

# РЕШЕНИЕ

№ 403

гр. София, 15.01.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 7 състав, в публично заседание на 13.10.2023 г. в следния състав:**

**СЪДИЯ: Маруся Йорданова**

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **7137** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на „ЛЕТО ИНВЕСТ“ ООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица]. партер, чрез адв. Т. В. Т., в качеството му на упълномощено лице срещу Ревизионен акт (РА) №Р-29002919008239-091-001/15.03.2023 г.. издаден от М. Х. С. - орган, възложил ревизията и Ц. Г. Б. - ръководител на ревизията, в частта потвърдена с Решение № 761/08.06.2023г. по отношение на установения резултат по ЗДДС за данъчен период 06/2019 г.

В настоящото съдебно производство дружеството – жалбоподател е представлявано от адв. Т. и адв. Т., които поддържат жалбата, претендират разносни за водене на делото, вкл. адвокатско възнаграждение, за които прилага списък. Представена е писмена защита.

Ответникът – директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” – С., редовно призован не изпраща представител. Изразява становище посредством молба от 11.10.2023г. оспорва жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София - град, след като обсъди оплакванията в жалбата, събраните по делото доказателства, становищата на страните и при направената служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал. 2 ДОПК, установи следното:

Административното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-29002919008239-020-001/13.12.2019 г., с която е възложено извършване на ревизия на „ЛЕТО ИНВЕСТ“ ООД за определяне на задълженията за данък върху добавената стойност за данъчните периоди от 01.05.2019 г. до 31.07.2019 г. ЗВР е връчена по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на деклариран електронен адрес на 16.12.2019 г., от която дата започва да тече определеният 3-месечен срок за извършване на ревизията. Със Заповед за изменение на ЗВР (ЗИЗВР) №Р-29002919008239-020-002/05.03.2020 г. срокът за извършване на ревизията е продължен до 15.05.2020 г. На основание чл. 114, ал. 4 от ДОПК, мотивирано искане на териториалния директор и Заповед №Р-29002919008239-ЗИД-001/08.05.2020г. на изпълнителния директор на НАП, е издадена ЗИЗВР №Р-29002919008239-020-003/ 08.05.2020 г., с която е определен срок за приключване на ревизията до 12.11.2020 г. На основание чл. 34, ал. 1, т. 2 от ДОПК е издадена Заповед №Р-29002919008239-023- 001/30.06.2020 г., с която производството по извършване на ревизия е спряно до приключване на образуваните пред ОС Стара Загора и препратени към Софийски градски съд. т.д. №538/2020 г. и т.д. №602/2020 г. Производството е възобновено със Заповед №Р-29002919008239-143-001/18.09.2020 г. и спряно на същото основание със Заповед №Р-29002919008239-023-002/12.01.2021 г. Цитираните заповеди са издадени от Г. С. С., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Контрол“ при ТД на НАП ГДО, оправомощен със Заповед №ГДО-215/12.12.2017 г. на директора на ТД на НАП ГДО.

Във връзка с преназначаването на Г. С. С. на длъжност директор на ТД на НАП ГДО, считано от 18.05.2021 г. е издадена Заповед №ГДО-62/ 20.05.2021 г., с която от същия са иззети правомощията на възлагащ орган по смисъла на чл. 119, ал. 2 от ДОПК и възложени на О. К. М., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Контрол“ при ТД на НАП ГДО.

Поради преназначаване на О. К. М. на длъжност директор на ТД на НАП С., считано от 15.11.2022 г., е издадена Заповед №ГДО-88/15.11.2022 г., с която от същата са иззети правомощията на възлагащ орган по смисъла на чл. 119, ал. 2 от ДОПК и възложени на М. Х. С., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Контрол“ при ТД на НАП ГДО.

На основание чл. 35 от ДОПК спряното ревизионно производство е възобновено със Заповед №Р-29002919008239-143-002/15.12.2022 г., като е определен срок за приключване на ревизията след възобновяване до 04.01.2023 г. Със ЗИЗВР №Р-29002919008239-020-004/16.12.2022 г. е извършена промяна в ревизиращия екип поради преминаване на член от същия на друга длъжност. Цитираните две заповеди са издадени от М. Х. С., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Контрол“ при ТД на НАП ГДО.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-29002919008239-092-001/18.01.2023 г. връчен по електронен път на 18.01.2023 г. Във връзка с молба на ревизиращия субект е издадено Уведомление №Р-29002919008239-РУС-001/31.01.2023 г., с което срокът за подаване на възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК е продължен до 01.03.2023 г. Подадено е писмено възражение №26-Л-2533/01.03.2023 г. срещу РД, което е обсъдено и преценено, като неоснователно.

Ревизията е приключила с РА№Р-29002919008239-091-001/15.03.2023 г., издаден от М. Х. С., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки - 3“ в отдел „Контрол“

при ТД на НАП ГДО - орган, възложил ревизията и Ц. Г. Б. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП ГДО - ръководител на ревизията. Същият е връчен по електронен път на 20.03.2023 г.

С оглед установяване на факти и обстоятелства и събиране на доказателства от значение за определяне данъчните задължения на ревизираното дружество са предприети процесуални действия, подробно описани в констативната част на ревизионния доклад, който по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от ревизионния акт.

На ревизираното лице са връчени четири искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ), в отговор на които са представени доказателства.

На основание чл. 45 са извършени насрещни проверки на „КИНО АРЕНА“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „ЛЕТО ИНВЕСТМЪНТ“ АД, ЕИК[ЕИК]. Резултатите от същите са обективирани в съставените протоколи за извършени насрещни проверки (ПИНП).

Отправени са искания за представяне на документи, сведения и писмени обяснения (ИПДСПОТЛ) до „ЕЙ ДЖИ КЕПИТЪЛ“ АД, ЕИК[ЕИК] и М. И. Б., в качеството им на трети лица, в резултат на което са събрани допълнителна информация и доказателства, касаещи задълженията на ревизираното дружество.

С Протоколи №Р-29002919008239-П.-001/16.12.2019 г., №Р-29002919008239-П.-002/17.12.2019 г. и №Р-29002921003533-П.-002/15.06.2022 г. са приобщени доказателства, събрани в хода на други контролни производства, проведени спрямо „ЛЕТО ИНВЕСТ“ ООД - проверка по прихващане или възстановяване с УИН П-29002919146814 и ревизия с УИН Р-29002921002701.

Извършени са проверки на данни в информационната система на НАП.

Жалбоподателят „ЛЕТО ИНВЕСТ“ ООД е вписан в Търговския регистър на 01.06.2016 г. и регистриран по реда на ЗДДС, считано от 22.06.2016 г. Дейността на дружеството през ревизираните периоди е свързана с придобиване и развитие на недвижими имоти, продажба, размяна, отдаване под наем, управление на недвижими имоти, инвестиции в недвижими имоти, проекти за развитие на недвижими имоти и услуги по финансов лизинг. Направени са констатации относно свързаните по смисъла на §1, т. 3 от ДР на ДОПК лица, включително за тези, които притежават пряко и косвено участие в капитала.

Въз основа на събраните доказателства е установено, че между „И ЕФ Д. ЛИЗИНГ“ ЕАД/„И АР БИ ЛИЗИНГ“ ЕАД/ като лизингодател и „КИНО АРЕНА“ ЕООД като лизингополучател, са сключени три договора за лизинг - № 003459-001/14.02.2007г. на стойност 19 857 811,90 лв., № 003459-002/18.06.2012 г. на стойност 2 040 069.55 лв. и №003459-003/18.06.2012 г. на стойност 15 808 286,46 лв. Два от договорите - № 003459-001/14.02.2007г. и № 003459- 003/18.06.2012 г. са с предмет придобиване от лизингодателя и предоставяне на лизингополучателя на сгради, а третият договор - № 003459-002/18.06.2012 г. - придобиване от лизингодателя и предоставяне на лизингополучателя на оборудване. И трите договора предвиждат прехвърляне на собствеността към лизингополучателя след изплащането на всички дължими лизингови вноски. „И ЕФ ДЖИ ЛИЗИНГ“ ЕАД е третирали лизинговите договори като доставка на стока, като е начислил ДДС в момента на предаването на активите - обект на договорите за лизинг с „КИНО АРЕНА“ ЕООД, сключени съответно през 2007г. и през 2012 г. От сключването на договорите до м. 05.2017 г. получателят „КИНО АРЕНА“ ЕООД е правил погасителни вноски, подробно описани в ревизионния

доклад. От м. 06.2017 г. лизингополучателят е спрял да плаща вноските.

На 09.05.2018 г. между „И АР БИ ЛИЗИНГ“ ЕАД и „ЛЕТО ИНВЕСТ“ ООД е сключен Договор за преобразуване чрез отделяне в съществуващо дружество по реда на чл. 262в от Търговския закон (ТЗ). „И АР БИ ЛИЗИНГ“ ЕАД е отделило и прехвърлило на получаващото дружество „ЛЕТО ИНВЕСТ“ ООД свои права и задължения, като преобразуващото се дружество не се прекратило и е запазило другите си дейности. Прехвърлени са активи, пасиви и фактически отношения, сред които и собствеността върху недвижими имоти, предоставени на финансов лизинг на клиента „КИНО АРЕНА“ ЕООД - Арена Запад и Арена М.; вкл. собствеността върху други движими вещи, предоставени на лизинг на „КИНО АРЕНА“ ЕООД; правата и задълженията по договори за финансов лизинг, сключени с „КИНО АРЕНА“ ЕООД, както и правата и задълженията по договор за кредит (овърдрафт), сключен с „ЮРОБАНК БЪЛГАРИЯ“ АД. За извършеното преобразуване „И АР БИ ЛИЗИНГ“ ЕАД е уведомило „КИНО АРЕНА“ ЕООД, като във връзка с правоприемството на 27.11.2018 г. на същото е било връчено нотариално заверено уведомление.

На 31.01.2019 г. правоприемникът „ЛЕТО ИНВЕСТ“ ООД е изпратил нотариални покани на лизингополучателя за връщане на лизинговите активи и заплащане на всички дължими до момента суми, като му е дал срок за изпълнение и го е уведомил, че след изтичането на същия следва прекратяване на договорите. В определения срок „КИНО АРЕНА“ ЕООД не е извършило плащане, поради което договорите за лизинг са прекратени едностранно от „ЛЕТО ИНВЕСТ“ ООД, считано от 14.04.2019 г. и съответно от 14.05.2019 г.

Във връзка с горното, ревизираното дружество е издало кредитни известия /КИ/, както следва: № 39/01.06.2019 г. с данъчна основа - 14 584 567.59 лв. и ДДС – 2 916 913,52 лв. към Договор за лизинг № 003459-001/14.02.2007 г.; № 40/01.06.2019 г. с данъчна основа - 1 404 152,94 лв. и ДДС - 280 830.59 лв. към Договор за лизинг № 003459-002/18.06.2012г. и № 41/01.06.2019 г. с данъчна основа - 12 889 584.68 лв. и ДДС - 2 577 916,94 лв. към Договор за лизинг № 003459-003/18.06.2012 г.

Посочените кредитни известия са включени в дневника за продажби и справка-декларация на „ЛЕТО ИНВЕСТ“ ООД за данъчен период м. 06/2019 г. С подадената справка-декларация по ЗДДС за данъчен период м. 07/2019 г. ревизираното дружество е декларирало обстоятелства по чл. 92, ат. 1 от ЗДДС и данък за възстановяване в размер на 5 884 387,12 лв. Сумата за възстановяване представлява ДДС по приключила процедура по приспадане за периода м. 05/2019 г. – м. 07/2019 г. Декларираният ДДС за възстановяване е формиран основно от описаните кредитни известия. Посочено е, че посочените данъчни основи са изчислени от „ЛЕТО ИНВЕСТ“ ООД като разлика между данъчната основа на съответната доставка и общо получените вноски по договора за лизинг, т.е. данъчните основи на кредитните известия включват всички неплатени вноски по лизинговите договори, а не само тези, които касаят периодите след прекратяването на договорите.

Издадените КИ не са включени в отчетните регистри на получателя - „КИНО АРЕНА“ ЕООД. В тази връзка в отговор на връчено ИПДПОЗЛ от 27.02.2020 г. от страна на „КИНО АРЕНА“ ЕООД е посочено, че по договорите не е извършвано плащане, поради наличие на спор между страните и заведени дела с предмет обявяване на нищожни два от договорите за финансов лизинг № 003459-002/18.06.2012 г. и № 003459- 003 от 18.06.2012 г., с искане до съда за признаване за установено, че „КИНО АРЕНА“ ЕООД е собственик на лизинговите вещи и претенция за връщане на

платените суми по цитираните договори за лизинг. Спорът е висящ пред Окръжен съд Пловдив - т.д. 696/2019 г. и т.д. 700/2019г. От страна на „КИНО АРЕНА“ ЕООД е направено изявление, че не е получило КИ и не знае за съществуването им. Тези КИ не са представени в производството по несъстоятелност по повод предявените вземания от негова страна и не се твърди за тяхното наличие, включително и по повод на подадените възражения срещу приети и неприети вземания. Според даденото обяснение на „КИНО АРЕНА“ ЕООД, предмет на спор между страните е и прекратяването на договорите.

С оглед изложеното, органите по приходите са приели, че на основание чл. 115, ал. 6 във връзка с чл. 6, ал. 2, т. 3 от ЗДДС, кредитните известия е следвало да се издадат с данъчни основи, съответстващи на сумите от вноските, които са били дължими от лизингополучателя след датите на прекратяване на договорите. В тази връзка е била изготвена покана по чл. 103 от ДОПК за извършване на корекция. В отговор дружеството изрично е декларирало, че няма да извършва корекция за намаляване на данъчните основи по кредитните известия, респ. няма да подава коригираща декларация по ЗДДС.

Предвид изложеното със спорния РА е извършена корекция в посока намаление на ДДС, отразен в кредитните известия в размер на 3 289 637.39 лв.

Остатъкът от претендираната сума за възстановяване в размер на 2 594 749,73 лв. е възстановен ефективно с Акт за прихващане или възстановяване № Р-29002919008239- 004-001/17.12.2019 г.

РА е обжалван по административен ред, като с Решение № 761/08.06.2023г. на директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" (ДД"ОДОП") С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП), същият е потвърден в частта по отношение на установения резултат по ЗДДС за данъчен период м.06/2019 г., което е и предмета на настоящия съдебен спор.

В хода на съдебното производство са приети съдържащите се в административната преписка доказателства.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Жалбата е подадена срещу годен за обжалване административен акт, от процесуално легитимирано лице и в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, с оглед на което е процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. Обжалваният ревизионен акт, в частта му, с която е потвърден при условията на чл. 156, ал. 6 от ДОПК от решаващия орган е издаден от орган по приходите, разполагащ с материална компетентност. Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК (Изм. - ДВ, бр. 82 от 2012 г., в сила от 1.01.2013 г.) ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията.

Процесният РА № Р-29002919008239-091-001 от 15.03.2023 г. е издаден от компетентни органи - възложилият ревизията М. Х. С.– началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Контрол“ при ТД на НАП ГДО, оправомощена със Заповед № ГДО-88/15.11.2022г. на Директора на ТД на НАП ГДО (лист45 и 46 от делото) и Ц. Г. Б. – ръководител на ревизията.

Спазена е предписаната от чл.120, ал.1, пр.1 ДОПК писмена форма по образца по чл.120, ал.3 ДОПК с реквизитите по чл.120, ал.1, пр.2, т.1–8 ДОПК, в т. ч. мотиви, обосноваващи от фактическа и правна страна установените задължения по ЗДДС с акцесорните им лихви по чл.175, ал.1 ДОПК и чл.1 ЗЛДТДПДВ и кореспондираща разпоредителна част при определяне резултатите по данъчни периоди и в рекапитулация. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е постъпило писмено възражение срещу констатациите, отразени в РД.

Съдът намира, че при издаването на ревизионния акт не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да водят до незаконосъобразност и необоснованост на обжалвания ревизионен акт. Същият е издаден от компетентен орган и в предвидената форма, при спазване на административнопроизводствените правила. Спорът между страните е относно материалната законосъобразност на акта. Спорен по делото е въпроса законосъобразно ли е отказано правото на „ЛЕТО ИНВЕСТ“ ООД да се прихване и/или възстанови сумата в размер на 3 289 637, 38 лв. от общо заявления от жалбоподателя данък за възстановяване в размер на 5 884 387,12 лв.

Настоящата инстанция намира, че основният спор по делото е правен и се свежда единствено до формираните въз основа на същата правни изводи, респ. извършената на основание чл. 115, ал. 6 от ЗДДС корекция на начисления ДДС по прекратените договори за лизинг респ. касае отговор на въпроса: приложимо ли е правото на дерогация по § 1 на чл. 90 от Директивата за ДДС в настоящия казус, който по принцип попада под дерогацията от задължението за намаляване на данъчната основа по ДДС, предвидена с § 2 от чл. 90 на Директивата за ДДС (неплащане на лизингови вноски за периода от спиране плащанията на лизингови вноски - м. 07.06.2017 г., до прекратяване на договорите – 01.06.2019г., при положение, че „Лето Инвест“ ООД изтъква обстоятелствата обявяване на “КИНО АРЕНА“ ЕООД в несъстоятелност и заличаването му като търговец.

В жалбата си срещу оспорения РД, жалбоподателят „ЛЕТО ИНВЕСТ“ ООД развива доводи за приложимост на разпоредбата на чл. 90, § 1 и §2 от Директива 2006/112/ЕО. С РА е прието, че ревизирианият субект не може да се позове на §1 и на правото да намали данъчната основа за облагане с ДДС в случай на неплащане на цената, тъй като към разглеждания период България прилага предвиденото с §2 от същата разпоредба дерогиране.

По същество на спора:

За да се приеме една разпоредба на правото на ЕС за безусловна, същата следва да създава задължение, което не е съпроводено от никакво условие и не зависи в изпълнението или действието си от приемането на никакъв друг акт - било на институциите на Съюза, било на държавите членки.

Съгласно чл.90, § 1 от Директива 2006/112/ЕО, в случаите на анулиране, разваляне, отказ или пълно или частично неплащане, или когато цената е намалена след извършването на доставката, основата

се намалява съответно съгласно условия, които се определят от държавите-членки, а съгласно § 2 от същата, в случаите на пълно или частично неплащане, държавите членки могат да дерогират от § 1. Разпоредбата на чл. 90, § 1 от Директива 2006/112/ЕО се транспонира в националното законодателство с нормата на чл. 115, ал. 1 от ЗДДС, според която 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. При увеличение на данъчната основа се издава дебитно известие, а при намаление на данъчната основа или при разваляне на доставки - кредитно известие /ал. 3/. Макар тази разпоредба да оставя на държавите членки известна свобода на преценка при определянето на мерките, които позволяват да се определи размерът на намаляването, това обстоятелство не засяга точния и безусловен характер на предписаното в същата задължение да се намали данъчната основа в конкретно описаните случаи. Следователно посочената разпоредба съответства на условията, за да породи директен ефект.

В § 2 от същата разпоредба, обаче се допуска държавите членки да дерогират правилото в случай на пълно или частично неплащане на цената на доставката. Следователно данъчнозадължените лица не може да се позовават на §1 в случай на неплащане на цената ако съответната държава членка е решила да приложи предвиденото в §2 дерогирание (виж Решение от 15 май 2014 г., *Almos Agrarkulkerereskedelmi*. C-337/13. EU:C:2014:328, т.23, Решение от 12 октомври 2017 г. *Lombard Ingotlan Lrzing Zrt*, C-404/16, т.39)

Съгласно цитираните разпоредби и с оглед даденото тълкуване на чл.90 от Директива 2006/112/ЕО в практиката на СЕС /т. 24 и т. 25 от Решението на СЕС по дело C-337/13 и т. 61 от Решението на СЕС по дело C-242/18/ следва да се приема за безспорно разбирането, че Република България е упражнила възможността си да дерогира от задължението за намаляване на основата в случай на неплащане, като същото становище е застъпено и в решение № 15922 от 22.12.2020г. по дело № 8914/2020г. на ВАС. Настоящият състав на съда намира за непротиворечива и последователна съдебната практика и относно разбирането, че 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 (решение по дело C-242/18 г., т. 62 и т. 63). Това е моментът, до който съгласно принципа на данъчен неутралитет, е допустимо данъчнозадълженото лице да бъде лишено от правото си да намалява данъчната основа, доколкото до този момент все пак съществува вероятност да получи вземането си.

Разглеждания случай касае несъбиране през продължителен период

от данъчно задължено лице на сумите, които му се дължат, съответно се отнася за вероятност задължението да не бъде изпълнено, за което националните органи под контрола на съда, следва да се уверят, че това действително е така, с оглед представените за целта доказателства. При такива обстоятелства (т. 65 от решението по дело C-242/18 на СЕС), предвидената в чл.90, § 2 от Директива 2006/112/ЕО възможност за дерогация, която единствено цели да преодолее несигурността, свързана със събирането на дължимите суми, не би могла да намери приложение в случай като разглеждания в главното производство, без да засяга възможността за увеличаване на данъчната основа, ако евентуално все пак се извърши плащане. В чл. 90,§ 1 от Директива 2006/112/ЕО, както и в решение на СЕС по дело C-242/18, а и във всички останали решения на СЕС в т.ч. и в цитираната в искането национална съдебна практика се коментира единствено хипотеза на коригиране на данъчната основа. Тази корекция се изразява в „изменение“ т.е. „намаление“ или „увеличение“ на данъчната основа съответно на начисления данък. Разпоредбата на чл. 90, § 1 от Директива 2006/112/ЕО изброява основания, при които следва да се извърши намаление на данъчната основа, но предоставя на държавите-членки сами да определят редът и условията, при които да бъде извършено това намаление, като в последната част на изречение от посочената разпоредба изрично се сочи, че то се извършват „съгласно условията, които се определят от държавите-членки“. В цитираната в жалбата национална съдебна практика няма противоречие, че чл. 115, ал. 1 от ЗДДС изброява изчерпателно основанията за „изменение на данъчната основа“, като пълното или частично неплащане не е сред тези основания, но въведеният в националното законодателство ред за корекция на данъчната основа е един и същ - специално създаден и регламентиран в чл.115 и сл. от ЗДДС. Предвиденият по чл. 115 от ЗДДС механизъм изисква при коригиране на данъчната основа да бъде издадено кредитно известие, при намалението ѝ и дебитно известие при увеличението ѝ, независимо на кое от основанията е възникнало задължението за корекция. Следователно независимо, че разпоредбата на чл. 115 от ЗДДС не въвежда пълното или частично неплащане като основание за изменение на данъчната основа и съответно не въвежда условия, при които да се установи дали дадено вземане е станало окончателно несъбираемо, тази разпоредба въвежда специален ред за изменение на данъчната основа и начисления данък и този ред е чрез издаване на кредитно или дебитно известие, което е задължително условие за допускане на такова изменение, тъй като от една страна то е проявление на принципа на документална обосновааност на стопанските операции, но основно на плоскостта на приложението на ЗДДС, издаването на кредитни известия



е предпоставка за осигуряване на принципа на неутралност на данъка. В тази връзка не може да бъде споделено изразеното от жалбоподателя разбиране, че след като Република България е упражнила възможността си да дерогира от задължението за намаляване на основата в случай на неплащане, то разпоредбата на чл. 115 от ЗДДС не регламентира механизъм, с който да се намалява данъчната основа и начисления данък.

Видно от Решение на Съда на ЕС от 03.07.2019 г. по дело C-242/18 г. „УниКредит Лизинг“ ЕАД по идентичен казус, което разглежда приложимия български ЗДДС в контекста на Директива 2006/112/ЕО, в същото изрично се посочва, че национална разпоредба, която при изброяване на положенията, при които се намалява данъчната основа, не посочва неплащането на цената на доставката, следва да се разглежда като израз на осъществената от държавата възможност за дерогиране, предоставена ѝ съгласно чл. 90, §2 от директивата за ДДС. Безспорно е, че с чл. 115 от ЗДДС са предвидени такива корекции само при изменение на данъчната основа на доставката или при развалянето на доставката, но не и при неплащане от страна на получателя по същата. Поради това Съда на ЕС приема, че Република България е упражнила възможността си да дерогира от задължението за намаляване на данъчната основа в случай на неплащане (т. 61).

При условие, че Република България е упражнила правото си на дерогация по чл. 90, §2 от директивата се налага извода, че не са налице предпоставките за пряко приложение на §1 от същата разпоредба. Същевременно безспорно е, че данъчната основа се състои от действително получената насрещна престация, поради което не може да се събира ДДС в размер, надвишаващ получения от данъчнозадълженото лице. Предвид това и съгласно принципа на данъчен неутралитет, въпреки че във вътрешното законодателство не е предвидена възможност за корекция на начисления ДДС по реално извършена доставка, по която има частично или пълно неплащане, несигурността относно събирането на дължимите суми следва да бъде взета предвид, като на данъчнозадълженото лице бъде дадена възможност да намали данъчната основа в момента, в който вземането стане окончателно несъбираемо или същото докаже, че с оглед на обстоятелствата има вероятност задължението да не бъде изпълнено. В този смисъл т. 21 - т. 23 от решението от 23 ноември 2017 г. по дело C-246/16. Di M..

Следователно, фактът на упражнено право на дерогация от страна на Република България не е достатъчно основание, за да се приеме, че данъчно задължено лице няма право да коригира размера на начисления ДДС в случай на неплащане, само обаче ако вземането стане окончателно несъбираемо или същото докаже, че с оглед на

обстоятелствата има вероятност задължението да не бъде изпълнено, което в случая не е налице.

В горния смисъл е и решението по дело C-242/18, съгласно което: „член 90 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че в случай като разглеждания в главното производство неплащането на част от дължимите по договор за финансов лизинг вноски за периода от спирането на плащанията до развалянето на договора, което няма обратно действие, от една страна, и неплащането на обезщетение, което се дължи при предсрочно разваляне на договора и съответства на сумата от всички неплатени лизингови вноски до края на срока на този договор, от друга страна, представляват неплащане, което може да попадне под дерогацията от задължението за намаляване на данъчната основа по данъка върху добавената стойност, предвидена в § 2 от тази разпоредба, освен доколкото данъчнозадълженото лице изтъкне, че с оглед на обстоятелствата има вероятност задължението да не бъде изпълнено“.

В подкрепа на горното е и изложеното от СЕС по друго дело C-404/16, в което се изтъква, че ако „договор за финансов лизинг е бил окончателно прекратен поради неплащането на дължимите лизингови вноски, лизингополучателят може да се позове на чл.90, §1 от ДДС Директивата срещу държавата членка, за да получи намаление на данъчната основа на ДДС, макар приложимото национално право, от една страна да квалифицира подобен случай като „неплащане“ по смисъла на §2 на този член, и от друга да не допуска намаляване на данъчната основа в случай на неплащане“.

Възможността за позоваване на чл. 90, § 1 от директивата, въпреки упражненото право на дерогация се споделя и от ВАС (вж. Решение № 4143/19.04.2023 г. по адм. д. № 7120/2022 г.)

От друга страна, следва да се отбележи, че откриването на производството по несъстоятелност не може да се приравнява на окончателна невъзможност за плащане, поради което не следва да се приема, че тъй като към момента е налице само откриване на производство по несъстоятелност и обявяване на неплатежоспособност и свръхзадълженост на лизингополучателя, то не може да се извърши корекция на начисления ДДС. В тази връзка следва да се има предвид, че съгласно практиката на Съда на ЕС корекция на начислен ДДС се допуска както в хипотезата на окончателно несъбираемо вземане, така и ако се докаже, че има вероятност задължението да не бъде изпълнено.

Както подчертава СЕС в т. 26 от решение по дело C-246/16, Di M., целта на дерогацията е да се отчете несигурността относно окончателния характер на неплащането на дадена фактура. Според същото обаче „... същата цел би могла да се преследва и с предоставяне на възможност за такова намаляване, когато данъчнозадълженото лице докаже, че с

оглед на обстоятелствата има вероятност задължението да не бъде изпълнено, като при евентуално извършване на плащането все пак данъчната основа би могла да се увеличи“.

Предвид горното, наличието на открито производство по несъстоятелност, е индикация, че е налице вероятност задължението да не бъде изпълнено, освен ако на база анализ на предявени и приети вземания, размер на активи на дружеството, по отношение на което е открито производство по несъстоятелност, вид на обезпечение на вземането, не може да се направи обоснован извод, че кредиторът ще бъде безспорно удовлетворен в това производство.

В случая, процесните кредитни известия са издадени на 01.06.2019 г. Решението за откриване на производство по несъстоятелност на лизингополучателя е обявено в Търговския регистър (ТР) на 11.03.2019 г. Следователно, има основания да се приеме, че към датата на издаване на кредитните известия са били налице обстоятелства да се счита, че съществува вероятност задължението да не се събере. Още повече, че на 16.05.2019 г. в ТР е публикуван списък на приетите от синдика вземания и за „ЛЕТО ИНВЕСТ“ ООД е била налице възможност, както с оглед обезпеченията, които има и във връзка с които се явява привилегирован кредитор за част от вземанията си, така и с оглед на факта, че за останалата част от вземанията е определен като хирографарен кредитор съгласно чл. 722, ал. 1, т. 8 от ТЗ, да направи обоснована преценка относно удовлетворяването на вземанията си в рамките на производството по несъстоятелност.

Разбирането, че корекцията на начисления ДДС следва да се допусне още към момента на откриване на производството по несъстоятелност, а не чак след неговото прекратяване и постановяване заличаването на дружеството - получател по доставката, намира опора и във факта, че реципрочно на коригирането на начисления ДДС от получателя, следва да се извърши и коригиране на ползвания данъчен кредит от получателя по доставката. За да бъде възможна корекцията на ползвания данъчен кредит и да е налице възможност, макар и ограничена, държавата да събере от получателя дължимото ДДС, то е необходимо да е налице правен субект, който все още извършва дейност или разполага с активи. Условие, което е изпълнено към датата на откриване на производството по несъстоятелност, но не и към приключването му.

При анализ на клаузите на процесните договори за лизинг, се установява, съгласно т. 14.1 от Общите условия, лизингодателят има право да прекрати действието на договора с едностранно изявление, когато лизингополучателят не заплати дължима и изискуема сума по договор в рамките на 20 работни дни след падежа на такова плащане. Съгласно констатациите, изложени в РД по делото, плащанията и по

трите договора за лизинг са спрели още на 01.06.2017 г., като по отношение на договор № 003459-003/18.06.2012 г. е установено, че към посочената дата е осъществено плащане само на една лизингова вноски. Независимо от това, за периода от 07.06.2017 г. до 01.06.2019 г., лизингодателят не е предприел никакви фактически и правни действия за реализиране на вземанията и не е използвана своевременно договорената възможност за прекратяване на лизинговите договори. Не са установени данни и доказателства вземанията да са предявени по съдебен ред, включително и срещу солидарния длъжник. Нещо повече, самите нотариални покани за разваляне на договорите за лизинг са връчени на 14.03.2019 г., едва след като в ТР е обявено решението за откриване на производство по несъстоятелност на лизингополучателя, и с което пред приходната администрация се обосновава вероятната несъбираемост на вземането.

Не без значение е обстоятелството, че процесните кредитни известия не са включени в отчетните регистри /дневника за покупки/ при получателя на фактурите - „КИНО АРЕНА“ ЕООД, т.е. - получателят по фактурите е упражнил правото на данъчен кредит по същите, но не включвайки ги в отчетните си регистри, същият не извършва корекция на ползвания данъчен кредит - корелативна на корекцията на начисления данък при издателя на КИ.

В случая ревизираното дружество се позовава на факта на изпращане на кредитните известия чрез куриер Т. на 18 юни 2019 г., видно от приложената товарителница. Настоящата инстанция съобразява, че изпращането е след подаването на искова молба от временния синдик на „КИНО АРЕНА“ ЕООД - в несъстоятелност с вх. № 4728 от 04.04.2019 г. по описа на Окръжен съд Стара Загора с правно основание чл. 26 от ЗДДС и искане до съда обявяването на нищожност на договорите за лизинг № 003459-002/18.06.2012 г. с предмет оборудване и № 003459-003/18.06.2012 г. с предмет сграда и признаването за установено правото на собственост в полза на „КИНО АРЕНА“ ЕООД спрямо „ЛЕТО ИНВЕСТ“ ЕООД на лизинговите вещи.

Следователно, КИ са издадени от страна на „ЛЕТО ИНВЕСТ“ ЕООД на „КИНО АРЕНА“ ЕООД на 01.06.2019 г. едва след като от последния е подадена исковата молба на посочените по-горе основания. Издаването им и изпращането им са признание, че е налице спор за собственост по отношение на лизинговите вещи и в контекста на непредприети действия от страна на „ЛЕТО ИНВЕСТ“ ООД в немалък период от време - от 07.06.2017 г. до 01.06.2019 г. за събирането им - чрез покани за доброволно изпълнение, респ. - по съдебен път.

Изводът на настоящата инстанция е, че в случая е налице е недобросъвестно поведение от страна на „ЛЕТО ИНВЕСТ“ ЕООД по отношение на факта, че издаването на кредитните известия и

изпращането им на „КИНО АРЕНА“ ЕООД няма да доведе до включването им в отчетните регистри по ЗДДС на последния.

На практика чрез издаването на КИ за периода 07.06.2017 г. до 01.06.2019 г. ревизираното лице се домогва да запълни евентуална своя загуба от неизпълнение на търговски договор, вместо предприемането на действия за събиране на вземанията си по гражданскоправен ред.

Следва да се посочи още, че кредитните известия са издадени в нарушение на разпоредбата на чл. 115, ал. 4 от ЗДДС, която урежда реквизитите на КИ и съгласно която, освен реквизитите по чл. 114, известието към фактурата задължително съдържа номера и датата на фактурата, към която е издадено КИ, както и основанието за издаване на известието. Както е видно от текста на КИ, същите са издадени с основание „кредитно известие на основание прекратяване на договор за Финансов лизинг № ...“ Оспорващият се позовава на чл. 115. ал. 6 от ЗДДС. Цитираната разпоредба обаче урежда случаите на прекратяване на договор за финансов лизинг и е приложима като основание за издаване на КИ само и единствено за намаляване на стойността на доставката след прекратяване на договора и съответно е неотнормативен като основание за издаване на КИ за неплатените вноски за периода от преустановяване на плащанията - 07.06.2017 г. до прекратяване на договорите - 01.06.2019 г. За този период дружеството черпи основания за издаването на КИ като директно се позовава на чл. 90, § 1 от Директивата, уреждаш като основание за намаляване на данъчната основа на начисления данък във връзка с неплатените фактури.

Разпоредбата на чл. 90. §1 от Директива 2006/112/ЕО изброява основанията, при които следва да се извърши намаление на данъчната основа, но предоставя на държавите членки сами да определят реда и условията, при които да бъде извършено това намаление. Разпоредбата на чл. 115 от ЗДДС въвежда специален ред за изменение на данъчната основа и в случаите на неплащане. Ето защо. КИ. издадени при директно позоваване на чл. 90, §1 от Директива 2006/112/ЕО следва да отговарят на императивните изисквания на чл. 115. в конкретния случай - чл. 115, ал. 4 от ЗДДС. В изложения контекст, процесите кредитни известия не отговарят на изискванията на чл. 115. ал. 4 от ЗДДС. доколкото същите не са обвързани с фактурата, по която не е налице плащане. От редакцията на посочената разпоредба е видно, че този реквизит е задължителен, т.е. налице е предписание на императивна правна норма, което не е спазено.

Следователно, това представлява самостоятелно основание за непризнаването им като данъчен документ с аргумент от разпоредбата на чл. 71, т. 1 от ЗДДС, с който се цели изменение на данъчната основа по доставка, при която не е налице плащане. Неспазването на императивните правила на закона означава, че ревизираното лице

черпи права от издадените от него КИ въз основа на собствено неправомерно поведение.

В подкрепа на горните изводи е и Решение № 8697 от 19.07.2021 г. по адм. д. № 2228/2021 г. по описа на ВАС, постановено при аналогична фактическа обстановка, с което е прието наличието на злоупотреба с право от страна на лизингодателя.

В решението си ВАС подчертава, че позоваване на постановеното от СЕС решение по съединени дела С-116/16 и С-117/16, в които е прието, че общият принцип на правото на Съюза, че правните субекти не могат да се позовават на нормите на правото на Съюза с цел измама и злоупотреба, трябва да се тълкува в смисъл, че при наличието на измама или злоупотреба националните административни и съдебни органи трябва да отказват да предоставят на данъчнозадълженото лице предимството на освобождаването от данък. За да се докаже наличието на злоупотреба, са необходими, от една страна, съвкупност от обективни обстоятелства, от които следва, че въпреки формалното спазване на предвидените в правната уредба на Съюза условия целта, преследвана с тази правна уредба не е постигната, и от друга страна, субективен елемент, изразяващ се в намерението да се получи предимство от правната уредба на Съюза като изкуствено се създадат условията, необходими за получаването му; съвкупността от определен брой индиции може да докаже наличието на злоупотреба с право, стига тези индиции да са обективни и непротиворечиви.

В този смисъл е и Решение на АССГ № 4136/21.06.2022 г. по адм.д. № 3392/22 г. Изложените с настоящото решение факти и обстоятелства във връзка с поведението на „ЛЕТО ИНВЕСТ“ ООД указват неговата недобросъвестност по отношение на несъбираемостта на вземането.

Следва да се отбележи още, с оглед изхода на търговско правния спор по т.д. 696/2019 и т.д.700/2019 г. на ОС Пловдив, които касаят валидността на два от договорите за финансов лизинг, собствеността на лизинговите вещи и връщане на платени лизингови вноски, настоящата инстанция намира, че в случай, че делата бъдат решени в полза на „КИНО АРЕНА“ ЕООД, ще възникне още едно основание в подкрепа на тезата на приходната администрация за непризнаване на правото на намаляване на данъчната основа на основание неплащане на лизингови вноски, тъй като същите ще придобият качеството „недължими“. А в случай, че спорът бъде решен в полза на „ЛЕТО ИНВЕСТ“ ООД, то това няма да повлияе на изложените мотиви в настоящото решение.

По изложените съображения, настоящата инстанция намира, че жалбата на „ЛЕТО ИНВЕСТ“ ООД срещу Ревизионен акт (РА) №Р-29002919008239-091-001/15.03.2023 г. на ТД на НАП ГДО, следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

Предвид изхода на спора жалбоподателят следва да бъде осъден (чл. 161, ал. 1, изр. трето ДОПК), предвид обжалвания материален интерес, на основание чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1/2004 г. на Висшия адвокатски съвет, да заплати на ответника юрисконсултско възнаграждение, в размер на общо 73 994,56 лв. (седемдесет и три хиляди деветстотин деветдесет и четири лева и 56 ст.).

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, ал. 2, ал. 3, чл. 161, ал. 1 ДОПК, чл. 226, ал. 1, ал. 2 и ал. 3 АПК, Административен съд София - град, 7-ми състав

### Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата от „ЛЕТО ИНВЕСТ“ ООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица]. партер, чрез адв. Т. В. Т., в качеството му на упълномощено лице срещу Ревизионен акт (РА) №Р-29002919008239-091-001/15.03.2023 г., издаден от М. Х. С. - орган, възложил ревизията и Ц. Г. Б. - ръководител на ревизията, в частта потвърдена с Решение № 761/08.06.2023г. по отношение на установения резултат по ЗДДС за данъчен период 06/2019 г ., като неоснователна.

ОСЪЖДА „ЛЕТО ИНВЕСТ“ ООД. ЕИК 204101194 да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” – С., при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение за две съдебни инстанции, в общ размер на 73 994,56 лв. (седемдесет и три хиляди деветстотин деветдесет и четири лева и 56 ст.).

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд, в 14 - дневен срок от съобщаването.

СЪДИЯ: