

# РЕШЕНИЕ

№ 2660

гр. София, 20.04.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 2 състав, в**  
публично заседание на 27.01.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Евгения Иванова**

при участието на секретаря Емилия Митова и при участието на прокурора Ива Цанова, като разгледа дело номер **10892** 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], с адрес за кореспонденция: [населено място], ул „Х. И.“ №15, ет. 8, чрез адв. Л. Т., срещу Ревизионен акт №Р-22222520001446-091-001 от 14.07.2020 г., издаден от С. Н. Г. – орган, възложил ревизията и Т. Г. П. – ръководител на ревизията, потвърден с решение № 1479 / 29.09.2020 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” [населено място], с който е направена корекция на декларираните от дружеството резултати по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчни периоди месец ноември 2019 г. и месец януари 2020 г. в размер на 116 576,05 лв. В жалбата се излагат аргументи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт, относно установения резултат по ЗДДС за данъчен период м.ноември 2019г. и месец януари 2020 . Конкретизира ,че процесните кредитни известия са издадени на основание чл. 90, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО във връзка с неплатени суми по 607 фактури за пакетно хотелско настаняване,издадени на Т. С. АГ и В. R. G. по договор за предоставяне на хотелиерски услуги от 30.07.2018г., поради фалита на последните . Счита извода на органите по приходите за неприложимост на чл. 90 , параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО за неправилен. Позовава се на прякото приложение на Директивата и цитира практика на СЕС, според която при тълкуването и прилагането на горепосочената 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 /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/.

Излага ,че при наличието на вероятност задължението да не бъде изпълнено,какъвто е настоящия случай 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). От това прави извод , 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. Г., по принцип все още са дължими, но се отличават с особено висока степен на несигурност по отношение на плащането им, а жалбоподателя 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, което обосновава и задължението да издаде ДКИ за неплатените суми по договора за пакетно хотелско настаняване, сключен между [фирма] и Т. С. AG и В. R. G. от 30.07.2018г. Иска се отмяна на РА по изложените съображения и присъждане на разноски.

В съд.заседание жалбата се поддържа от адв. Т.- проц.представител на жалбоподателя ,който 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 от 02.02.2022г .

Ответникът – директор на дирекция ”ОДОП” – [населено място], чрез процесуален представител юрк. М. , 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 и недоказаност 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 №Р-2222520001446-020-001 от 12.03.2020 г., издадена от С. Н. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., дирекция „Средни данъкоплатци и осигурители“ /СДО/, оправомощена със Заповед № РД-01-5 от 03.01.2017 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задължения за данък върху добавената стойност за периодите от 01.11.2019 г. до 31.01.2020 г. За резултатите от ревизията е

съставен РД №Р-22222520001446-092-001 от 23.06.2020 г., връчен електронно на 23.06.2020 г., ведно с доказателствата. Дружеството не е подало възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК. Ревизията приключва с Ревизионен акт /РА/ №Р-22222520001446-091-001 от 14.07.2020 г., издаден от С. Н. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и Т. Г. П., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., дирекция СДО - ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 14.07.2020 г. Ревизията е първа за спорните периоди и вид данъчно задължение.

Дейността на дружеството през ревизираните периоди е предоставяне на услуги по хотелско настаняване, в стопанисвания от него хотелски комплекс в [населено място], в който са включени обектите „С. Н. Бей“, „С. Н. М.“ и „С. Н. П.“.

С цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на жалбоподателя са връчени две искания за представяне на документи и писмени обяснения с №Р-22222520001446-040-001 от 27.03.2020 г. и с №Р-22222520001446-040-002 от 15.04.2020 г. В отговор са представени документи, описани на стр. 5 и стр. 6 от РД, а именно: кредитно известие №[ЕГН] от 20.11.2019 г., дебитно известие №[ЕГН] от 30.01.2020 г., 607 фактури, издадени от жалбоподателя към чуждестранните дружества Т. С. AG, VIN DE192729324 и В. R. G., VIN DE119261936, сключени с Т. С. AG договори, документи за плащане, справки за извършени плащания, документи за пристигане /arrival list/ и оборотни ведомости за ревизираните периоди. Приложени са писмени обяснения.

Въз основа на представените от жалбоподателя документи е установено, че фактурите са с предмет – пакетно хотелско настаняване. Общо издадените фактури са с данъчна основа в размер на 1 829 529,04 лв. Данъкът е начислен при условията на чл. 66, ал. 2 от ЗДДС в размер на 9 на сто и възлиза общо на 164 657,61 лв.

Към всяка от фактурите е приложен документ за пристигане /arrival list/, в който са вписани имена на клиентите и цена на нощувките. Установено е, че данните, съдържащи се в arrival list, са в съответствие с фактурираните стойности. Жалбоподателят е отразил фактурите в дневниците си за продажби и данъкът е начислен. Представени са договори, сключен между задълженото лице, като собственик и Т. С. AG, съгласно които собственикът предоставя услуги за настаняване на Т. С. AG по представен от последното списък за настаняване. Установено е, че в част от фактурите, издадени от жалбоподателя, като получател на услугата фигурира Т. С. AG, а в останалата част като получател е вписано В. R. G., действащо от името на Т. С. AG.

Въз основа на представените в хода на ревизията платежни документи и банкови извлечения е установено, че по процесните в настоящото производство 607 фактури е налице частично плащане, а именно вместо общият размер на дължимата сума, възлизащ на 1 994 186,65 лв. / вкл. ДО - 1 829 529,04 лв. + 164 657,61 лв ДДС / , по сметка на жалбоподателя е постъпила сума в размер на 578 971,78 лв. Разликата е в размер на 1 415 214,87 лв.

В хода на ревизията от [фирма] е дадено писмено обяснение, в което се посочва, че след анализ на издадените фактури и получени и очаквани плащания от клиента Т. С. AG, установената дължима сума е 1 411 865,45 лв., вкл. 9 на сто ДДС. Посочено е, че задължението не е платено, поради обявяване на клиента в несъстоятелност. Дадено е обяснение, че тъй като се касае за предоставени, но неплатени услуги, ревизираното дружество е издало кредитно известие №[ЕГН] от 30.11.2019 г., което е включило в

дневника си за продажби и справка-декларация /СД/ по ЗДДС за месец ноември 2019 г. Допълнително през данъчен период месец януари 2020 г. е направена корекция като е издадено дебитно известие №[ЕГН] от 30.01.2020 г., с данъчна основа в размер на 29 954,92 лв. и ДДС в размер на 2 695,94 лв., с което е коригирано допуснатото несъответствие на подлежащия на корекция данък по издаденото през месец ноември кредитно известие.

Като основание за издаване на кредитното известие жалбоподателят се е позовал на чл. 90 параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност /Директива 2006/112/ЕО/.

Органите по приходите са установили, че в резултат на издадените от жалбоподателя кредитно и дебитно известие, за месец ноември 2019 г. дружеството е декларирало данък за възстановяване в размер на 128 434,26 лв., а за месец януари 2020 г. е декларирало данък за внасяне в размер на 17 619,81 лв. Ревизиращият екип е приел, че жалбоподателят е издал без основание кредитно известие №[ЕГН] от 30.11.2019 г. и дебитно известие №[ЕГН] от 30.01.2020 г. Цитирани са §1 и §2 на чл. 90 от Директива 2006/112/ЕО. Посочено е, че съгласно §2, в случаите на пълно или частично неплащане държавите-членки могат да дерогират §1. В тази връзка ревизиращите са се позовали на чл. 115, ал. 3 от ЗДДС, който допуска издаване на кредитно известие само в изрично указаните от закона хипотези, а именно: при намаление на данъчната основа или при разваляне на договора. С текста на разпоредбата на националния закон не е предвидено издаване на кредитно известие при неплащане на фактурираните стойности, а от доказателствата по преписката – договори, фактури и документи за пристигане /arrival list/, се установява, че услугите по настаняване на лица в хотелския комплекс на жалбоподателя са фактически извършени. Направен е извод, че след като доставките са реално осъществени не е налице основание за разваляне на договорите, а също така няма данни и доказателства за направени промени в цените и намаляване на данъчната основа, в който случай ЗДДС предвижда възможност за издаване на кредитно известие.

При тази фактическа обстановка и на посоченото правно основание органите по приходите са приели за незаконосъобразно сторнирането с кредитно известие на начисления ДДС, издадено от ревизирувания субект през месец ноември 2019 г. и произтичащата от това допълнителна корекция с издаване на дебитно известие през месец януари 2020 г.

Срещу РА е подадена по реда на чл. 152 ДОПК е с вх. №23-30-43 от 31.07.2020 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., по която жалба горестоящия адм.орган – Директор на дирекция „ОДОП“ се е произнесъл с решение № 1497 / 29.09.2020 г. , в срока по чл. 155, ал. 1 ДОПК. РА 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.

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, водещи до нищожност на РА.

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

С влязло в сила определение от 27.11.2019г. Районен съд Бад Хомбург фон дер Х. е открил производство по несъстоятелност на Т. К. Г. и две дъщерни дружества – Т. К. Т. и Б. Р. / към последното жалбоподателя има издадени фактури/ . До приключване на производството по несъстоятелността на длъжника е забранено разпореждането с притежаваното от него настоящо и бъдещо имущество, принадлежащото към масата на несъстоятелността. За синдик е назначен адвокат Ф. Алгари. С определението, кредиторите на Т. К. Г. са поканени в срок до 08.05.2020г. да предявят вземанията си пред синдика.

В определението от 27.11.2019г. на Районен съд Бад Хомбург фон дер Х. се приема, че е налице недостатъчност на масата на несъстоятелността, като тя няма да е достатъчна за изпълнението на изискуеми, респективно ставащи изискуеми в бъдеще други задължения, свързани с масата по несъстоятелността. Недостигът на масата на несъстоятелността е констатиран и в представеното в последното открито съдебно заседание (проведено на 27.01.2022г.) писмо с вх. № 35800/21.10.2021 г по описа на АССГ / стр.234 от делото, но касаещо дело № 10997/20г / , съдържащо получения отговор от съда в Б. Х. фон дер Х. по повод на изпратен формуляр А (искане за събиране на доказателства по чл. 4 от Регламент (ЕО) № 1206/2001 на Съвета от 28 май 2001 г. относно сътрудничеството между съдилища на държавите-членки при събирането на доказателства по граждански или търговски дела), който макар и да касае производството по друго дело, се отнася до 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.

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. Партнърс - дружеството, назначено за ликвидатор на 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 но 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.

Прието е заключение по допуснатата до изслушване съдебно –счетоводна експертиза. Същото не се оспорва от страните по делото и съдът намира същото за компетентно ,обосновано и безпристрастно. Същото е изготвено

на база счетоводни и икономически данни и е направена преценка, доколко процесите вземания са събираеми или не, предвид несъстоятелността на групата, както и на каква стойност биха могли да бъдат продадени тези вземания. Извода е ,че пазарната стойност на вземанията на жалбоподателя са в размер на 0.00лв , предвид данните за финансовото състояние и неплатежоспособността на Групата по консолидиран отчет към 31.03.2019 г. и доклада на длъжностното лице по ликвидацията, е 0,00 лева.

Спора по делото се свежда до приложението на материалния закон и по -конкретно дали е основание за издаване на процесното кредитно известие съобразно разпоредбата на чл. 90, § 1 от Директива 2006/112/ЕО. Настоящия съдебен състав намира ,че жалбоподателя в настоящия процес е имал основание да издаде КИ №[ЕГН] от 20.11.2019 г., позовавайки се на директното приложение на чл. 90, § 1 от Директива 2006/112/ЕО. Директният ефект на разпоредбата на Директивата е потвърден с Решение на СЕС от 12 октомври 2017г. по дело C-404/2016, Lombard Ingatlan Lnzing Zrt - т.2 от диспозитива. Тази разпоредба , 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.

Частичното или пълното неплащане на цената по доставката, макар и да не е изрично предвидено в хипотезата на чл.115 от ЗДДС е частен случай, който се обхваща общите условия за корекция на данъчната основа на начислен с фактура данък. В посочената разпоредба няма въведени ограничителни условия за корекция на данъчната основа при частично или пълно неплащане на доставката,както беше вече посочено , но в случай като настоящия , за доставчика остава единствената възможност да се възползува от правото си на корекция на издадените от него

фактури при действието на чл.115 от ЗДДС т.е чрез издаване на КИ. Правото на корекция на данъчната основа по реда на чл.115 от ЗДДС по издадени фактури не е ограничено с предвидени в националното законодателство условия, освен със срок за извършване на корекцията – чл.115, ал.2 от ЗДДС. Спазването на предвидения в чл.115 от ЗДДС ред за корекция на данъчната основа дава възможност на данъчнозадълженото лице – доставчик да си възстанови целия надвнесен към данъчната администрация ДДС за неплатените вземания, поради което спазването на това изискване по принцип не поставя под въпрос неутралитета на ДДС. В този смисъл по аргумент на обратното основание са изводите на ВАС в решение № 15922/22.12.2020г по адм.дело №8914/2020г на ВАС и по аналогия Решение на Съда от 6 декември 2018 година по дело С-672/17, т.39 и решение от 26 януари 2012 г., по дело С-588/10, т. 37.

Жалбоподателят има право да се позове директно на разпоредбата на чл.90, §1 от Директивата ДДС, 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 §1, в случай че такава е извършена.

Както следва от практиката на Съда (решение по дело С-404/16), в посочените в него случаи, чл. 90, §1 от Директивата за ДДС, задължава държавите членки да намаляват данъчната основа и следователно размера на дължимия от данъчнозадълженото лице ДДС винаги когато след сключването на сделка данъчнозадълженото лице не е получило отчасти или изцяло насрещната престация. Тази разпоредба представлява израз на основния принцип на Директивата за ДДС, че данъчната основа се състои от действително получената насрещна престация, от която пряко следва, че данъчната администрация не може да събира ДДС в размер, надвишаващ получения от данъчнозадълженото лице (решение С-337/13, т. 22). Възможността за дерогирание дадена в §2 от посочения член 90 е строго ограничена до случая на пълно или частично неплащане на цената на доставката и се основава на идеята, че при определени обстоятелства и поради съществуващото в съответната държава членка правно положение неплащането на насрещната престация трудно може да бъде проверено или да бъде само временно (решение С-330/95) т.е дерогацията е обусловена от несигурността, която е присъща при неплащане на цялата цена и възможността това положение да не е окончателно .

Пак и предвид практиката на СЕС, следва да се сподели посоченото от ответника, че РБългария е решила да дерогира от правилото на чл.90, §1 от Директивата за ДДС, доколкото ЗДДС не съдържа разпоредби, които да позволяват намаляване на данъчната основа по ДДС в случай на

неплащане. Съгласно т.24 и 25 от решение по т. 25, С-337/13, следва да се приеме, че национална разпоредба, която при изброяване на положенията, при които се намалява данъчната основа, не посочва като такова неплащането на цената на доставката, следва да се разглежда като израз на осъществената от държавата членка възможност за дерогиране, предоставена ѝ съгласно чл. 90, §2 от Директивата за ДДС. В случай, че има пълно или частично неплащане на покупната цена без разваляне или анулиране на договора, купувачът продължава да дължи заплащане на договорената цена, а продавачът винаги разполага с правото си на вземане, което може да защити по съдебен ред. Доколкото обаче не може да се изключи хипотезата, че такова вземане в крайна сметка може да стане несъбираемо, законодателят на Съюза е предвидил възможността за всяка държава членка да определи дали положение на неплащане на покупната цена, което само по себе си и за разлика от анулирането или развалянето на договора не възстановява първоначалното положение за страните, предоставя право на съответно намаляване на данъчна основа съгласно определените от нея условия, или при това положение не се допуска намаляване.

Следва да се поясни обаче, че тази дерогация не е абсолютна, а само до момента, в който вземането стане окончателно несъбираемо или когато лицето изтъкне и докаже, че съществува обоснована вероятност вземането да остане несъбрано (решение по С-242/18 г., т.62 и т.63). Това е моментът, до който съгласно принципа на данъчен неутралитет, е допустимо данъчнозадълженото лице да бъде лишено от правото си да намалява данъчната основа, доколкото до този момент все пак съществува вероятност да получи вземането си. В случая обаче, поради обявяване в несъстоятелност на длъжника на жалбоподателя, е налице вероятна несъбираемост на вземането, поради което вече не може да се ограничава правото на данъчнозадълженото лице да намали основата с начисления ДДС за вземане, което не е получил и вероятно няма да получи. Така например в българския казус по С-242/18 г. – [фирма] се касае за несъбиране през продължителен период от данъчно задължено лице на сумите, които му се дължат, съответно за вероятност задължението да не бъде изпълнено, за което националните органи под контрола на съда, следва да се уверят, че това действително е така, с оглед представените за целта доказателства. При такива обстоятелства (т.65 от решението), предвидената в чл.90, § 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 засяга възможността за увеличаване на данъчната основа, ако евентуално все пак се извърши плащане.

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 Mauro, С-246/16, EU:С:2017:887, т. 27).“.

Още по категорично е посочена границата на дерогацията в решение С-127/18, т.21 и 22, където се казва, че макар възможността държавите членки да се борят с несигурността относно неплащането на дадена фактура или окончателния му характер 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. Освен това допускането на възможността държавите членки да изключат всякакво намаляване на данъчната основа по ДДС би било в противоречие с принципа на неутралитет на ДДС, от който по-специално произтича, че предприятието, което събира данъка за сметка на държавата, трябва изцяло да бъде освободено от тежестта на дължимия или платен данък в рамките на неговата облагаема с ДДС икономическа дейност.

Това разбиране е застъпено и в определение на Съда от 24 октомври 2019 г. (дело С-292/19), чийто диспозитив гласи: Член 90 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата

система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че държавите членки следва да допускат намаляване на данъчната основа за данъка върху добавената стойност, ако данъчнозадълженото лице може да докаже, че вземането, което има спрямо своя длъжник, е окончателно несъбираемо — обстоятелство, което запитващата юрисдикция трябва да провери — щом като не става въпрос за случай на неплащане, за който може да се приложи предвидената в параграф 2 от този член дерогация на задължението за намаляване на данъчната основа за данъка върху добавената стойност. Именно и съобразявайки наличието на този акт на СЕС по тълкуване на чл.90 от Директивата, а и редица други, съдът намери, че разпоредбата е ясна, безусловна и създава право на субекта на корекция на начислен ДДС.

Следователно, 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. Г., 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. Г. 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. експертната 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 експертната 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 [фирма] 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 процесното КИ от жалбоподателя, което обуславя незаконосъобразност на установените допълнителни задължения за ДДС в общ размер на 116 576,05 лв ,след направената корекция с ДИ № [ЕГН] от 30.01.2020 г.

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. & Б. Т. Г., следователно горните изводи касаят и корегирания резултат по доставките към Б. Р., които са включени в процесното кредитно известие.

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 4944.91 лв., от които: 50 лв. – платена държавна такса, 400 лв. – платено възнаграждение за съдебна експертиза и 4494.91лв – платено адвокатско възнаграждение. Възражението на ответника за прекомерност на платеното от жалбоподателя адвокатско възнаграждение е неоснователно,предвид материалния интерес по делото, фактическата и правната му сложност, както и обема на осъществената правна защита и процесуално представителство.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София- град, III отделение, 2-ри състав

### Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт №Р-22222520001446-091-001 от 14.07.2020 г., издаден от С. Н. Г. – орган, възложил ревизията и Т. Г. П. – ръководител на ревизията , потвърден с решение № 1479 / 29.09.2020 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” [населено място],с които на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], ул „Х. И.“ №15, ет. 8, чрез адв. Л. Т., са установени допълнителни задължения за ДДС за данъчни периоди месец ноември 2019 г. и месец януари 2020 г. в размер на 116 576,05 лв

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на АКАДЕМИКА С. П.“ АД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], ул „Х. И.“ №15, ет. 8, сума в размер на 4944.91лв , 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: