обезщетения (неустойки), които се дължат за оборудване, предоставено от оператора на абоната, в случай, че при прекратяване на договора, то бъде върнато в неизправно състояние или не бъде върнато от абоната на оператора, а не като обезщетения за неплатени лизингови вноски.

На въпрос 5: Предоставянето на устройството, не би следвало да е предоставяне на вещь под наем (ползване на техническо устройство от абонат срещу възнаграждение), а е предоставяне на абонат за временно ползване, в рамките на действие на договор и приложение към него, на комуникационно оборудване (устройство) Voice В., цифров приемник сателитна ТВ, рутер I. или друго оборудване, което е необходимо на абоната за достъп до и ползване на конкретна договорена телекомуникационна услуга. Оборудването (устройство) подлежи на връщане при прекратяване на договора. Месечните вноски са ангажирани с договорените услуги, а оборудването е само средство, чрез което оператора предоставя на абоната възможността да ползва конкретната телекомуникационна услуга, тъй като без него, тя не може да се ползва от абоната. Според вещото лице не се касае за оперативен лизинг (вещ под наем), но досежно правната страна е оставило на преценката на съда.

6. Не се следва (не се дължи) неустойка в случай, че абонатът при прекратяването на договора изпълни своето задължение да върне на оператора полученото от него оборудване и то е в изправност.

Вещото лице е дало следните отговори във връзка с отказа по искането на дружеството за възстановяване на ДДС върху несъбрани вземания:

1. [фирма] е извършило плащания (преводи) по ДДС до размера на декларирания данъчен резултат по СД за ДДС (ДДС за внасяне), за всеки данъчен период по отделно в рамките на 2014г., без остатък. Преводите са направени в законоустановения срок, с изключение на резултата за данъчен период м.01.2014г., който е внесен с лихва за забава (Таблица № 6). Преведеният ДДС по принадлежност (в ДБ) по размер съответства на декларирания данъчен резултат по СД за ДДС (ДДС за внасяне) по СД за ДДС на [фирма] (Таблица № 6), но не съответства на данните за Деклариран данъчен резултат (ДДС за внасяне) от дружеството, които са посочени в колона

2 на Приложение № 1 - Таблица 1– ДДС, подлежащ на възстановяване за 2014г., към Възражение на [фирма] до ТД на НАП, срещу РД № Р-29002919008 049-092-001/19.10.2020г. (Таблица № 5). Сумите относно деклариран данъчен резултат (ДДС за внасяне), по-сочени в колона 2 на Приложение № 1- Таблица 1 - ДДС, подлежащ на възстановяване за 2014г., към Възражение на [фирма] до ТД на НАП, с/у РД № Р-29002919008049-092-001/19.10.2020г. (Таблица № 5) не съответстват на декларирания резултат (ДДС за внасяне) по СД за ДДС на [фирма] за съответните данъчни периоди 2014г. (Таблица № 6). Несъответствието в данните в колона 2 Деклариран данъчен резултат се отразява и на данните, посочени в колона 5 Преизчислен данъчен резултат по чл. 88 от ЗДДС в Приложение № 1- Таблица 1– ДДС, подлежащ на възстановяване за 2014г., към Възражение на [фирма] до ТД на НАП, срещу РД № Р-29002919008 049-092-001/19.10.2020г. (Таблица № 5).

2. Сумите посочени в колона 4 на Приложение № 1- Таблица 1– ДДС, подлежащ на възстановяване за 2014г., към Възражение на [фирма] до ТД на НАП, с/у РД № Р-29002919008049-092-001/19.10.2020г., са претендирано намаление на данъчния резултат за периода, общо в размер на 7552237,87 лв. (Таблица № 5). Претендираните корекции по данни от Приложение № 1 Таблица 1 – ДДС, подлежащ на възстановяване за 2014г., към Възражение на [фирма] до ТД на НАП ГДО, срещу РД № Р-29002919008049-092-001/19.10.2020г. (Таблица № 5), които се отнасят до възстановяване на ДДС, не са относими към корекциите с РА за доначисляване на ДДС (Таблица № 7).

3. Не се установяват данни по делото, [фирма] да е избрало специален режим за касова отчетност на ДДС. Такива данни не се сочат и в част I „Данни за ревизираното лице“ на РА (РД) на дружеството, по делото.

4. Според нормативната уредба, [фирма] не е имало законово основание да избере да прилага специален режим за касова отчетност на данък върху добавената стойност, поради това, че не е отговаряло и не отговаря едновременно на условията по чл. 151а ЗДДС, поради това, че дружеството е отчетло и отчита значително по- голям облагаем оборот от дейността, реализиран за 12 последователни месеца.

5. По данни от представена от [фирма] коригирана справка от билингвата система (на електронен носител) за несъбираеми вземания, за които е поискано възстановяване на ДДС за 2014г. общо в размер на 7059 136,26 лв., 5261609,92 лв. (75%) са във връзка с вземания от частни клиенти, които не са регистрирани по ЗДДС и 1797526,34 лв. (25%) са във връзка с вземания от бизнес клиенти, повечето от които имат регистрации по ЗДДС. При положение, че немалка част от клиентите – длъжници по неплатени телекомуникационни услуги или неустойки по договори с оператора, са закупили услуги, не в качеството си на регистрирани по ЗДДС лица, то те не са притежавали и не са упражнили право на приспадане на данъчен кредит.

6. С Договор за цесия, [фирма] е цедирало свои вземания на цесионер.

Съвкупно за продадени вземания, цесионерът дължи на [фирма] цедент обща цена, която се изчислява на база възрастта на вземанията, съответно: 0.2% от стойността на вземания, възникнали до 06.09.2005г.; 1.9% от стойността на вземания, възникнали от 07.09.2005г. до 31.12.2010г.; 3.3% от стойността на вземания, възникнали в периода 01.01.2011г. до 31.01.2015г. От счетоводна гледна точка, паричните вземания от клиенти представляват финансови активи съгласно СС 32 Финансови инструменти, тъй като са свързани с бъдещо получаване на парични средства. Съгласно т.11.5, б. „г” от СС 32 Финансови инструменти, при отписване на финансов инструмент поради прехвърляне, резултатът от сделката се отчита като текущ финансов приход или текущ финансов разход. Една от възможностите за отписване на финансов актив – вземане от клиент, е прехвърлянето му от кредитора на трето лице (друг кредитор), т.е. сключване на договор за цесия. Сключването на договор за прехвърляне на вземане предизвиква счетоводни операции и в трите страни – цедент, цесионер и цедиран длъжник, съобразно клаузите на договора. От преценката, по съществуващото на спора, ще зависи дали могат или не да бъдат претендирани от трето лице, различно от дружеството (например, цесионер по несъбрани вземания от клиенти), вземания на суми, представляващи внесен ДДС от страна на дружеството, като подлежащи на възстановяване.

7. В Искане по чл. 129 от ДОПК във връзка с чл. 126 от ЗДДС изх. № 43 01/02.07.2019г., вх. № 26-А-8216/02.07.2019г. в ТД на НАП „ГД и О“, [фирма] е направило условно разделение на вземанията, за които счита, че са несъбираеми, и за които претендира, че поради тази причина следва да му бъде възстановен внесен в бюджета ДДС, на следните групи: Група 1 – Лоши вземания, генерирани в рамките на обичайната търговска дейност на [фирма], и на които то е титуляр към датата на по-даването на Искането. Група 2 – Лоши вземания, генерирани в рамките на обичайната търговска дейност на [фирма], и които то е цедирало на трето, несвързано лице по силата на договор за цесия от 2018г. Група 3 – Лоши вземания, генерирани в рамките на обичайната търговска дейност на [фирма], и чийто титуляр към датата на подаването на Искането е [фирма] по силата на универсално правоприемство след извършено преобразуване чрез вливане. Като относими за 2014 г. дружеството в Искането е посочило по отделните групи следните суми: Съгласно представени от [фирма] обяснения, сумата в колона „Общ размер на вземанията, за които са изтекли 3 години от датата им на изискуемост“, е посочена нетно от сумите, които са били получени от Дружеството от частични плащания по фактури от страна на клиенти, както и от суми, които са били получени от дружеството като възнаграждение от цесионера при цедирането на вземанията по отношение на тези от Група 2. Вещото лице е констатирало, че от [фирма] е представена нова детайлна справка от билингвата система (на електронен носител) по отношение на вземанията, които са в първоначалната справка от 02.07.2019г., с актуализирани данни към 30.11. 2021г. Представени в таблица, която съдържа обобщена информация от

справката, изготвена по данни към 30. 11.2021 г. по изброените параметри, тя придобива следното съдържание: Видно от справката, от положителен ефект от платени на дружеството суми от цесионерите при цедирането, както и от събрани суми от страна на цесионерите след датата на цесията, се намалява претенцията на [фирма] за ДДС за възстановяване с 493 101,60 лв. (Таблица 8 - Таблица 9). Или, по данни от [фирма], дружеството има извършени корекции на претенцията си за възстановяване на данък, във връзка с получени плащания от трети лица при прехвърляне на несъбрани вземания от клиенти.

В заключението на допусната и приета по делото Допълнителна Съдебна финансово-икономическа експертиза /ДСФИЕ/ вещото лице е дало следните отговори на поставените въпроси:

1. Според данни от Папка 1_Справка_Лоши вземания_30.11.2021, Ф. _ Приложение № 2_summary_13.01.2022_Microsoft Е. (Справка несъбираеми вземания към 30.11.2021г.), която представлява извадка от счетоводната и билинг система на [фирма], представена на Ф. памет по делото, несъбраните вземания на дружеството по фактури за доставки на стоки и услуги, отписани за счетоводни цели от [фирма] през 2014г. като несъбираеми, е в размер на 42354817,56 лв. в т.ч. ДДС в размер на 7059136,26 лв. (Таблица № 2, ред 1, кол. П и Р).

2. По данни от Папка 1_Справка_Лоши вземания_30. 11.2021, Final_ Приложение № 2_summary 13.01.2022_Microsoft Е. (Справка несъбираеми вземания към 30.11.2021 г.), от несъбраните вземания по фактури за доставки на стоки и услуги на клиенти, общо в размер на 42354817,56 лв. в т.ч. ДДС в размер на 7059136,26 лв. (Таблица № 2, ред 1, кол. П и Р), 31569659, 55 лв. в т.ч. ДДС 5261609,93 лв. касаят вземания от частни клиенти (Таблица № 2, ред 2, кол. П и Р) и 10785158,01 лв. в т.ч. ДДС 1797526,34 лв. вземания от бизнес клиенти (Таблица № 2, ред 3, кол. П и Р).

3. По данни от Папка 1_Справка_Лоши вземания_30.11.2021, Ф.- Приложение № 2_summary_13.01.2022_Microsoft Е. (Справка несъбираеми вземания към 30.11.2021 г.), от несъбраните вземания по фактури за доставки на стоки и услуги на клиенти, общо в размер на 42354817,56 лв., в т.ч. ДДС в размер на 7059136,26 лв. (Таблица № 2, ред 5, кол. П и Р), 13033348, 92 лв. в т.ч. ДДС 2172224,82 лв. касаят собствени вземания (Таблица № 2, ред 6, кол. П и Р) и 29321468,64 лв. в т.ч. ДДС 4886911,44 лв. цедирани вземания (Таблица № 2, ред 7, кол. П и Р).

4. По данни от Папка 1_Справка_Лоши вземания_30.11.2021, Ф.- Приложение № 2_summary_13.01.2022_Microsoft Е. (Справка несъбираеми вземания към 30.11.2021г.), от несъбраните вземания по фактури за доставки на стоки и услуги на частни клиенти в размер на 31569659,55 лв. в т.ч. ДДС в размер на 5261609,93 лв. (Таблица № 2, ред 9, кол. П и Р), 2248190,91 лв. в т.ч. ДДС 374698,49 лв. касаят собствени вземания (Таблица № 2, ред 10, кол. П и Р) и 29321468,64 лв. в т.ч. ДДС 4886911,44 лв. цедирани вземания (Таблица № 2, ред 11, кол. П и Р).

5. По данни от Папка 1_Справка_Лоши вземания 30. 11.2021, Ф.- Приложение № 2_summary_13.01.2022_Microsoft Е. (Справка несъбираеми вземания към 30.11.2021г.), от несъбраните вземания по фактури за доставки на стоки и услуги на бизнес клиенти в размер на 10785158,01 лв. в т.ч. ДДС в размер на 1797526,34 лв. (Таблица № 2, ред 13, кол. П и Р), 10785158, 01 лв. в т.ч. ДДС 1797526,34 лв. касаят собствени вземания (Таблица № 2, ред 14, кол. П и Р) и 0,00 лв. в т.ч. ДДС 0,00 лв. цедирани вземания (Таблица № 2, ред 15, кол. П и Р).

6. Видно от данните от Папка 1_Справка_Лоши вземания_30.11.2021, Та1_Приложение № 2_summary_13.01.2022_ М. Е. (Справка несъбираеми вземания към 30.11.2021г.), която представлява извадка от счетоводната и билинг система на [фирма], представена на Ф. памет по делото, информация от цесионера е събирана от А 1 през билинговата система и тя е представена в колона Н „Суми събрани от цесионера след цесията на вземането“ в справката. Тези суми от колона Н, заедно със сумите от колона К „Платена сума от клиента“ и от колона Л „Платена сума от цесионера при цедиране на вземането“ са приспаднати от общия размер на вземането (колона Й), в резултат на което в колона П е формиран остатък „Несъбрано вземане по фактурата“ (с ДДС) и в колона Р отделно е представен ДДС, който е в състава на несъбраните вземания по фактури в колона П.

7. [фирма] поддържа във вътрешните си системи информация за предприети действия за събиране на вземанията по т. 1 в изпълнение на вътрешни политики за събиране на просрочени вземания на дружеството. В тази връзка, с Опис на доказателства (Опис на приложения на технически носител - Ф. памет) по делото са представени данни в Папка 2 Процедури събиране на вземания, Папка 3 Договори колектори, Папка 4 Протоколи за дължима комисионна на колектори, Папка 5 Месечни отчети от колектори, Папка 6 Фактури от колектори, Папка 7 Договор за цесия.

Приети по делото са административната преписка, както и допълнително ангажираните от страните писмени доказателства.

Въз основа на приетите писмени доказателства по делото и извършени служебни справки от съда, в публичните електронни регистри на националните съдилища, общодостъпни за всички, в т.ч. и приходната администрация, се установява, че клаузите за неустойки по сключени с договори с клиенти между жалбоподателя [фирма] по договори с клиенти ФЛ/ЮЛ, преди 2018г, в който попада и ревизирания период: 01.01.2014г. до 31.12.2014г., са обявени за нищожни /в този смисъл са: са множество подобни случаи, при които съдът се е произнесъл по действителността на клаузите за неустойки на А1 в смисъла, посочен по-горе, а именно- че са нищожни, като например в Решение № 469 от 15.11.2018 г. по гр. д. № 506/2018 г. на Районен Съд - Л.; Решение № 199 от 13.07.2020 г. по в. гр. д. № 313/2020 г. На Окръжен Съд - П.; Решение № 172 от 18.06.2018 г. по гр. д. № 1131/2017 г. на Районен Съд - В.; Решение № от 10.07.2018 г. по гр. д. № 2557/2017 г. на Районен Съд - Г.; Решение № 171 от

19.11.2018 г. по гр. д. № 478/2018 г. на Районен Съд- Х.; Решение № 610 от 13.04.2018 г. по гр. д. № 7529/2017 г. на Районен Съд - Б.; Решение № 2031 от 21.12.2018 г. по гр. д. № 2079/2018 г. на Районен Съд - П.; Решение № От 27.02.2019 г. по гр. д. № 1616/2018 г. на Районен Съд - Г.; Решение № 131 От 31.01.2019 г. по гр. д. № 1947/2018 г. на Районен Съд - Ст.3.; Решение № От 15.02.2018 г. по гр. д. № 2081/2017 г. на Районен Съд-Г.; Решение № 363 от 02.12.2019 г. по гр. д. №488/2019 г. на Районен Съд- П.; Решение № От 12.08.2019 г. по гр. д. № 686/2018 г. на Районен Съд- Е.; Решение № 235 от 20.02.2019 г. по гр. д. № 3362/2018 г. на Районен Съд- Ст.3.; Решение № 260148 от 29.10.2020 г. по гр. д. № 495/2019 г. на Районен Съд - Шумен, както и в Решение № 102 от 25.04.2019 г. по гр. д. № 555/2018 г. на Районен Съд - С. и др./.

Установено е в хода на съдебното производство, че от страна на контролиращия административен орган Комисията за защита на потребителите на Република България /КЗП/ е поискано по съдебен ред обявяване нищожността на клаузите в договорите с крайни потребители на телекомуникационни услуги, тъй като според органа тези клаузи са във вреда на потребителя, което нарушава правилата за добросъвестност и води до значително неравновесие между правата и задълженията на А1 и потребителя и като такива следва да се считат за неравноправни по смисъла на Закона за защита на потребителите (ЗЗП) и Директива 93/13/ЕИО на Съвета от 5 април 1993 година относно неравноправните клаузи в потребителските договори. Според КЗП такива клаузи са неравноправни и съгласно чл. 143, ал. 2, т. 5 от ЗЗП, т.к. задължават потребителя да заплати необосновано високо обезщетение или неустойка в случай на неизпълнение на неговите задължения, като на основание чл. 146, ал. 1 от ЗЗП КЗП счита неустойките за предсрочно прекратяване на договора в размер на оставащите месечни вноски за нищожни, доколкото не са уговорени индивидуално, т.к. договорите на А1 са типови. В резултат на това е сключена Съдебна спогодба по гр. д. № 12268 по описа на Софийски градски съд за 2014 г., (по-долу „Спогодбата“) между [фирма] и Комисията за защита на потребителите (КЗП). В чл. 1 от Спогодбата е заложено: Ако достъпът до Мрежата бъде спрял или абонаментът за услуги бъде прекратен по инициатива или по вина на Абоната преди изтичането на Срока на ползване, определен за този абонамент, Абонатът дължи на Оператора неустойка в размер на месечните абонаментни такси, дължими за абонамента, за който договорът се прекратява, по техния стандартен размер, без отстъпка, до изтичане на съответния Срок на абонамента. Когато Абонатът е физическо лице- потребител по смисъла на Закона за защита на потребителите, максималният размер на неустойката за предсрочно прекратяване по тази клауза не може да надвишава трикратния размер на месечните абонаментни такси за услугите на срочен абонамент по техния стандартен размер без отстъпка, като изрично е уговорено, че Операторът се задължава да въведе тази клауза в договорите за предоставяне на електронни

съобщителни услуги, сключвани от него с потребители. Спогодбата е одобрена от съда с влязло в сила определение и поради това притежава силата на пресъдено нещо.

При така установеното от фактическа страна, съдът въз основа на събраните по делото доказателства и въз основа на приложимия закон, прави следните правни изводи:

Жалбата до съда изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването, подадена е в срок, поради което се явява процесуално допустима.

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевирани доводи за нищожност на РА, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. За валидността на акта съдът следи служебно.

На първо място, е спазен срокът по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство, с посочената по-горе ЗВР, в рамките на 5-годишния срок.

Съгласно разпоредбата на чл. 112, ал. 2 от ДОПК, ревизията може да се възлага от: т. 1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция или т. 2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски.

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК Ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение. Компетентността на органа, подписал посочените по-горе заповеди и оспорвания РА е установена с официални документи по смисъла на чл. 179, ал. 1 от ГПК, с обвързваща материална доказателствена сила, която не е оборена. Изложеното до тук води до извод, че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи.

Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения.

Настоящата инстанция констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ (ред.- ДВ,

бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.), като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната.

С оглед изложеното, настоящият съдебен състав приема, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма.

По приложението на материалния закон съдът намира следното:

А1 България“ ЕАД ([фирма]) се явява доставчик (оператор) на мобилни (телекомуникационни) услуги или електронни съобщителни услуги, и услуги за достъп до интернет, цифрова телевизия и др. Вземанията на дружеството произтичат от договори за електронни съобщителни услуги, достъп до интернет, телевизия и др., анекси и допълнителни споразумения към тях, договори за лизинг/продажба на изплащане на крайни електронни съобщителни устройства (мобилни телефони, таблети и др.), както и неустойки за неизпълнение на сключени договори с клиенти.

По делото е установено, че [фирма] сключва с клиентите си договори за предоставяне на телекомуникационни услуги и услуги за достъп до интернет, телевизия, като в някои от тези договори се предвижда задължение клиентът да остане обвързан с договора за определен минимален срок и в този контекст му се предлагат някои промоционални условия, по-специално под формата на пониски месечни абонаментни вноски. Такива се явяват и договорите, които жалбоподателят е квалифицирал като договори с неустойки от група I- неустойки за предсрочно прекратяване на договора в размер на оставащите месечни вноски, от група III- неустойки за тарифно обвързване при закупено устройство на преференциална цена, както и договори с неустойки от група II- неустойки за невръщане на оборудване, предоставено за ползване от страна на

[фирма] на клиент.

В хипотезата на предсрочно прекратяване на договор, дружеството дезактивира услугите по договора и изготвя на клиента документ наречен „сметка“ за обезщетението, което последният му дължи и чийто размер е предварително определен в приложение към договора, като стойността не се облага с ДДС.

Предмет на оспорване на първо място са установени с РА допълнително задължения на [фирма] по ЗДДС за данъчни периоди от 01.01.2014 г. до 31.12.2014 г. общо в размер на 5 095 944,32 лв., в т.ч. за ДДС в размер на 3 107 796,61 лв. и лихви върху тях в размер на 1 988 147,71 лв., произтичащи от извършени корекции на декларирания резултат за всички данъчни периоди в обхвата на ревизията вследствие на начислен ДДС на основание чл. 86, ал. 2 във връзка с чл. 82, ал. 1 от ЗДДС общо в размер на 3 107 796,61 лв. върху суми, квалифицирани от дружеството като неустойки за предсрочно прекратяване на договори с клиенти в размер на оставащите месечни вноски, неустойки за невръщане на оборудване, предоставено за ползване от страна на [фирма] на клиент и неустойки за тарифно обвързване.

При отделяне на спорното от безспорното, е видно, че предметът на спора не се отнася до фактите по делото, а е правен и е свързан с обосноваването на акта и неговата материална законосъобразност, във връзка с тълкуването и прилагането на Закона за ДДС, общностното право и неговото приложение и тълкуване на относимите норми от Директива 2006/112/ЕО. Спорът се свежда до това дали сумата, дължима при предсрочно прекратяване на договорите за предоставяне на услуги, е неустойка- обезщетение, което не подлежи на облагане с ДДС, тъй като не се явява възнаграждение за извършена услуга и попада под регулацията на правилото на чл. 26, ал. 2, изр. 2 от ЗДДС.

В случая, е безспорно установено от заключението по СФИЕ, че за процесния период в счетоводството на дружеството- жалбоподател са генерирани неустойки (обезщетения) общо в размер на 15 579 168,37 лв., в т.ч. по Група I – 15 338 057,31 лв., Група II – 234 842,00 лв., Група III – 6 268,86 лв.; платени неустойки (обезщетения) общо в размер на 4 123 650,69 лв., в т.ч. по Група I – 4 090 654,77 лв., Група II – 27 147,13 лв., Група III – 5 848,77 лв., по данни от билингвата система, по справки и по счетоводни данни по делото.

Основният аргумент на жалбоподателя е, че доколкото по силата на закона /чл.26, ал.2, изр.2 от ЗДДС/ плащането на неустойка не се смята за възнаграждение по доставка, нито плащането на неустойка има основание да се приравни на доставка на стока или услуга, както към момента на плащането на част от начислените неустойки, така и към момента на начисляването им като вземания по неустойки, за съответния данъчен период, върху тях не е начисляван ДДС.

Съгласно действащия национален закон- чл.26, ал.2 от ЗДДС, данъчната основа се определя на базата на всичко, което включва възнаграждението, получено от или дължимо на доставчика във връзка с доставката, от получателя или от друго лице, определено в левове и стотинки, без данъка по този закон. Не се

смятат за възнаграждение по доставка всякакви „плащания“ на „неустойки и лихви с обезщетителен характер“. От цитирания законов текст е видно, че неустойките не са елемент от данъчната основа на доставките, съответно върху стойността им не се начислява данък върху добавената стойност.

По своята същност неустойката е класически институт на облигационното право, проявна форма на договорната отговорност. Общата правна уредба на неустойката е в чл. 92 от ЗЗД, която се допълва от правилото на чл. 309 от ТЗ, приложимо в отношенията между търговци. Така съгласно чл. 92, ал. 1 от ЗЗД неустойката обезпечава изпълнението на задължението и служи като обезщетение за вредите от неизпълнението, без да е нужно те да се доказват. Неустойките се начисляват въз основа на неизпълнение, частично изпълнение или изпълнени действия, различни от договорените между доставчик и получател. Неустойките, дължими от доставчика на получателя по доставката във връзка с неизпълнение, частично изпълнение или изпълнени действия, различни от договорените между страните, нямат характер на плащане по доставката. Тоест неустойката не дава отражение при определяне на данъчната основа на доставката от изпълнителя по договора. За извършената доставка във връзка с изпълнение на договора от дружеството изпълнител следва да бъде издаден счетоводен документ с данъчна основа определена по реда на чл. 26 от ЗДДС, без същата да бъде намалявана с дължимата на възложителя неустойка.

В процесния случай, въз основа на сключените договори с клиенти, са начислени, в счетоводството на ревизираното дружество, към датата на прекратяване на договорите и възникването на вземането за неустойки, за ревизирания период, стойността на неустойката, съгласно конкретния индивидуален договор с клиент ФЛ или ЮЛ, и е прието, че тази начислена сума е необлагаема с ДДС. Съгласно чл. 84 от ППЗДДС за документирането на неустойките и лихвите с обезщетителен характер не се издава данъчен документ (вкл. и фактура), а същите се документират с издаване на документ, удостоверяващ плащането им. В този смисъл неустойката може да се документира чрез издаване на първичен счетоводен документ, отговарящ на изискванията на Закона за счетоводството /ЗСч/. Задължителните реквизити, които следва да съдържа първичния счетоводен документ са предвидените в разпоредбата на чл. 6, ал. 1 от ЗСч.

Следва да се отбележи, че при редакцията на нормата на чл. 26, ал. 2, изр. второ от ЗДДС в сила от 01.01.2013 г. до момента (включващ и периода на ревизията) има редица разяснения и становища на НАП, че плащанията за неустойки, независимо от техния характер са необлагаеми. Така в Разяснение на НАП № 2-893/15.11.2016 г. се излага тезата, че: ... след промяната на чл. 26, ал. 2, изр. второ от ЗДДС, в сила от 01.01.2013 г. плащанията за неустойки, независимо от техния характер /обезщетителен или санкционен/, не са елемент от данъчната основа на доставка, съответно върху стойността им не се начислява данък върху добавената стойност. В тази връзка неустойките, дължими от доставчика на получателя по доставката във връзка с неизпълнение, частично изпълнение

или изпълнени действия, различни от договорените между страните, нямат характер на плащане по доставката. Аналогично, органите на НАП излагат в свое Разяснение № 96-00-83/24.04.2019: „В чл. 26, ал. 2, предл. второ от ЗДДС /изм., ДВ, бр. 94 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г./ е регламентирано, че не се смятат за възнаграждение по доставка всякакви плащания на неустойки и лихви с обезщетителен характер. Видно от изложената нормативна уредба в сила от 01.01.2013 г. неустойките не са елемент на данъчната основа и характерът на същите не е от значение.“

Настоящият съдебен състав, намира, че доколкото не е налице промяна в действащата уредба на ЗДДС, по отношение на нормата на чл.26, ал.2, изр. 2 от ЗДДС, следва да съобрази не наименоването на конкретни клаузи като неустойки или обезщетения, по договори, предмет на проверка, изключването от данъчната основа на обезщетения и неустойки, а съдържанието на тези договорки, с оглед преценката дали в конкретния случай е налице действителна клауза, обективизираща по смисъл и съдържание обезщетение или неустойка. Тази преценка, се дължи, както с оглед националното законодателство /ЗЗД/, така и при съблюдаване актовете и тълкувателните решения по преюдициални запитвания на СЕС, освен когато се касае за пълна идентичност на фактите, и е налице задължение за директно прилагане с обратно действие на тълкувателните решения на СЕС.

Във връзка Решение на Съда (девети състав) от 11.06.2020г. по дело C-43/19 /ECLI:EU:C:2020:465/ /Vodafone Portugal - Comunicacoes Pessoais/ и Решение на Съда (пети състав) от 22.11.2018г. по дело C-295/17 /ECLI:EU:C:2018:942/ /МЕО- Servicos de Comunicacoes e Multimedia/, е установено, че в редица държави член на ЕС, същите са били обект както на широко обсъждане в юриспруденцията, така и са били обект на обществено недоволство, с оглед ретроактивното им действие като тълкувателни актове по преюдициални запитвания, като в някои държави /Германия и Англия/- националните данъчни администрации, именно по отношение на тези решения, са постановили конкретни задължителни указания, че същите ще се прилагат занапред, от момента и към правоотношения възникнали след постановяването им или са променили данъчните си законодателства, в съответствие с решенията на СЕС по дело C-295/17 и C-43/19. В този смисъл, като са преценили, че е налице сходство по фактите, с процесния случай, органите по приходите, са изпълнили задължението си, да съблюдают практиката на СЕС. Предвид това, ревизиращите органи, са анализирали фактите и са изложили достатъчно аргументи в РД, съответно в РА, защо приемат, че констатираните вземания не са с характер на неустойки, позовавайки се на конкретни цитирани решения на СЕС.

Съгласно чл. 2, §1, буква „в" от ДДС Директивата, както и съгласно чл. 2, т. 1 от ЗДДС, с ДДС се облага доставката на стоки и услуги, извършени възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество. Съгласно постоянната съдебна практика доставката на услуги е

извършена възмездно по смисъла на тази разпоредба само ако между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се разменят насрещни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя. Случаят се приема за такъв само ако съществува пряка връзка между извършената услуга и получената ѝ равностойност, и платените суми действително представляват насрещна престация за услуга, която е установима в рамките на такова правоотношение (Решение по дело C-16/93, по дело C - 250/14 и C -289/14, C-43/19, C-277/05 и др.) В този смисъл отговорът на въпроса дали предварително определената сума, която [фирма] получава в случай на предсрочно прекратяване на договор, не е неустойка с обезщетителен характер, а възнаграждение за възмездна доставка на услуга, зависи от това дали от една страна възнаграждението е свързано с установима услуга, представлява възнаграждение именно за тази услуга и от друга страна, дали тази услуга е реално извършена.

В тази връзка следва да се подчертае, че в Решение по дело C-174/00, СЕС вече се произнесъл по въпроса дали е налице пряка връзка в случай на плащане за услуга, която не се ползва фактически. С решението е прието, че съществува пряка връзка между фиксираните, годишни вноски на членове на спортно дружество и предоставяните от него услуги, които се състоят в предоставянето на спортни съоръжения на постоянно разположение на членовете. СЕС приема, че годишните вноски на членовете могат да се разглеждат като насрещна престация за предоставените от дружеството услуги, независимо от факта, че членовете, които са внесли своите годишни такси не са използвали съоръженията. И това според съда е така, тъй като предметът на услугата е в поемането на задължение за осигуряване на достъп до тези съоръжения и извършените във връзка с така поетото задължение разходи, поради което същата следва да се счита за извършена, независимо, че лицата решават да не се възползват от нея. Аналогично в т. 28 от Решение по съединени дела C-250/14 и C-289/14 СЕС приема, че в замяна на цената, платена при покупката на билет, пътникът получава произтичащото от тази покупка право да се ползва от изпълнение на задълженията по договора за превоз, като независимо дали ще упражни това право, авиокомпанията ще е престирала с предоставянето на възможност той да се ползва от посочените услуги.

Характерно за договорите с телекомуникационните оператори, какъвто е жалбоподателят по основната си икономическа дейност, е, че таксуването на услугите от избрания абонаментен план, когато този абонаментен план е с фиксирана стойност, се извършва независимо от действителния обем на използваните услуги по пакета и възмездява осигурения от него непрекъснат достъп до тях чрез съобщителната му мрежа. Следва да се има предвид, че в решения по дело C-43/19 и по дело C- 295/17, които разглеждат сходна фактическа обстановка, а именно договорена дължимост на възнаграждение от страна на получател на телекомуникационни услуги при предсрочно

прекръпяване по негова вина на сключения договор, СЕС изрично е посочил, че в замяна на цената, платена при сключването на договор за предоставянето на услуга, клиентът получава произтичащото от това право да се ползва от изпълнението на задълженията по договора, независимо дали ще упражни това право. Поради това е правилно прието, че доставчикът предоставя услугата от момента, в който позволява на клиента да се ползва от нея и фактът, че клиентът не е упражнил посоченото право, не се отразява на наличието на пряка връзка. Нещо повече, според СЕС е правноирелевантен фактът, че към момента, в който сумата, договорена като „неустойка“, става дължима е налице дезактивиране на продуктите и услугите, предвидени в договора. Съгласно т. 41 от решение по дело С-43/19, предоставянето на услугите следва да се счита за осъществено, тъй като на посочените клиенти е дадена възможност да се ползват от него. Тоест приема, че обезщетението /в частност договорената неустойка/ следва да се разглежда икономически като част от общата цена за предоставянето на процесните далекосъобщителни услуги, която е разделена на месечни части само по отношение на начина на плащане (своеобразно плащане на вноски) и при нарушаване на задължението за плащане става незабавно изискуема в размера, който е предварително договорен между страните. С оглед на гореизложеното се налага извода, че въпреки факта, че услугата не се ползва за целия период на договора, то не е налице прекъсване на пряката причинна връзка между плащането на възнаграждението и извършването на услугата.

Предоставяната далекосъобщителна услуга, в процесния случай, следва да се приеме и за индивидуализирана, тъй като услугата като вид, обхват и насрещната престация за правото да се ползва тази услуга, се определят при сключването на договора между жалбоподателя и неговите клиенти. По специално, от приобщените примерни договори и писмени обяснения е видно, че насрещната престация за услугата се определя съгласно ясно установени критерии, в които се уточняват както месечните вноски, така и дължимата сума (когато тя е фиксирана сума) или начина на изчисляване на сумата при предсрочно прекръпяване на договора (когато тя е определяема, но не е определена като сума). Установено е по делото от писмените доказателства, че начисляваните от дружеството неустойки са класифицирани в групи, в зависимост от начина на определяне на размера им, което е изрично посочено във фактическата част на настоящото решение. По същество обаче, следва да се приеме, че цената на основния пакет услуги, за съответния срок, е фиксирана с договора цена, която е обвързана със срока на действие на договора. Това макар и да не е изрично аргументирано в националното законодателство, съответства на т.нар. клаузи със срок на лоялност, за конкретните ползвани услуги, при конкретните договорени условия. В решението на СЕС по дело С-43/19, се приема, че сумите събирани от икономически оператори при предсрочно прекръпяване по вина на клиента на договор за доставяне на услуги, предвиждащ спазването на срок на лоялност, в замяна на

предоставянето на изгодни търговски условия на този клиент, трябва да се считат за възнаграждение за възмездна доставка на услуги независимо от факта, че не съвпадат с останалите суми, които биха били платени през останалата част от срока за лоялност.

Предвид горното, наличието на пряка връзка между доставяната услуга и начислените обезщетения и икономическата обосновааност между тях, изключват възможността процесните начислени суми, да бъдат третирани като неустойки или обезщетения за вреди. Безспорно, както бе посочено по-горе, българското законодателство допуска договарянето на неустойка, която освен гаранционна функция за изпълнението на договора, служи и за обезщетение за претърпени или възможни вреди, за изправната страна, при неизпълнение на договора. Доколкото обаче, в случая плащането е в директна връзка с реално доставена услуга, която може да се ползва, макар и да не е ползвана по вина на клиента, възраженията на жалбоподателя за приложение на чл. 26, ал. 2, изр. 2 от ЗДДС е неоснователно.

Априори, това един от аргументите на съдилищата в Република България да обявят клаузите за неустойки, в полза на мобилен оператор при предсрочно прекратяване на договор за услуга, поради неплащане на сума по договора от потребителя, определена в размер на всички абонаментните вноски за периода от прекратяване на договора до изтичане на уговорения в него срок, за нищожни, като противоречащи с добрите нрави на основание чл. 26, ал. 1, пр. 3 от ЗЗД. В този смисъл е константната практика на ВКС /Решение №110/21.07.2016 по дело №1226/2015 на ВКС, ТК, I т.о., Решение №193/09.05.2016 г. по т.д. №2659/2014 г. на ВКС, I т.о. и Решение №219/09.05.2016 г. по т.д. №203/2015 г. на ВКС, I т.о./.

Въз основа на изложеното следва да се приеме, че с оглед на действителното икономическо и търговско положение, което представлява основен критерий при прилагане на общата система на ДДС (вж. в този смисъл решение от 20 юни 2013 г., Newey, C-653/11, т. 42), обезщетението /в процесния случай наименовано като неустойка/, изчислено като сума равна на оставащите месечни вноски по договора, без предоставената отстъпка от стандартната цена, в случаите на сключени договори с ФЛ и допълнителните споразумения към тях, представени по делото, представлява насрещна престация- за предоставяната от оператора услуга. Този извод е направен с постановеното Решение по дело С- 295/17, с което е прието, че тази престация по своя характер, е възнаграждение за услугата, т.е. в процесния случай няма характер на обезщетителна неустойка.

На следващо място, във връзка с възражението на жалбоподателя, свързано с приложение на разпоредбата на чл. 90, §1 от Директивата, съдът намира за нужно да посочи, че същата разпоредба дава възможност за корекция на начислен ДДС в случаите, когато вземането стане окончателно несъбираемо или данъчнозадълженото лице изтъкне, че с оглед на обстоятелствата има вероятност задължението да не бъде изпълнено. Разпоредбата обаче не отменя

задължението на доставчика по облагаема доставка да начисли дължимия по нея ДДС. Фактът на продължителното им неплащане и липсата на възможност да бъдат събрани /което е установено по справките представени в хода на ревизионното производство/, би могъл да е основание и да доведе до корекция на начисления ДДС в следващи данъчни периоди. Това е така, защото именно в такъв последващ данъчен период, биха възникнали основания, за отписване на тези вземания като несъбираеми, съгласно нормите на ЗКПО, и евентуалното им предявяване за възстановяване на ДДС, по реда на чл. 129 от ДОПК, в случай, обаче, че евентуално дължим ДДС е реално внесен в републиканския бюджет, какъвто не е настоящия случай, защото именно в процесното ревизионно производство, за пръв път се извършва установяване на задължения за ДДС, за процесните вземания. Освен това с Договор за цесия дружеството е цедирало на трето несвързано с него лице посочените вземания, поради което и органите по приходите са приели, че след цедиране на вземанията, по отношение на [фирма] не е налице несъбираемо вземане. Вземанията са с друг титуляр и това е цесионерът- лицето, придобило вземанията срещу заплатена от него насрещна престация на цедента / [фирма]/. Валидната цесия е правна сделка, необлагаема по ЗДДС, поради което и тя преклудира правото на цедента, да претендира както вземането, така и всички произтичащи от него потестативни права. Изводите на ревизиращите органи, че по отношение на цедираните вземания, не е налице активна легитимация на ревирианото лице, да иска възстановяване на ДДС, върху прехвърлените вземания, са по същество правилни, но само при действителност на цесията.

Въз основа на фактите и правните изводи по делото направени по-горе, съдът намира, че в процесния случай, ревизиращите органи са достигнали до правилен извод, че начислените за процесния период вземания, наименовани и начислени от ревизираното лице като неустойки, нямат характер на неустойки и обезщетения, попадащи в обхвата на нормата на чл.26, ал.2, изр. второ на ЗДДС. Тези изводи, обаче, макар и правилни в процесния случай, по отношение на характера на клаузите за неустойки, следва да бъдат съобразени и преценени с оглед валидността и действителността на вземането, както към момента на възникването му, начислението му, така и към момента на постановяването на РА. Недействителните вземания, в частност нищожните такива, в цялост като доставки или като част от конкретна доставка, не са предмет на облагане с ДДС и с оглед направените възражения и доказателства по делото, съдът следва да разгледа по същество и този въпрос, доколкото той обосновава облагането с ДДС на процесните начислени суми, приети от ревизиращите органи за прикрити възнаграждения.

Релевантен е въпроса относно това дали процесните установявания са свързани с наличието на действителна прикритата сделка /като част от общата сделка по доставка на далекосъобщителни услуги, представляваща част от възнаграждение по основаната доставка/ или с наличието на нищожна клауза, въз основа на която не може да съществува действително вземане по прикритата

доставка. Установяването на недействителността на вземанията, поради нищожността на клаузите на неустойки, е аргумент, в полза на това, че настоящият казус, за който е образувано ревизионното производство и е предмет на съдебно обжалване- не е идентичен с фактите по Решение на Съда (девети състав) от 11.06.2020г. по дело C-43/19 /ECLI:EU:C:2020:465/ /Vodafone Portugal- Comunicacoes Pessoais/ и Решение на Съда (пети състав) от 22.11.2018г. по дело C-295/17 /ECLI:EU:C:2018:942/ /MEO - Servicos de Comunicacoes e Multimedia/.

Константната съдебна практика на националните съдилища и относимата практика по тълкувателни решения на СЕС, приема, че когато с клауза за неустойка се прикрива друг вид действително съглашение между страните, т.е. друг вид доставка между тях, се спазва режима за облагане с ДДС за прикритата доставка, в случай че е действителна клаузата за създаване на конструкцията на прикрита сделка и ако е действителна и сама прикрита сделка и същата е облагаема с ДДС.

Според настоящата инстанция, приходните органи не са съобразили именно това, че на облагане с ДДС подлежи действителната прикрита сделка, но не и нищожната такава. Това влече материална незаконосъобразност на акта, поради това, че нищожната прикрита доставка, в частта на договореното възнаграждение по доставката за процесните далекосъобщителни услуги, не може да бъде в тази част и облагаема доставка по смисъла на ЗДДС.

За да приеме това съобрази обвързващата сила на присъдено нещо по отношение обявените за нищожни клаузи за неустойки на договорите, от гражданския съд, в който попадат договорите с клиенти на жалбоподателя за процесния период и одобрената от СГС съдебната спогодба по гр.д. № 12268/2014 г. между КЗП и [фирма] от 01.06.2016г. По делото се установи, че всички клаузи, с които операторът на далекосъобщителни услуги-жалбоподател в настоящото производство, едностранно е въвел по отношение на клиентите си задължение за заплащане на определена сума, наименована в договорите като неустойка, от потребителя на съответната по програмата далекосъобщителна услуга, дължима при предсрочното прекратяване на договора, по вина на този потребител, са нищожни, като неравноправни клаузи. Настоящият състав споделя изцяло изводите на гражданските съдилища и в спогодбата за нищожност на неравноправните клаузи. Съгласно чл. 143 от Закона за защита на потребителите /ЗЗП/ неравноправна клауза в договор, сключен с потребител, е всяка уговорка в негова вреда, която не отговаря на изискването за добросъвестност и води до значително неравновесие между правата и задълженията на търговеца или доставчика и потребителя при определени хипотези, регламентирани в цитираната правна норма. Според разпоредбата на чл. 146, ал. 1 от ЗЗП, във връзка с Директива 93/13/Е. на СЕ от 05.04.1993г. относно неравноправните клаузи в потребителските договори, неравноправните клаузи в договорите са нищожни, освен ако са уговорени индивидуално. В този смисъл, не са индивидуално уговорени клаузите, които

са били изготвени предварително и поради това потребителят не е имал възможност да влияе върху съдържанието им, особено в случаите на договор при общи условия, изготвен и прилаган едностранно от доставчика на конкретните далекосъобщителни услуги, каквито са по същество предлаганите от жалбоподателя пакетни услуги по договор с абонаментен план, както за ФЛ, така и за ЮЛ. В настоящия случай клаузите на типовия договор са приложими директно спрямо потребителите, без последните да дават възможност за изразяване на изрично съгласие, т.е. начинът на уреждане на съдържанието на правата и задълженията на насрещните страни изцяло изключва възможността клаузите да бъдат уговорени индивидуално. От съдържанието на типовия договор е видно, че в случай, че потребителят прекрати едностранно и предсрочно договора или преустанови изпълнението по него, същият дължи на оператора сума, равна на сбора на месечните абонаментни такси до края на срока на договора, независимо от това, че няма да ползва вече предоставената услуга. Сумата е дължима и изискуема от момента на прекратяване на договора. За срока на договора, потребителят няма право да преустановява временно ползването на услугите. При предсрочно прекратяване на договора от страна на потребителя, му е вменено задължение да продължава да заплаща на ответника сума в размер на месечните такси до първоначално определения срок на договора. Разглежданата клауза за неустойка обезмисля изначално предоставеното формално от закона право на всяка страна по сделката, да иска предсрочното прекратяване на договора, на някое от изрично предвидените в закона основания за това. Налага се изводът, че е без значение дали потребителят ще преустанови предсрочно ползването на предоставените му услуги или ще ползва същите за целия срок на договора. И в единия, и в другия случай същият ще бъде задължен, по силата на цитираната клауза от договора /Раздел 11 от типов договор/, да заплати дължимите месечни вноски до изтичане на целия срок на договора.

Следва да бъде отбелязано, че ЗЗП е приет въз основа на Директива 93/1 З/Е на Съвета от 5 април 1993 г., относно неравноправните клаузи в потребителските договори и преповтаря разпоредбите ѝ. Чл. 143 от ЗЗП е идентичен с текста на чл. 3 от Директивата, който гласи, че в случаите, когато дадена договорна клауза не е индивидуално договорена, тя се счита за неравноправна, когато въпреки изискването за добросъвестност създава в ущърб на потребителя значителна неравнопоставеност между правата и задълженията, произтичащи от договора. Не се счита за индивидуално договорена клауза, която е съставена предварително и следователно потребителят не е имал възможност да влияе на нейното съдържание, по-специално във връзка с договори с общи условия. Съгласно §3 от същата директива, приложението съдържа примерен и неизчерпателен списък на клаузи, които се смятат за неравноправни, като основанията в приложението са идентични с клаузите, посочени в чл. 143, т. 1-18. По приложението на Директивата Съдът на ЕС вече се е произнесъл със задължителна за страните-членки юриспруденция. С решение от 14.03.2013 г.

по дело С-415/2011 г. Съдът е постановил, че чл. 3, § 1 от Директива 93/13 трябва да се тълкува в смисъл, че понятието „значителна неравнопоставеност“ в ущърб на потребителя трябва да се прецени, като се направи анализ на националните правни норми, приложими при липсата на уговорка между страните, за да се установи дали и евентуално в каква степен по силата на договора потребителят е поставен в по-неблагоприятно правно положение от предвиденото в действащото национално право. За тази цел се явява релевантно да се разгледа и правното положение на потребителя с оглед на предвидените в националната правна уредба средства за предотвратяване на прилагането на неравноправните клаузи; да се отговори на въпроса дали неравнопоставеността е възникнала „въпреки изискването за добросъвестност“; да се провери дали като постъпва добросъвестно и справедливо с потребителя, продавачът или доставчикът може основателно да очаква, че потребителят ще се съгласи със съответната клауза при индивидуални договори.

Нормата на член 3, параграф 3 от Директива 93/13 трябва да се тълкува в смисъл, че приложението, към което препраща тази разпоредба, съдържа само примерен и неизчерпателен списък на клаузи, които могат да бъдат обявени за неравноправни. Въведената със ЗЗП, респективно с Директива 93/13 система за защита се основава на идеята, че потребителят е в положение на по- слаба страна спрямо продавача или доставчика от гледна точка както на преговорните си възможности, така и на степента си на информираност, като това го принуждава да приема предварително установените от продавача или доставчика условия, без да може да повлияе на съдържанието им /Решение от 14.06.2012 г. по дело С-618/10 на СЕС/. Разпоредбите на чл. 146, ал. 2 и ал. 3 от ЗЗП и на Директива 93/13/Е на Съвета от 5 април 1993г., ясно сочат на извод, че клаузите, по сключените за процесния период типови договори за мобилни услуги, предоставяни от [фирма] е неравноправна, не само поради това, че при сключването на договора потребителят не може да влияе върху съдържанието ѝ, но и поради това, че безспорно потребителят по силата на цитираната клауза от договора е поставен в значителна неравноправност спрямо другата страна по договора, по силата на правна норма, която същият не би могъл да промени чрез преговори с оператора при сключването на договора, а същата несъмнено е предварително предвидена, изцяло в негова вреда, не отговаря на изискването за добросъвестност и води до явно неравновесие между правата и задълженията на двете страни по договора. Тези клаузи за неустойки, обективирани в договорите с потребителите, за процесния период, противоречат на чл. 63 от ЗЗД за добросъвестност, изведена като основен принцип на облигационното право. Несъмнено разпоредбата е предвидена във вреда на потребителя, като го задължава при изпълнение на неговите задължения по договора, независимо от правното основание за това, както и от възможността за наличието на извинителни причини, да заплати конкретна или определяема сума, наименована като неустойка по договорите, която поради противоречие с чл. 26, ал. 1 от ЗЗД е нищожна по смисъла на чл. 146, ал. 1 от ЗЗП. Съгласно чл.

26, ал. 1 от ЗЗД нищожни са договорите, които противоречат на закона или го заобикалят, както и договорите, които накърняват добрите нрави, включително и договорите върху неоткрити наследства.

Българската правна доктрина и съдебна практика безспорно приема, че нищожната сделка, в случая част от сделка-доставка /по основната доставка за една предоставяна с договорите далекосъобщителна услуга/ не поражда изначално, не към момента на установяване, а към момента на сключване на нищожната клауза, права и задължения за страните. Нищожната клауза, не води до нищожност на целия договор, но по отношение на нищожната договорка, какъвто е процесния случай по отношение на допълнително начислените вземания от оператора, за процесния ревизиран период, наименовани по договорите клаузи за „неустойки“, не възникват правни последици за страните по договора. Т.е. изначално не възниква и не съществува валидно вземане на [фирма], за фактурираните като неустойки суми за процесните данъчни периоди. Нищожността, като форма на недействителност е винаги начална /ab initio/ и не може да се заздравя, като всеки може да се позове на нищожността на сделката /в този смисъл - Тълкувателно решение №1 от 19.05.2004 г. по дело №1/2004 г. на ВКС,ОСГК/.

Въз основа на изложеното, съдът намира, че независимо от това, че за процесния случай, ревизиращите органи, са направили правилен извод, че със сключените за процесния период договори в частта, в която са установени от мобилния оператор вземания, при прекратяване на договорите с клиенти, наименовани „неустойки“, нямат характер на „неустойки“ по смисъла на закона, липсата на валидност на тези клаузи, която е безспорно установена в хода на съдебното производство като нищожност, обосновава и нищожността на всички прикрити клаузи, в т.ч. и за квалифицирането им като възнаграждения по основната доставка на далекосъобщителни услуги, по процесните договори за ревизирания период. Като не са съобразили нищожността на клаузите за неустойки и с това нищожността на възникналите вземания по тези клаузи, независимо от това дали имат характер на неустойка или на възнаграждение, органите по приходите са извършили облагане с ДДС, върху нищожни и с това несъществуващи вземания, макар и начислени в счетоводството на ревизирания субект. Съгласно постоянната практика на ВАС, ДДС не се дължи при нищожен договор, в частност по нищожна част от договора, какъвто е процесния случай. В този смисъл Решение №1146 от 29.01.2019 г. по адм. д. №11623/2018 г., VIII отделение на ВАС, както и инструкцията на министерство на финансите, Главна данъчна дирекция в писмо изх. №24-00-201 от 21.04.2003 г. на МФ относно данъчното третиране на нищожна сделка, установена от ревизия, в която изрично е прието, че нищожната сделка не представлява облагаема доставка по смисъла на ЗДДС. Тя не осъществява състава нито на чл. 6 от ЗДДС, нито специфичните хипотези на чл. 8 и чл. 10 от ЗДДС.

В обобщение следва да се приеме, че като са начислили ДДС върху

недействителни поради нищожността им вземания приходните органи, са постановили РА в противоречие с материалния закон, съставляващо основание за отмяна на същия акт.

Във връзка с доводите на жалбоподателя относно незаконосъобразно начисляване на размера на ДДС върху пълната стойност на начисленията за неустойки, за процесния период, съдът намира, че ревизиращите органи незаконосъобразно са приели и са начислили ДДС върху пълния размер на начисленията за процесния период от вземания за „неустойки“. Това противоречи на изводите на самите ревизиращи органи, които за да обложат с ДДС тези суми са приели, че те нямат характер на неустойки и са ги третирали като възнаграждение за предоставяната услуга по договора.

Съгласно чл. 67, ал. 1 от ЗДДС размерът на данъка се определя, като данъчната основа се умножи по ставката на данъка. Изключението от този принцип е регламентирано в ал. 2, която определя, че когато при договаряне на доставката не е изрично посочено, че данъкът се дължи отделно, приема се, че той е включен в договорената цена. Съдържанието на клаузите на процесните договори посочва изрично, че всички цени, по конкретните пакети, предлагани на клиентите са с ДДС. Т.е. касае се за суми, третирани към момента на постановяване на РА като възнаграждение, което е елемент от общата цена по договора. Платец на косвения данък по ЗДДС е винаги крайния потребител, за него реално е данъчната тежест по ДДС, при заплащане на конкретна услуга. Доставчикът в процесния случай, с оглед обратното начисляване на ДДС има задължение, да изчисли и внесе ДДС, а не да обложи още веднъж част от цената на услугата, към крайния потребител. Аргумент в тази насока е и това, че при договорите с ФЛ, събираната при прекратяване сума е сбор от стойностите на цената за стандартния пакет услуги до оставащия срок на договора. В тази цена е включен ДДС и облагането на калкулираната сума при прекратяване на договора, още веднъж с ДДС, е в пълно противоречие с целите и механизма на косвения данък за ДДС и общата система на ЕС за ДДС. Според чл. 67, ал. 2 от ЗДДС и практиката на СЕС (дело С-249/12 и С-250/12) когато при договаряне на доставката не е пояснено, че данъкът се дължи отделно, приема се, че той е включен в договорената цена.

Във връзка с възражението за недължимост на ДДС върху стойността на неплатените, но начислени неустойки, за процесния период, следва да се отбележи, че липсата на сезиране по реда на чл.129 от ДОПК, за същите, не задължава органите за произнасяне по тях.

На следващо място, предмет на оспорване е и отказът, обективиран в мотивите на РА по искането на А1 БЪЛГАРИЯ“ ЕАД с писмо вх. №26-А-10405/04.09.2020 г., в хода на ревизионното производство, да бъде извършена корекция на декларираните резултати за периодите в обхвата на ревизията със суми, съответстващи на начислен и внесен в бюджета ДДС от [фирма] и от [фирма], чиито универсален правопреемник е [фирма], във връзка с осъществени облагаеми доставки, вземанията по които се твърди, че са

несъбираеми, на основание чл. 129, ал. 1 от ДОПК. Съдът с оглед установените по делото факти прави следните правни изводи:

Съгласно чл. 90, пар. 1 от Директивата за ДДС 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006г. относно общата система на данъка върху добавената стойност, в случай на анулиране, разваляне, отказ или пълно или частично неплащане, или когато цената е намалена след извършването на доставката, данъчната основа следва да се намали съответно, съгласно условия, които се определят от държавите членки. Параграф 2 от този член гласи, че в случай на пълно или частично неплащане държавите членки могат да дерогират от параграф 1. Съгласно практиката на СЕС, чл. 90, пар. 1 от ДДС Директивата има директен ефект (в този смисъл, решения на СЕС по дела C-246/16, Di Maura, C-404/2016, Lombard, C-242/18, У. Лизинг, C-146 /19, SCT d.d., определение на съда по дело C-507/20). Данъчнозадължените лица имат правото да се позовават на разпоредбата на чл. 90, пар. 1 от Директивата, позволяваща намаляване на данъчната основа в случаите, посочени от тази разпоредба (вкл. в случай на неплащане), стига да са доказани фактите от хипотезата ѝ. Както е посочено в Определение на СЕС по дело C-507/20 „следва също да се припомни, че от една страна, член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС отговаря на условията, за да породи директен ефект, и от друга страна, че принципът на предимство на правото на Съюза означава, че всеки сезиран в рамките на своята компетентност национален съд в качеството си на орган на държава членка е длъжен да не прилага всяка национална разпоредба, противоречаща на разпоредба от правото на Съюза с директен ефект, в разглеждания от него спор.“ (пар. 31 от Определение на СЕС по дело C-507/20).

Въз основа на задължителното тълкуване на общностните норми, във връзка с приложението на общата система на ДДС в ЕС, посочени по-горе, съдът намира, че дори и да се приеме становището на данъчните органи, че чрез чл. 115 от ЗДДС България е извършила дерогация, чрез която напълно е изключила правото да се намали данъчната основа при неплащане, то подобна дерогация би противоречала на разпоредба от правото на ЕС. Съгласно решението на СЕС по дело C-242/18, т. 62 и 63 тази дерогация не е абсолютна, а само до момента, в който вземането стане окончателно несъбираемо или когато лицето изтъкне и докаже, че съществува обоснована вероятност вземането да остане несъбрано. Подобно право на дерогация не може да се разпростира отвъд тази несигурност и в частност не може да уреди въпроса дали в случай на окончателно неплащане може да не се намали данъчната основа за ДДС (в този смисъл, решения на СЕС по дела C-246/16, Di Maura, C-242/18, У. Лизинг, C-146 /19, SCT d.d., определение на съда по дело C-507/20). Всъщност допускането на възможността държавите членки да изключат в такъв случай всякакво намаляване на данъчната основа за ДДС, би било в противоречие с принципа на неутралност на ДДС, от който по-специално произтича, че предприятието, което събира данъка за сметка на държавата, трябва изцяло да бъде освободено от тежестта на дължимия или платен данък в рамките на неговата облагаема с

ДДС икономическа дейност (пар. 25 от решение на СЕС по дело C-146 /19, SCT d.d.).

Тълкуването на СЕС е напълно възприето и от ВАС в решение № 17148 от 16.12.2019г. на ВАС, 8-мо отделение, постановено по адм. дело № 11672/2016, във връзка с решение по преюдициално запитване до СЕС по дело C-242/18, /У. Лизинг/. В решението си СЕС, посочва, че доколкото данъчната основа се състои от действително получената насрещна престация, не може да се събира ДДС, в размер, надвишаващ получения от доставчика. СЕС потвърждава, че липсата на изрична уредба относно намаляването на данъчната основа при неплащане на цената, представлява дерогация от страна на Република България от предвиденото в ДДС Директивата правило. Дерогацията, обаче, е възможна единствено, доколкото в определени случаи, неплащането на насрещната престация трудно може да бъде проверено или може да бъде само временно. В решението на СЕС, е посочено също, че националните власти, следва да определят какви доказателства да се съберат, за да се намали данъчната основа при пълно или частично неплащане. От изложеното, съдът прави извод, че направените от [фирма] искания за възстановяване на ДДС, върху несъбираеми вземания /за които е установено пълно или частично неплащане/, са допустими.

По отношение определяне на условията, при които ДДС може да бъде приспадат, съгласно решението на СЕС по дело C-242/18 /У. Лизинг/, на българските данъчнозадължени лица следва да се предостави възможност да възстановят ДДС, когато вземането стане „окончателно несъбираемо“, но също и когато „данъчнозадълженото лице изтъкне, че с оглед на обстоятелствата има вероятност задължението да не бъде изпълнено“. Съгласно чл. 64 от цитираното решение подобна вероятност съществува, например, когато данъчнозадълженото лице не успее да събере сумите, които му се дължат през продължителен период от време. Нещо повече, имайки предвид, че ДДС следва да е в тежест само на крайния потребител, размерът на данъчната основа на ДДС, подлежащ на събиране от данъчните органи, не може да е по- висок от размера на насрещната престация, която крайният потребител действително е платил и въз основа на която е изчислен понесения в крайна сметка от него ДДС (в този смисъл, решение на СЕС по дело C-295/17, пар. 53-56, решение по дело C 317/94, пар. 19).

Същевременно, в мотивите на РА, в които по същество, са постановили отказ по тези искания, ревизиращите органи, са посочили частично изисквания за възстановяване, без обаче, да е направена реална проверка в счетоводството на ревизираното лице и да са събрани доказателства относно относимите факти, а именно- датата на която настъпва факта на неплащане чрез установяване на несъбираемостта на процесните вземания. По отношение на процесните вземания, за които са налице данни и доказателства /установени конкретно по вид и размер в заключението по СФИЕ и допълнителната СФИЕ/, съдът намира, че прехвърлените с договор за възмездна цесия вземания на третото

лице цесионер, не се квалифицират като вземания на жалбоподателя, освен ако се установи по безспорен и категоричен начин, че са налице вземания, по отношение на които е предоставено само правото за събирането им, а не са прехвърлени изцяло или се установи невалидност на цесиите, във вр. чл. 99, ал.3 и ал.4 от ЗЗД.

От заключението на вещото лице по приетата по делото основна Съдебна финансово-икономическа експертиза се установи, че Дружеството е извършило плащания (преводи) по ДДС до размера на декларирания данъчен резултат по СД за ДДС (ДДС за внасяне), за всеки данъчен период по отделно в рамките на 2014 г., без остатък, т.е. А1 ефективно е внесло ДДС в републиканския бюджет.

От назначената и приета допълнителна финансово-икономическа експертиза се установи, че несъбраните вземания на Дружеството по фактури за доставки на стоки и услуги, отписани за счетоводни цели през 2014 г., са в размер на 42 354 817.56 лв., в т.ч. ДДС в размер на 7 059 136.26 лв. От същото заключение е видно, че от несъбраните вземания по фактури за доставки на стоки и услуги на клиенти, отписани за счетоводни цели през 2014 г. като несъбираеми 13 033 348.92 лв., в т.ч. ДДС 2 172 224.82 лв. касаят собствени вземания, а 29 321 468.64 лв., в т.ч. ДДС 4 886 911.44 лв.- цедирани вземания.

От изложеното следва, че искането на А1 за възстановяване на ДДС върху несъбираеми вземания, за които е установено пълно или частично неплащане, по отношение на които е установено в хода на съдебното производство (а именно от заключението на вещото лице), че е начислен и реално внесен в приход на републиканския бюджет ДДС за процесиите вземания, е допустимо. Несъстоятелни са аргументите на данъчните органи, че не са налице доказателства за предприети спрямо всеки един от длъжниците действия. Аргумента, че плащане въпреки всичко би могло да постъпи, не би следвало да е пречка за възстановяване на ДДС. В този случай данъчната основа следва да се увеличи и данъчнозадълженото лице следва да плати ДДС отново (в този смисъл, решения на СЕС по дело С-242/18, У. Лизинг; дело С-246/16, Di Maura, пар. 27).

По отношение на аргументите изложени от ревизиращите органи в мотивите на РА, относно реда и процедурата, по която следва да се направи исканото възстановяване, на ДДС върху несъбираеми вземания, съдът намира следното: Съгласно чл. 115, ал. 1 ЗЗДС при изменение на данъчната основа на доставка или при развалянето на доставка, за която е издадена фактура, доставчикът е длъжен да издаде известие към фактурата. В настоящия случай не е налице изменение на данъчната основа по силата на нова договореност между доставчик и получател, липсва и разваляне на доставката. Освен това, издаване на кредитни известия в случая би било равносилно на опрощаване на задълженията, което не е целта на жалбоподателя. Подобно изискване не се поставя и от практиката на ЕС. Напротив, както и данъчните органи признават, ако правото за възстановяване е на базата на вероятност задължението да не

бъде изпълнено, „то това право кореспондира с необходимостта данъчната основа да бъде увеличена в случай на плащане“ (стр. 12, пар. 1 от РА). Т.е., когато не става въпрос за окончателна несъбираемост, а за изтъкване на вероятност задълженията да не бъдат изпълнени, практиката на СЕС счита, че фискът е защитен, защото при евентуално плащане ДДС все пак ще бъде внесен. Ако обаче се приеме тезата на НАП за издаване на кредитни известия, вероятност за плащане вече не би съществувала, тъй като вземанията ще бъдат на практика опростени, ще липсва основание за плащане. СЕС никъде не поставя изискване за премахване на присъщата за неплащането несигурност чрез разваляне на договора, а напротив – счита, че и в тази хипотеза интересите на фиска са гарантирани. Предвид посоченото, данъчните органи тълкуват решение по дело С-242/18 превратно, като влагат в същото смисъл, който не е бил заложен от СЕС. Неплащането само по себе си не е еквивалент на разваляне на доставката и не обосновава приложението на чл. 115 ЗДДС. В този смисъл е Решение № 431 от 19.10.2018 г. на АдМС - В. Т. по адм. д. № 762/2017 г., където съдът приема че КИ не отговаря на изискването на чл. 115, ал.1 от ЗДДС, тъй като неплащането не е равнозначно на разваляне на доставката, нито е основание за намаляване на данъчната основа. Следователно, не са налице правни основания за издаване на кредитни известия в случай на неплащане, както се твърди в РД и РА. Клиентът продължава да дължи цялата договорена цена, която не е била намалена и теоретично все още е възможно да бъде заплатена. България не е изпълнила задължението си да определи формалните условия, които следва да се спазват при намаляване на данъчната основа в случай на неплащане. Случаите, в които е приложим чл. 115 ЗДДС са изрично определени в разпоредбата и сред тях не е налице хипотезата на неплащане. Правилата, предвиждащи корекция, са неприложими в разглеждания случай, тъй като в закона не са налице специалните изисквания, необходими за хипотезите на неплащане. Това е така, първо, защото чл. 115, ал. 2 ЗДДС изисква корекцията да стане в 5-дневен срок от настъпване на съответното обстоятелство, а в ситуация на неплащане е неясно кое е това обстоятелство, което дава право на корекция. Освен това, според разпоредбата на чл. 115 ЗДДС данъчнозадълженото лице само извършва корекция на данъчната основа, без да има предварителна санкция от данъчен орган и това е разбираемо, тъй като чл. 78 и чл. 115 ЗДДС включват случаи, които са ясни и не се нуждаят от особена преценка. Когато например договорът е развален, е напълно естествено, че престацията вече не е дължима, фактурата за нея няма да се плати, при което основанието за начисляването на ДДС е отпаднало, затова и се издава кредитно известие. Не е така еднозначно ясно положението при неплащане. Там основанието за издаването на фактурата не е отпаднало, но лицето, което е трябвало да заплати косвения данък не го е платило, оставяйки доставчикът на стоката (услугата) в неизгодното положение да плаща на държавата суми за сметка на друг, който друг не изпълнява задължението продължително време. При това положение, съдът намира, че коригирането на

данъчната основа чрез издаване на кредитно известие е неприложима процедура в случай на неплащане.

Поради липса на предвидени специални правила като единствено възможен начин за действие остава да се приложи общият ред за прихващане и възстановяване по чл. 128 и сл. от ДОПК (аргумент и от Решение на ВАС № 17148 от 16.12.2019 г. на ВАС, 8-мо отделение, постановено по адм. дело № 11672/2016г.). 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. Съгласно чл. 129, ал. 2 от ДОПК след постъпване на искането може да се възложи извършването на ревизия или проверка. Предвид липсата на специални правила, съдът прави извод, че именно в хода на една такава ревизия/проверка данъчните органи биха могли да преценят, че неплащането има окончателен характер и да издадат съответния акт за прихващане или възстановяване /А./.

Въз основа на изложеното, съдът намира, че постановеният в мотивите на РА отказ за възстановяване на ДДС, върху несъбраните вземания на [фирма] към клиенти по фактури, издадени от [фирма] по искане с вх. №26-А-8216/02.07.2019 г., препотвърдено в хода на ревизията с писмо с вх. № 26-А-10405/04.09.2020 г., на основание чл. 129, ал. 1 от ДОПК, за възстановяване на данък върху добавената стойност /ДДС/ в размер на 7 552 237.86 лв. същият е незаконосъобразен и следва да бъде отменен, доколкото оспорването на този вид акт, попада в обхвата и реда за съдебен контрол на основание чл. 129, ал.7 от ДОПК и е направено своевременно с подадената жалба срещу РА. Редът за установяване на подлежащи на възстановяване и/или прихващане публични задължения, обаче, в конкретната хипотеза, с оглед установените факти, изисква извършването на ревизия/проверка от приходната администрация, каквато не е била предмет и не е извършена надлежно в хода на ревизионното производство, по относимите факти, посочени в мотивите на това решение. Естеството на акта, при тези данни, /който в процесния случай следва да бъде А., съгласно посочения по-горе приложим общ ред за прихващане и възстановяване по чл. 128 и сл. от ДОПК /, не позволява на съда, да се произнесе по същество, по смисъла на чл. 160, ал.3 от ДОПК, поради което в тази част, РА, следва да бъде отменен, а преписката върната на компетентния орган- за произнасяне, при спазване на указанията по прилагането и тълкуването на закона, дадени в мотивите на това решение. В този случай, следва да се счита, че искането е направено в срока по чл. 129, ал.1 от ДОПК, като за всеки конкретен период, органите по приходите, следва да преценят конкретна дата на възникване на основанието за възстановяване.

С оглед изхода от правния спор и направено искане от жалбоподателя, ведно с приложен списък по чл. 80 от ГПК и доказателства към него, и на основание чл.

161, ал. 1 ДОПК ответникът следва да бъде осъден да заплати сторените от жалбоподателя съдебно- деловодни разноски. По делото се претендират разноски, с приложени доказателства за плащане в общ размер на 88 076.32 лв., от които ДТ- 12.50 лв.; депозит за възнаграждение на вещо лице- 1 450 лв. и адвокатско възнаграждение-86 613.82 лв.. От страна на ответника е направено възражение за прекомерност на възнаграждението за адвокатска защита и представителство, което съдът намира за основателно, като с оглед действителната правна и фактическа сложност на делото, материалния интерес и активното процесуално поведение на процесуалните представители на жалбоподателя и като съобрази минималния размер, предвиден в чл.8, ал.1 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, следва да присъди такова в размер на 42 200 лв. Предвид това ответникът следва да разплати общо разноски по делото в размер на 43 662.50 лева.

Мотивиран от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София град, Трето отделение, 73- ти състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], ЕИК-[ЕИК], Ревизионен акт № Р-29002919008049-091-001/16.12.2020 г., издаден от Р. Г. С.- орган, възложил ревизията и Д. С. Д.– ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 365/08.03.2021 г. на директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, в частта, в която са установени задължения за внасяне по Закона за данък върху добавената стойност за данъчни периоди от 01.2014 г. до 31.12.2014г. общо в размер на 5 095 944.32 лева, в т.ч. за ДДС в размер на 3 107 796.61 лева и лихви върху тях в размер на 1 988 147.71 лв.

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], ЕИК-[ЕИК], Ревизионен акт № Р-29002919008049-091-001/16.12.2020 г., издаден от Р. Г. С.- орган, възложил ревизията и Д. С. Д.– ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 365/08.03.2021 г. на директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, в частта на постановен в мотивите на РА отказ за възстановяване на ДДС, върху несъбраните вземания на [фирма] по искане с вх. №26-А-8216/02.07.2019 г., препотвърдено в хода на ревизията с писмо с вх. № 26-А-10405/04.09.2020 г., на основание чл. 129, ал. 1 от ДОПК, за възстановяване на данък върху добавената стойност /ДДС/ в размер на 7 552 237.86 лв. и ВРЪЩА на ТД „Големи данъкоплатци и осигурители“– НАП, на основание чл. 160, ал.3 от ДОПК, административната преписка в тази част, за произнасяне, при спазване тълкуването и прилагането на закона.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“– С., да заплати на [фирма], ЕИК-[ЕИК] сумата от 43 662.50 лева, представляваща

съдебно- деловодни разноси в производството.

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд на Република България с касационна жалба в 14-дневен срок от получаване на съобщенията до страните.

СЪДИЯ: