

РЕШЕНИЕ

№ 1675

гр. София, 14.03.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 3 състав,
в публично заседание на 13.12.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ива Кечева

при участието на секретаря Мариана Велева и при участието на прокурора Ива Цанова, като разгледа дело номер **11442** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба, подадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], чрез адв. Л. Т., срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22222520001312-091-001 от 15.07.2020 г., издадени от С. Н. Г. – орган, възложил ревизията и Л. Х. Р. – ръководител на ревизията, потвърден с решение № 1502/29.09.2020 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” [населено място].

В жалбата са изложени аргументи за незаконосъобразност на ревизионния акт поради противоречието му с материалния закон и необоснованост, а именно: Процесните кредитни известия са издадени на основание чл. 90, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО във връзка с неплатени суми по фактури за пакетно хотелско настаняване по договор за предоставяне на хотелиерски услуги от 30.05.2018г., сключен между [фирма] - изпълнител и Т. С.. Сумите не са платени, поради фалита на Т. С. през м. 09.2019г. Формираните от органите по приходите и директора на дирекция ОДОП изводи са неправилни, тъй като противоречат на чл. 90 от ДДС Директивата и практика на СЕС, който при тълкуването и прилагането на тази норма приема, че същата задължава държавите членки да намаляват данъчната основа и следователно размера на дължимия от данъчнозадълженото лице ДДС всеки път, когато след сключването на сделка данъчнозадълженото лице не е получило отчасти или изцяло насрещната престация. Тази разпоредба представлява израз на основния принцип на Директивата, че данъчната основа се състои от действително получената насрещна

престация, от който пряко следва, че данъчната администрация не може да събира ДДС в размер, надвишаващ получения от данъчнозадълженото лице (Решение от 26.01.2012г., по дело С-588/10, т. 26 и т. 27, Решение от 15.05.2014г. по дело С-337/13, т. 22 и Решение от 20.12.2017г. по дело С-462/16, т. 32). Данъчно задълженото лице има право да се позове директно на разпоредбата на чл. 90, параграф 1 от Директивата, защото тя е безусловна, ясна и създава право на субекта на корекция на начислен ДДС, стига да са доказани фактите от хипотезата ѝ и да са изключени тези, даващи възможност на държавата - членка за дерогация от параграф 1, в случай че такава е извършена. ЗДДС не съдържа разпоредби, които да позволяват намаляване на данъчната основа за ДДС в случай на неплащане, като член 115, ал. 3 ЗДДС предвижда такава корекция само при прекратяване или разваляне на договор. Поради това се счита, че България е упражнила възможността си да дерогира задължението за намаляване на данъчната основа в случай на неплащане. От практиката на СЕС обаче става ясно, че държавите-членки трябва да използват предоставената възможност по такъв начин, че да спазват целите на хармонизацията (залегнали в Директивата) и основните принципи на общностния правен ред. При определяне на обхвата на дерогирани разпоредби, СЕС прилага принципа на пропорционалност, който е един от общите правни принципи, залегнали в общностния ред. Съответно, съдът приема, че този принцип изисква дерогациите да останат в границите на това, което е подходящо и необходимо за постигане на целта. Съгласно постоянната практика на съда, изключенията от принципа на коригиране подлежат на стриктно тълкуване и само при условие, че се осигурява спазване на целта на изключението (Решение от 21.03.2013г. по дело С-91/12, т. 23, Решение от 14.06.2007г. по дело С-434/05, т. 16 и др.). От текста на чл. 90, параграф 2 от Директивата обаче следва, че макар да имат възможност да дерогират предвидената корекция, държавите членки нямат възможност просто да я изключат. Подобна възможност за изключване не би могла да се разпростре отвъд визираната несигурност. В противен случай би било налице противоречие с принципа на неутралитет на ДДС, който изисква предприятието, което събира данъка за сметка на държавата, да бъде изцяло освободено от тежестта на дължимия или платен данък в рамките на неговата облагаема с ДДС икономическа дейност (Решение от 23.11.2017г. по дело С-246/16, т. 21, т. 22 и т. 23). Съгласно принципа на данъчен неутралитет, когато вземането стане окончателно несъбираемо или при вероятно по-голяма продължителност на неплащането, данъчно задълженото лице не би следвало да бъде лишавано от правото да намалява данъчната основа (Решение от 03.07.2019г. по дело С-242/18, т. 62). Противно на аргумента на решаващия орган, че стандартът на доказване относно несъбираемостта на вземането предполага сигурност, СЕС приема, че е достатъчно данъчнозадълженото лице да изтъкне, че с оглед на обстоятелствата има вероятност задължението да не бъде изпълнено, без да се засяга възможността, ако евентуално все пак се извърши плащане, данъчната основа да се увеличи (Решение от 03.07.2019г. по дело С-242/18, т. 62; Решение от 23.11.2017г. по дело С-246/16, т. 27). При наличието на вероятност задължението да не бъде изпълнено, СЕС изрично приема, че предвидената в чл. 90, параграф 2 от Директивата възможност за дерогация, която единствено цели да преодолее несигурността, свързана със събирането на дължимите суми, не би могла да намери приложение, без да се засяга възможността за увеличаване на данъчната основа, ако евентуално все пак се извърши плащане (т. 65, Решение от 3 юли 2019г. по дело С- 242/18). Въпреки че България е упражнила възможността за дерогация по чл.

90, параграф 2 от Директивата, тази дерогация обхваща само преодоляване на несигурността на плащането, но не и възможността да се извърши корекция изобщо. От това следва, че приходната администрация е длъжна да възстанови вече платен ДДС в случаите, в които е налице основателна вероятност вземането да не бъде събрано, като за целта данъчно задължените лица могат да се позоват на пряко на чл. 90, параграф 1 от Директивата, без да се изисква несъбираемостта на вземането да е „сигурна“, като последица например от приключило производство по несъстоятелност. В случая сумите по фактурите, издадени от жалбоподателя на Т. С. G. по принцип все още са дължими, но се отличават с особено висока степен на несигурност по отношение на плащането им. [фирма] е необезпечен кредитор, което определя 100 % риск от неплащане поради несъстоятелността на длъжника, съответното рискът от несъбиране е също 100 %. С оглед принципа на данъчен неутралитет, за [фирма] е налице право да намали данъчната основа, като се позове директно на разпоредбата на чл. 90, параграф 1 от ДДС Директивата, респ. дружеството е имало основание да издаде кредитно известие № [ЕГН]/30.11.2019г. и кредитно известие № [ЕГН]/31.01.2020г.

В хода на устните състезания по делото жалбоподателят, представляван от адв. Т., моли оспореният РА да бъде отменен и в полза на страната да се присъдят разноски по представен списък. Подробни аргументи за незаконосъобразност на акта са изложени в представени по делото писмени бележки.

Ответникът – директор на дирекция ”ОДОП” – [населено място], чрез процесуален представител юрк. П., изразява становище за неоснователност на жалбата по аргументи, изложени в решението, потвърждаващо РА, както и в представени по делото писмени бележки. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение и прави възражение за прекомерност на платеното от жалбоподателя адвокатско възнаграждение.

Прокурорът от СГП изразява становище за неоснователност на жалбата.

Административен съд София- град, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

Със Заповед /ЗВР/ №Р-22222520001312-020-001/06.03.2020 г., връчена на 30.03.2020 г., издадена от С. Н. Г., на длъжност началник отдел „Ревизии и проверки” в дирекция СДО при ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията на дружеството за данък върху добавената стойност по ЗДДС за отделните данъчни периоди от 01.11.2019 г. до 31.01.2020 г. Издателят на ЗВР е оправомощен със заповед № РД-01-5 от 03.01.2015 г.

За резултатите от ревизията е издаден Ревизионен доклад /РД/ № Р-22222520001312-092-001 / 29.06.2020 г., връчен на 29.06.2020 г. В срока на чл. 117, ал. 5 от ДОПК от дружеството не е подадено възражение.

Ревизията е приключила с оспорения Ревизионен акт №Р-22222520001312-091-001 от 15.07.2020 г., издаден от С. Н. Г., на длъжност началник отдел „Ревизии и проверки” в дирекция СДО при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и Л. Х. Р., на длъжност главен инспектор по приходите в дирекция СДО при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен на 15.07.2020 г. Установени са допълнителни задължения за данък върху добавената стойност в общ размер на 142 357,39 лв.

Жалбата срещу РА, подадена по реда на чл. 152 ДОПК е с вх. № 53-06-6385 от 24.07.2020 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. № 23-30-44 от 31.07.2020 г. по

регистъра на дирекция ОДОП С.. С решение № 1502/29.09.2020 г. на директора на дирекция „ОДОП” – С., издадено в срока по чл. 155, ал. 1 ДОПК, ревизионният акт е потвърден в оспорената част на установения резултат по ЗДДС за отделните данъчни периоди м.11.2019 г. и м.01.2020 г. Решението е връчено на ревизираното дружество по електронен път на 05.10.2020 г.

Жалбата до АССГ е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК и от надлежна страна, поради което е процесуално допустима.

Оспореният ревизионен акт е издаден от С. Н. Г., на длъжност началник отдел „Ревизии и проверки” в дирекция СДО при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и Л. Х. Р., на длъжност главен инспектор по приходите в дирекция СДО при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, компетентни органи съобразно разпоредбата на чл. 119, ал. 2 ДОПК. Ревизионният акт, както и РД, ЗВР, ЗИЗВР, са създадени като електронни документи по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗЕДЕУУ, като от приетите писмени и веществени доказателства, неоспорени от жалбоподателя, се установява, че същите са подписани с квалифициран електронен подпис. Спазена е предвидената в закона писмена форма, съобразно разпоредбата на чл. 3, ал. 2 ЗЕДЕУУ, с предписаното в чл. 120 ДОПК съдържание. В хода на ревизионното производство не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила.

С цел установяване на факти и обстоятелства от значение за определяне на данъчните задължения и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56 от ДОПК, в хода на ревизията на дружеството е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ № Р-22222520001312-040-001/30.03.2020 г., в отговор на което са представени документи по опис.

С Протокол № Р-22222520001312-П.-001/26.06.2020 г. са присъединени доказателства, събрани в хода на производство с УИН № П-22222520031608 по извършена предходна проверка на дружеството.

Основен предмет на дейност на ревизираното лице е свързан с инвестиции в хотели и други активи за предоставяне на услуги по посрещане на гости на българското Ч.. Дружеството предоставя туристически услуги в хотелски комплекс „Л. Б.“.

Между [фирма] - като собственик и Т. К., дружество действащо, съгласно законите на Англия и У., с дружествен номер 03772199 - като туроператор, е сключен договор от 30.05.2018 г. за предоставяне на хотелиерски услуги. Съгласно договора, собственикът се съгласява да предостави услуги по настаняване на Т. К. за период от 01.05.2019 г. до 30.09.2019 г., в обект - хотел С. Л. Б., [населено място].

В дневниците за продажби за периодите от 01.01.2019 г. до 31.01.2020 г., [фирма] е отразило фактури за продажби, част от които се отнасят за авансово платени суми за резервации, с получател Т. К., VIN D., подробно описани в таблица на стр. 6-15 от РД. Данъчната основа по тези фактури е в общ размер на 4 586 282,51 лв. На основание чл. 66, ал. 2 от ЗДДС е приложена данъчна ставка в размер на 9 на сто и е начислен ДДС в общ размер на 412 801,06 лв.

През ревизирания период, [фирма] е отразило в отчетните си регистри – дневник за продажбите, издадени от него кредитни известия /КИ/ № [ЕГН]/30.11.2019 г. с данъчна основа /ДО/ - 1 578 753,84 лв., ДДС - 142 087,85 лв. и № [ЕГН]/31.01.2020 г. с ДО - 2 994,93 лв., ДДС - 269,54 лв., с получател Т. С. Г. /Т. К. Г./, VIN № D.. Като основание за издаване на КИ е посочено чл. 90, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 г. От [фирма] са представени писмени обяснения, в които е

посочено, че кредитните известия по фактури, издадени за предоставени, но неплатени от Т. К. хотелиерски услуги, са съставени във връзка с фалита на британския туроператор и негови дъщерни компании, в различни държави в края на м. 09.2019 година и на основание чл. 90, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006, според който данъчната основа се намалява в случаите на отказ или пълно или частично неплащане.

От ревизираното лице са представени фактурите, към които са издадени КИ №[ЕГН]/30.11.2019 г. и КИ №[ЕГН]/31.01.2020 г., подробно описани в таблица на стр. 15-20 от РД. На всяка фактура е отбелязана датата на пристигане и датата на заминаване на туристите.

Ревизиращите органи са установили счетоводното отразяване на кредитните известия: данъкът по кредитните известия е осчетоводен по счетоводна сметка 4532-51 „Начислен ДДС“, а данъчната основа - по счетоводна сметка 629-9-51-2 „Други Отписване вземания“.

Вследствие на издадените кредитни известия № [ЕГН]/30.11.2019 г. с ДО 1 578 753,84 лв. и ДДС 142 087,85 лв. и № [ЕГН]/31.01.2020 г. с ДО 2 994,93 лв. и ДДС 269,54 лв., начисленият ДДС за данъчен период 11.2019 г., е в размер, по-малък със 142 087,85 лв. и за данъчен период 01.2020 г. е в размер, по-малък със 269,54 лв.

Ревизиращите органи са констатирани, че КИ са издадени по фактури за предоставени, но неплатени от Т. К. хотелиерски услуги, поради фалит на британския туроператор и негови дъщерни компании в края на м.09.2019 г. Посочили са, че съгласно чл. 90, § 1 от Директива 2006/112/ЕО, при пълно или частично неплащане данъчната основа се намалява, с оглед което отбелязаното в КИ основание е коректно. Приходните органи са се позовали на чл. 90, § 2, от Директива 2006/112/ЕО, съгласно който в случаите на пълно или частично неплащане, държавите-членки могат да дерогират от параграф 1. Приели са, че допуснатата дерогация позволява Република България да не прилага във вътрешното си законодателство частта от разпоредбата, касаеща пълното и частичното неплащане. В националното законодателство намаляването на данъчната основа е регламентирано в чл. 115 от ЗДДС, както следва: при изменение на данъчната основа на доставка или при развалянето на доставка, за която е издадена фактура, доставчикът е длъжен да издаде известие към фактурата / ал. 1/; известието се издава задължително, не по-късно от 5 дни от възникване на съответното обстоятелство по ал. 1 / ал. 2/; при увеличение на данъчната основа, се издава дебитно известие, а при намаление на данъчната основа или при разваляне на доставки – кредитно известие / ал. 3/; известието към фактурите задължително съдържа: 1. номера и датата на фактурата, към която е издадено известието, 2. основанието за издаване на известието / ал. 4/. Следователно по реда на чл. 115, ал. 3 от ЗДДС, кредитно известие се издава при намаление на данъчната основа или при разваляне на доставката, т.е. нормата от ЗДДС, касаеща случаите, при които данъчната основа се намалява, е изцяло хармонизирана с чл. 90 от упоменатата Директива, като същата не третира като основания за това намаляване пълното и/или частичното неплащане.

В РД е посочено също, че [фирма] е издало на Т. С. Г. 265 фактури, с предмет на доставката пакетно хотелско настаняване, във връзка с договор от 30.05.2018 г. На всяка фактура е посочена датата на пристигане и датата на заминаване на туристите, което удостоверява действителното настаняване на лицата в хотелския комплекс на ревизираното лице. Въз основа на това обстоятелство е формиран извод, че услугите,

свързани с хотелско настаняване, посочени като предмет на доставката във всичките 265 фактури, са действително извършени, (налице е възникнало данъчно събитие по реда на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС) и цената по тези фактури не е намалявана след извършването им. Според органите по приходите фактът, че цената не е намалявана означава, че не е налице основание за намаляване на данъчната основа, а фактът, че услугите са действително извършени означава, че не е налице разваляне на доставката. Поради това и по аргумент на обратното от чл. 115, ал. 3 от ЗДДС, е заключено, че за [фирма] не е налице основание за издаване на кредитни известия с № [ЕГН]/30.11.2019 г. с ДО 1 578 753,84 лв. и ДДС 142 087,85 лв. и № [ЕГН]/31.01.2020 г. с ДО 2 994,93 лв. и ДДС 269,54 лв., съответно не е признато извършеното от ревизираното лице намаление на данъка за период 11.2019 г. със 142 087,85 лв. и за периода 01.2020 г. със 269,54 лв.

От Службена Актуална Разпечатка от 16.10.2020г., издадена от Районен съд Бад Хомбург фон дер Х., се установява, че получателят по фактурите и кредитните известия - Т. С. Г. /Т. К. Г./, е дружество, учредено и съществуващо съгласно законите на Германия с регистърен номер I. 13588, седалище в О. (Т.). Възникнало е в резултат на преобразуване, чрез промяна на правната форма на Т. К. АГ (Т. С. АГ), което е негов праводател.

Видно от удостоверение по § 40, ал. 1. изр. 2 от Закона за дружествата с ограничена отговорност, едноличен собственик на капитала на Т. С. Г. (Т. К. Г.) е Т. К. П. (Т. С. Г. PLC), дружество, учредено и съществуващо съгласно законите на Великобритания с регистърен номер № 06091951.

От приетите по делото писмени доказателства се установява, че на 25.09.2019г. Т. К. Г. е подало молба за откриване на производство по несъстоятелност в Районен съд Бад Хомбург фон дер Х.. С определение от 27.11.2019г. Районен съд Бад Хомбург фон дер Х. е открил производство по несъстоятелност на Т. К. Г.. До приключване на производството по несъстоятелността на длъжника е забранено разпореждането с притежаваното от него настоящо и бъдещо имущество, принадлежащото към масата на несъстоятелността. За синдик е назначен адвокат Ф. Алгари. Кредиторите на Т. К. Г. са поканени в срок до 08.05.2020г. да предявят вземанията си пред синдика. Съдът е приел, че е налице недостатъчност на масата на несъстоятелност, като тя няма да е достатъчна за изпълнението на изискуеми, респективно ставащи изискуеми в бъдеще други задължения, свързани с масата по несъстоятелността.

По делото е представено писмо вх. № 35800/21.10.2021г., съдържащо получен отговор от съда в Б. Х. фон дер Х. по повод на изпратен формуляр А (искане за събиране на доказателства по чл. 4 от Регламент (ЕО) № 1206/2001 на Съвета от 28 май 2001г. относно сътрудничеството между съдилища па държавите- членки при събирането на доказателства по граждански или търговски дела), касаещ различно от настоящото съдебно производството, но съдържащо данни за несъстоятелността на Т. К. Г. и предявените в нея вземания. В писмото е посочено, че е налице недостиг на масата на несъстоятелността, поради което към днешна дата не се очаква плащане на квоти. Не се очаква и недостигът на масата на несъстоятелността да бъде преодолян и плащането на квоти да бъде възможно и за в бъдеще. В същото писмо е констатирано, че се очаква производството по несъстоятелността да

продължи неопределен брой години.

С определения на Районен съд Бад Хобмург фон дер Х. от 27.11.2019г. са открити производства по несъстоятелност и за двете дъщерни дружества на Т. К. Г. - Т. К. Т. Г. и Б. & Ъ. Т. Г..

Съгласно информационна справка за Т. К. Г. П. и дъщерни дружества към 16.12.2019г., както и от извлечението от информационния портал за кредитори на несъстоятелността, създаден и поддържан от А. Партнъръс - дружеството, назначено за ликвидатор па групата Т. К. във Великобритания, на 23.09.2019г. е открито производство по несъстоятелност на 26 дружества от Групата, а на 08.11.2019г. е открито производство по несъстоятелност за още 27 дружества от групата. Вземанията на [фирма] по фактурите, издадени на Т. К. Г., които са необезпечени, са предявени в производствата по несъстоятелността на дружествата от групата съгласно представените форма за доказване на вземания, потвърждение за получаване на молба в производството по несъстоятелност и извлечение от списъка на всички заявени и проверени от синдика вземания на кредиторите по несъстоятелността.

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

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

редукция на вземанията на жалбоподателя по издадените фактури към Т. К. Г. в размер на 100 %. Направено е заключение, че пазарната стойност на необезпечените вземания по фактури за услуги, издадени от С. Х. Е. на Т. К. Г., в размер на 0,00 лв.

При изслушването му в открито съдебно заседание вещото лице посочва, че е използвало счетоводен, икономически подход, основан на данните по делото, като експертизата на база счетоводни и икономически данни е стигнала до преценка, доколко процесиите вземания са събираеми или не, предвид несъстоятелността на групата, както и на каква стойност биха могли да бъдат продадени тези вземания. Вещото лице заявява, че за да бъдат продадени, процесиите вземания следва да са събираеми до някаква степен.

Относно приложението на материалния закон съдът приема следното:

По делото не е налице спор по фактите, а по приложението на материалния закон и по - конкретно налице ли е основание за издаване на процесните кредитни известия съобразно разпоредбата на чл. 90, § 1 от Директива 2006/112/ЕО.

Разпоредбата на [чл. 90, § 1 от Директива 2006/112/ЕО](#) на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на ДДС регламентира задължение за държавите-членки да определят условията, при които се намалява основата в случаите на разваляне, отказ или пълно или частично неплащане, или когато цената е намалена след извършването на доставката. С чл. 90, § 2 от Директивата е предвидено право на държавите-членки да дерогират § 1 в случаите на пълно или частично неплащане. Уредбата в националния ни закон се съдържа в чл. 115 ЗДДС, който не предвижда намаляване на данъчната основа при пълно или частично неплащане, а единствено при изменение на данъчната основа или при разваляне на доставката. Така съгласно т. 61 от решението на СЕС по дело С-242/18 /У/. Лизинг срещу директора на дирекция ОДОП С./, Република България е упражнила възможността си да дерогира задължението за намаляване на данъчната основа в случай на неплащане. Според цитираното решение на Съда възможността за дерогация цели да се преодолее несигурността, свързана със събиране на дължимите суми /т. 65/.

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

ефикасен за постигане на преследваната цел, но би бил не толкова обременителен за данъчнозадълженото лице, което обезпечава предварителното финансиране на ДДС, като го събира за сметка на държавата (вж. в този смисъл [решение от 23 ноември 2017 г., Di M., C-246/16, EU:C:2017:887, т. 27](#)).“ С т. 65 от решението е дадено следното тълкуване: “При тези обстоятелства предвидената в [член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС](#) възможност за дерогация, която единствено цели да преодолее несигурността, свързана със събирането на дължимите суми, не би могла да намери приложение в случай като разглеждания в главното производство, без да се засяга възможността за увеличаване на данъчната основа, ако евентуално все пак се извърши плащане.“

Следва да се посочи и тълкуването, дадено с Решение от 23 ноември 2017 г. по дело C-246/16, т. 21 и т. 22: “т. 21. От самия текст на член 11, В, параграф 1, втора алинея от Шеста директива следва, че макар държавите членки да имат възможност да дерогират предвидената в първа алинея корекция на данъчната основа, законодателят на Съюза не им предоставя възможност чисто и просто да я изключат. 22. Този извод се потвърждава от телеологичното тълкуване на член 11, В, параграф 1, втора алинея от Шеста директива. Макар възможността държавите членки да се борят с несигурността относно окончателния характер на неплащането на дадена фактура, припомнена в точка 16 от настоящото решение, действително да има определено значение, подобна възможност за дерогиране не би могла да се разпростре отвъд тази несигурност, включително по въпроса дали е възможно данъчната основа да не се намалява при неплащане.“

При така даденото задължително тълкуване на относими правни норми следва да се приеме, че СЕС изключва дерогация на § 1 от чл. 90 на Директивата, в случаите, когато е налице несъбираемост на данъчната основа по фактурата, но и в случаите на несигурност относно събирането на дължимите суми, като преценката дали е налице такава хипотеза следва да се извърши въз основа на доказателствата, представени от данъчно задълженото лице относно вероятната по-голяма продължителност на неплащането и в зависимост от особеностите на приложимия национален закон.

В разглеждания случай е установено по безспорен начин, че получателят по процесните фактури – Т. С. G., е обявен в несъстоятелност с определение от 27.11.2019 г. на Районен съд Бад Хобмург фон дер Х.. Представените от жалбоподателя доказателства сочат, че масата на несъстоятелността на немското дружество не е достатъчна за изпълнение на изискуемите му задължения. Дружеството е неплатежоспособно, като съобразно приложените по делото доказателства и констатациите на съдебно-счетоводната експертиза, общите задължения на компаниите от групата на Т. С. е около 9 милиарда британски лири, а прогнозираната обща сума от реализация на активите е между 176 млн. и 244 млн. британски лири, като от тях следва да бъдат приспаднати разходите за реализирането им.

Съгласно констатациите на приетата по делото експертиза, направени въз основа на Финансовия отчет на Т. С. G. PLC, в т.ч. баланса на групата, данни за структурата и матуритета на дълга на групата, обобщен отчет за паричния

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

Горните обстоятелства, установени по категоричен начин в настоящото съдебно производство, обуславят извод за съществена несигурност относно събирането на дължимите суми по фактурите, издадени от жалбоподателя на Т. С. Г., по които са издадени процесните кредитни известия. Немското дружество е обявено в несъстоятелност, установена е неговата неплатежоспособност с влязъл в сила съдебен акт, като констатираното от експертизата съществено превишение на пасивите над активите на дружеството сочи на обосновано предположение, че процедурата по несъстоятелност ще завърши с много ниска степен на удовлетворяване на кредиторите на несъстоятелността. Вземанията на жалбоподателя от получателя по доставките, които са своевременно предявени в производството по несъстоятелност, са необезпечени, което съобразно приетите по делото доказателства и доказателствени средства, обуславя извод за вероятно невъзможно събиране на същите. Поради това и съобразно постоянната практика на СЕС, обсъдена по-горе в решението, следва да се приеме, че данъчната основа по фактурите, издадени от С. холидейз“ Е. на Т. С. Г. (описани на стр. 15- стр. 20 от РД) подлежи на намаляване на основание чл. 90, § 1 от ДДС Директивата, което право на жалбоподателя незаконосъобразно е ограничено на основание чл. 90, §2 от Директивата. В случая е налице основание за намаляване на данъчната основа, с оглед спазване на принципа за неутралитет на ДДС, който изисква предприятието, което събира данъка за сметка на държавата, да бъде изцяло освободено от тежестта на дължимия или платен данък в рамките на неговата облагаема с ДДС икономическа дейност. Ето защо, неправилен се явява изводът на ревизиращите органи за липса на основание за издаване на процесните КИ от жалбоподателя, което обуславя незаконосъобразност на установените допълнителни задължения за ДДС в общ размер на 142 357,39 лв.

По гореизложените съображения настоящият съдебен състав приема, че оспореният ревизионен акт е издаден в нарушение на материалния закон и

следва да бъде отменен.

Предвид изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК в полза на жалбоподателя следва да се присъдят направените по делото разноски в общ размер на 5704,30 лв., от които: 50 лв. – платена държавна такса, 850 лв. – платено възнаграждение за съдебна експертиза и 4804,30 лв. – платено адвокатско възнаграждение. Възражението на ответника за прекомерност на платеното от жалбоподателя адвокатско възнаграждение е неоснователно. Като съобрази материалния интерес по делото, фактическата и правната му сложност, както и обема на осъществената правна защита и процесуално представителство, съдът приема, че платеното адвокатско възнаграждение (в размер без начислен ДДС, съгласно § 2а от ДР на Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения), което надвишава с минимална сума (50 лв.) размера, определен с чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г., не е прекомерно.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София- град, I отделение, 3-ти състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба, подадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], Ревизионен акт № Р-22222520001312-091-001 от 15.07.2020 г., издадени от С. Н. Г. – орган, възложил ревизията и Л. Х. Р. – ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с решение № 1502/29.09.2020 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” [населено място], с която са установени допълнителни задължения за ДДС за периода м. 11.2019 г. в размер на 142 087.85 лв. и за периода м. 01.2020 г. в размер на 269,14 лв.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], сума в размер на 5 704,30 лв. (пет хиляди седемстотин и четири лв. и тридесет ст.) лева, представляваща разноски по делото.

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

СЪДИЯ: