

РЕШЕНИЕ

№ 187

гр. София, 10.01.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 7 състав, в
публично заседание на 10.10.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маруся Йорданова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **6248** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на „БЪЛГАРСКА ТЕЛЕКОМУНИКАЦИОННА КОМПАНИЯ“ ЕАД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], чрез адв. С. Й., в качеството на пълномощник, срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-29002919008052-091-001 от 18.12.2020 г., издаден от Р. Г. С. - орган, възложил ревизията и Д. С. Д. - ръководител на ревизията., потвърден с Решение № 700/29.04.2021 г. на директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите.

Жалбоподателят оспорва изцяло ревизионния акт, с който са установени са установени допълнително задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ общо в размер на 1 240 967,98 лв., в т.ч. за ДДС в размер на 770 635,39 лв. и лихви върху тях в размер на 470 332,59 лв., вследствие на начислен ДДС върху суми, събрани от комуникационния оператор като обезщетение/неустойка при предсрочно прекратяване на договорите за доставка на услуги по вина на клиентите. С жалбата се оспорва и направен отказ за възстановяване на ДДС в общ размер на 442 707,23 лв. за несъбираеми вземания на дружеството и данък върху дълготрайни и краткотрайни активи, които са извадени от употреба поради необходимостта от заменянето им от технологично нови активи, при обичайното им изхабяване при употреба и други подобни причини /т. нар. бракувани активи/ за периода от м. 10.2014 г. до м. 12.2014

г., във връзка с подадени в хода на ревизията и при предходни административни производства искания №26-Б-786/18.01.2019 г. и №26-Б-787/18.01.2019 г. Релевират се допуснати в хода на ревизията съществени нарушения на установените правила и принципи, като компетентният орган определил данъчни задължения на ревизираното лице по ЗДДС в резултат на неправилно прилагане разпоредбите на материалния закон. Неправилни били изводите на органите по приходите, обективирани в Решението на ОДОП, във връзка с изложените от „БТК“ ЕАД съображения досежно начисления ДДС върху неустойките, дължими съгласно договорните условия от клиенти на БТК ЕАД, при прекратяване на договорите за услуги по вина на съответните клиенти. Счита, че естеството и характерът на процесните неустойки е безспорно установен в ревизията – същите представляват неустойки, дължими при нарушение от страна на клиента на договорните условия, състоящо се в неоснователен отказ да изпълнява договора до изтичане на неговия срок или в отказ за извършване на плащанията по него. Именно по тази причина се излагат твърдения, че БТК ЕАД е третирано договорните неустойки по предсрочно прекратените договори с клиенти в съответствие с разпоредбата на чл. 26, ал. 2, изр. второ от ЗДДС, а именно като суми, които не следва да бъдат включвани в данъчната основа. Според жалбоподателя констатациите в РА, че неустойките, предмет на настоящата ревизия, представляват само за целите на ДДС, възнаграждения за облагаеми с ДДС доставки, са неоснователни. С жалбата се оспорва и допълнително начисления ДДС в размер на 7 942,24 лв. във връзка с неустойки, уговорени като фиксирани суми, в размер на стойността на предоставени допълнителни устройства, услуги или отстъпки на клиента, като допълнителни устройства, услуги или отстъпки на клиента, като допълнителни преимущества за клиента, включени в общия пакет стоки и услуги по договора /т.нар. рекламни бюджети/. Твърди, че този тип неустойки са начислени върху допълнително предоставени устройства или услуги, включени в общия пакет от стоки или услуги по договора и в общата цена. Тези допълнителни устройства се придобиват като собственост от клиента и не подлежат на връщане при прекратяване на съответния договор /съответно, клиентът ползва допълнителни преимущества под формата на устройства, услуги или отстъпки и същите не се връщат при прекратяване на договора/. В случаите на прекратяване на договора по вина на клиента (съобразно договорните условия, приложими през ревизирания период), е предвидено последният да дължи неустойка в размер на стойността на допълнително предоставените устройства, услуги или отстъпки и същите не се връщат на БТК ЕАД при прекратяване на договора. Отново са наведени доводи в подкрепа на факта, че много малка част от неустойките са били платени от съответните клиенти, като неплатените суми са погасени по давност. В тази връзка, с жалбата са наведени доводи в подкрепа на факта, че начислените неустойки по предсрочно прекратени договори с клиенти са необлагаеми по реда на ЗДДС в съответствие с чл. 26, ал. 2, изр. второ от ЗДДС, тъй като нормата изключва от облагане плащанията на неустойки и лихви с обезщетителен характер. Именно поради това счита, че националното законодателство изключва всички неустойки от данъчните основи. След като националното право изрично е изключило от данъчната основа неустойки, като посочените в РА, то тяхната облагаемост не би могла да бъде обоснована нито с Директивата за ДДС, нито с обща практика на СЕС относно наличие на връзка между плащанията и някакви евентуални доставки на услуги, които в настоящия случай не са били извършвани поради развалянето на договорите с потребителите. В подкрепа на

последното, цитира решения на СЕС. Жалбоподателят излага аргументи и срещу отказа на органите по приходите да бъде признато възстановяване на ДДС, формиран от несъбираеми вземания от клиенти за ревизираните периоди, както и ДДС, свързан с изваждане от употреба на дълготрайни и краткотрайни активи. Досежно несъбираемите вземания, оспорва констатациите на органите по приходите, изразяващи се във факта, че Република България се е била възползвала от дерогацията по чл. 90, параграф 2 от Директива 2006/112/ЕО и поради това не може да се извърши корекция на данъчната основа, като се намали до платената част. Счита, че в противоречие с горното са доводите на органите по приходите, че БТК ЕАД не е издало кредитни известия към фактурите за несъбираеми вземания и че дружеството е следвало да включи тези кредитни известия в текущия период на издаването им. Жалбоподателят твърди, че ревизионният акт е неаргументиран в частта, в която се твърди, че корекция не може да бъде извършена поради упражнената от Република България дерогация, както и мотивите, изложени в РА, според които разпоредбите на чл. 26 от ЗДДС и чл. 115 от ЗДДС не предвиждат издаване на кредитни известия в случаите на пълно или частично неплащане на сумата по фактурата. Жалбоподателят не е съгласен с констатациите на ревизиращия екип, в частта, в която се твърди, че правната природа на давностния срок не погасява самото вземане, тъй като съществува теоретична възможност вземанията да бъдат платени от длъжника. Допълнително жалбоподателят не е съгласен и с тезата на ревизиращия екип, че по отношение на цедираните вземания БТК ЕАД не разполага с процесуална легитимация да иска възстановяването на ДДС за цедираните вземания. Допълнително в жалбата са изложени и доводи срещу отказа на органите по приходите да възстановят недължимо внесен през ревизирания период ДДС върху дълготрайни и краткотрайни активи, извадени от употреба в рамките и за целите на независимата икономическа дейност на дружеството, като активите, които са извадени от употреба поради необходимостта от заменянето им от технологично нови активи, или такива, извадени от употреба поради обичайното им изхабяване и овехтяване, или по други подобни причини, свързани с обичайното извършване на независимата икономическа дейност на БТК ЕАД. Общият размер на внесените и възстановим ДДС върху такива активи е в размер на 146 353,40 лв. В защита на твърденията си цитира съдебна практика, обективизирана в редица решения на СЕС.

Моли съда да отмени оспорения акт като незаконосъобразен и неправилен, в частта на допълнително установените задължения по ЗДДС и възстановяване на претендираната сума в общ размер на 442 707,23 лв., в т. ч. несъбираеми вземания на дружеството в размер на 296 353,83 лв. и данък върху дълготрайни и краткотрайни активи, които са извадени от употреба поради необходимостта от заменянето им от технологично нови активи, при обичайното им изхабяване при употреба и други подобни причини /т.нар. бракувани активи/ за периода от м. 10.2014 г. до м. 12.2014 г. в размер на 146 353,40 лв.

В съдебно заседание жалбоподателят, редовно призован, чрез процесуалните си представители адв. Й. и адв. Е. поддържа жалбата и моли съда отмени оспорвания акт. Претендират се сторените съдебно-деловодни разноси по списък.

Ответникът- Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител юрк.С., оспорва жалбата като неоснователна и недоказана по съображения подробно изложени в решението на Директора на Дирекция „ОДОП“. Претендира присъждането на юрисконсултско

възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена, не изпраща представител и не изразява становище по жалбата.

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

Със Заповед за възлагане на ревизия № Р-29002919008052-020-001 от

10.12.2019 г., връчена по електронен път на 13.12.2019 г., изменена със Заповеди за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-29002919008052-020-002 от 10.03.2020 г. и № Р-29002919008052-020-001/28.04.2020 г., издадени от Р. Г. С., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Контрол“ при ТД на НАП ГДО, оправомощена със Заповед № ГДО-132/13.07.2018 г. на директора на ТД на НАП ГДО, е възложено извършването на ревизия на „БЪЛГАРСКА ТЕЛЕКОМУНИКАЦИОННА КОМПАНИЯ“ ЕАД /БТК ЕАД/ за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.10.2014 г. до 31.12.2014 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-29002919008052-092-001/19.10.2020 г., връчен на 20.10.2020 г. по реда на чл. 29, ал. 4, във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК. Във връзка с подадено искане, е издадено Уведомление №Р-29002919008052-РУС-001/20.10.2020 г., с което е удължен срокът за подаване на възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК до 03.12.2020 г. В определения срок е подадено писмено възражение срещу констатациите и изводите на РД, което е обсъдено от органите по приходите в мотивите на РА, като е преценено за частично основателно.

Ревизията приключва с РА № Р-29002919008052-091-001/18.12.2020 г., издаден от Р. Г. С., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Контрол“ при ТД на НАП ГДО – орган, възложил ревизията, и Д. С. Д., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП ГДО – ръководител на ревизията. Актът е връчен на 21.12.2020 г.

С оспорения РА са установени задължения за внасяне общо в размер на 1 240 967,98 лв.,

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на БТК ЕАД е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице /ИПДПОЗЛ/ с изх. №Р-29002919008052-040-001/08.01.2020 г., с което от жалбоподателя е изискана информация за всички приходи от неустойки, обезщетения, пропуснати ползи и други подобни компенсации за неизпълнение на договори, фактурирани от дружеството на клиенти за предоставяне на услуги, върху които не е начислен ДДС през ревизирания период.

В отговор на горесцитираното искане, с придружително писмо вх. №Р-29002919008052-ПРД-001-И/22.01.2020 г. от ревизираното дружество е предоставена информация за вида на приходите от неустойки за неизпълнение на договори, дължими от клиенти на дружеството, за които не е начислен ДДС през 2014 г. Същите са класифицирани в 5 групи:

1. мобилен бизнес /мобилни услуги и мобилен интернет/ – вид на прихода /неустойката/ - услуги, начислени по вина на клиента, определени като брой месечни такси. Неустойката е в размер на абонаментната цена без отстъпки и допълнителните пакети на абонамент, без отстъпки за оставащите отчетни периоди от датата на прекратяване до датата на изтичане на минималния срок;
2. мобилен бизнес /мобилни услуги и мобилен интернет/ – вид на прихода

/неустойката/ - бюджет, начислени по вина на клиента, определени като фиксирана сума в размер на усвоения бюджет. Отнася се за Бизнес/Корпоративни клиенти, като размера на фиксираната сума е посочена в договора /т. 7 „Предоставени субсидии“/. Обикновено това е стойността на предоставено мобилно устройство или отстъпка при предоставяне на мобилни устройства;

3. фиксиран бизнес - вид на прихода /неустойката/ - услуги, начислени по вина на клиента, определени като брой месечни такси. Неустойката е включвана информативно в месечната сметка/фактура на клиента. Същата е в размер на всички месечни абонаментни цени, включително за допълнителни услуги със срочен абонамент, без отстъпки, за периода от прекратяване до изтичане на уговорения минимален срок;

4. фиксиран бизнес - вид на прихода /неустойката/ - оборудване, начислени по вина на клиента, определени като фиксирана сума. Неустойката е включвана информативно в месечната сметка/фактура на клиента. В случай, че при предоставяне на услуга БТК ЕАД е предоставило на абоната оборудване, абонатът се задължава да върне така предоставения при активирането на услугата пълен пакет оборудване в срок до 30 дни, считано от датата на прекратяване на споразумението. Оборудването следва да се върне в магазин на БТК ЕАД, с подписване на приемо-предавателен протокол, удостоверяващ състоянието на предоставеното оборудване към момента на връщането му. В случай на невръщане на оборудването в срока или в състояние, неотговарящо на условията по договора, абонатът дължи заплащане на неустойка в размер на цената на последното, съгласно ценовата листа на дружеството;

5. фиксиран бизнес - вид на прихода /неустойката/ - бюджет, начислени по вина на клиента, определени като фиксирана сума в размер на усвоения бюджет. Аналогична е на неустойката по т. 2. За ревизирия период БТК не е начислявало такива неустойки. Неустойката е включвана информативно в месечната сметка/фактура на клиента.

Съгласно обясненията на дружеството, вземанията от клиенти, формирани вследствие на неизпълнението на договорите, са третираны като неустойки с обезщетителен характер по смисъла на чл. 26, ал. 2, изр. второ от ЗДДС, според които не се смятат за възнаграждение по доставка всякакви плащания на неустойки и лихви с обезщетителен характер. Независимо от това обаче, според комуникационния оператор получените суми са стриктно документирани съобразно изискванията на чл. 84 от Правилника за прилагане на ЗДДС.

Предвид горното, на БТК ЕАД е връчено второ ИПДПОЗЛ от 05.02.2020 г., с което е указано да се представи справка по месеци и видове договори, за начислените и платени от клиенти на дружеството неустойки при неизпълнение на действащите за периода контракти.

В отговор на искането, от задълженото лице с вх. № Р-29002919008052-ПРД-002-И/20.02.2020 г. е представена Справка за отчетените и платени неустойки по договор за периода от 01.10.2014 г. до 31.12.2014 г., която впоследствие е допълнена /с писмо с вх. № Р-29002919008052-ПРД-004-И/24.09.2020 г./ с информация за начислените и неплатени от клиенти неустойки. Ангажираните от лицето данни са обобщени в табличен вид на стр. 6 от РД, според която начислените неустойки под формата на фиксирани суми и определени месечни абонаментни такси за трите периода, попадащи в обхвата на ревизията, са в общ размер на 4 295 287,89 лв.

При така изложената фактическа обстановка и след анализ на клаузите по представени от дружеството договори с клиенти /подробно описани в констативната част на РД/, ревизиращите органи са установили, че в част от случаите, сумата, която ревизираното лице по силата на сключените договори ще получи, се определя, като размерът на месечната абонаментна такса, се умножи по разликата между броя на месеците, предвидени в срока на договора и тези, през които е доставяна услугата. Следователно изплащането на сумата, дължима при предсрочно прекратяване на договора, позволява на дружеството да получи по принцип приходи, които са по-високи от тези, които би получило, ако договорът не е прекратен предсрочно. Ревизиращият екип е достигнал до извода, че сумата, дължима при неспазване на срока на договора, е възнаграждение за предоставяните от БТК ЕАД услуги, независимо дали клиентът упражнява правото си да ползва тези услуги до края на срока, посочен в договора. Органите по приходите са приели, че сумата дължима при неспазване на минималния срок на обвързаност, е неразделна част от общата цена, плащана за доставката на услугите и разделена на месечни вноски, която става незабавно изискуема в случай на неизпълнение на задължението за плащане. В подкрепа на тезата си, органите по приходите са се позовали решение на СЕС от 11.06.2020 г. по дело C-43/19 Vodafone Portugal — Comunicacoes Pessoais, в което е изложено, че „...сумите, събирани от икономически оператор при предсрочно прекратяване по вина на клиента на договор за доставка на услуги, предвиждащ спазването на срок на лоялност, в замяна на предоставянето на изгодни търговски условия на този клиент, трябва да се считат за възнаграждение за възмездна доставка на услуги по смисъла на тази разпоредба“.

Ревизиращият екип се е аргументирал с постановеното в т. 40-42 от решението на СЕС дело C-43/19 от гледна точка на икономическата действителност, която е основен критерий при прилагане на общата система на ДДС, сумата, дължима при предварително прекратяване на договора, цели да гарантира на икономическия оператор минимално договорно възнаграждение за предоставената услуга. Допълнително органите по приходите са се позовали на решение по дело C-295/17, т. 61, според което при положение, че клиентите не спазят посочения срок на лоялност, предоставянето на услуги трябва да се счита за осъществено, тъй като на посочените клиенти е дадена възможност да се ползват от тези услуги. При тези условия разглежданите в главното производство суми трябва да се считат за част от възнаграждението, което този оператор получава за посочените услуги. В това отношение е без значение, че за разлика от сумите, разглеждани в делото в основата на решение от 22 ноември 2018 г., МЕО — Servicos de Comunicacoes e Multimedia (C-295/17, EU:C:2018:942), разглежданите в главното

производство „...суми не позволяват на оператора да получи същите приходи като тези, които би получил, ако клиентът не беше прекратил договора предсрочно“.

След анализ на доказателствата по делото и с оглед практиката на СЕС, приходните органи са приели, че по отношение на данъчното събитие, в случая приложение следва да намери разпоредбата на чл. 25, ал. 4 от ЗДДС, и данъкът да стане изискуем на датата, на която съответната сума става дължима, по силата на чл. 25, ал. 4 във връзка с ал. 6 от ЗДДС, и за регистрираното лице възникне задължение да го начисли, без оглед на това дали сумата е платена или не. Застъпена е тезата, че липсата на плащане по доставката не би могло да бъде основание за прилагането на чл. 90 от Директива 2006/112/ЕО, поради факта, че Република България се е възползвала от правната възможност да дерогира задължението за намаляване на данъчната основа в случай на неплащане. Органите по приходите прилагат разпоредбата на чл. 26, ал. 2 от ЗДДС и третират данъчна основа (увеличена и/или намалена с елементите, посочени в ал. 3 и ал. 5 от същия законов текст) на базата на всичко, което включва възнаграждението, получено от или дължимо на доставчика във връзка с доставката, от получателя или от друго лице, определено в левове и стотинки, без данъка по този закон. В този смисъл, считат, че данъчната основа за извършваните от дружеството доставки на услуги срещу насрещна престация, е дължимото за него възнаграждение, а не само платеното.

Ревизиращият екип счита, че последващото цедиране на вземанията не би могло да се приеме като основание за неначисляване на данък върху добавената стойност. От една страна към датата на възникване на данъчното събитие, съответно датата, на която данъкът става изискуем, вземанията на дружеството все още не могат да бъдат определени като несъбираеми. От друга страна, както е посочено и в т. 2.2.1 от писмо на изпълнителния директор на НАП с изх. №24-29-19/12.11.2019 г., след цедиране на вземанията, по отношение на дружеството няма да е налице несъбираемо вземане, съответно недопустимо е цедентът, който е прехвърлил вземането ведно с данъка като част от дължимата му цена, да коригира начисления данък.

Досежно изчисляването на дължимия данък за неустойките, по договори от типа „мобилен бизнес“ и „фиксиран бизнес“, които са определени като сбор от абонаментни такси, ревизиращият екип счита, че данъкът е дължим върху размера на дължимите абонаментни такси. Органите по приходите се аргументират с факта, че дружеството е начислявало неустойките без ДДС, а в договорите са определени като сбор от месечни абонаментни такси с ДДС без отстъпки и на основание чл. 67, ал. 2 от ЗДДС приемат, че той е включен в договорената цена, само

когато не е договорено, че данъкът се дължи отделно. Аргументират се е решение на СЕС по съединени дела С-249/12 и С-250/12, в което Съдът е постановил, че цената е с вече включено ДДС, когато е определена от страните, без изобщо да се споменава данъкът върху добавената стойност. При този начин на изчисляване ще се получи същият размер на данък, който би се получил, ако дружеството бе начислявало неустойките в определения в договорите размер.

При изчисляването на дължимия данък за неустойките от група мобилни услуги и мобилен интернет, в който неустойката е определена като фиксирана сума и в групата Фиксиран бизнес, в който неустойката се включва информативно в месечната сметка/фактура на клиента, ревизиращият екип приема, че ДДС е включен в договорената цена, защото те са в размер на предварително определена сума и не е уговорено, че данъкът ще се дължи отделно.

Предвид установеното по-горе, за м. 10.2014 г. върху генерираните неустойки, събрани под формата на фиксирани суми и месечни абонаментни такси с РА е начислен допълнителен данък в общ размер на 266 916,93 лв., за м. 11.2014 г. е доначислен ДДС е в размер на 258 422,23 лв., а за м. 12.2014 г. – 245 296,23 лв. Така посочените суми, ведно с начислените върху тях лихви за забава в общ размер на 470 332,59 лв., са предмет и на спора в настоящото производство.

На следващо място, в ревизионното производство е отхвърлена и претенцията на БТК ЕАД за възстановяване на сумата в общ размер на 442 707,23 лв., в т. ч. несъбираеми вземания на дружеството в размер на 296 353,83 лв. и данък върху дълготрайни и краткотрайни активи, които са извадени от употреба, поради необходимостта от заменянето им от технологично нови активи, при обичайното им изхабяване при употреба и други подобни причини /т.нар. бракувани активи,/ за периода от м. 10.2014 г. до м. 12.2014 г. в размер на 146 353,40 лв.

По отношение на претендираната за възстановяване сума в размер на 296 353,83 лв., органите по приходите са констатирани, че същата представлява част от начисления и внесен в бюджета ДДС по несъбираеми „лоши“ вземания, включващи:

- вземания, чиято 3-годишна давност по Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/ е изтекла в периода от м. 10.2014 г. до м. 12.2017 г. в размер на 492 431,97 лв. Сумата е изчислена въз основа на несъбраната част от вземанията, след приспадане на плащания, направени от клиентите;

- вземания в размер на 3 267 075,61 лв., които БТК ЕАД не е могло да събере в рамките на 12 месеца от възникването им и които в следствие са цедирани на трето лице за събиране в периода от м. 10.2014 г. до м. 12.2017 г. Сумата е изчислена върху частта от несъбраните вземания, след приспадане на плащания, направени от

клиентите преди и след цедирането на вземанията, както и след приспадането на сумата, платена на БТК ЕАД от купувача на цедираните вземания.

За така описаните суми, ревизираното дружество е подало искане за възстановяване с вх. № 26-Б-786/18.18.01.2019 г., в резултат на което е извършена проверка по прихващане или възстановяване /ППВ/, приключила с Акт за прихващане и възстановяване /А./ №П-29002919016798-004-001/13.11.2019 г., с който е отхвърлена претенцията на БТК ЕАД за възстановяване на сумата в размер на 3 759 507,58 лв., представляваща ДДС за възстановяване, във връзка с несъбираеми вземания за извършени продажби към клиенти. Актът е оспорен, като производството е приключило с Решение №340/02.03.2020 г. на директора на дирекция ОДОП С., с което същият е обявен за нищожен.

В настоящето ревизионно производство органите по приходите отхвърлят и претенцията на дружеството за възстановяване на недължим ДДС. Като причини, освен доводите, изложени в А. № П-29002919016798-004-001/13.11.2019 г., изтъкват факта, че основание за намаляването на данъчната основа с несъбрани вземания, е прилагането на чл. 90 от Директива 2006/112/ЕО - корекция на начисления данък. Органите по приходите се аргументират с факта, че Република България се е възползвала от правната възможност да дерогира задължението за намаляване на данъчната основа в случай на неплащане. Допълнително изтъкват, че чл. 90, § 1 от Директива 2006/112/ЕО няма директен ефект. Това според органите по приходите означава, че тази възможност при настоящата ревизия не може да се приложи пряко за намаляване на данъчните основи с неплатената част на вземанията на БТК ЕАД, включително и с характер на неустойки в същите периоди, през които е следвало да се начисли ДДС.

Отделно, ревизиращият екип отхвърля и претенцията за възстановяване на сума в размер на 146 353,40 лв., представляваща начислен по реда чл. 79 от ЗДДС данък, във връзка с невъзстановени активи – вещи, предоставени при сключване на договора от клиенти по прекратени договори и данък върху дълготрайни и краткотрайни активи, извадени от употреба в рамките на независимата икономическа дейност на дружеството, поради необходимостта от заменянето им от технологично нови активи, в следствие на обичайното им изхабяване при употреба и други подобни причини /т.нар. бракувани активи/. На основание чл. 79, ал. 3 от ЗДДС, органите по приходите считат, че при унищожаване, установяване на липси или при бракуване на стоките, както и при промяна на предназначението им, за което вече не е налице право на приспадане на данъчен кредит, ревизираното лице начислява и дължи данък в размер на приспаднатия данъчен кредит. В тази

връзка, начисленият ДДС при унищожаване, установяване на липси или при бракуване на стоките, не подлежи на възстановяване.

Мотивите за отказ в настоящото ревизионно производство са съобразени и с тези, изложения в А. № П-29002919018298-004-001/05.12.2019 г., издаден в резултат на извършената по повод искане, подадено от БТК ЕАД с вх. № 25-Б-787/18.01.2018 г. проверка по прихващане/възстановяване. С цитирания А. претенциите на жалбоподателя не са уважени, поради което същият е обжалван по административен ред пред директора на дирекция ОДОП С.. С Решение № 266/18.02.2020 г., директорът на дирекция ОДОП С. е потвърдил акта. На основание чл. 156 от ДОПК, потвърденият А. е обжалван в Административен съд София-град, за което е образувано дело № 3213/2020 г.

От „БТК“ ЕАД е подадена жалба с която, е оспорен по административен ред издадения ревизионния акт и с Решение № 700/29.04.2021 г. на Директор на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП е потвърден изцяло Ревизионен акт № Р-29002919008052-091-001/18.12.2020 г., издаден от Р. Г. С. - орган, възложил ревизията, и Д. С. Д. - ръководител на ревизията.

В хода на съдебното производство са допуснати и приети съдебно-счетоводна експертиза, съдебно-техническа експертиза и съдебно-икономическа експертиза, неоспорени от страните, които се кредитират от съда като компетентно изготвени, при използване на специални знания.

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

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

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

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

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

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

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

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

Настоящата инстанция констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите– негови издатели. Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ (ред.- ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.), като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено

по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната.

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

По приложението на материалния закон съдът намира следното:

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

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

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

Предмет на оспорване от една страна са установените с РА допълнително задължения на „БТК“ ЕАД по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ общо в размер на 1 240 967,98 лв., в т.ч. за ДДС в размер на 770 635,39 лв. и лихви върху тях в размер на 470 332,59 лв., вследствие на начислен ДДС върху суми, събирани от

комуникационния оператор като обезщетение/неустойка при предсрочно прекратяване на договорите за доставка на услуги по вина на клиентите, а от друга - отказа за възстановяване на ДДС в общ размер на 442 707,23 лв. за несъбираеми вземания на дружеството и данък върху дълготрайни и краткотрайни активи, които са извадени от употреба поради необходимостта от заменянето им от технологично нови активи, при обичайното им изхабяване при употреба и други подобни причини /т. нар. бракувани активи/ за периода от м. 10.2014 г. до м. 12.2014 г., във връзка с подадени в хода на ревизията и при предходни административни производства искания №26-Б-786/18.01.2019 г. и №26-Б-787/18.01.2019 г.

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

В случая, е безспорно установено от заключението по ССЕ, че за процесния период в счетоводството на дружеството- жалбоподател са генерирани неустойки (обезщетения) общо в размер на 849 362, 61 лв. , по данни от билингвата система, по справки и по счетоводни данни по делото.

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

Съгласно действащия национален закон- чл.26, ал.2 от ЗДДС, данъчната основа се определя на базата на всичко, което включва възнаграждението, получено от или дължимо на доставчика във връзка с доставката, от получателя или от друго лице, определено в левове и стотинки, без данъка по този закон. Не се смятат за възнаграждение по доставка всякакви „плащания“ на „неустойки и лихви с обезщетителен характер“. От цитирания законов текст е видно, че неустойките не са елемент от данъчната основа на доставките, съответно- върху стойността им не се начислява данък върху добавената стойност.

По своята същност неустойката е класически институт на

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

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

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

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

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

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

на СЕС.

Съгласно чл. 2, §1, буква „в“ от ДДС Директивата, както и съгласно чл. 2, т. 1 от ЗДДС, с ДДС се облага доставката на стоки и услуги, извършени възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество. Съгласно постоянната съдебна практика доставката на услуги е извършена възмездно по смисъла на тази разпоредба само ако между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се разменят насрещни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя. Случаят се приема за такъв само ако съществува пряка връзка между извършената услуга и получената ѝ равностойност, и платените суми действително представляват насрещна престация за услуга, която е установима в рамките на такова правоотношение (Решение по дело С-16/93, по дело С - 250/14 и С -289/14, С-43/19, С-277/05 и др.) В този смисъл отговорът на въпроса дали предварително определената сума, която „БТК“ ЕАД получава в случай на предсрочно прекратяване на договор, не е неустойка с обезщетителен характер, а възнаграждение за възмездна доставка на услуга, зависи от това дали от една страна възнаграждението е свързано с установима услуга, представлява възнаграждение именно за тази услуга и от друга страна, дали тази услуга е реално извършена.

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

Характерно за договорите с телекомуникационните оператори, какъвто е жалбоподателят по основната си икономическа дейност е, че таксуването на услугите от избрания абонаментен план, когато този абонаментен план е с фиксирана стойност, се извършва независимо от действителния обем на използваните услуги по пакета и възмездява осигурения от него непрекъснат достъп до тях чрез съобщителната мрежа. Следва да се има предвид, че в решения по дело С-43/19 и по дело С- 295/17, които разглеждат сходна фактическа обстановка, а именно договорена дължимост на възнаграждение от страна на получател на телекомуникационни услуги при предсрочно прекратяване по негова вина на сключения договор, СЕС изрично е посочил, че в замяна на цената, платена при сключването на договор за предоставянето на услуга, клиентът получава произтичащото от това право да се ползва от изпълнението на задълженията по договора, независимо дали ще упражни това право. Поради това е правилно прието, че доставчикът предоставя услугата от момента, в който позволява на клиента да се ползва от нея и фактът, че клиентът не е упражнил посоченото право, не се отразява на наличието на пряка връзка. Нещо повече, според СЕС е правноирелевантен фактът, че към момента, в който сумата, договорена като „неустойка“, става дължима е налице дезактивиране на продуктите и услугите, предвидени в договора. Съгласно т. 41 от решение по дело С-43/19, предоставянето на услугите следва да се счита за осъществено, тъй като на посочените клиенти е дадена възможност да се ползват от него. Тоест приема, че обезщетението /в частност договорената неустойка/ следва да се разглежда икономически като част от общата цена за предоставянето на процесните далекосъобщителни услуги, която е разделена на месечни части само по отношение на начина на плащане (своеобразно плащане на вноски) и при нарушаване на задължението за плащане става незабавно изискуема в размера, който е предварително договорен между страните. С оглед на гореизложеното се налага извода, че въпреки факта, че услугата не се ползва за целия период на договора, то не е налице прекъсване на пряката причинна връзка между плащането на възнаграждението и извършването на услугата.

Предоставяната далекосъобщителна услуга в процесния случай, следва да се приеме и за индивидуализирана, тъй като услугата като вид, обхват и насрещната престация за правото да се ползва тази услуга, се определят при сключването на договора между жалбоподателя и неговите клиенти. По специално, от приобщените примерни договори и писмени обяснения е видно, че насрещната престация за услугата се определя съгласно ясно установени критерии, в които се уточняват както месечните вноски, така и дължимата сума (когато тя е фиксирана сума) или начина на изчисляване на сумата при

предсрочно прекратяване на договора (когато тя е определяема, но не е определена като сума). Установено е по делото от писмените доказателства, че начисляваните от дружеството неустойки са класифицирани в групи, в зависимост от начина на определяне на размера им, което е изрично посочено във фактическата част на настоящото решение. По същество обаче, следва да се приеме, че цената на основния пакет услуги, за съответния срок, е фиксирана с договора цена, която е обвързана със срока на действие на договора. Това макар и да не е изрично аргументирано в националното законодателство, съответства на т.нар. клаузи със срок на лоялност, за конкретните ползвани услуги, при конкретните договорени условия. В решението на СЕС по дело C-43/19, се приема, че сумите събирани от икономически оператори при предсрочно прекратяване по вина на клиента на договор за доставяне на услуги, предвиждащ спазването на срок на лоялност, в замяна на предоставянето на изгодни търговски условия на този клиент, трябва да се считат за възнаграждение за възмездна доставка на услуги независимо от факта, че не съвпадат с останалите суми, които биха били платени през останалата част от срока за лоялност.

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

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

Въз основа на изложеното следва да се приеме, че с оглед на

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

Освен гореизложеното, услугата следва да се приеме за такава, която може да бъде индивидуализирана, тъй като както предоставяната услуга като вид и обхват, така и насрещната престация за правото да се ползва тази услуга, се определят при сключването на договора между БТК ЕАД и неговите клиенти. По специално, от предоставените в хода на ревизията примерни договори и писмени обяснения е видно, че насрещната престация за услугата се определя съгласно ясно установени критерии, в които се уточняват както месечните вноски, така и дължимата сума, /когато тя е фиксирана сума/ или начина на изчисляване на сумата при предсрочно прекратяване на договора /когато тя е определяема, но не е определена като сума/.

Ето защо, дължимата от клиентите на БТК ЕАД насрещна престация не е нито безвъзмездна и произволна /виж решение по дело С-16/93/, нито трудно определяема в количествено отношение и несигурна /виж решение по дело С-432/15/.

В частност, съгласно придружително писмо за представяне на документи с

вх. № Р-29002919008052-ПРД-001-И/22.01.2020 г., начисляваните от БТК ЕАД неустойки могат да се класифицират в следните групи, в зависимост от начина на определяне на размера им:

- неустойката се определя на базата на сумата от стандартните, без отстъпката, за съответната програма/пакет месечни абонаментни вноски, за оставащата част от срока;

- неустойката е уговорена като фиксирани суми, в размер на стойността на предоставени допълнителни устройства, услуги или отстъпки на клиента, като допълнителни преимущества за клиента, включени в общия пакет стоки и услуги за клиента /т.нар. рекламни бюджети/. В случаите на прекратяване на договора по вина на клиента, договорните условия, приложими през ревизирания период са предвиждали, че клиентът дължи неустойка в размер на допълнително предоставените услуги, отстъпки или устройства;

Предвид така регламентирания начин за изчисляване на дължимото от клиентите обезщетение при предсрочно прекратяване на договори по тяхна вина, което не съответства на сумата на възнаграждението, което възразяващият би получил, ако договорът не бъде прекратен /неустойки от група 1 и група 2/, спорен е въпросът дали тази сума представлява действителната равностойност на извършена услуга.

В тази връзка, съдът приема първо място, че по отношение на неустойките в размер на предоставените с отстъпки устройства или услуги, когато те се предоставят по договор за телекомуникационни услуги, предвиждащ клиентът да остане обвързан с договора за определен минимален срок /група 2/, следва да се има предвид следното :

Предоставянето им с отстъпка е продиктувано от разбирането, че същата е икономически обоснована само при сключване на продължителен договор за предоставяне на услуги чрез дължимото възнаграждение, по който ще се компенсира тази отстъпка. При предсрочно прекратяване на договора за услуги, устройството не подлежи на връщане на БТК ЕАД, но става дължима разликата между реалната стойност на устройството и преференциалната цена, по която е продадено. В този смисъл е безспорно, че дължимата за тях неустойка е пропорционална на цената, която би била платена при липсата на подписан договор за телекомуникационни услуги, който да обвързва клиента с процесния оператор, а и съответства на направените от оператора разходи за придобиването и. Същото важи и за отстъпката от стойността на услугата. Телекомуникационният оператор, за да сключи съответния договор, е извършил разходи за инфраструктура, оборудване, активиране на услуги и други, които разходи се възстановяват чрез стойността на ползването на услугата през един по-продължителен период от време, за който страните са се договорили клиентът да остане обвързан. При условие, че договорът се прекратява предсрочно, то стойността на отстъпката, която става дължима, е всъщност част от възнаграждението, което операторът има право да получи за извършената вече услуга. От тук и извода, че същата има характер на действителната равностойност на извършената доставка и се намира в пряка причинно-следствена връзка със същата. Именно по повод на така структурирано като механизъм на изчисление обезщетение СЕС се е произнесъл в решение по дело С-43/19 и е приел, че обстоятелството, че сумата не съответства на сумата, която операторът би получил през остатъка от срока за лоялност, ако договорът не беше прекратен, не е основание въпросната сума да не се квалифицира като насрещна престация за доставка на услуги.

По отношение на неустойката, която се определя на базата на сумата от стандартните /без отстъпка/ за съответната програма/пакет месечни

абонаментни вноски, за оставащата част от срока на договора.

Следва да се отбележи, че действително така определената от БТК неустойка не съответства като механизъм на изчисляване на неустойките, начислявани от МЕО – Servizos de Comunicaзxes e Multimйdia SA /C-295/17/ и Vodafone Portugal — Comunicaзxes Pessoais SA /C-43/19/. В първия случай, операторът е начислявал като обезщетение сума, съответстваща на сумата, която операторът е щял да получи като възнаграждение за доставките на услуги, ако клиентът не бе прекратил договора. Във втория случай, телекомуникационният оператор е начислил обезщетение пропорционално на изтеклата част от срока на договора и въз основа на предимството, предоставено на клиента и обвързано с условията за лоялност на клиента. БТК ЕАД начислява неустойка, която инкорпорира в себе си както сумата, съответстваща на сумата, която е щяло да получи, ако договорът не беше прекратен, така и стойността на предоставените отстъпки, пропорционално на периода от време, който остава от срока за лоялност. Следователно размерът на начислените неустойки съответства на стойността, която БТК ЕАД би получила, ако договорът не беше прекратен предварително, увеличен със стойността на отстъпките предоставени при сключването му с оглед на поетия от клиента ангажимент за лоялност и обвързаност със съответния оператор.

Това обаче не означава, че при тези условия предметът на тези суми не е напълно аналогичен с този на месечните вноски, които по принцип биха били дължими, ако клиентите не бяха получили търговските предимства, с които е обвързано спазването на срока на лоялност.

Всъщност, всеки телекомуникационен оператор, за да предоставя услугите си извършва разходи за инвестиция в оборудване, инфраструктура, разходи за активиране на съответната услуга, разходи за проучвания на клиенти – търговски кампании, маркетинг и др. Целта на сключването на договорите, обвързани със срок за лоялност, е да гарантират на оператора възможността да си възвърне разходите по инвестицията. Така операторът определя цената на услугата и месечните вноски предвид себестойността на тези услуги и минималния срок на обвързване с договора. Ноторно известно, че сключваните договори с условия за лоялност, са за пакет от услуги и при надхвърляне потреблението от клиентите на фиксираните в пакета услуги, същите се таксуват допълнително, извън определената в договора сума. Статистическите данни, с които разполагат телекомуникационните оператори, им дават възможност да определят процентното и стойностно изражение на услугите, извън фиксираните в съответния пакет, които се ползват от клиенти, сключили договор с определен период на продължителност. Това от своя страна им

позволява да определят възможните отстъпки от стандартната за съответния план цена, така че въпреки отстъпките да се гарантира покриването на себестойността на услугата. Всъщност, предоставените отстъпки зависят от продължителността на срока на договора, но и от профила на клиента. Предвид това считам, че с оглед на действителното икономическо и търговско положение, което представлява основен критерий при прилагане на общата система на ДДС /вж. в този смисъл решение от 20 юни 2013 г., Newey, C 653/11, т. 42/, обезщетение, изчислено като сума, равна на оставащите месечни вноски по договора без предоставената отстъпка от стандартната цена, е насрещна престация за услугата, за която операторът.

С оглед на изложените по-горе аргументи и предвид решението на СЕС по дело C-43/19, с което се приема, че сумите, събирани от икономически оператори при предсрочно прекратяване по вина на клиента на договор за доставяне на услуги, предвиждащ спазването на срок на лоялност, в замяна на предоставянето на изгодни търговски условия на този клиент, трябва да се считат за възнаграждение за възмездна доставка на услуги, независимо от факта, че не съвпадат с останалите суми, които биха били платени през останалата част от срока за лоялност, намирам за правилно предложението за начисляване на ДДС върху обезщетенията от група 1 и група 2.

Фактът, че по националното право сумата, фактурирана при неспазване на минималния срок на обвързаност, се квалифицира като неустойка, не може да има значение за квалификацията на тази сума като възнаграждение за доставка. Това е така, тъй като съгласно постоянната практика на СЕС, разпоредба от правото на Съюза, чийто текст не съдържа изрично препращане към правото на държавите членки, трябва по принцип да получи самостоятелно и еднакво тълкуване /Решение на СЕС от 16.11.2017 г. по дело C-308/16/. Както посочва в заключението си генералния адвокат по дело C-277/05 „...еднаквото прилагане на Шеста директива налага тълкуване, което не трябва да зависи от квалификация, която може да бъде различна според гражданското право на съответната държава-членка“ и обосновава това си разбиране с факта, че в противен случай практика, която е идентична, би получила различно данъчно третиране в зависимост от правната природа на плащането според националното законодателство. В този смисъл, същият напомня и това е аргумент, който намирам за относим и към настоящия случай, че е налице постоянна съдебна практика, съгласно която понятието „доставка на стоки“ за целите на облагане с ДДС не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми. Предвид това и след като Директивата за ДДС и практиката на СЕС са дефинирали понятието „възмездна доставка на стока“ и в

настоящия случай начислените като неустойки суми са именно насрещната престация, която е действителната равностойност за получена облагаема доставка, то правоирелеванто е, че съгласно националното ни законодателство, същата се дефинира като неустойка. Фактът, че чл. 26, ал. 2, изр. второ от ЗДДС предвижда, че не се смятат за възнаграждение по доставка всякакви плащания на неустойки и лихви с обезщетителен характер също е ирелевантен. Това е така, тъй като той обхваща плащания извън правоотношения по извършена доставка и насрещна престация, обвързана като равностойност с така извършената доставка. Визираните в него хипотези са тези по плащания, с които се обезщетява единствено финансова вреда на предприятието, като например в случая на лихви за забава или обезщетения за пропуснати ползи, в резултат на неизпълнение от страна на клиента. Във всички тези случаи се извършва парично плащане, но не за доставка на стоки и услуги на предприятието, а като обезщетение за финансовите последици от липсата на стоки или услуги на предприятието. Следователно, в тези случаи парите се изразходват за покриване на финансова вреда, а съгласно правото в областта на ДДС, парите са само средство за набавяне на благо /потребителска стока/, но те самите не са такова благо. Същевременно, доколкото както е посочено по-горе, в случая плащането е във връзка с реално получена услуга, то нормата на чл. 26, ал. 2, изр. второ е неприложима. Директивата, а и ЗДДС не позволяват да се изключи от облагане сума, заплащана от едната договаряща страна на другата договаряща страна срещу извършването от последната на услуга, от която първата се ползва индивидуално, какъвто е настоящият случай.

На следващо място, съдът намира за нужно да посочи, че разпоредбата на чл. 90, §1 от Директивата дава възможност за корекция на начислен ДДС в случаите, когато вземането стане окончателно несъбираемо или данъчнозадълженото лице изтъкне, че с оглед на обстоятелствата има вероятност задължението да не бъде изпълнено. Разпоредбата обаче не отменя задължението на доставчика по облагаема доставка да начисли дължимия по нея ДДС. Фактът на продължителното им неплащане и липсата на възможност да бъдат събрани /което е установено по справките представени в хода на ревизионното производство/, би могъл да е основание и да доведе до корекция на начисления ДДС в следващи данъчни периоди. Това е така, защото именно в такъв последващ данъчен период, биха възникнали основания, за отписване на тези вземания като несъбираеми, съгласно нормите на ЗКПО, и евентуалното им предявяване за възстановяване на ДДС, по реда на чл. 129 от ДОПК, в случай, обаче, че евентуално дължим ДДС е реално внесен в републиканския бюджет, какъвто не е настоящия случай, защото именно в процесното ревизионно

производство, за пръв път се извършва установяване на задължения за ДДС, за процесните вземания.

Директивата, както отбелязва жалбоподателят, може и да не урежда третирането на неустойки, лихви и други обезщетителни плащания, но това не означава, че практиката по прилагането не е изградила критерии за разграничаване между неустойки и възнаграждение за доставка. Така, в решение по дело C-277/05 съдът приема, че договарящите страни са свободни да определят, при спазване на императивните разпоредби от публичен ред, съдържанието на своето правоотношение, включително последиците от евентуален отказ или неизпълнение на задълженията им. Същевременно, за да приеме, че не се дължи ДДС върху внесения задатък, същият не изхожда от регламентацията на задатъка в националното право на Франция, а от разбирането, че след като задължението за резервация произтича от самия договор за настаняване, а не от внесения задатък, не съществува пряка връзка между извършената услуга и получената насрещна престация /Решение по дело A. and P. D., точки 11 и 12, Решение по дело Tolma, точка 13 и Решение по дело Kennemer G., точка 39/. В потвърждение на това си разбиране сочи и обстоятелството, че размерът на задатъка при настаняване в резервираната стая се приспада от цената на стаята, т. е. задатъкът не представлява насрещна престация срещу самостоятелна престация, която може да бъде индивидуализирана.

Наред с горното, решаващият орган не споделя и възраженията на жалбоподателя, че дължимия ДДС върху неустойките от група 1, следва да се определи, като се приеме, че данъкът е включен в стойността им, а не отделно чрез прилагане на 20 % ставка върху общата данъчна основа от 3 813 465,75 лв.

Съгласно чл. 67, ал. 1 от ЗДДС, размерът на данъка се определя, като данъчната основа се умножи по ставката на данъка. Изключението от този принцип е регламентирано в ал. 2, която определя, че когато при договаряне на доставката не е изрично посочено, че данъкът се дължи отделно, приема се, че той е включен в договорената цена.

В случая, видно от представените в хода на ревизията договори, за неустойка от група 1 е предвиден размера на абонаментната цена без отстъпки за оставащите отчетни периоди от датата на прекратяване до датата на изтичане на минималния срок. Същевременно, в договорите е разписано, че цените са с ДДС. Това обаче не означава, че всички договорени цени, включително и тези за неустойки, са с включен ДДС и в този смисъл данъкът следва да се счита включен в цената на неустойката.

Правно абсурдно е дружество, което и към настоящия момент поддържа тезата, че неустойките от група 1 не следва да участват във формиране

на данъчната основа на доставката, да твърди, че сключвайки договори за доставка на услуги със своите клиенти е регламентирало, че се следва ДДС за неустойката, като данъкът е включен в стойността на последната. Нещо повече, фактът, че БТК ЕАД, която е страна по тези договори, никога не е третирали неустойката като включваща в себе си дължимия ДДС, се потвърждава и от счетоводното отчитане на последните. Приспадащата се част от ДДС, който би следвало да се съдържа в неустойката, не е отчитан като разчет с бюджета. От тук и извода, че е налице хипотеза, при която е договорена дължимост на неустойка без ДДС.

Тъй като данъкът по принцип е за сметка на получателя, когато при договаряне на доставката не е изрично посочено, че данъкът се дължи отделно, счита се, че той е включен в договорената цена /такъв е случаят с цитираното във възражението решение на Съда на Европейския съюз по съединени дела C-249/12 и C-250/12, съгласно което, когато цената на стока е определена от страните, без изобщо да се споменава данъкът върху добавената стойност, и лицето-платец на дължимия за обложената сделка данък върху добавената стойност е доставчикът на тази стока, уговорената цена, в случай че доставчикът няма възможност да получи от клиента изисквания от данъчната администрация данък върху добавената стойност, трябва да се счита за цена с вече включен данък върху добавената стойност/. Това решение обаче визира доставка, която по принцип е облагаема, и е неотнормирано към вид плащане като неустойка - която по презумпция не участва при формиране на данъчна основа и следователно е без данък. Ето защо, при промяна в третирането на характера на дължимото плащане от неустойка, която има за цел да обезщети доставчика на услугата, в насрещна престация за определяема услуга, която е облагаема по смисъла на ЗДДС, то няма как да се приеме, че ДДС е бил вече включен в тази цена.

Не на последно място, настоящата инстанция не приема и доводите за изтекла давност на вземанията, правеща невъзможно събирането на предвидените по договорите неустойки от клиентите. Цитираната от жалбоподателя разпоредба на чл. 90, параграф 1 от Директивата дава възможност за корекция на начислен ДДС в случаите, когато вземането стане окончателно несъбираемо или данъчнозадълженото лице изтъкне, че с оглед на обстоятелствата, има вероятност задължението да не бъде изпълнено. Същата обаче не отменя задължението на доставчика по облагаема доставка да начисли дължимия по нея ДДС. В тази връзка, доколкото за никоя от начислените за ревизирания период неустойки не са налице доказателства за несъбираемостта им към датата на изтичане на тяхната давност, то последващото им неплащане се явява ирелевантно досежно дължимия ДДС върху тях за периода от

01.10.2014 г. до 31.12.2014 г. Фактът на продължителното им неплащане и липсата на възможност да бъдат събрани би могъл при наличие на предпоставките, да доведе до корекция на начисления ДДС в следващи данъчни периоди.

Въз основа на фактите и правните изводи по делото направени по-горе, съдът намира, че в процесния случай, ревизиращите органи са достигнали до правилен извод, че начислените за процесния период вземания, наименовани и начислени от ревизираното лице като неустойки, нямат характер на неустойки и обезщетения, попадащи в обхвата на нормата на чл.26, ал.2, изр. второ на ЗДДС.

В обобщение на изложеното, настоящата инстанция намира, че с оспорения РА обосновано и законосъобразно е начислен допълнително данък за всички ревизирани периоди общо в размер на 770 635,39 лв.

Касателно оспорването РА в частта му относно отказа за възстановяване на ДДС върху несъбираеми вземания на дружеството и данък върху дълготрайни и краткотрайни активи, които са извадени от употреба поради необходимостта от заменянето им от технологично нови активи, при обичайното им изхвърляне при употреба и други подобни причини /т.нар. бракувани активи/ за периода от м. 10.2014 г. до м. 12.2014 г., съдът намира следното:

В частта на невъзстановения данък във връзка с несъбираемите вземания от клиенти:

С решение № 266/18.02.2020г., директорът на Дирекция „ОДОП“ се е произнесъл по въпроса за основателността на това искане, като е отхвърлена претенцията на дружеството за възстановяване на сумата в размер на 3 759 507,58 лв., представляваща начислен ДДС по несъбираеми вземания за извършени продажби към клиенти.

С оглед горното, в настоящия случай, съдът намира, че не са налице законови основания за възстановяването на такива суми, не само за периодите, в които е установено неплащане на задължения по фактури или класифицирането на вземанията като несъбираеми, но и през ревизираните периоди, за което в оспорения акт са изложени подробни съображения, споделяни от настоящата инстанция.

Органите по приходите са изложили обосновани съображения по прилагането на общностното право и по-конкретно на разпоредбата на чл. 90 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и нейното транспониране в българското законодателство. Според постоянната съдебна практика /т. 36 от дело С-404/16 и т. 31 по дело С -331/13/ в случаите, когато от гледна точка на тяхното съдържание разпоредбите на една директива изглеждат безусловни и достатъчно точни, частноправните субекти могат основателно да се позовават на тях пред националните юрисдикции срещу държавата, ако тя не е транспонирала в срок директивата в националното право или ако транспонирането е

неправилно.

Следва да се има предвид, че условията за пряко приложение на директивата са кумулативни и включват:

- безусловно и точно съдържание на същите;
- липса на транспонирането им в националното право или неправилно транспониране.

Една разпоредба на правото на Съюза е безусловна, когато създава задължение, което не е съпроводено от никакво условие и не зависи в изпълнението или действието си от приемането на никакъв акт, било на институциите на Съюза, било на държавите членки /виж. решение от 15 май 2014 г., *Almos Agrbrkylkereskedelmi*, С 337/13, EU:C:2014:328, т. 31 и 32 членки, решение *P. Boskamp*, С 317/05, EU:C:2006:684, точка 41/.

В случая, член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС гласи, че в посочените от него случаи данъчната основа се намалява съответно съгласно условия, които се определят от държавите членки. Макар този член 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 въпреки всичко точния и безусловен характер на предписаното в този член задължение да се намали данъчната основа в случаите, изброени от посочения член. Следователно, последният отговаря на условията, за да породи директен ефект /решение от 15 май 2014 г., *Almos Agrbrkylkereskedelmi*, С 337/13, EU:C:2014:328, т. 34, Решение от 12 октомври 2017 г., *Lombard Inगतlan Lrzing Zrt*, С-404/16, т.38/.

Параграф 2 от посочения член 90 обаче допуска държавите членки да дерогират посоченото правило в случай на пълно или частично неплащане на цената на доставката. Следователно, данъчнозадължените лица не може да се позовават на член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС относно правото за намаляване на данъчната им основа за ДДС в случай на неплащане на цената, ако съответната държава членка е решила да приложи предвиденото в член 90, параграф 2 от посочената директива дерогиране /виж. решение от 15 май 2014 г., *Almos Agrbrkylkereskedelmi*, С 337/13, EU:C:2014:328, т. 23, решение от 12 октомври 2017г. , *Lombard Inगतlan Lrzing Zrt*, С-404/16, т.39/.

В този смисъл, противно на посоченото във възражението е и изложеното в т. 19 от решение на СЕС по дело *C-246/16 Enco di Maura*. В същата изрично се акцентира, че ако съответната държава членка е решила да приложи предвидената в член 11, В, параграф 1, втора алинея от Шеста директива дерогация, данъчнозадължените лица не може да се позовават на член 11, В, параграф 1, първа алинея от Шеста директива относно правото за намаляване на данъчната им основа за ДДС в случай на неплащане на цената.

От тук и извода, че правнорелевантен е въпроса относно това транспонирала ли е Република България във вътрешното си законодателство и правилно ли е транспонирала нормата на чл. 90 от Директивата.

Видно от Решение на СЕС от 03.07.2019 г. по дело № С-242/18 г. „УНИКРЕДИТ ЛИЗИНГ“ ЕАД, което разглежда приложимия български ЗДДС в контекста на Директива 2006/112/ ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност, 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 и съгласно чл. 90, параграф 2 от директивата за ДДС.

Безспорно е, че чл. 115 от ЗДДС предвижда 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, в т. 61 от решението СЕС приема, че Република България е упражнила възможността си да дерогира от задължението за намаляване на данъчната основа, в случай на неплащане.

При условие, че Република България е транспонирала във вътрешното си законодателство нормата на чл. 90 от директивата по ДДС и е упражнила правото си на дерогация по § 2 от същия, се налага извода, че не са налице предпоставките за пряко приложение на чл. 90, параграф 1 от Директивата. 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. Тоест, въпреки осъществената дерогация, БТК ЕАД би могло да коригира размера на начисления ДДС, стига да докаже, че след сключването на сделката в крайна сметка няма да бъде получена отчасти или изцяло насрещната престация.

По-конкретно, както се посочва в решение от 8 май 2019 г., А-Р. СЗ, С 127/18, т. 21 и решение от 15 октомври 2020 г. Е. sp. z o.o. sp. k., С 335/19, т. 25 „...макар възможността държавите членки да се борят с

несигурността относно неплащането на дадена фактура или окончателния му характер 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“ /решение от 8 май 2019 г., А-Р. СЗ, С 127/18, т. 21/.

Отделно, чл. 90, параграф 1 от Директивата за ДДС регламентира, че 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.

Тоест, въпреки че за разлика от случаите на „анулиране“, „разваляне“, и „отказ“, които се отнасят до положения, в които задължението на длъжника да плати своя дълг или е напълно погасено, или изпълнението му е спряно на окончателно определено ниво, неплащането се характеризира с присъщата му несигурност и не води до недължимост на неплатения размер по доставката, директивата изисква, освен ако държавата-членка не е упражнила правото си на дерогация по § 2, в случаите на пълно или частично неплащане корекцията на дължимото ДДС да се извършва чрез коригиране на данъчната основа, съгласно условия, които се определят от държавите-членки. Разбирането за корекция на данъчната основа при пълно или частично неплащане почива на факта, че тя се извършва едва в момента, в който вземането стане окончателно несъбираемо /виж т. 52 от решение на СЕС по дело С-242/18/, тоест несигурността относно събирането на вземането е преодоляна. Респективно, ако се извърши само на база изтъкване на обстоятелства за вероятност задължението да не бъде изпълнено, то това право кореспондира с необходимостта данъчната основа да бъде увеличена в случай на извършено плащане.

От горното следва, че директивата еднозначно определя, че корекцията на начисления ДДС по извършена доставка, по която няма пълно или частично плащане, следва да се извърши чрез коригиране на данъчната основа по доставката. Нещо повече, в този смисъл е изложеното в решението на СЕС по дело С-242/18, което е постановено по преюдициално запитване на българския ВАС и третира и приложението на българския ЗДДС в контекста на директивата.

Редът за документиране на корекцията на данъчната основа на доставка, за която вече е издадена фактура, е регламентиран във вътрешното ни законодателство в чл. 115 от ЗДДС. По смисъла на ал. 3 от същия при увеличаване на данъчната основа се издава дебитно известие, а при намаление на данъчната основа или при разваляне на доставки – кредитно известие. В този смисъл, България е изпълнила

задължението си да определи формалните условия, които следва да се спазват при намаляване на данъчната основа. Действително безспорно е, че българската правна уредба, изреждайки случаите на коригиране на данъчна основа чрез издаване на данъчни известия, не е визирала пълното или частично неплащане по доставката, а данъчната основа на доставката съгласно чл. 26, ал. 2 от ЗДДС се определя на база на полученото или дължимото. Това обаче, е израз на упражненото от България право на дерогация по чл. 90, параграф 2 от директивата, а не на неизпълнение на изискването по чл. 90, параграф 1 от същата, да определи условията за коригиране на данъчната основа. Видно от т. 32 от Решение на СЕС по дело C-335/19 г., на което се позовава самият възразяващ, съществува разлика между формалностите, които данъчнозадължените лица трябва да изпълнят, за да могат да упражнят правото на намаляване на данъчната основа на ДДС в случаите на пълно или частично неплащане на цената, и упражненото право на дерогация, предвидено в член 90, параграф 2 от Директива 2006/112. Само за последното съдът сочи, че не може да се обосновава „със съображения, различни от липсата на сигурност относно неплащането или неговата окончателност“.

При условие, че съгласно трайната практика на СЕС въпреки упражнено право на дерогация по чл. 90, § 2 от Директивата и в съответствие с принципа на данъчен неутралитет 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, то безспорно редът за това е този, който националният закон е регламентирал за останалите случаи на коригиране на данъчна основа по доставка.

Документирането на изменението на данъчната основа чрез издаване на кредитно известие е задължително условие за допускане на това изменение, тъй като, от една страна то е проявление на принципа на документална обосновааност на стопанските операции, но и предпоставка за осигуряване на принципа на неутралност на данъка и защита на фиска. Недопустимо е приспадането на данъчен кредит от получателя по доставката, като в същото време се допусне при доставчика данъкът да бъде коригиран/сторниран.

ЗДДС предвижда и случаи на извършване на корекции на ползван данъчен кредит при липса на издадено кредитно известие – чл. 78, ал. 4 от ЗДДС, но дори и в тази хипотеза законодателят изисква за извършването на корекцията да се издаде данъчен документ – протокол /чл. 66 от ППЗДДС/, а в случая, от страна на

БТК ЕАД липсва каквото и да било документиране във връзка с

претендираната корекция на начисления ДДС. На следващо място, следва да се отбележи, че изискването за начисляване на ДДС във връзка с извършено авансово плащане, респективно предоставяне на право на данъчен кредит на получателя по фактура за авансово плащане представлява отклонение от общия принцип, че ДДС се дължи, а право на данъчен кредит възниква при извършена доставка. Именно във връзка с това предоставено право на данъчен кредит, преди да е възникнало данъчното събитие, чл. 78, ал. 4 от ЗДДС изисква корекция на ползвания данъчен кредит при развалянето на доставката, т. е. още в момента, когато стане ясно, че такава няма да се осъществи, независимо от това дали има издадено кредитно известие. По различен начин обаче законодателят определя правата и задълженията на данъчнозадълженото лице, което е издало фактурата с начислен ДДС и се е задължило към бюджета. Него последният задължава да издаде кредитно известие, но едва когато възстанови авансово получената сума, т.е. когато се възстанови положението от преди извършването на авансовото плащане. Следователно за доставчика, който начислява ДДС, какъвто в случая е и БТК, винаги законът изисква издаване на кредитно известие, за да се намали дължимият от него ДДС към бюджета.

Действително в решение на ВАС №17148/16.12.2019 г., 8 отделение, постановено по адм. дело № 11672/2016 г. се приема, че „Процесуалният ред на

чл. 128 и сл. ДОПК е единствено възможен при неприложимостта за случая на

чл. 115 от ЗДДС.“ Същото обаче касае фактическа обстановка, различна от процесната, а именно - разглежда въпроса за коригиране на начислен ДДС с РА, при което не е налице данъчна фактура, към която да бъде издадено данъчно кредитно известие. Именно затова и в решението се говори за неприложимост на чл. 115 от ЗДДС.

Относими към процесния спор са и мотивите на Решение №15922/22.12.2020 г. на ВАС, Първо отделение, по адм. дело № 8914/2020 г.

Спорът пред ВАС касае въпросът: законосъобразно ли е отказано на наемодателят възстановяването на в процедура по чл. 129 от ДОПК на начислен данък в размер на 330 443,77 лв., отразен в издадени от него фактури за данъчни периоди от м. 04.2015 г. до м. 04.2016 г., след като данъчнозадълженото лице не е получило изцяло насрещна престация за наемна цена, но не е извършило корекция на данъчната основа на доставките.

ВАС счита, че при начислен с фактура ДДС, редът за корекция на данъчната основа е този по чл. 115 от ЗДДС. В решението са изложени мотиви, в подкрепа на факта, че след като не се е възползвал от

правото си на корекция на данъчната основа по реда на чл. 115 от ЗДДС, наемодателят няма право на възстановяване в процедура по чл. 129 от ДОПК на начислен данък в размер на 330 443,77 лв., отразен в издадени от него фактури, тъй като редът по чл. 129 от ДОПК не е единствено възможен, а поради липса на корекция, не може да се приеме, че начисленият във фактурите ДДС, чието възстановяване се претендира, са недължимо платени.

ВАС подробно е разгледал дерогацията по чл. 90 от Директивата за ДДС и е достигнал до извода, че след като наемодателят не е коригирал данъчната основа на доставките, за което е нямало обективни пречки, наемодателят не може да се позове на директния ефект на чл. 90, § 1 от Директивата за ДДС, която също предвижда, че при пълно или частично неплащане основата се намалява съответно съгласно условия, които се определят от държавите – членки.

В настоящия случай БТК ЕАД аргументира правото си да коригира размера на начисленото ДДС и с изтичането на давността срок за погасяване на вземанията, респективно с разбирането, че след изтичането му същите са окончателно несъбираеми или най-малкото – че е вероятно да не бъдат изпълнени.

Погасителната давност представлява период от време, през който кредиторът на едно задължение бездейства, поради което се е погасило правото му да търси защита за упражняване на това право по принудителен ред. За разлика от изтичането на преклузивен срок, с изтичането на давностния срок се погасява не самото право на кредитора да получи изпълнение на задължението, а възможността за ангажиране на компетентния орган и предоставяне на съответната защита от негова страна. От друга страна, съгласно разпоредбата на чл. 120 от ЗЗД, действието на погасителната давност не се проявява със самото изтичане на времето, предвидено в закона, през който кредиторът е бездействал. Необходимо е длъжникът да направи волеизявление, с което да се позове на изтеклата погасителна давност. В резултат на това се погасява правото на кредитора да търси изпълнение чрез намесата на държавата, а не правото му да получи изпълнение на задължението, поради което ако длъжникът все пак изпълни задължението, той не може да иска обратно връщане на това, което е изпълнил, въпреки че погасителната давност в негова полза е изтекла. Предвид това, най-малко спорно е доколко самото изтичане на давностния срок за съответното вземане поражда автоматично несъбираемост на вземането, тъй като дори иск, предявен след изтичането на давностния срок би могъл да бъде уважен като основателен, при положение, че длъжникът не се възползва от възможността си да противопостави изтеклата погасителна давност на кредитора.

С оглед на гореизложеното следва, че за да се приеме, че вземанията са несъбираеми, трябва да са налице доказателства за упражнено възражение за изтекла погасителна давност.

В контекста на горното, не без значение се явява и фактът, че макар и за незначителна част от вземанията /1,5% от общата им стойност/, за които е изтекла три годишната давност, са налице частични плащания, което не е аргумент в подкрепа на тезата за вероятната несъбираемост на вземанията. Нещо повече, от страна на БТК ЕАД не са ангажирани доказателства за това има ли частични плащания по тези вземания или предприети действия за принудителното им събиране преди изтичане на тригодишната давност, което би довело до прекъсване на давността, респективно до извода, че за същите не е изтекла абсолютната давност. Основното обстоятелство, което е от значение за приложението на чл. 90, параграф 1 от Директивата за ДДС, е вземането да е несъбираемо. Тежестта на доказване е за данъчнозадълженото лице – то следва да докаже изтъкнатото от него обстоятелство, че има вероятност задължението да не бъде изпълнено, което съдът трябва да провери. В този смисъл е диспозитивът на С - 242/18, т. 2.

Сама по себе си цесията на просрочени вземания не води до никакви промени в данъчното правоотношение, свързано с начисляването на ДДС, респективно, че не се променя обстоятелството, че телекомуникационните услуги са били извършени от БТК ЕАД. Безспорно е също така, че е недопустимо, освен в изрично предвидените случаи, корекцията на начислен ДДС, както и корекция на приспадат данъчен кредит да се извършват спрямо лице, различно от извършилото начисляването или приспадането. Най-малкото, за цесионера не възниква задължение да начисли ДДС във връзка с цесията, за да подлежи последното на корекция. От друга страна, доколкото корекцията по чл. 90, параграф 1 от Директивата е обусловена от факта, че ДДС е начислен по доставка, за която вземането е несъбираемо или е налице вероятност да не бъде изпълнено, спорните моменти са два.

На първо място, доколко може да се твърди, че вземането е несъбираемо към датата на цесията. В случаите, в които цесията се извършва преди изтичане на срока на погасителната давност и при липса на доказателства за платежоспособността на длъжниците, не може да се приеме, че вземанията са били окончателно или вероятно несъбираеми. Аргумент в подкрепа на тезата, че цедираните вземания не са несъбираеми, може да се черпи от самия факт, че част от тях са цедирани възмездно на трети лица. Очевидно, към датата на цедирането е била налице вероятност вземанията да бъдат събрани, тъй като в противен случай, те не биха имали никаква икономическа стойност, а никой не би платил за вземане, което няма стойност.

Евентуалната преценка на дружеството за това, че вероятността за събиране на вземанията не би оправдала вложените усилия от негова страна, не индикира наличие на обективна невъзможност същите да бъдат събрани. Фактът, че друг правен субект би положил необходимите усилия, за да събере цедираните вземания срещу получаването на икономическа изгода от това, сочи за наличието на възможност и вероятност същите да бъдат събрани. Предвид това, позоваването от страна на дружеството на правото на намаляване на данъчната основа, обосновано със собствената му субективна преценка за липса на вероятност за събиране на вземанията, при наличието на обективни факти в обратната насока, не следва да се приема за основателно.

На следващо място, след цедиране на вземанията, по отношение на БТК ЕАД не е налице несъбираемо вземане. Вземанията все още съществуват, но друг е техният титуляр - цесионерът. Недопустимо е крайният потребител, който е натоварен с данъчната тежест, да продължи да дължи данъка, да съществува правна възможност и вероятност той да го заплати на цесионера, /предвид че вземането е купено от цесионера именно за събирането му/, а в същото време да бъде допуснато цедентът, който е прехвърлил вземането ведно с данъка като част от дължимата му цена, да коригира начисления данък. Това би представлявало грубо нарушаване на принципите, заложили в механизма на функциониране на данъка върху добавената стойност и необосновано би засегнало интересите на фиска.

Основателен според настоящата инстанция се явява и отказа за възстановяване на начислен по реда чл. 79 от ЗДДС данък в размер на 146 353,40 лв.

Условията за коригиране на правото на ползван данъчен кредит са регламентирани в чл. 185 и следващите от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 г. По смисъла на чл. 185, § 1 корекция се извършва, когато настъпят промени във факторите, използвани за определяне на сумата, подлежаща на приспадане, например когато покупките се анулират или се получат намаления на цените. Същевременно в параграф 2 се определя, че не следва да се извърши коригиране в случай на сделки, останали изцяло или частично неплатени, в случай на унищожаване, погиване или кражба, доказани или потвърдени по надлежния ред, или в случай на стоки, запазени за целите на даването на подаръци с малка стойност или даването на мостри. По смисъла на втората алинея на същия параграф тази дерогация е факултативна. Следователно държавите членки могат да предвидят извършването на корекция на ползван данъчен кредит във всички случаи на сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, или в случай на унищожаване, погиване или кражба.

Съгласно чл. 79, ал. 1 от ЗДДС регистрирано лице, което изцяло или частично е приспаднало данъчен кредит за произведени, закупени, придобити или внесени от него стоки, при унищожаване, установяване на липси или при бракуване на стоките, както и при промяна на предназначението им, за което вече не е налице право на приспадане на данъчен кредит, начислява и дължи данък в размер на приспаднатия данъчен кредит.

По смисъла на чл. 80, ал. 2 от ЗДДС корекция не се извършва само в случай на унищожаване, липса или брак, причинени от непреодолима сила /чл. 80, ал. 2, т. 1/ или в случай на унищожаване, липса или брак, причинени от аварии или катастрофи, за които лицето може да докаже, че не са причинени по негова вина или по вина на лицето, което използва стоката /чл. 80, ал. 2, т. 2/, респективно в случай на технологичен брак в допустимите норми, определени с технологичната документация за съответното производство или дейност /чл. 80, ал. 2, т. 4/, брак поради изтичане срока на годност/трайност, определен съгласно изискванията на нормативен акт /чл. 80, ал. 2, т. 5/, и брак на дълготрайни активи, когато балансовата им стойност е по-ниска от 10 на сто от отчетната им стойност - чл. 80, ал. 2, т. 6. Тоест, дори да се приеме лансираната от БТК ЕАД в хода на ревизията теза, че терминът „loss“, използван в английската версия на Директивата, означава освен загуба, но и брак на стоки, то Република България се е възползвала от възможността, предоставена с чл. 185, параграф 2 от Директивата, и е ограничила възможността за неизвършване на корекции при брак до горните пет хипотези. Същите не обхващат брака на морално остарели активи, както и брака поради изхабяване на активите, нито пък загубата им в рамките на обичайния ход на независимата икономическа дейност на БТК ЕАД, респективно дори и да може да се приеме, че в част от случаите е налице технологичен брак по смисъла на чл. 80, ал. 2, т. 4 от ЗДДС, то не е представена технологична документация за дейността на БТК ЕАД, за да се направи извод, че са в допустимите норми.

По принцип, корекцията на правото на данъчен кредит има за цел да увеличи точността на приспаданията така, че да се осигури неутралитетът на ДДС по начин, по който осъществените на предходния етап операции да продължат да предоставят право на приспадане, само доколкото служат за обложени с такъв данък доставки. По този начин, чрез посочените правила, Директивата има за цел да създаде тясна и пряка връзка между правото на приспадане на платения ДДС и използването на съответните стоки или услуги за облагаеми впоследствие операции – виж Решение от 15.12.2005 г. по дело *Centralan Property*, C-63/04. Именно защото приема, че при унищожаване или при бракуване на стоките, те излизат от стопанския

оборот и не могат да бъдат самите те обект на облагаеми доставки или да участват в създаването на стоки, които ще бъдат обект на такива, в чл. 79, ал. 1 от ЗДДС е предвидено, че регистрирано лице, което изцяло, частично или пропорционално на степента на използване за независима икономическа дейност, е приспаднало данъчен кредит за произведена, придобита или внесена от него стока, при унищожаване, установяване на липси или при бракуване на стоката, начислява и дължи данък в размер на ползвания данъчен кредит.

Същевременно, с цитираните във възражението решения на СЕС по дело № 234/11 г. „Т. Х.“ и по дело № C- 257/11 SC G. V. Moinesti SRL се приема, че въпреки наличието на унищожаването на сгради същото се извършва с цел изграждането на нови, модернизирани такива със същото предназначение, поради което не е налице промяна на факторите, определящи сумата за приспадане.

Както се сочи в т. 34 от решение по дело C-234/11 „...в случай като този в главното производство, заместването на остарели конструкции с по-модерни сгради със същата функция, и следователно използването на последните за облагаеми впоследствие доставки, не прекъсва изобщо пряката връзка, която съществува между първоначалното придобиване на съответните сгради, от една страна, и от друга страна, икономическите дейности, осъществявани впоследствие от данъчнозадълженото лице. По този начин придобиването на разглежданите имоти, а след това и разрушаването им с оглед на тяхното модернизиране, могат да се разглеждат като последователност от свързани помежду си доставки, имащи за предмет осъществяването на облагаеми доставки на същото основание, каквото е покупката на нови недвижими имоти и тяхното пряко използване.“ Тоест, съдът приема, че за целите на корекцията на приспаданията при придобиването на имуществото данък, от значение са мотивите за унищожаването и условията, при които то е настъпило.

Аналогично, в решение по дело №C-257/11 SC G. V. Moinesti SRL се сочи, че не следва да се извършва корекция, тъй като е ясно, че придобиването на сградите и тяхното разрушаване е извършено с цел изграждане на жилищен комплекс, който да бъде обект на облагаема доставка. Според т. 33 от решението „...Това намерение се потвърждава от обективни обстоятелства, тъй като при придобиване на разглежданите в главното производство сгради на GVM е прехвърлено разрешителното за разрушаване на сгради и преди да подаде своята справка-декларация по ДДС, дружеството е извършило работи по разрушаването на посочените сгради и му е било издадено разрешително за извършване на строително-ремонтни работи с цел получаване на разрешително за строителството на посочения жилищен комплекс.“

С причините за разрушаването обвързва необходимостта от извършване на корекция и изпълнителния директор в Писмо изх. № 91-0-261 от 04.09.2007 г. на НАП. Съгласно същото, извършването на корекции ще зависи от причините за разрушаването и последващото използване на заместващия сградата актив, т.е. евентуалната нова сграда или земята. В случай, че разрушаването на сградата е направено с цел създаване на нов актив, който ще служи за извършване на доставки с право на данъчен кредит, то корекции не следва да се извършват.

Следователно, съгласно цитираните решения и указания, за да се приеме, че при унищожаването на един актив не следва да се извърши корекция на ползвания данъчен кредит, следва да се докаже, че унищожаването му е с цел замяна с нов такъв, който се използва за извършване на облагаеми доставки, а в случая това не е направено. Налице е само твърдение, че бракът е на морално остарели активи с цел замяната им с нови, без да се ангажират доказателства в тази насока. Предвид това и с оглед на гореизложеното, намирам, че правилно не е извършено възстановяване на начисления при брака на активи ДДС в размер на 146 353, 40 лв.

По така изложените съображения, настоящата инстанция намира за законосъобразен и обоснован оспорения ревизионен акт, поради което следва да се потвърди изцяло.

Предвид заявеното от процесуалния представител на ответника искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение и с оглед изхода на делото, същото се явява основателно, поради което и на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК във вр. с чл. 8, ал. 1, вр. чл.7, ал.2, т. 7 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати в полза на бюджета на ответника сумата от 49 905, 12 лв. (четиридесет и девет хиляди деветстотин и пет лева и 12 ст.), представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, III отделение, 7 – ми състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „БЪЛГАРСКА ТЕЛЕКОМУНИКАЦИОННА КОМПАНИЯ“ ЕАД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], чрез адв. С. Й., в качеството на пълномощник, срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-29002919008052-091-001 от 18.12.2020 г., издаден от Р. Г. С. - орган, възложил ревизията и Д. С. Д. - ръководител на ревизията., потвърден с Решение № 700/29.04.2021 г. на директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено

място], Централно управление на Национална агенция по приходите, като неоснователна.

ОСЪЖДА „БЪЛГАРСКА ТЕЛЕКОМУНИКАЦИОННА КОМПАНИЯ“ ЕАД, ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП сумата в размер на 49 905, 12 лв. (четиридесет и девет хиляди деветстотин и пет лева и 12 ст.) за юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ: