

РЕШЕНИЕ

№ 3030

гр. София, 04.05.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав, в публично заседание на 04.04.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наталия Ангелова

при участието на секретаря Татяна Щерева и при участието на прокурора Моника Малинова, като разгледа дело номер **50** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156-161 от Данъчно –осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба вх.№ 53-04-910/23.11.2020 г. по описа на дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП от [фирма] с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление – [населено място], [улица], ет.8, преставлявано от управителя В. Б. Д. чрез адв.Л. Т.–със съдебен адрес- [населено място], [улица], вх.В, срещу Ревизионен акт № Р-22222520001969-091-001/28.08.2020 г., издаден от С. Н. Г. – орган, възложил ревизията и Т. Г. П., – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1726/13.11.2020 г. на директора на дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП, в частта на установения резултат по ЗДДС за данъчен период м.12 2019г. и 01.2020г.

В жалбата се излагат аргументи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт, относно установения резултат по ЗДДС за процесните данъчните периоди. Позовава се на директния ефект на чл.90 параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО, която създава право на жалбоподателя да коригира начисления ДДС, като за това е необходимо да са доказани фактите от хипотезата ѝ и да са изключени тези, даващи възможност на държавата –членка за дерогация от параграф 1, в случай че такава е извършена.

В съдебно заседание, жалбоподателят се представлява от адв. Л.Т., който поддържа жалбата и моли същата да бъде уважена. Претендира разноски по представен списък. Представя подробни писмени бележки, в това число по довода на ответника в решението, че не може да се презюмира добросъвестност от страна на дружеството, както и, че същото е проявило грижата на добрия търговец при данните от м.

09.2019г. за неплатежоспособността и свръхзадължеността на Т. С. АГ . Претендира разноси по списък.

Ответникът – Директора на Дирекция ОДОП С. към ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител главен юрисконсулт Т. Д. оспорва жалбата, намира, че в съдебното производство не са представени такива доказателства, въз основа на които да бъде приета различна фактическа обстановка, напротив събраните доказателства изцяло подкрепят изводите на ревизиращия орган. Моли съда да отхвърли жалбата като неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Представя подробни писмени бележки.

Административен Съд С. - град, I отделение, 12- състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразените становища на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа и правна страна, следното:

По допустимостта на жалбата: Оспореният ревизионен акт е връчен електронно на 28.08.2020г. Жалбата до директора на ДОДОП С. при ЦУ на НАП е подадена на 09.09.2020г. /вх. № 53-06-7563 по описа на ТД –НАП С./ . Решение № 1726/13.11.2020г. на Директора на ОДОП С. е връчено по електронен път на 17.11.2020г. Жалба с вх.№ 53-04-910 и адресирана до АССГ е подадена на 23.11.2020г. т.е. в законния 14- дневен срок.

Във връзка с гореизложеното, съдът намира, че е сезиран от надлежна страна-участник в административното производство срещу акт, с който се засягат нейни права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване, а жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

По издаването на РА от компетентен орган, спазването на изискванията за форма и процесуалните правила_

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-2222520001962-020- 001/06.04.2020 г., връчена на 21.04.2020 г., издадена от С. Н. Г., на длъжност началник отдел „Ревизии и проверки” в дирекция СДО при ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията на дружеството за данък върху добавената стойност по ЗДДС за отделните данъчни периоди от 01.12.2019 г. до 29.02.2020 г.

За резултатите от ревизията е издаден Ревизионен доклад /РД/ №Р-2222520001969-092-001/03.08.2020 г. връчен на 03.08.2020 г. В срока на чл. 117. ал.5 от ДОПК не е подадено възражение от жалбоподателя.

Ревизията приключва с Ревизионен акт №Р-2222520001969-091-001 от 28.08.2020г., издаден от С. Н. Г. - орган, възложил ревизията, оправомощена съгласно Заповед № РД-01-5 от 03.01.2017 г. на директора на ТД на НАП С., и Т. Г. П., на длъжност главен инспектор по приходите в дирекция СДО при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен на 28.08.2020г.

Ревизията е първа по ред за посочения вид задължение и периоди.

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган в съответствие с изискванията на чл.119 ал.2 и чл.118 ал.2 от ДОПК и приетите по делото Заповед № РД-01-5/03.01.2017г. на Директора на ТД –НАП С., с която са определени служителите, които да изпълняват функции на компетентен орган по чл.112 ал.2, т.1 и чл.119 ал.2 от ДОПК. Решение № 1498/29.09.2020г. също е издадено от компетентен орган -директора на дирекция „ОДОП“ – С.. От това следва изводът, че Заповедта за

възлагане на ревизия, както и РД и РА са издадени от компетентен за целта орган на приходната администрация, както и че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Спазен е и срокът за издаване на РА и на РД.

Липсват данни за допуснати съществени процесуални нарушения- такива, които съществено са ограничили процесуалното право на защита на засегнатото лице в хода на ревизионното производство, актът е съобразен със закона, издаден е в съответната форма и съдържа необходимите реквизити. Ревизиращия екип е изследвал всички факти и обстоятелства, които са от значение за доказване на предоставената услуга, настъпване на данъчното събитие и преценка на законовите предпоставки за издаване на процесното кредитно известие. Подробно са анализирани всички представени от жалбоподателя писмени доказателства, включително, такъв анализ е извършен и от решаващия орган. Неоснователни са твърденията на процесуалния представител на жалбоподателя, че не са изискани и събрани от органите по приходите, доказателства за несъбираемостта на вземанията на [фирма], тъй като несъбираемостта на вземанията не е абсолютна предпоставка за прилагане на чл.90 параграф 1 от Директивата за ДДС, така както е сторил жалбоподателя. Ревизиращият екип детайлно е изследвал наличието на фактическите и правни основания за издаване на кредитно известие по чл.115 от ЗДДС.

В хода на съдебното производство са представени от ответника и писмени доказателства за наличие на валиден електронен подпис по смисъла на чл.24 от ЗЕДЕП, въз основа на които се установява, че към датата на възлагане на ревизията, както и към датата на издаване на ревизионния акт, издателите на ревизионния акт са притежавали валиден електронен подпис, което свидетелства за валидно издадени електронни документи- ЗВР, РД и РА. Валидността на електронните подписи не се оспорва от жалбоподателя.

Необосновани са доводите, че служебно органите по приходите са били задължени да събират данни за производството по несъстоятелност, доколкото се касае за граждански правоотношения и от жалбоподателя зависи дали ще предяви вземанията си в производството по несъстоятелност пред съда по несъстоятелността, в това число дали ще направи възражение за несъбираемост или несигурност при събиране на вземането си.

По фактите относими към материалната законосъобразност на процесния РА, които не са спорни между страните:

[фирма] е подало за месец 12.2019 г. справка-декларация с вх. № 22251228163/13.01.2020 г. с резултат - данък за възстановяване в размер на 133 127,86 лв. По реда на чл. 92, ал. 1, т. 2 от ЗДДС възниква процедура по приспадане на посочения данък за възстановяване от данъка за внасяне, посочен в подаваните справка-декларации за следващите два данъчни периода. През данъчен период 12.2019 г. в дневниците за продажби по ЗДДС и в СД за ДДС на ревизираното лице е отразено кредитно известие №А500024481/02.12.2019 г. с данъчна основа - -1 456 580,60 лв. и начислен ДДС в размер на -131 092,25 лв., издадено към Т. С. АГ с VIN: DE192729324,

За месец 01.2020 г. дружеството също е подало справка-декларация с вх. № 22251230811/12.02.2020 г. с резултат - данък за възстановяване в размер на 27 998,30 лв. Посоченият данък участва в процедурата, възникнала в предходния месец.

За месец 02.2020 г. дружеството също е подало справка-декларация с вх. № 22251233509/11.03.2020 г. с резултат - данък за възстановяване в размер на 76 260,43 лв. В този данъчен период приключва процедурата по приспадане, с начало месец 12.2019 г. В клетка 80 от СД за ДДС е посочена сума за възстановяване в размер на 237 386,59 лв. за тримесечния период.

В хода на ревизията по връченото ИПДПОЗЛ №Р-22222520001969-040-001/21.04.2020 г., от ревизираното лице са представени: кредитно известие №А500024481/02.12.2019 г.; дебитно известие №А500024500/31.01.2020 г.; фактури, издадени от ревизираното лице на Т. С. АГ; ваучери за хотелско настаняване; договор; писмени обяснения; документи, удостоверяващи извършените разплащания; справки за извършените разплащания и за фактурите, във връзка с които е издадено кредитното известие; оборотни ведомости за месец 12.2019 г., месец 01.2020 г. и месец 02.2020 г.

Представените фактури са с предмет на доставката предоставени нощувки и по реда на чл. 66, ал. 2 от ЗДДС данъчната ставка е в размер на 9%. Данъчната основа по всички 259 фактури, във връзка с които е издадено кредитното известие, е в общ размер на 5 917 252,69 лв., а начисленият ДДС по тях е в общ размер на 532 552,68 лв. (общо 6 449 805,37 лв.) Към фактурите са приложени ваучери Ваучери за хотелско настаняване, в които са посочени имената на лицата и броят на нощувките. Органите са установили, че всички 259 фактури са отразени в дневниците за продажби по ЗДДС на дружеството и в подадените СД по ДДС в клетка 13 „Данъчна основа на облагаемите доставки със ставка 9%“ в съответните данъчни периоди и данъкът е начислен.

Фактурите и ваучерите за хотелско настаняване са издадени във връзка с договор за хотелско настаняване, сключен на 13.06.2018 г. между [фирма]-изпълнител и Т. С. АГ. От друга страна е представено кредитно известие №А500024481/02.12.2019 г. с посочено основание „чл. 90, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 относно общата система на ДДС“, като същото е издадено на Т. С. АГ.

От банковите извлечения и справки за извършените плащания е видно, че получените суми във връзка с конкретните 259 фактури са в общ размер на 4 849 427,32 лв. Т.е. е налице остатък за доплащане в размер на 1 600 378,05 лв. (6 449 805,37 лв. - 4 849 427,32 лв.) От представените справки е видно, че след подробен анализ на издадените фактури и получените и очаквани плащания от Т. С. АГ, неплатените суми по фактурите са в общ размер на 1 580 521,31 лв. (с включен ДДС). В писмени обяснения дружеството посочва, че във връзка с фалита на Т. С. АГ през 09.2019 г. и фактурите, издадени за предоставени, но неплатени хотелиерски услуги, както и на основание чл. 90, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006, според който данъчната основа се намалява в случаите на отказ или пълно, или частично неплащане, е издадено кредитно известие №А500024481/02.12.2019 г.

Същото е включено в клетка 13 на подадените за 12.2019 г. дневник за продажби по ЗДДС и на СД за ДДС за 12.2019 г. Данъчната основа е в размер -1 456 580,60 лв., а начисленият ДДС е в размер на - 131 092,25 лв. (общо -1 587 672,85 лв.) Видно е, че между размера на сумата на кредитното известие и този на неплатените задължения по фактурите, е налице разлика в размер на 7 151,54 лв. (1 587 672,85 лв. - 1 580 521,31 лв.) Т.е. дружеството начислява по-малък ДДС в дневника за продажби по ЗДДС и в СД за ДДС, подадени за месец 12.2019 г., отколкото би бил при неплатените суми в общ размер на 1 580 521,31 лв., тъй като при така уговорена цена. по реда на чл. 53,

ал. 2, ДДС е в размер на 130 501,76 лв. (1 580 521,31 лв. x 9 /100 + 9).

Достига се до извода, че начисленият за този данъчен период ДДС е в размер по-малък с 590,49 лв. (131 092,25 лв. - 130 501,76 лв.) от този, който е обвързан с неплатените суми от 1 580 521,31.

В тази връзка дружеството издава и включва в клетка 13 на дневника за продажби по ЗДДС и СД за ДДС, подадени за 01.2020 г., дебитно известие №А500024500/31.01.2020 г. с данъчна основа - 6 561,04 лв. и начислен ДДС в размер на 590,49 лв., с което се премахва влиянието на вече упоменатата разлика (590,49 лв.) в предходния данъчен период (12.2019 г.) Посоченото основание отново е „чл. 90, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 относно общата система на ДДС“.

Вследствие на издаденото кредитно известие №А500024481/02.12.2019 г. начисленият ДДС за данъчен период 12.2019 г. е в размер по-малък със 131 092,25 лв. Посоченото основание е „чл. 90, параграф 1 от Директивата обаче, е нормативен акт, с който се поставя определена цел, без да се налагат изрични мерки за постигането ѝ. На националните власти е оставена свобода при избора на формата и средствата за постигането на резултатите, заложи в нея.

Според Посочили са, че съгласно чл. 90, § 1 от Директива 2006/112/ЕО, при пълно или частично неплащане данъчната основа се намалява, с оглед което отбелязаното в КИ основание е коректно. Приходните органи са се позовали на чл. 90, § 2, от Директива 2006/112/ЕО, съгласно който в случаите на пълно или частично неплащане, държавите-членки могат да дерогират от параграф 1. Приели са, че допуснатата дерогация позволява Република България да не прилага във вътрешното си законодателство частта от разпоредбата, касаеща пълното и частично неплащане. В националното законодателство намаляването на данъчната основа е регламентирано в чл. 115 от ЗДДС, както следва: 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 / ал. 1/; известието се издава задължително, не по-късно от 5 дни от възникване на съответното обстоятелство по ал. 1 / ал. 2/; при увеличение на данъчната основа, се издава дебитно известие, а при намаление на данъчната основа или при разваляне на доставки – кредитно известие / ал. 3/; известието към фактурите задължително съдържа: 1. номера и датата на фактурата, към която е издадено известието, 2. основанието за издаване на известието / ал. 4/.

На основание, че [фирма] издава на Т. С. АГ 259 фактури с предмет на доставката предоставени ношувки във връзка с договор от 13.06.2018 г. и към всяка една от фактурите е приложен съответният ваучер за хотелско настаняване, в който са посочени имената на лицата и броят на ношувките, е формиран извод, че всеки от тези документи удостоверява действителното настаняване на лицето в хотелския комплекс на ревизираното лице. В представените писмени обяснения дружеството посочва, че услугите по разглежданите 259 фактури са предоставени на Т. С. АГ като данни за намаляване на цената по тези фактури не са представяни. Въз основа на тези обстоятелства е формиран извод, че услугите, свързани с хотелско настаняване, посочени като предмет на доставката във всичките 259 фактури, са действително извършени, налице е възникнало данъчно събитие по реда на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС и цената по тези фактури не е намалявана след извършването им. Според органите по приходите фактът, че цената не е намалявана означава, че не е налице основание за намаляване на данъчната основа, а фактът, че услугите са действително извършени

означава, че не е налице разваляне на доставката. Поради това и по аргумент на обратното от чл. 115, ал. 3 от ЗДДС, е заключено, че за дружеството не е налице основание за издаване на процесното кредитно известие. По арг. на обратното от чл. 115, ал. 3 от ЗДДС ревизията заключва, че за [фирма] не е налице основание за издаване на кредитно известие № А500024481/02.12.2019 г. с данъчна основа - 1 456 580,60 лв. и начислен ДДС в размер на -131 092,25 лв.

Установена неточност при формирането на сумата по кредитното известие, която дружеството обвързва с неплатени суми по разглежданите фактури. Между размера на неплатените суми и стойността на кредитното известие е налице разлика, във връзка с която дружеството е издало дебитно известие №А500024500/31.01.2020 г. с данъчна основа - 6 561,04 лв. и начислен ДДС в размер на 590,49 лв., с което се премахва влиянието на посочената неточност. С така направената корекция, данъкът по кредитното известие е в размер на 130 501, 76лв., предмет на правен спор по делото. В тази връзка начисленият данък за периода 12.2019 г. е увеличен със 131 092,25 лв., а начисленият данък за периода 01.2020 г. е бѐде намален със 590,49 лв. по кредитно и дебитно известие, издадени на Т. С. АГ със сумата от 130 501,76лв, или с тази сума е намален декларираният резултат – данък за възстановяване.

За периода м.12.2019г. по подадената е справка-декларация за ДДС с вх. №22251228163/13.01.2020 г. с резултат ДДС за възстановяване в размер на 133 127,86 лв. По възникналата по реда на чл. 92, ал. 1, т. 2 от ЗДДС процедурата по приспадане на посочения данък за възстановяване от данъка за внасяне, посочен в подаваните справка-декларации за следващите два данъчни периода, предвид изложеното за подадените СД – ДДС, за м. 01. и м.02.2020г., възниква за ДДС за възстановяване в размер на 2 035,61 лв. като резултат от процедурата. По СД-ЗДДС за м. 01.2020г. не са направени корекции, като декларирания ДДС за възстановяване в размер на 27 998,30 лв. участва в процедурата по приспадане. За м.02.2020г. по справка-декларация за ДДС с вх. №22251233509/11.03.2020 г. с резултат ДДС за възстановяване в размер на 76 260,43 лв., а в клетка 80 на СД за ДДС е посочен ДДС за възстановяване в размер на 237 386,59 лв. (133 127,86 лв. + 27 998,30 лв. - 76 260,43 лв.) В хода на ревизията не са установени основания за извършване на корекции на декларирания данък за м.02.2020г.

Така при ревизията е определен данък за възстановяване за месец 12.2019 г., в който възниква процедурата за приспадане, в размер на 2 035,61 лв., а за месец 01.2020 г. - данък за възстановяване в размер на 28 588,79 лв.

В хода на съдебното производство, са приети писмени доказателства, във връзка с открито производство по несъстоятелност на Т. К. Г..

Въз основа на тях се установява, че Т. К. Г. е дружество, учредено и съществуващо съгласно законите на Германия с регистърен номер HRB 13588, седалище в О. (Т.) и делови адрес Т. К. Плати 1. Възникнало е в резултат на преобразуване чрез промяна на правната форма на Т. К. АГ (Т. С. АГ), което е негов праводател. Съгласно удостоверение по § 40, ал. I. изр. 2 от Закона за дружествата с ограничена отговорност, едноличен собственик на капитала на Т. К. Г. е Т. К. П. (Т. С. Г. FLC), дружество, учредено и съществуващо съгласно законите на Великобритания.

С влязло в сила определение от 27.11.2019г. Районен съд Бад Хомбург фон дер Х. е открил производство по несъстоятелност на Т. К. Г.. До приключване

на производството по несъстоятелността на длъжника е забранено разпореждането с притежаваното от него настоящо и бъдещо имущество, принадлежащото към масата на несъстоятелността. За синдик е назначен адвокат Ф. Алгари. С определението, кредиторите на Т. К. Г. са поканени в срок до 08.05.2020г. да предявят вземанията си пред синдика. В Доклада на длъжностно лице по ликвидацията - Д. Ч., на 23.09.2019 г. е взето решение за ликвидация на 26 компании от групата на „Т. К.". Още 27 дружества от О. Кралство са прекратени на 08.11.2019г. Компаниите от други юрисдикции се прекратяват по мястото на техните седалища. Определение за откриване на производство по несъстоятелност на „Т. К." Г. е взето на 27.11.2019 г. от Районен съд Бад Хомбург фон дер Х., в което е посочено като причина, че длъжникът е неплатежоспособен. С определения на Районен съд Бад Хомбург фон дер Х. от 27.11.2019г. са открити производства по несъстоятелност и за двете дъщерни дружества на Т. К. Г. - Т. К. Туристик Г. и Б. & Ъ. Т. Г..

В определението от 27.11.2019г. на Районен съд Бад Хомбург фон дер Х. се приема, че е налице недостатъчност на масата на несъстоятелността, като тя няма да е достатъчна за изпълнението на изискуеми, респективно ставащи изискуеми в бъдеще други задължения, свързани с масата по несъстоятелността. Недостигът на масата на несъстоятелността е констатиран в писмо с вх. № 35800/21.10.2021 .г по описа на АССГ, и по процесното дело, съдържащо получения отговор от съда в Б. Х. фон дер Х. по повод на изпратен формуляр А (искане за събиране на доказателства по чл. 4 от Регламент (ЕО) № 1206/2001 на Съвета от 28 май 2001 г. относно сътрудничеството между съдилища на държавите-членки при събирането на доказателства по граждански или търговски дела).

В същият отговор е посочено, че от страна на [фирма] са постъпили две уведомления за вземания: регистрирано вземане за 391 853,96 евро под сериен номер 723 и допълнително регистрирано вземане за 615 879,71 евро, записано под сериен номер 724 И двете регистрирани вземания са оспорени от синдика на датата на разглеждане на делото 08.06.2020г. на основание обстоятелството, че те не са спрямо Т. К. Г., по отношение на което дружество е открито производството по несъстоятелността, а са такива спрямо отделни фирми като Т. К. Туристик Г. и Б. Р. енд О. Т. Г.. както и други фирми от групата, които са организирали пътуванията / лист 267 от делото/. Същото се потвърждава и от другия представен в последното заседание по делото в отговор на съдебната поръчка документ „Заверено извлечение от Списъка на всички заявени и проверени от синдика вземания на кредиторите по несъстоятелността – Отделение I. В същия е посочено, че сумата от 391 853,96 евро, произтичаща от предоставени за периода 08.06.2019 г. – 21.09.2019г.г. неплатени хотелиерски услуги по настаняване е оспорена от синдика / лист 168-170 и лист 178-180 от делото/.

Съгласно информационна справка за Т. К. Г. П. и дъщерни дружества към 16.12.2019г., както и от извлечението от информационния портал за кредитори на несъстоятелността, създаден и поддържан от А. Партнъръс - дружеството, назначено за ликвидатор па групата Т. К. във Великобритания, на 23.09.2019г. е открито производство по несъстоятелност на 26 дружества от Групата, а на 08.11.2019г. е открито производство по несъстоятелност за още 27 дружества

от групата. Вземанията на [фирма] по фактурите, издадени на Т. К. Г., които са необезпечени, са предявени в производствата по несъстоятелността на дружествата от групата съгласно представените форма за доказване на вземания, потвърждение за получаване на молба в производството по несъстоятелност и извлечение от списъка на всички заявени и проверени от синдика вземания на кредиторите по несъстоятелността.

Съгласно официален доклад на синдика на Т. К. Г. П., общата стойност на задълженията на дружествата от групата се оценява на около 9 милиарда британски лири, а прогнозираната обща сума от реализация на активите е между 176 млн. и 244 млн. британски лири, като от тях следва да бъдат приспаднати разходите за реализирането им.

По делото е изслушана и приета съдебно-счетоводна експертиза, която съдът кредитира като обективно и компетентно изготвена, съдържаща отговор на поставените задачи и неоспорена от страните. Експертизата е констатирала, че показателите за ликвидност на Т. К. Г. и на цялата група са силно влошени и показват невъзможността на дружеството, без допълнително финансиране, да покрива краткосрочните си задължения с наличните си краткотрайни активи. Посочено е, че дори при едно сравнително нереалистично допускане, че всички текущи активи ще бъдат превърнати в парични средства, дружеството ще може да погаси до 48 % от текущите си задължения. Констатирано е, че с очакваните постъпления от продажбата на активите на дружеството, ще могат да бъдат погасени от 14.11 % до 19,57 % от нетния финансов дълг, респективно от 13.08 % до 18,14 % от нетните финансови задължения на дружеството. Отнесени към всички задължения (като се изключат тези към други дружества от групата), съгласно разпределението в доклада на длъжностното лице по ликвидацията, с очакваните постъпления от продажбата на активите ще могат да се покрият от 5.35 % до 7.416 % от размера на всички задължения. Въз основа на данните за финансовото състояние на Т. К. Г. експертизата е приела, че то е силно влошено, като се наблюдава много ниска ликвидност и много висока отрицателна стойност на собствения капитал. Превишението на пасивите над активите има за последица трайна неплатежоспособност и може да се направи обосновано предположение, че процедурата по несъстоятелност ще завърши с много ниска степен на удовлетворяване на кредиторите на несъстоятелността и то преди всичко на обезпечените такива. Експертизата е приела, че необезпечените вземания, в състава на които са включени и процесите, ще останат неудовлетворени, поради което е определила коефициент на редуция на вземанията на жалбоподателя по издадените фактури към Т. К. Г. в размер на 100 %. Направено е заключение, че пазарната стойност на необезпечените вземания по фактури за услуги, издадени от [фирма] към Т. К. Г., в размер на 0,00 лв.

Вещото лице е използвало счетоводен, икономически подход, основан на данните по делото, като експертизата на база счетоводни и икономически данни е стигнала до преценката, доколко процесните вземания са събираеми или не, предвид несъстоятелността на групата, както и на каква стойност биха могли да бъдат продадени тези вземания. Вещото лице заявява, че за да бъдат продадени, процесите вземания следва да са събираеми до някаква

степен.

Също видно от данните по делото, вземанията на дружеството жалбоподател от двете дъщерни дружества на Т. К. Г. - Т. К. Туристик Г. и Б. & Б. Т. Г., също обявени в несъстоятелност, са необезпечени вземания, то е хирографарен кредитор, като е предявило вземанията си в производството по несъстоятелността, а видно от данните по делото, дори привилигированите вземания - на държавата, данъчните, на синдиките, на съда и други, няма да могат да бъдат покрити, както е посочено в писмото от 0312.2019г. в писмото на служител от министерството на туризма на Република България до жалбоподателя.

Правни изводи на съда по приложението на материалния закон.

Безспорно е, че по направеното запитване до съда по несъстоятелността в Б. Х., че дружеството-жалбоподател упредявило вземанията си, но те се считат за относими не към производството по несъстоятелност на Т. К. Г., а към производството по несъстоятелност на негови дъщерни дружества - Т. К. Туристик Г. и Б. & Б. Т. Г., също обявени в несъстоятелност с определение на същия съд от 27.11.2019г. Също е безспорно, от заключението на вещото лице и всички останали доказателства по делото за финансовото състояние и докладите за масата на несъстоятелността, че няма никаква вероятност тези вземания да бъдат удовлетворени в никаква степен.

Съдът съобрази, че за да достигне до този извод, вещото лице е съобщило производствата по несъстоятелност на дружествата Т. К. Г. и Т. К. Г., както и, че фактурите са издадени на Т. К. АГ, което съгласно договора от 13.06.2018г. представлява дружествата Т. К. Туристик Г. и Б. & Б. Т. Г., също в несъстоятелност, дъщерни дружества на Т. К. Г., поради което данните за консолидираните отчети на последното дружество са от значение и за дъщерните дружества. Изводите, че евентуалните постъпления от реализация на активи на групата дружества Т. К. ще покрият в много малка степен (по-малко от 20%) нетният финансов дълг, крайно недостатъчната маса на несъстоятелността, с която се очаквало да бъдат удовлетворени частично вземанията на обезпечените кредитори. са относими следователно и към двете дъщерни дружества. Въпрос на спор между синдика и дружеството -жалбоподател е към кое точно производство по несъстоятелност ще бъдат приети вземанията му. В разглеждания случай е установено по безспорен начин, че получателят по процесните фактури – Т. С. Г., респективно двете дъщерни дружества Т. К. Туристик Г. и Б. & Б. Т. Г., са обявени в несъстоятелност с определение от 27.11.2019 г. на Районен съд Бад Хобмург фон дер Х.. Представените от жалбоподателя доказателства сочат, че масата на несъстоятелността на групата немски дружества не е достатъчна за изпълнение на изискуемите задължения, те са неплатежоспособни. Съобразно приложените по делото доказателства и констатациите на съдебно-счетоводната експертиза, общите задължения на компаниите от групата на Т. С. е около 9 милиарда британски лири, а прогнозираната обща сума от реализация на активите е между 176 млн. и 244 млн. британски лири, като от тях следва да бъдат приспаднати разходите за реализирането им. Съгласно констатациите на приетата по делото

експертиза, направени въз основа на Финансовия отчет на T. C. G. PLC, в т.ч. баланса на групата, данни за структурата и матуритета на дълга на групата, обобщен отчет за паричния поток, както и въз основа на доклада на длъжностното лице по ликвидация на T. C. G. PLC, показателите за ликвидност на T. C. G. и на цялата група са силно влошени и показват невъзможността на дружеството, без допълнително финансиране, да покрива краткосрочните си задължения с наличните си краткотрайни активи. Установено е от вещото лице, че дори при едно сравнително нереалистично допускане, че всички текущи активи ще бъдат превърнати в парични средства, дружеството ще може да погаси до 48 % от текущите си задължения. С очакваните постъпления от продажбата на активите на дружеството, ще могат да бъдат погасени от 14.11 % до 19,57 % от нетния финансов дълг, респективно от 13.08 % до 18,14 % от нетните финансови задължения на дружеството. Отнесени към всички задължения (като се изключат тези към други дружества от групата), съгласно разпределението в доклада на длъжностното лице по ликвидацията, с очакваните постъпления от продажбата на активите ще могат да се покрият от 5.35 % до 7.416 % от размера на всички задължения. Въз основа на данните за финансовото състояние експертизата е приела, че то е силно влошено, като се наблюдава много ниска ликвидност и много висока отрицателна стойност на собствения капитал.

Няма съмнение, че каквато и да е част от вземането на дружеството-жалбоподател по процесното кредитно известие, равна на данъчната основа по неплатени фактури за доставка на туристически услуги, ще бъде удовлетворено в производството по несъстоятелност, на което и да е от трите дружества .Т. К. Туристик Г. и Б. & Ъ. Т. Г. или Т. К. Г. , последното като правопреемник на Т. К. АГ.

В случая следователно не е налице несигурност, че вземането на жалбоподателя от масата на несъстоятелността може да бъде платено частично или изцяло и в какъв период напред, а може да се направи категоричен извод, че няма да бъде платено, **тоест касае се за несъбираемо вземане.**

Съдът изрично е указал разпределението на доказателствената тежест на жалбоподателя, посочена в Решение от 11.06.2020 г. на Съда на Европейския съюз по дело C-146/2019 , конкретно по т. 43 от същото, като същият в пълнота доказва относимите към казуса по делото факти – несъбираемост на вземането, предмет на процесното кредитно известие.

По делото не е налице спор по фактите, а по приложението на материалния закон и по - конкретно налице ли е основание за издаване на процесното кредитно известие съобразно разпоредбата на чл. 90, § 1 от Директива 2006/112/ЕО. В казуса по делото и двете страни се позовават на съдебна практика на Съда на ЕС, за да докажат своите тези, като директорът в решените оси приема за недоказано, че вземането е предявено и , че няма да бъде удовлетворено в производството по несъстоятелност. Съдът съответно е дал указания за тежестта на доказване на жалбоподателя, на основание т.43 от-Решение от 11.06.2020 г. на Съда на Европейския съюз по

дело С-146/2019, като намира, че жалбоподателя в пълнота доказва относимите факти в подкрепа на твърденията си.

Разпоредбата на чл. 90, § 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на ДДС регламентира задължение за държавите-членки да определят условията, при които се намалява основата в случаите на разваляне, отказ или пълно или частично неплащане, или когато цената е намалена след извършването на доставката. С чл. 90, § 2 от Директивата е предвидено право на държавите-членки да дерогират § 1 в случаите на пълно или частично неплащане.

В националното право не е предвидено правно основание за намаляването на данъчната основа при пълно или частично неплащане. В чл. 115 ЗДДС е предвидено намаляване на данъчната основа единствено при изменение на данъчната основа или при разваляне на доставката.

По отправено преюдициално запитване от Върховен административен съд с **Решение на Съда от 3 юли 2019 г. по дело С-242/18, „У. Лизинг“**, е дадено **тълкуване на чл. 90, § 1 от Директива 2006/112/ЕО в това число и в контекста на неплащане на данъчната основа, СЕС е отговорил на поставените въпроси:**

- с отговора по т.1 от диспозитива е дал тълкуване, че чл.90, параграф 1 от директивата трябва да се тълкува в смисъл, **че при разваляне на договор за финансов лизинг допуска намаляване на данъчната основа по данъка върху добавената стойност, изчислена като сума от всички дължими за целия срок на договора лизингови вноски.**

- отговора на втори въпрос е дал тълкуване на чл.90 от директивата, че в случай като разглеждания в главното производство *неплащането на част от дължимите по договор за финансов лизинг вноски (...), 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 параграф 2 от тази разпоредба, **освен доколкото данъчнозадълженото лице изтъкне, че с оглед на обстоятелствата има вероятност задължението да не бъде изпълнено, което запитващата юрисдикция следва да провери.**

В казуса по делото жалбоподателят не само изтъква но и доказва , че задължението по фактурите, за които е издадено процесното кредитно известие, няма да бъде платено.

Също в мотивите на решението по разглежданото преюдициално дело С-242/18, СЕС е обсъдил и разрешил и следните относими правни положения към казуса по делото:

1)Така съгласно т. 61 от решението, Република България е упражнила възможността си да дерогира задължението за намаляване на данъчната основа в случай на неплащане. Според Съда възможността за дерогация цели да се преодолее несигурността, свързана със събиране на дължимите суми /т. 65/.

2) Същевременно в т. 62 от решението на СЕС по същото дело С-242/18 е предвидено следното: „При това положение, **съгласно принципа на данъчен неутралитет, несигурността относно събирането на дължимите суми може да бъде взета предвид**, като данъчнозадълженото лице бъде лишено, до момента, в който вземането не стане окончателно несъбираемо, от правото си да намалява данъчната основа. Несигурността обаче може също да се вземе предвид с предоставяне на възможност за намаляване, когато данъчно задълженото лице изтъкне, че с оглед на обстоятелствата има вероятност задължението да не бъде изпълнен, без да се засяга възможността, ако евентуално все пак се извърши плащане, данъчната основа да се увеличи. При това положение **националните власти би следвало, при спазване на принципа на пропорционалност и под контрола на съда, да определят доказателствата относно вероятната по-голяма продължителност на неплащането, които данъчнозадълженото лице следва да представи в зависимост от особеностите на приложимия национален закон**. Посоченият ред би бил също толкова ефикасен за постигане на преследваната цел, но би бил не толкова обременителен за данъчнозадълженото лице, което обезпечава предварителното финансиране на ДДС, като го събира за сметка на държавата.“

3) По т. 65 от решението е прието следното: “При тези обстоятелства предвидената в [член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС](#) 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 се засяга възможността за увеличаване на данъчната основа, ако евентуално все пак се извърши плащане.“

Доводът на жалбоподателя, че българската държава не може да изключи въобще възможността да не се извършва корекция на данъчната основа при неплащане, се основава на приетото от СЕС в Решение от 23 ноември 2017 г. по дело С-246/16, т. 21 и т. 22:

“т. 21. От самия текст на член 11, В, параграф 1, втора алинея от Шеста директива следва, **че макар държавите членки да имат възможност да дерогират предвидената в първа алинея корекция на данъчната основа, законодателят на Съюза не им предоставя възможност чисто и просто да я изключат**.

22. Този извод се потвърждава от телеологичното тълкуване на член 11, В, параграф 1, втора алинея от Шеста директива. Макар възможността държавите членки да се борят с несигурността относно окончателния характер на неплащането на дадена фактура, припомнена в точка 16 от настоящото решение, действително да има определено значение, **подобна възможност за дерогиране не би могла да се разпростре отвъд тази несигурност, включително по въпроса дали е възможно данъчната основа да не се намалява при неплащане**.“

При така даденото задължително тълкуване на относими правни норми следва да се приеме, че СЕС изключва дерогация на § 1 от чл. 90 на Директивата, в случаите, когато е налице **несъбираемост на данъчната основа по фактурата, но и в случаите на несигурност относно**

събирането на дължимите суми, като преценката дали е налице такава хипотеза следва да се извърши въз основа на доказателствата, представени от данъчно задълженото лице относно вероятната по-голяма продължителност на неплащането и в зависимост от особеностите на приложимия национален закон.

В казуса по делото, съдът формира извод, че е налице хипотезата на несъбираемост на данъчната основа, поради което корекцията - в намаление, чрез издаването на кредитно известие, следва да бъде направена. На въпроса дали е допустимо като правно основание за тази корекция да се посочи чл.90, параграф 2 от Директивата, посочена в процесното кредитно известие, също следва да се даде положителен отговор, отново на основание практиката на Съда на ЕС - Решение от 11 юни 2020г. по дело SCT d.d., в несъстоятелност, C-146/19, т.49 и т.50 :

- "Що се отнася до [член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС](#), както бе припомнено в точка 33 от настоящото решение, тази разпоредба предвижда, че в посочените от нея случаи данъчната основа се намалява съответно съгласно условия, които се определят от държавите членки." (т.49 от решението)

- "Макар по този начин този член да оставя на държавите членки известна свобода на преценка при определянето на мерките, които позволяват да се определи размерът на намаляването, Съдът е постановил, че това обстоятелство не засяга въпреки всичко точния и безусловен характер на задължението да се намали данъчната основа в случаите, изброени от посочената разпоредба. Следователно последният отговаря на условията, за да породи директен ефект." (т. 50 от решението).

След като задължението да се намали данъчната основа по чл.90, параграф 1 от директивата има точен и безусловен характер и директен ефект, на основание цитираната съдебна практика за приложимостта на посоченото намаляване в казуса по делото - поради несъбираемост на вземането му от дружествата в несъстоятелност, то националният съд следва да остави неприложен чл.115 ЗДДС относно изрично предвидените основания за издаването на кредитно известие. Това следва и от задължението на настоящия съд, посочено по т. 48 о 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."*

На основание изложеното, следва извод, че правилно и в съответствие с даденото задължително тълкуване на чл. 90, параграф 1 от Директива 2006/112 с процесното кредитно известие дружеството е намалило данъчната основа и съответно начисления ДДС по неплатени фактури и за вземания, които са несъбираеми в производството по несъстоятелност на получателя на услугите.

Що се касае до довода на ответника в решението, че дружеството не е

проявило грижата на добрия търговец като е издало фактури и след като е обявена неплатежоспособността на търговеца, жалбоподателят изложи правни съображения в писмената защита по делото, основани на приетите доказателства. На първо място няма спор, че всички издадени фактури касаят действително предоставени туристически услуги, като загубите от търговската дейност - данъчната основа по неплатените фактури, остават като загуба на дружеството. В казуса по делото дружеството претендира да не бъде утежнявано с данъка по тези доставки. Като се изтъква, касае се за незначителен спрямо общия брой фактури, издадени след като публично е оповестена информацията за финансовото състояние на групата немски дружества Т. К.. Така през месеците октомври и ноември са издадени общо 20 фактури и в периода до 26.11.2019г., които като сума съставляват под 1 % от всички издадени фактури по договора от 13.08.2018г. Видно от данните по делото, че с определение от 27.11.2019г. компетентният съд по несъстоятелността, е обявил неплатежоспособността на трите немски дружества и открил производство по несъстоятелност. Същевременно следва да се посочи, че издаването на фактурата съставлява искане за плащане до получателя на услугата, същевременно и основание да бъдат предявени като вземания в производството по несъстоятелност. Предвид задълженията на дружеството по сключения договор от 13.06.2018г., същото е изпълнило същия изцяло и частично не е изпълнен от Т. К., което безспорно е установено по делото. Обстоятелството, че е приело да изпълни изцяло договорните си задължения преди датата на решението на съда по несъстоятелността, следователно, не може да се вмени като злоупотреба или непроявена грижа на добрия търговец от страна на жалбоподателя.

Следователно, процесният ревизионен акт в оспорената част - за извършена корекция на декларирания резултат по СД за месец 12.2019г. е издаден в нарушение на материалния закон и следва да бъде отменен. Резултатът за този данъчен период следва да остане както е деклариран от дружеството, в това бисло предвид корекцията на процесното кредитно известие с дебитното известие. .

Искането за отмяна на РА в частта за извършени корекции за м.01.2020г. следва да бъде отхвърлено, доколкото такива не са направени от ревизиращите органи, а дружеството само е издало дебитно известие за корекция на техническа неточност в кредитното известие относно размера на неплатената сума по част от фактурите, издадени към Т. К. АГ - данъчна основа по кредитното известие. както се посочи по фактите, за кредитно известие № А500024481/02.12.2019 г. с данъчна основа - -1 456 580,60 лв. и начислен ДДС в размер на -131 092,25 лв. , е установена неточност при формирането на сумата по кредитното известие, която дружеството обвързва с неплатени суми по разглежданите фактури. Между размера на неплатените суми и стойността на кредитното известие е налице разлика, във връзка с която дружеството е издало дебитно известие №А500024500/31.01.2020 г. с данъчна основа - 6 561,04 лв. и начислен ДДС в размер на 590,49 лв., с което се премахва влиянието на посочената неточност. С така направената корекция, данъкът по кредитното известие е в размер на 130 501, 76лв., предмет на правен спор по делото. В тази връзка начисленият данък

начисленият данък за периода 01.2020 г. е намален със 590,49 лв. по дебитно известие, издадено от дружеството -жалбоподател на Т. С. АГ, а със сумата от 130 501,76лв, е незаконосъобразно е намален декларираният резултат – данък за възстановяване за м.12.2019г.

Предвид изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК в полза на жалбоподателя следва да се присъдят направените по делото разноски в общ размер на 5526,00 лв., от които: 50 лв. – платена държавна такса, 850 лв. – платено възнаграждение за съдебна експертиза и 4626,00 лв. – платено адвокатско възнаграждение. Възражението на ответника за прекомерност на платеното от жалбоподателя адвокатско възнаграждение е неоснователно. Като съобрази материалния интерес по делото, фактическата и правната му сложност, както и обема на осъществената правна защита и процесуално представителство, съдът приема, че платеното адвокатско възнаграждение (в размер без начислен ДДС, съгласно § 2а от ДР на Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения), не е прекомерно в сравнение с размера, определен с чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г., както и осъществените по обем и по правна сложност действия от адвоката в защита на жалбоподателя.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София- град, I отделение, 12-ти състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба, от [фирма] с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление – [населено място], Ревизионен акт № Р-22222520001969-091-001/28.08.2020 г., издаден от С. Н. Г. – орган, възложил ревизията и Т. Г. П., – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1726/13.11.2020 г. на директора на дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП, в частта на установения резултат по ЗДДС за данъчен период м.12 2019г. и

ОТХВЪРЛЯ жалбата, подадена от [фирма] с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление – [населено място], Ревизионен акт № Р-22222520001969-091-001/28.08.2020 г., издаден от С. Н. Г. – орган, възложил ревизията и Т. Г. П., – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1726/13.11.2020 г. на директора на дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП, в частта на установения резултат по ЗДДС за данъчен период м.01.2020г.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на [фирма] с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление – [населено място], сума в размер на 5 526,00 лв. (пет хиляди петстотин двадесет и шест) лева, представляваща разноски по делото.

Решението може да бъде обжалвано в 14-дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред Върховния административен съд.

Съдия

