

РЕШЕНИЕ

№ 2794

гр. София, 24.04.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 75 състав,
в публично заседание на 03.04.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Геновева Йончева

при участието на секретаря Наталия Дринова, като разгледа дело номер **4874** по описа за **2022** 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 "ЙЕТТЕЛ БЪЛГАРИЯ" ЕАД, ЕИК[ЕИК], седалище и адрес на управление: [населено място], [жк], Бизнес П. С., сграда б, чрез процесуални представители адв. Д. Д. и адв. Е. В. /по преупълномощаване от А. С. И. – директор на дирекция „Правна отношения“, упълномощена от законните представители на дружеството М. С. и Д. К. К./, срещу частта от Ревизионен акт (РА) № Р-29002920007888-091-001 от 10.12.2021, издаден от Р. Г. С. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и Д. С. Д. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, при ТД "Големи данъкоплатци и осигурители", потвърдена с Решение № 565 от 14.04.2022 г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" /ОДОП/ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите /ЦУ на НАП/, относно отказано на дружеството в хода на ревизията възстановяване на ДДС по несъбираеми вземания по фактури към клиенти, издадени за 2015 г. в размер на 1 108 365,58 лв. по искане с писмо с входящ № Р-29002920007888-ПРД-003-И от 27.08.2021 г.
Жалбоподателят оспорва правомерността на отказа за възстановяване на ДДС, обективизиран в мотивите на РА, като в първоначалната жалба моли актът да бъде изменен в тази част, а с писмените бележки по съществуващото на спора претендира отмяна на акта и връщане на административната преписка на приходната администрация за ново произнасяне по искането за възстановяване на ДДС на

основание чл. 129, ал. 1 ДОПК. В тази насока се излагат подробни съображения, поставящи акцент на директния ефект на чл. 90, § 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, съгласно който 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. Изразява становище, аргументирано с позицията на Съда на ЕС по дела С-246/16, С-146/19 г. и С-507/20, че данъчнозадължените лица имат право да се позовават директно на общностната разпоредбата, тъй като тя е безусловна и ясна и позволява намаляване на данъчната основа в случаите, посочени в тази разпоредба. В тази насока цитира ключови тълкувания от практиката на СЕС, като посочва, че това виждане е възприето и от Върховния административен съд в решението му по адм. дело № 11672/2016 г. Излагат се доводи за непропорционалност на поставените от приходната администрация условия и изисквания за доказване на обстоятелства, които необосновано възпрепятстват възстановяването на ДДС върху несъбраните вземания. Жалбоподателят посочва, че ревизиращият екип обосновава отказа с мотив, че не са представени доказателства за предприети действия по отношение на всеки един длъжник, но възразява, че такава информация не е била изисквана. Оспорва становището за издаване на кредитно известие за нуждите на корекцията на начисления ДДС. Според дружеството не са налице основания за издаване на такива данъчни документи, тъй като клиентът продължава да дължи цялата договорена цена и неплащането не е равносилно на изменение на данъчната основа или на разваляне на доставката, каквито хипотези визираща чл. 115 ЗДДС. Застъпва се позиция, че издаването на кредитни известия е равносилно на опрощаване на вземането, което не е целта на корекцията на начислен ДДС. Развиват се съображения в подкрепа на тезата, че жалбоподателят има право да поиска възстановяване на ДДС и за цедираните вземания, тъй като по време на цедирането, техният 3-годишен давностен срок е бил вече изтекъл и още към този момент е можело обосновано да се предположи, че тези вземания няма да бъдат изпълнени. Според жалбоподателя обратното становище на ревизиращите противоречи на заложените в правото на ЕС принципи на пропорционалност и неутралност на данъка. В заключение се твърди, че РА е издаден при недостатъчно задълбочен анализ на фактите, което е довело до грешни правни изводи, които влизат в противоречие с основните принципи на данъчното законодателство. Претендират се разноски съобразно представен списък.

Отвѣтникът - директорът на Дирекция ОДОП при ЦУ на НАП, в с.з. чрез юрк. З., оспорва жалбата като неоснователна и недоказана. Претендира разноски във вид на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена, не изпраща представител.

Административен съд – София-град, III отделение, 75 състав, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Началото на ревизионното производство е поставено с издаването на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР, л. 47/ № Р-29002920007888-020-001 от 15.12.2020 г., връчена на жалбоподателя по електронен път на 29.12.2020 г. /л. 49/, издадена от Р. Г. С. - началник на сектор при ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители“, оправомощена със Заповед №ГДО-132 от 13.07.2018 г. /л. 46/. Със ЗВР е възложено

извършването на ревизия на „ТЕЛЕНОР БЪЛГАРИЯ“ ЕАД /понастоящем „ЙЕТТЕЛ БЪЛГАРИЯ“/ ЕАД, за установяване на задълженията му по ЗДДС за данъчни периоди от 01.01.2015 г. до 31.12.2015 г.

Със Заповед № Р-29002920007888-023-001 от 02.02.2021 г. /л. 56/, ревизионното производство е спряно, съответно възобновено отново със Заповед № Р-29002920007888-143-001 от 07.05.2021 г. /л.59/.

Първоначалната ЗВР е изменена с последващи такива - № Р-29002920007888-020-002 от 21.06.2021 г. /л. 50/ и № Р- 29002920007888-020-003 от 30.08.2021 г. /л. 53/. Изменението касае срока за завършване на ревизията, който с последната ЗИЗВР е удължен до 05.10.2021 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-29002920007888-092-001 от 12.10.2021 г., срещу който по реда и в срока на чл. 117 ал. 5 от ДОПК е депозирано възражение, преценено като неоснователно.

Ревизията е приключила с оспорения РА, връчен на 13.12.2021 г. /л. 96/.

Установено е в хода на ревизията, че „ТЕЛЕНОР БЪЛГАРИЯ" (понастоящем „ЙЕТТЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, а до 28.10.2014 г. „КОСМО БЪЛГАРИЯ МОБАЙЛ" ЕАД) е еднолично акционерно дружество; местно данънозадължено лице; регистрирано по ЗДДС, считано от 06.03.2001 г. с VIN: BG130460283. Облагаемите доставки на ревизирания субект се формират основно от предоставяне на далекосъобщителни услуги чрез изграждане, поддържане и използване на обществена мобилна клетъчна мрежа с национално покритие. Облагаемите доставки се формират основно от извършваните мобилни електронни съобщителни услуги на територията на страната. Това са приходи от телекомуникационни трафици, абонаментни такси, взаимосвързване, интернет и др. По видове облагаемите услуги са такива за: 1) Абонаментни такси - месечните такси за мрежови услуги се фактурират предварително и се признават като приход в месеца в който е предоставена услугата; 2) Тарифи за разговори - включват такси за мобилна телефония, такси за свързаност с фиксирани линии и мобилни оператори и такси за услуги с добавена стойност. Такси за разговори - включват такси, базирани на ефирното време и на трафика на обаждането се лице, дестинацията на обаждането и използваната услуга. Таксите за взаимно свързване към фиксирани и мобилни оператори възникват, когато клиенти на фиксирани и мобилни услуги на други фиксирани или мобилни оператори се обаждат на клиенти на Дружеството. Таксите за услуги с добавена стойност се базират на трафика, използването на ефирното време или обема на предадените данни за услугите с добавена стойност, като например услуги за кратки текстови съобщения, ползване на интернет и услуги, свързани с данни. Приходите от тарифи за разговори, такси за свързаност и услуги с добавена стойност се признават в периода, в който е предоставена услугата; 3) Такси за роуминг - начисляват се на други мобилни оператори за гости, използващи мрежата на Дружеството. Облагаеми са и извършваните продажби чрез собствена и дистрибуторска мрежа в страната на крайни устройства, карти, устройства за пренос и други подобни стоки, необходими за достъп до предоставяните услуги.

За тези доставки дружеството е начислявало данък съгласно чл. 86 ЗДДС. Осчетоводило е неустойки, обезщетения, пропуснати ползи и други подобни компенсации за неизпълнение на договори от клиенти, върху приходите от които не е начислен ДДС. По повод на това данъчно поведение ревизиращите са извършили множество процесуални действия, завършили с констатация в РА, че въпросните

неустойки неправилно са квалифицирани като суми с обезщетителен характер и като такива са били третирани по реда на чл. 26, ал. 2, изр. 2 ЗДДС. Вследствие на тези констатации, с РА са определени допълнителни задължения за ДДС за данъчни периоди от 01.01.2015 г. до 31.12.2015 г., в размер па 5 660 650,30 лв. и са начислени лихви в размер на 3 986 632.16 лв.

Тази част от РА е отменена с решението на директора на Дирекция ОДОП, поради което и по аргумент от чл. 156, ал. 1 и ал. 3 ДОПК не е предмет на настоящата съдебна проверка.

В хода на извършената ревизия, с придружително писмо вх. № Р-29002920007888-ПРД-003-И от 27.08.2021, на основание чл. 129, ал. 1 ДОПК, ревизираното дружество с поискало възстановяване на ДДС върху несъбраните за 2015 г. вземания по издадени фактури на клиенти в размер на 1 108 365,58 лв. Сумата не включва начислените за периода неустойки. Претендираното право е обосновано с това, че 2015 г. е годината, в която въпросните вземания са възникнали и към момента на ревизията м. август 2021 г. има достатъчно основания да счита, че те са несъбрани и ДДС върху тях подлежи на възстановяване.

Във връзка с подаденото искане, с ИПДПОЗЛ № 0-29002920007888-040-003/31.08.2021 г., органите по приходите са изискали от дружеството детайлна справка по периоди, съдържаща информация за номер и дата на фактура, стойност, ДДС, дата на изискуемост, цедирано ли е вземането, кога и в какъв размер; писмени обяснения относно предприетите действия за събиране на вземането; кога са извършени и съответни доказателства за това; писмени обяснения за политиката на дружеството за събиране на наеманията - предмет на искането за възстановяване на ДДС върху несъбрани вземания, както и дали са цедирани вземанията - предмет на искането за възстановяване на ДДС; копие от договор/и за цедиране на вземанията.

В отговор е представена детайлна справка от масива на дружеството, касаеща фактурите, по които е поискано възстановяване на ДДС. В писмено обяснение са направени пояснения, че изискуемостта на всички вземания настъпва 15 дни от датата на издаване на съответната фактура. Към датата на изготвяне на справката (26.08.2021г.), преобладаваща част от несъбраните вземания са цедирани и за тях е изтекъл 3-годишният давностен срок по чл. 111 от Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/. В справката по периоди е посочено кои от вземанията са цедирани и на коя дата е направено това. Посочено е, че сумата на неплатените неустойки е извън обхвата на сумите, представляващи основата, върху която се претендира ДДС; политиката по отношение събирането на вземанията, предмет на искането за възстановяване на ДДС върху несъбрани вземания за 2015 г., е била същата като през 2014 г., за което е представен пример за онагледяване последователността на действията, предприети от дружеството за събиране на конкретно вземане. В тази връзка е представена извадка от Процедура за контрол върху кредитите и събирането, приложена и с жалбата до директора на дирекция ОДОП С. срещу предходно издаден РА № Р-29002919008051-091-001/17.12.2020 г., (б. м. към датата на постановяване на настоящото решение този РА, в частта на установените задължения е отменен с влязло в сила решение № 929 от 17.02.2022 г. на АССГ по адм. д. № 8275/2021 г., вкл. в частта на отказаното в мотивите на РА възстановяване на ДДС за периода 2010 г. -2013 г., като административната преписката е върната на ТД "Големи данъкоплатци и осигурители" – НАП). Представен е договор за цедиране от 07.01.2021 г. за Цесия

№11, като е посочено, че останалите договори за цесия, описани в справката, са предоставени в хода на ревизията за 2014 г. Представени са и документи на флаш памет, описани на страници 5-6 в РА/стр. 8-9 от РД/.

С Протокол № Р-29002920007888-П73-001 от 30.09.2021 г. са присъединени договори за цесия от 19.12.2017 г., 30.01.2019 г. и 16.01.2020 г., събрани в предходната ревизията за 2014 г.

След анализ на представените документи органите по приходите се счели, че ревизионното производство има за предмет определянето по основание и размер на задълженията на ревизираното лице по ЗДДС за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2015 г. В тази връзка е прието, че няма основание за възстановяване на ДДС, начислен /и внесен в бюджета/ по осъществени през 2015 г. облагаеми доставки, вземанията по които са несъбираеми. Посочили са, че начисляването на ДДС е обвързано с датата на данъчното събитие, а корекцията на вече начислен ДДС в хипотеза на липсващо - частично или пълно, плащане по извършена доставка следва да се извърши едва когато вземането стане окончателно несъбираемо или доставчикът ангажира доказателства, че плащането няма да бъде получено, следователно, при определяне на задълженията за посочените периоди, възстановяване на ДДС би могло да възникне само по отношение на този данък, който е начислен в тези периоди, по доставки, по които вземането е несъбираемо или няма вероятност плащането да бъде получено. Извели са извод, че за претендирания ДДС по доставки, плащането по които е станало изискуемо през периода 01.01.2015 г. - 31.12.2015 г., не са налице доказателства за несъбираемост, тъй като не е изтекъл 3-годишният срок на погасителната давност по чл. 111 ЗЗД. Обобщено е, че при определяне на задълженията в настоящото производство, не следва да се взема предвид претендирания ДДС за възстановяване в размер на 1 108 365, 58 лв. върху несъбрани вземания по издадени фактури през 2015 г.

Независимо от установяванията и изведените от тях правни изводи досежно претендираното право на възстановяване, по искането на дружеството липсва произнасяне с изричен диспозитив в РА, освен възприетото в мотивите на акта (стр. 23) "правилно и законосъобразно обстоятелството, че при определяне на задълженията на „Теленор България“ ЕАД в РД № 29002920007888-092-001/12.10.2021 г. не са взети предвид претендираните от дружеството суми за възстановяване, а именно-ДДС в размер на 1 108 365, 58 лв. върху несъбрани вземания по издадени фактури през периода 01.01. - 31.12.2015 г.". Поради това съдът приема, че в тази част РА обективира отказ за възстановяване на претендираните от ревизираното лице на основание чл. 129, ал. 1 ДОПК с писмо вх. № Р-29002920007888-ПРД-002И/27.08.2021 г. суми за възстановяване на ДДС върху несъбраните вземания по издадени фактури на клиенти през 2015 г. в общ размер на 1 108 365,58 лв.

Законосъобразността на отреченото в мотивите на РА право на възстановяване на ДДС е потвърдено от директора на Дирекция ОДОП, който изцяло е възприел констатациите и правните изводи на издателите на РА. В решението на административната инстанция е съобразено и това, че на дружеството има издаден предходен РА, с който при идентична фактическа обстановка и със същите правни изводи са установени задължения по ЗДДС, като е отказано възстановяване на ДДС по несъбрани вземания по фактури към клиенти, издадени за периода от 01.01.2010 г. до 31.12.2013 г. в размер на 3 991 949.32 лв. и ДДС по фактури към клиенти, издадени в

периода от 01.06.2014 г. до 31.12.2014 г., в размер на 1 887 702.56 лв. Решаващият орган е отчел постановената от АССГ отмяна на предходния РА, но и предприетото частично обжалване на съдебното решение досежно отказаното възстановяване на ДДС.

Решението на административната инстанция е връчено на дружеството на 14.04.2022 г. /л. 45/. Жалбата срещу потвърдената част от РА е депозирана по реда на чл. 156, ал. 1, изр. първо ДОПК на 28.04.2022 г.

В хода на съдебното производство, за установяване на размера и основанията на претендираното ДДС за възстановяване, е допусната съдебно-счетоводна експертиза, изготвена от вещото лице П. К., заключението по което (основно и допълнение на въпрос 2 от него), неоспорено от страните, е прието от съда и се кредитира като обективно и компетентно изготвено. За да отговори на поставената задача по т. 1 (Включени ли са фактурите, посочени в представената справка на електронен носител /Приложение № 10 към РД/ в отчетните регистри по чл. 124, ал. 1 ЗДДС и в справката декларация по чл. 125, ал. 1 ЗДДС за съответния период? Внесен ли е ДДС от Йеттел върху сумите, посочени в Колона G-INVOICED LEASING /сума по договор за устройство на изплащане/ и Колона I-INVOICED_ R. /сума за телекомуникационни услуги/), вещото лице е установило, че броят на фактурите, които следва да бъдат предмет на анализ е 139 932 броя индивидуално идентифицирани документи (фактури), като всички те са отразени в СД по ЗДДС в месеца, през който са издадени, за което е направена проверка на място в счетоводството на жалбоподателя. Поради големият им брой, експертът на извадков принцип е направил проверка на 50 броя фактури, за които в табличен вид (стр. 4) са посочени данните във връзка отразяването им в отчетните регистри по чл. 124, ал. 1 ЗДДС и в справката декларация по чл. 125, ал. 1 ЗДДС. На въпрос № 2 вещото лице е направило съответните изчисления и разбивки (отразени в допълнението към тази задача), при което е установило, че размерът на ДДС, който е дължим във връзка с несъбрани вземания от крайни клиенти физически лица и от бизнес клиенти на Йеттел по издадените фактури през този период, изчислени към датата на искането за възстановяване на ДДС възлиза на 1 105 989,42 лв. (в т.ч. цедирани вземания в размер на 1 024 468,93 лв. и нецедирани вземания 81 520,49 лв.). Даден е и вариант на същите изчисления към датата на изготвяне на експертизата - 31.01.2023 г., а именно 1 036 428,54 лв. (в т.ч. цедирани вземания в размер на 955 944,70 лв. и нецедирани вземания 80 483,84 лв.). От извършената проверка и анализ в счетоводството на жалбоподателя, експертизата е установила, че дружеството използва няколко механизма за събиране на просрочени и несъбрани вземания от клиенти, а именно: чрез колекторска компания за събиране на вземания, при което в софтуера на жалбоподателя предаденото вземане се отразява със съкращение „СС“ – Collection case; чрез адвокатско дружество, което се отразява със съкращение: „LC“ -L. case; цедирано вземане - отразява се в софтуера с обозначение: „cession“. Установено е, че за всяко предприето във връзка с вземането действие се отбелязва конкретната дата. Констатирано е наличие на събрани суми от цесионерите, като след съответните изчисления е отразено, че събраната сума на ДДС е в размер на 71 937,04 лв., която сума е отчетена в счетоводството на жалбоподателя. По делото са представени и приети с административната преписка, на хартиен и магнитен носител, постановените актове, в т. ч. удостоверения за компетентност на издателите на актовете и валидността на електронни подписи и връчвания в хода на ревизионното производство, поради което и не се констатира основа за

незаконосъобразност на РА на това основание. В хода на съдебното производство, за целите и във връзка с извършването на ССЧЕ, са приети на електронен носител справки за фактурите, описи, както и самите фактури, по които се претендира възстановяване на ДДС със стойности и идентификация по клиенти съобразно счетоводните отразявания при жалоподателя.

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

Разгледана по същество е основателна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 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.

С оглед представените по делото доказателства съдът намира, че обжалваният акт е издаден от органи по приходите, разполагащи с материална компетентност. Съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. Видно от ЗВР, ревизията на дружеството – жалбоподател е възложена от Р. Г. С. на длъжност началник сектор в отдел „Контрол“, сектор „Ревизии и проверки“ „Ревизии към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители“ - С., оправомощен на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК със Заповед № ГДО-132/13.07.2018 г. на директора на ТД (л. 46). РА е издаден от органът, възложил ревизията, и определеният със ЗВР ръководител на ревизията – Д. С. Д., т. е. от лицата, посочени в чл. 119, ал. 2 ДОПК. Към административната преписка са приложени и доказателства за квалифициран електронен подпис на длъжностните лица.

Спазени са изискванията за форма и съдържание на издадените от органите по приходите ЗВР, РД и РА - съответно по чл. 113, ал. 1, чл. 117, ал. 1 и чл. 120, ал. 1 ДОПК. Актовете са връчвани на ревизираното лице, което е могло да се запознае със съдържанието им и да защити правата си. В РА са посочени фактически и правни основания за издаването му, изложени подробно както в акта, така и в съставения ревизионен доклад, представляващ неразделна част от него.

Не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да водят до незаконосъобразност и необосноваост на РА. Видно от представените удостоверения за електронно връчване, жалбоподателят е надлежно уведомен чрез системата на НАП ИС "Контрол" за издадената заповед за възлагане на ревизия, както и за последващите изменящи я такива. В хода на ревизионното производство доказателствата са събирани по предвидени в ДОПК способности. На основание чл. 37, ал. 3 ДОПК на ревизираното дружество е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице, по което от дружеството са представени писмени доказателства, подробно описани в РД. Съставени са съответните протоколи. Ревизираният субект е надлежно уведомен за резултатите от извършената ревизията, като му е предоставена възможност за писмено възражение и доказателства във връзка с констатациите и изводите, обосновавали предложените размери на задълженията.

При анализа установените факти по делото в контекста на наведените от страните насрещни възражения, съдът намира, че по същество спорът се свежда до материалната законосъобразност и обосноваване на РА досежно обективирания в него отказ за възстановяване на ДДС в общ размер на 1 108 365,58, 56 лв. във връзка с несъбрани и неплатени за 2015 г. вземания от клиенти по фактури, издадени от жалбоподателя, по искане, предявено в хода на ревизионното производство на основание чл. 129, ал. 1 ДОПК. В тази насока следва да се отбележи, че спорът е по правото, а не по фактите, и конкретно по тълкуването на Закона за ДДС и неговото приложение съобразно относимите за случая норми от Директива 2006/112/ЕО.

Съгласно член 90, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 г. 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. Разпоредбата е израз на основния принцип, залегнал в Директивата, че данъчната основа се състои от действително получената насрещна престация /чл. 73/, от което следва, че данъчната администрация не може да събира ДДС в размер, надвишаващ получения от данъчно задълженото лице /така и решение на СЕС от 26 януари 2012 г., Kraft F. P., C-588/10, точки 26 и 27; решение от 6 декември 2018 г., Tratave, C-672/17, т. 29/. Цитираната норма на чл. 90, параграф 1 от Директивата има директен ефект, последователно обоснован в тълкувателно приложимата практика на СЕС в решения по дела C-246/16, Enzo Di Maura, C-404/2016, L., C-242/18, У. Лизинг, C-146/19, SCT d. d., определение на съда по дело C-507/20, FGSZ Fűldgőzszbllnty Zrt, където е застъпена позицията, че общностната норма регламентира точно и безусловно задължението на държавите-членки да намалят данъчната основа в случаите, посочените в нея. Прието е, че данъчнозадължените лица имат правото директно да се позовават на разпоредбата на чл. 90, параграф 1 от Директивата, защото тя е безусловна и ясна и позволява 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 "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." (т. 31).

Параграф 2 на чл. 90 от Директивата посочва, че в случай на пълно или частично неплащане държавите членки могат да дерогират от параграф 1. Тази възможност за дерогация се основава на идеята, че при определени обстоятелства неплащането на насрещната престация трудно може да бъде проверено или може да бъде само временно (виж решенията на СЕС: от 22 февруари 2018 г., T-2, C-396/16, т. 37; от 3 юли 1997, Goldsmiths, C-330/95, т. 18; от 23 ноември 2017, Di Maura, C-246/16, т. 17; от 8 май 2019, A-P. CZ, C-127/18, т. 19). В т. 62 и 63 от решението на СЕС по дело C-242/18 („УниКредит Лизинг“ ЕАД) се посочва, 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. 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 понесеният в крайна сметка от него ДДС (решение по дело C-295/17, т. 53-56, решение по дело C-317/94, т. 19).

В случая жалбоподателят е представил доказателства, а и не се оспорва от ответника, че вземанията по издадените от него фактури към клиенти през 2015 г. не са били платени през продължителен период от време и че е вероятно да останат неплатени и в бъдеще. Данъчнозадълженото лице е обосновоало несъбираемостта на вземанията с изтичане на давностния им срок и неплащането за продължителен период дори след изтичане на давността. В тази връзка удачно е да се припомни приетото в цитираното решение по дело C-242/18, в което Съдът изрично постановява, че предвид твърдението на У. Лизинг, че не е успяло да събере вземанията в продължение на почти девет години преди да бъде отправено преюдициалното запитване, наистина има вероятност вземанията да не бъдат събрани изобщо, което националната юрисдикция следва да провери. Следователно правото на дерогация, на което се позовава приходната администрация 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 и решения на СЕС по дела C-246/16, Enzo Di Maura, C-146/19, SCT d. d., определение 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 (т. 25 от решение на по дело C-146/19, SCT d. d.).

С оглед посоченото по-горе задължително тълкуване на общностните норми по приложението на Директивата за ДДС, настоящият съд намира, че дори и да се приеме становището на приходната администрация, че чрез чл. 115 ЗДДС България е извършила дерогация, чрез която напълно е изключила правото да се намали данъчната основа при неплащане, то подобна дерогация би противоречала на разпоредбата чл. 90, параграф 1 от Директивата, която има директен ефект. Националният съд следва да съобрази разпоредбата от правото на ЕС и да не прилага чл. 115 ЗДДС в смисъла, посочен в РА, а именно, че такива корекции са допустими само при изменение на данъчната основа на доставката или при развалянето на доставката, но не и при неплащане от страна на получателя по същата (стр. 19 от акта). Това следва и от задължението на настоящия съд съгласно т. 48 от цитираното решение на СЕС по дело C-146/19, а именно: "Ако не може да тълкува националната правна уредба в съответствие с изискванията на правото на Съюза, националният съд, сезиран в рамките на своята компетентност, в качеството си на орган на държава членка е длъжен в разглеждания от него спор да не прилага националните разпоредби, противоречащи на разпоредба от правото на Съюза с директен ефект."

От изложеното съдът прави извод, че предявеното от „ЙЕТТЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, в хода на ревизията, искане за възстановяване на ДДС върху несъбираеми вземания за 2015 г., за които в хода на съдебното производство е установено от заключението по ССЧЕ, че е начислен и реално внесен в приход на републиканския бюджет ДДС, е

допустимо и би било основателно при установяване на предвиденото в хипотезата на чл. 90, параграф 1 от Директивата условие на "пълно или частично неплащане". В тази връзка основателно жалбоподателят възразява, че в решаващите мотиви на РА органите по приходите са посочили изисквания за доказване на претендираното право, без обаче да е направена проверка и да са събрани доказателства относно правопораждащите правото на възстановяване факти, а именно датата на която настъпва факта на окончателно неплащане чрез установяване на несъбираемостта на процесните вземания с оглед изтичането на 3-годишния давностен период за погасяването им и предвид възприетото от РЛ основание за отписване на вземанията чрез тяхното цедиране.

Неоснователно е становището на приходните органи, че за да се прецени дали е изтекла погасителната давност, е необходимо да установи дали е прекъсвана давността и дали са предприемани активни действия за събиране на вземанията от ревизираното лице. Няма изискване възражението за изтекла погасителна давност да се упражнява писмено. Освен това, липсват данни в хода на ревизията ревизиращите органи да са поискали предоставяне на информация за подобни възражения или за действия по принудително изпълнение. Не е използвана и процесуалната възможност по чл. 60 ДОПК за възлагане на експертиза, която да установи обстоятелствата, релевантни за установяванията в РА и твърденията за несъбираемост на въпросните суми. Именно настъпилата несъбираемост /в частност неплащане/ е релевантна в случая, а не дали е възможно плащане от страна на длъжниците и след изтичане на давностните срокове, каквото е становището на ревизиращите. Възможността за плащане на погасени по давност несъбрани вземания не изключва правото на платеща на данъка да иска възстановяване (в този смисъл е постановено при сходство на фактите решение № 417 от 16.01.2023 г. на ВАС по адм. дело № 3607/2022 г., където е посочено също, че евентуалното плащане не засяга фиска, тъй като е основание за увеличаване на данъчната основа (т. 62, изр. 2 от решението на Съда по дело С-242/18).

На следващо място, при липсата на спор за действителността на договорите за цесия, неоснователни са доводите на органите по приходите, че по отношение на цедираните вземания, не е налице активна легитимация на ревизираното лице да иска възстановяване на ДДС върху прехвърлените вземания. Точно обратното следва при съобразяване на действието на договорите с оглед правилото на чл. 99, ал. 4 ЗЗД, че прехвърлянето на вземането има действие спрямо третите лица и спрямо длъжника от деня, когато то бъде съобщено на последния от предишния кредитор. По делото не са представени доказателства, а и като цяло не се твърди, че цедента (тогава) „Теленор България“ ЕАД е изпълнил задължението да съобщи на длъжника за прехвърлянето на вземането. От това следва, че договорите за цесия са породили действие само между страните по тях и данъчнозадълженото лице е с активна материална легитимация да иска възстановяване на внесените ДДС по неплатени фактури, вземанията по които са цедирани, но без цесията да е породила действие.

Съгласно заключението на вещото лице по ССЧЕ към датата на искането за възстановяване на ДДС неплатените вземания по издадени от жалбоподателя фактури за периода 2015 г., по които дружеството е внесло дължимия ДДС, са в общ размер на 12 100 673,50 лв. (таблица 1, колона 2 към разбивката към допълнението на задача 2). Сумата е формирана от сбора по несъбрани вземанията по фактури издадени към физически и юридически лица /начислени вземания за неустойки по договорите не са

включени/. Стойността на несъбрания, но внесен към републиканския бюджет ДДС от жалбоподателя по тези вземания, е в общ размер на 1 105 989,42 лв. /сбора по колона 5 от същата таблица/, от които: 981 242,24 лв. - несъбран данък ДДС от клиенти физически лица и 124 747,18 лв. – несъбран данък ДДС от клиенти юридически лица. В таблицата на стр. 5 от заключението е дадена разбивка на същата сума: 1 024 468,93 общо цедирани вземания и 81 520,49 лв. нецедирани вземания. Установено е, че към 31.01.2023 г. /дата на изготвяне на ССЧЕ/ неплатените вземания по издадени фактури за 2015 г, по които дружеството е внесло дължимия данък ДДС, са в общ размер на 1 466 484,23 лв. Сумата е формирана от сбора по несъбрани вземанията по фактури издадени към физически и юридически лица. Стойността на несъбрания, но внесен към републиканския бюджет данък ДДС от жалбоподателя е в общ размер на 1 036 428,54 лв. /таблица 2 към допълнението на задача 2/, от който: 911 394,48 лв. - несъбран данък ДДС от клиенти физически лица и 125 044,06 лв. - несъбран данък ДДС от клиенти юридически лица. В отговора по задача 2 от заключението (стр. 6), вещото лице установява, че: към 31.01.2023 г. от всички установени като неплатени вземания по издадените през 2015 г. собствени вземания на жалбоподателя, т. е. такива, които не са били предмет на цесия са в размер на сумата от 1 122 182,55 лв., т. е. 80 679,19 лв. от стойността на ДДС по несъбраните вземания продължава да се притежава от жалбоподателя. Сума на вземанията, в размер на 10 244 301,68 лв. е цедирана, в която сума стойността на ДДС е 956 934,18 лв. В претендираната за възстановяване от жалбоподателя сума не е включена стойността на вземанията за неустойки за този период, т.к. по тях дружеството не е начислявано ДДС. При тези установявания и доказано пълно и частично неплащане на вземанията правото на жалбоподателя да възстанови ДДС за периода 2015 г. би било основателно както за отписаните по давност вземания, така и за цедираните вземания.

Несъстоятелни са аргументите на данъчните органи, че не са налице доказателства за предприети спрямо всеки един от длъжниците действия. Тези доказателства са налични при ревизираното лице и е могло да бъдат прегледани и анализирани от страна на ревизиращия екип в хода на ревизията по същия начин, по който са прегледани и анализирани от вещото лице по ССЧЕ в хода на съдебното производство. В хода на ревизията е представена извадка от процедурите, прилагани от „ЙЕТТЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД са събиране на вземанията, от които е видно как протича хронологично събирането на вземания и какви конкретни действия се предприемат спрямо всеки от длъжниците. За онагледяване на приложените процедурни правила са представени примери за конкретни длъжници и етапите, през които е преминало вземането от всеки от тях, преди да бъде цедирано. Изпълнението на посочените процедури за събиране на вземанията е анализирано от вещото лице по ССЧЕ в отговора на задача 4, чиито констатации са описани по-горе в установителната част на решението. Вещото лице потвърждава (стр. 15), че установеното в счетоводството на жалбоподателя се проследява и от Приложение № 39 „Действия по събиране“ (таблица-справка към възражението срещу РД) Вещото лице констатира, че за всяко от вземанията се проследява конкретна дата, на която е цедирано вземането по всяка една от фактурите или дата, на която е предадено на адвокатско дружество или на колекторската компания за събиране. Тези данни и констатации на експертизата показват, че дружеството е предприело необходимите действия, за да събере неплатените задължения от своите клиенти. Предвид липсата на резултат от тези действия може да се счете, че вземанията са несъбираеми или с голяма степен на

вероятност няма да бъдат изпълнени. Продължителният период на неизпълнение на задълженията (почти 8 години), множеството неплатени фактури (над 130 000 броя), и погасяването на правото на иск с изтичането на срока по чл. 111, б. „в“ ЗЗД сочат на несигурност на плащането. Тази несигурност следва да се вземе предвид, тъй като и без да е налице окончателна несъбираемост, е обременително за данъчнозадълженото лице да обезпечава предварителното финансиране на ДДС, като го събира за сметка на държавата. Продължителният период на неизпълнение и погасеното право на иск дисквалифицират като правно значими фактите на възможностите на клиентите да платят, както и предприемането на действия за събиране на вземанията.

По отношение на аргументите в мотивите на РА относно реда и процедурата, по която следва да се направи исканото възстановяване на ДДС, съдът намира следното:

Съгласно чл. 115, ал. 1 ЗДДС 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, първо не се касае за изменение на данъчната основа по силата на нова договореност между доставчик и получател, нито е налице разваляне на доставката, и второ, което е съществено, несъвместимо с принципа на пропорционалност е очакването на органите по приходите упражняването на правото на намаляване на данъчната основа да се осъществи по реда на чл. 115 ЗДДС, като в съответствие с чл. 124, ал. 2 кредитното известие се отрази в дневника за продажби за периода, през който е издадено. Това по аргумент от чл. 124, ал. 5 ЗДДС би рефлектирало върху резултата за периода на доставчика и на получателя, когато е ДЗЛ, но предполага издаване на повече от 130 000 кредитни известия /колкото са броят на фактурите, по които липсва плащане/ и със сигурност не е икономично осъществимо /вж. чл. 6, ал. 4 АПК/ и представлява прекомерна тежест по отношение на целта, която се очаква да бъде постигната (Решение № 417 от 16.01.2023 г. по адм. дело № 3607/2022 г. на ВАС, I о.). Друго не следва и от цитираното в РА на стр. 21 решение № 1674/09.02.2021 г. на ВАС по адм.дело № 10658/2020 г., което е постановено по спор за възстановяване на ДДС по една неплатена фактура и за един данъчен период.

Следва да се посочи, че едва със ЗИД на ЗДДС, обн., ДВ, бр. 102 от 23.12.2022 г., в сила от 1.01.2023 г., предвид практиката на СЕС и конкретно Решение от 03.07.2019 г. по дело С-242/18 („У. Лизинг АД“) са приети правила за намаляване на данъчната основа и начисления данък при пълно или частично неплащане по облагаема сделка с място на изпълнение на територията на страната, по която вземането е несъбираемо. Предвидено е намалението на данъчната основа и начисления данък да става, когато са изпълнени едновременно посочените условия, и се регламентирани обстоятелствата, при които вземането по доставка се счита несъбираемо (чл. 126а ЗДДС). Новата материалноправна уредба по глава Глава тринадесета "а" от ЗДДС е в сила от 1.01.2023 г., поради което настоящият спор следва да се разреши съгласно редакцията на закона към датата на искането за възстановяване, която не предвижда специални правила за намаляване на данъчната основа в случай на неплащане, при което общият ред за прихващане и възстановяване по чл. 128 и сл. от ДОПК остава единственият възможен начин за действие (аргумент и от решение на ВАС № 17148 от 16.12.2019 г. на ВАС, VIII о. по адм. дело № 11672/2016 г.).

Съгласно чл. 128, ал. 1 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, събрани от НАП. Съгласно чл. 129, ал. 2 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 органи по приходите биха могли да преценят, че неплащането има окончателен характер и да издадат съответния акт за прихващане или възстановяване. Същевременно, при констатираното в настоящото производство незаконосъобразно отричане на претендираното от жалбоподателя право на възстановяване на ДДС, доколкото по искането се дължи изричен акт съгласно чл. 129, ал. 3 ДОПК, съдът намира, че не може се произнесе по същество, 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 настоящото решение.

Основателността на оспорването и нормата на чл. 161, ал. 1 ДОПК правят дължими от НАП своевременно претендираните от жалбоподателя разноски, които с оглед приложените по делото разходо-оправдателни документи възлизат на 10 033,00 лв., от които 50,00 лв. за ДТ, 3 983,00 лв. възнаграждение по ССЧЕ и 6 000,00 лв. - заплатен адвокатски хонорар.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София град, III отделение, 75-ти състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-29002920007888-091-001 от 10.12.2021, издаден от Р. Г. С. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и Д. С. Д. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, при ТД "Големи данъкоплатци и осигурители" – НАП, **в частта**, потвърдена с Решение № 565 от 14.04.2022 г. на директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, досежно постановления отказ за възстановяване на ДДС по искане с входящ № Р-29002920007888-ПРД-003-И от 27.08.2021 г.

ВРЪЩА административната преписка в тази част на Териториална дирекция "Големи данъкоплатци и осигурители" – НАП, за произнасяне по искането на "ЙЕТТЕЛ БЪЛГАРИЯ" ЕАД с входящ № Р-29002920007888-ПРД-003-И от 27.08.2021 г., при спазване тълкуването и прилагането на закона съгласно мотивите на настоящия съдебен акт.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на "ЙЕТТЕЛ БЪЛГАРИЯ" ЕАД, ЕИК[ЕИК], седалище и адрес на управление: [населено място], [жк], Бизнес П. С., сграда 6, разноски по делото в размер на 10 033,00 (десет хиляди тридесет и три) лева.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба чрез Административен съд – София – град пред Върховния административен съд на Република България в 14-дневен срок от получаване на съобщенията до страните.

Препис от решението да се изпрати на страните по реда на чл. 137 АПК, вр. § 2 ДР на ДОПК.

СЪДИЯ: